



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13116.722102/2011-95
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-004.683 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 17 de janeiro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CAO A MONTADORA DE VEÍCULOS S.A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

MULTA AGRAVADA. CABIMENTO.

O reiterado não atendimento, por parte do contribuinte, dos prazos legais para o atendimento à fiscalização, ensejam a imposição do agravamento da multa, em estrito cumprimento ao artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, vigente à época dos fatos, aliado ainda ao dever de colaboração do sujeito passivo.

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 dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa e Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), que lhe negaram provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Lívia De Carli Germano.

(documento assinado digitalmente)

ANDREA DUEK SIMANTOB – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Lívia de Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), Andrea Duek Simantob (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN", e-fls. 2706/2721) em face da decisão proferida no Acórdão nº 1201-001.617 (e-fls. 2682/2704), na sessão de 23 de março de 2017, no qual o Colegiado *a quo* acordou, *por maioria de votos, em manter os lançamentos efetuados, reduzindo a multa de 112,50% para*

75%. Vencidos os Conselheiros Luis Fabiano, Luiz Paulo e Luis Henrique, que davam parcial provimento em maior extensão, para cancelar os lançamentos efetuados até abril de 2010 e vencidos, ainda, os Conselheiros José Carlos e Roberto Caparroz, que negavam provimento ao Recurso Voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2010

COISA JULGADA MATERIAL. LIMITES OBJETIVOS. ALTERAÇÃO DO ESTADO DE FATO OU DE DIREITO. INOCORRÊNCIA.

Permanece em pleno vigor a decisão judicial proferida pelo TRF/1ª Região, que afastou a incidência do IPI "complementar" nas operações de saída/revenda de veículos importados. Não há que se falar em alteração do estado de direito, pois as alterações regulamentares posteriores (Decreto nº 4.544, de 2002 e Decreto nº 7.212, de 2010) em nada modificaram os aspectos pertinentes à hipótese de incidência do mencionado tributo.

DECISÃO JUDICIAL. CONTRIBUINTE DESOBRIGADO DO RECOLHIMENTO DO IPI NA SAÍDA DE VEÍCULOS IMPORTADOS DE SEU ESTABELECIMENTO. TRÂNSITO EM JULGADO. RECONHECIMENTO DE RECEITAS.

Com o trânsito em julgado da decisão judicial que desobrigou o contribuinte do recolhimento do IPI no momento da saída dos veículos importados de seu estabelecimento, os valores do denominado "IPI complementar" destacados nas notas fiscais de revenda das mercadorias importadas, com ônus do adquirente, e não recolhidos pela empresa autuada, se revestem da natureza de receitas e, por conseguinte, caracterizam renda, por implicar ganho ou acréscimo ao patrimônio da empresa autuada.

MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO E PERCENTUAL. LEGALIDADE Aplicável a multa de ofício no lançamento de crédito tributário que deixou de ser recolhido ou declarado e no percentual determinado expressamente em lei.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA.

Descabe o agravamento da multa de ofício porque sujeito passivo não atendeu no prazo marcado, intimação para apresentar os arquivos ou sistemas digitais e sistemas de escrituração dos livros e contabilidade, se os elementos necessários para a autuação fiscal estavam disponíveis em função de outro procedimento fiscal e da entrega da ECD via SPED.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. APRECIAÇÃO. VEDAÇÃO.

Não compete à autoridade administrativa manifestar-se quanto à inconstitucionalidade ou ilegalidade das leis, por ser essa prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 29/02/2008, 31/01/2009, 28/02/2009, 31/03/2009, 31/07/2009, 31/08/2009, 28/02/2010, 31/03/2010, 30/06/2010

IMPORTADORA DE VEÍCULOS. ALÍQUOTAS.

As pessoas jurídicas fabricantes, as importadoras de máquinas, veículos classificados nos códigos 84/29, 8432/40/00, 84/32/80/00, 8433/20, 8433/30/00, 8433/40/00, 8433/5, 87/01, 87/02, 87/03, 87/04, 87/05, 87/06, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados / TIPI, aprovada pelo Decreto no 4/070, de 28 de dezembro de 2001, relativamente à receita bruta decorrente da venda desses produtos, ficam sujeitas ao pagamento da contribuição para os Programas de Integração Social, de Formação do Patrimônio do Servidor Público / PIS/PASEP, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social / COFINS, às alíquotas de 2% (dois por cento), 9,6% (nove inteiros, seis décimos)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Data do fato gerador: 29/02/2008, 31/01/2009, 28/02/2009, 31/03/2009, 31/07/2009, 31/08/2009, 28/02/2010, 31/03/2010, 30/06/2010

IMPORTADORA DE VEÍCULOS. ALÍQUOTAS.

As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras de máquinas e veículos classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados TIPI, aprovada pelo Decreto no 4.070, de 28 de dezembro de 2001, relativamente à receita bruta decorrente da venda desses produtos, ficam sujeitas ao pagamento da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público PIS/ PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS, às alíquotas de 2% (dois por cento) e 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento), respectivamente.

O litígio decorreu de lançamentos de Contribuição ao PIS e de COFINS, nos anos-calendário 2007 a 2010, a partir da constatação de omissão de receitas, bem como de créditos indevidos em apuração não-cumulativa, com agravamento da multa de ofício por falta de atendimento a intimação (e-fls. 2/166). A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente a exigência (e-fls. 2481/2500). O recurso voluntário foi originalmente dirigido para apreciação da 3ª Seção de Julgamento, mas a 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara declinou competência em favor da 1ª Seção de Julgamento, conforme Acórdão nº 3101-001.427 (e-fls. 2643/2649). O Colegiado *a quo*, por sua vez, deu provimento parcial ao recurso voluntário para afastar o agravamento da penalidade.

Os autos do processo foram encaminhados à PGFN em 22/05/2017 (e-fl. 2705), que em 21/06/2017 restituiu aos autos ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 2706/2721, no qual a Fazenda aponta divergência reconhecida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 2724/2734, do qual se extrai:

Com relação ao primeiro paradigma (Acórdão 9101-001.456), a divergência jurisprudencial restou plenamente demonstrada.

A situação fática que ensejou a aplicação da multa agravada é substancialmente semelhante nos casos confrontados, e o dispositivo legal que fundamenta o agravamento da penalidade é também o mesmo.

E, enquanto o acórdão recorrido manifestou o entendimento de que a falta de atendimento a intimações para a apresentação de livros e documentos solicitados não justifica o agravamento da penalidade se a fiscalização consegue obter as informações necessárias para a lavratura do auto de infração em outras fontes (no caso concreto, em outro procedimento fiscal e na Escrituração Fiscal Digital – EFD do SPED – Sistema Público de Escrituração Digital), o acórdão paradigma asseverou que “*a norma dispõe sobre critérios totalmente objetivos para o agravamento da multa*”, e que o não atendimento da intimação fiscal para apresentação de livros “*enquadra-se literalmente na hipótese de agravamento de multa*”.

Em outras palavras, enquanto o acórdão recorrido entende que teria de haver a demonstração de algum efetivo prejuízo à fiscalização (*aspecto subjetivo*), para fins de aplicação da multa agravada, o acórdão paradigma vaza o entendimento de que os critérios de aplicação da multa agravada são *totalmente objetivos*, o que evidencia a divergência de teses.

E, em conformidade com estas divergentes interpretações acerca do mesmo dispositivo legal, enquanto o acórdão recorrido cancelou o agravamento da penalidade, reduzindo a multa de ofício aplicada ao percentual de 75%, o acórdão paradigma deu provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional para restabelecer a aplicação da multa agravada, no percentual de 112,5%, para idêntica situação fática.

Com relação ao segundo paradigma (Acórdão 9101-001.487), entretanto, não se afigura demonstrada a divergência, conforme a seguir exposto.

Consoante acima afirmado, o acórdão recorrido manifestou o entendimento de que teria de haver a demonstração de efetivo prejuízo ao trabalho da fiscalização (*aspecto subjetivo*), para fins de aplicação da multa agravada. Neste sentido, aliás, foram as manifestações da própria recorrente, a seguir novamente transcritas, *verbis*:

“O Colegiado *a quo* determinou a redução da multa de ofício de 112.5% para 75%, por entender que **a simples não apresentação de documentos requeridos pela Fiscalização, quando não obstaculizam o seu trabalho, não justifica o agravamento da multa.** É o que se depreende do voto condutor a seguir transcrito:

(...)

Importa ressaltar que o Colegiado *a quo* colocou como razões para a redução do percentual da multa o fato de que a simples não apresentação de documentos requeridos pela Fiscalização, quando não obstaculizam o seu trabalho, uma vez que a fiscalização dispunha dos elementos necessários para a autuação em função de outro procedimento fiscal, não justifica o agravamento da multa. **Ou seja, seria necessária a comprovação do prejuízo aos trabalhos da fiscalização, a fim de que o agravamento da multa esteja justificado.**”

Em sua manifestação acerca dos paradigmas apresentados, por outro lado, pontuou a recorrente, *verbis*:

“Nessa toada, conclui-se que os acórdãos paradigmas consideraram suficiente para o agravamento da multa **o fato objetivo de o contribuinte ter sido omissos, ainda que parcialmente, em resposta às intimações. Não exigiram, como pressuposto para a aplicação da penalidade, que restasse comprovado o efetivo embaraço à fiscalização, ou mesmo que não houvesse consequência específica para o descumprimento das intimações.**”

Ora, esta assertiva é verdadeira, contudo, *apenas com relação ao primeiro paradigma* (a respeito deste, conforme já ao norte aqui exposto).

Entretanto, com relação ao segundo paradigma, a assertiva não se confirma, tratando-se, assim, com a devida vênia, de uma *falsa premissa* da qual parte a recorrente.

Os excertos deste segundo paradigma transcritos pela própria recorrente bem demonstram que o entendimento que deu ensejo ao restabelecimento da multa agravada, naquele caso, foi justamente o de que *houve efetivo prejuízo aos trabalhos da fiscalização e/ou o embaraço à fiscalização*.

Confira-se, neste sentido, a ementa do Acórdão 9101-001.487, *verbis*:

“MULTA DE OFÍCIO. NÃO ATENDIMENTO À FISCALIZAÇÃO. MAJORAÇÃO. CABIMENTO.

O não atendimento a reiteradas intimações fiscais, mesmo diante do alerta de que a sua desatenção poderia ter como **consequência a majoração da multa de ofício, por embaraço à fiscalização, evidenciando absoluto descaso quanto aos trabalhos a serem desenvolvidos pela autoridade fiscal**, enseja a majoração da multa de ofício.” (negrito e sublinhados acrescidos)

No mesmo sentido, o seguinte excerto do voto do relator (vencido na qualificação da multa, mas vencedor com relação ao agravamento da multa), *verbis*:

“Neste ponto, entendo que a decisão recorrida merece ser reformada, porquanto **não se trata de mera falta de apresentação dos livros contábeis e fiscais, mas de não atendimento a reiteradas intimações e até mesmo de descaso às investidas da autoridade fiscal na penosa busca empreendida para a localização dos seus responsáveis**, consoante se pode extrair da descrição contida no Termo de Constatação Fiscal de fls. 14 a 35. Importante ressaltar que nas repetidas intimações a fiscalização fez ver que **o não cumprimento ao que**

se estava solicitando poderia ter como consequência a majoração da multa de ofício, por embaraço à fiscalização, alerta que de nada serviu para que fosse dispensada a atenção que, por lei, é obrigatória para o desenvolvimento da ação fiscal.” (negrito e sublinhados acrescidos)

A divergência jurisprudencial, conforme dito, não se estabelece apenas na interpretação da legislação em tese, nem tampouco em matéria de prova, e sim na interpretação das normas, em face de contextos fáticos semelhantes.

No caso, pode-se entender ter havido substancial dissimilaridade fática entre os casos, o que levou um colegiado a entender *ter havido prejuízo* ao fisco (e, nesta conformidade, ter restabelecido a multa agravada), enquanto outro colegiado (o recorrido) entendeu *não ter havido prejuízo* ao fisco, e, nesta conformidade, ter cancelado a multa agravada.

Assim, a divergência entre as decisões não se encontra amparada em efetiva divergência jurisprudencial, mas sim na dissimilaridade fática entre os casos analisados. Aliás, os entendimentos acerca da interpretação do dispositivo legal, que se podem extrair das manifestações acima expostas, seriam de fato em tese *convergentes*, e não *divergentes*.

Sem qualquer utilidade, portanto, para os fins pretendidos, o segundo paradigma apresentado.

Nada obstante, em face da demonstração da divergência jurisprudencial com relação ao primeiro paradigma, deve ter seguimento o recurso especial interposto.

Em síntese e conclusão, por todo o exposto, opino no sentido de que se deva **DAR SEGUIMENTO** ao recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional (art. 68 do RICARF).

A recorrente defende que o critério para o agravamento da multa é de ordem objetiva, aduzindo que:

Cabe esclarecer inicialmente que o agravamento da multa prevista na Lei nº 9.430/96 não é ato discricionário do agente administrativo, pelo contrário, é imperativo. No momento em que o sujeito passivo pratica alguma das condutas previstas, cabe o agravamento da penalidade, não competindo ao agente administrativo fazer juízo de legalidade ou proporcionalidade.

É preciso mencionar que a legislação põe à disposição da Fiscalização uma série de instrumentos para que se possa chegar à verdade dos fatos e, consequentemente, aferir o valor tributável.

Caso a fiscalização, por conta das circunstâncias do caso concreto, opte por buscá-las diretamente com o contribuinte e, para tanto, expeça as intimações pertinentes, não pode o contribuinte furtar-se em cumpri-las, sob pena de sanção legal.

No caso em tela, a sanção está expressamente prevista no § 2º do Art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação vigente à época, *verbis*:

[...]

Ora, se não há nenhuma dúvida de que o Recorrido não atendeu à solicitação do fisco, não há que se falar em redução da penalidade, já que a lei não diminui o percentual da multa nesses casos.

A natureza punitiva dessa norma é flagrante, não constando em seu conteúdo qualquer consideração acerca do resultado provocado pelo descumprimento do dever do sujeito passivo de colaborar com a Administração Tributária. O antecedente da norma contempla apenas a hipótese de o contribuinte não atender, no prazo marcado, a intimação para prestar esclarecimentos ou apresentar a documentação requerida, fato este suficiente para autorizar o agravamento da sanção.

Da leitura da norma verifica-se que a multa é devida independentemente de comprovação por parte do fisco acerca de efetivo embaraço causado à administração tributária em razão da contumácia do sujeito passivo. Não atendida a intimação,

presume-se o embaraço à fiscalização. A simples falta de atendimento, o desprezo à administração tributária, é fato gerador da multa.

De acordo com a lei, portanto, o critério para o agravamento da multa não é subjetivo, mas de ordem objetiva.

Desconsiderar o agravamento da multa, no presente caso, importa em violação ao **art. 136 do CTN**, segundo o qual **a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da efetividade, da natureza e da extensão dos efeitos do ato**.

A responsabilidade decorre do descumprimento do dever de prestar esclarecimentos e de apresentar os documentos requeridos, não importando, segundo o preceito do CTN, quais os efeitos desse ato. O voto condutor é preciso ao reconhecer que não foi atendida a intimação pelo contribuinte:

[...]

Ademais, cabe considerar que se o autuado não prestou informações, ou se o autuado prestou informações e apresentou documentos de forma incompleta, o trabalho da fiscalização foi dificultado, pois não compete a contribuinte determinar quais os documentos necessários ao trabalho fiscal, muito menos definir os limites da fiscalização, sendo prerrogativa da autoridade fiscal estabelecer quais são os documentos e livros necessários para a realização da auditoria.

Como se observa, a prosperar o entendimento adotado pelo acórdão recorrido, restaria aniquilado todo o trabalho da fiscalização tributária, uma vez que as intimações passariam a ser meras solicitações, de cumprimento facultativo pelos contribuintes.

Ressalte-se que o Código Tributário Nacional prevê, em seu art. 97, o seguinte, *verbis*:

[...]

Sob essa ótica, vê-se que a Eg. Câmara *a qua* criou nova hipótese de redução de penalidade não prevista na legislação. Assim, deve ser restabelecido o percentual inicialmente aplicado pela fiscalização.

Segundo os Comentários contidos na obra Regulamento do Imposto de Renda Anotado e Comentado 2006, coordenado por Marcelo Magalhães Peixoto (fls. 1893):

“Falta de atendimento à intimação – causa de agravamento da multa de ofício: a falta de atendimento à intimação por parte do sujeito passivo é causa de agravamento da multa de ofício (de 75% para 112,5%, ou de 150% para 225%, conforme o caso), nos termos do art. 959 do RIR/99.”

Portanto, deve ser restabelecido o percentual de 112,5% para a multa aplicada, já que a conduta praticada enquadra-se na hipótese do art. 44, §2º da Lei nº 9.430/96 e não há nenhuma exceção quando a autuação fiscal dispõe de elementos necessários para a autuação disponíveis em função de outro processo da contribuinte.

Pede, assim, que seja provido o recurso especial e restabelecido o agravamento da penalidade.

Cientificada em 08/12/2017 (e-fls. 2757), a Contribuinte apresentou contrarrazões em 21/12/2017 (e-fls. 2819/2839) na qual aduz que o dissídio jurisprudencial também não se caracteriza em relação ao paradigma nº 9101-001.456, por inexistir similitude fática, pois:

Conforme consta do Acórdão recorrido, a Recorrida foi cientificada acerca do início do procedimento fiscal, por meio do Termo de Início de Fiscalização, em 09/09/2011, sendo intimada a apresentar a seguinte documentação:

(i) Livros de Registros de Apuração do IPI referentes aos anos-calendários 2007, 2008, 2009 e 2010 (exercícios 2008, 2009, 2010 e 2011);

(ii) Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR e Demonstrativo de Apuração da Base de Cálculo da CSLL dos anos-calendários 2007, 2008, 2009 e 2010 (exercícios 2008, 2009, 2010 e 2011);

(iii) arquivos magnéticos estabelecidos no art. 11 da Lei n.º 8.218/1991, no formato especificado pela Instrução Normativa 86/2001 e Ato Declaratório Executivo-ADE-COFIS 15/2001, relativos ao item 4.1 - Registros Contábeis do Anexo Único do referido ADE, para o período de janeiro de 2007 a dezembro de 2007;

(iv) DIPJ/2011 (ano-calendário 2010);

(v) atos constitutivos da pessoa jurídica e todas as alterações posteriores;

(vi) RG do representante legal e dos procuradores com poderes de administração da pessoa jurídica, bem como as procurações.

No entanto, em face da impossibilidade em apresentar estes documentos em tempo hábil - **a despeito de a Fiscalização já possuir a maioria da documentação em sua repartição** -, apenas um mês após a primeira intimação, foi expedido o Termo de Reintimação, Intimação e Constatação Fiscal (aos 14/10/2011), outorgando o exíguo prazo de cinco dias para que a Recorrida disponibilizasse os itens descritos acima além de outros documentos adicionais, já sob pena de agravamento da multa prevista no artigo 44, I, da Lei n.º 9.430/1996.

Assim, **pela Autoridade Fiscal ter solicitado, em duas oportunidades dentro do prazo de um mês, documentos contábeis da Recorrida** (sendo que a maioria deles, frise-se, já se encontravam sob a guarda do Fisco e não seriam relativos à apuração do PIS/COFINS cobrado neste processo administrativo), e, em contrapartida, **esta última não ter tido tempo hábil para segregar/entregar a documentação pleiteada, a Recorrida já se sujeitou ao agravamento da multa que ora se debate**.

Após, com muito esforço, conseguir atender parcialmente à Fiscalização, encaminhando mídia contendo a sua escrituração digital, **a Autoridade Fiscal desconsiderou por completo os documentos apresentados pela Recorrida e lavrou os autos de infração**, em 30/11/2011, **com base nos documentos já disponíveis na repartição**, de acordo com o que consta do Acórdão recorrido (reproduzindo o quanto relatado no Termo de Verificação Fiscal e no Termo de Constatação):

[...]

Em resumo, após apenas dois meses de Fiscalização - sendo a Recorrida intimada apenas em duas oportunidades -, a Autoridade Fiscal autuou a Recorrida, com o agravamento da multa de ofício (previsto no § 2º, do artigo 44, da Lei n.º 9.430/1996), com base na ampla documentação que já possuía, qual seja:

(i) estatuto social e atas de assembleias, Livros de Registro de Apuração do IPI -RAIPI dos anos-calendários 2007 e 2008, e arquivos magnéticos estabelecidos no artigo 11 da Lei n.º 8.218/1991, no formato especificado pela Instrução Normativa 86/2001 e Ato Declaratório Executivo-ADE COFIS 15/2001, referentes ao ano-calendário 2007, todos extraídos do processo administrativo n.º 13116.002203/2009-21;

(ii) SPED Contábil - Escrituração Contábil Digital - ECD do SPED - Sistema Público de Escrituração Digital dos anos-calendários 2008, 2009 e 2010, transmitidas pela Recorrida;

(iii) relatório dos RAIPI's dos anos-calendários 2009 e 2010; e

(iv) DIPJ's, DCTF's e DACTON's dos exercícios 2008, 2009, 2010 e 2011, também transmitidas pela Recorrida.

Em contrapartida, da simples leitura do Acórdão paradigma n.º 9101-001.456, proferido nos autos do processo administrativo n.º 10325.000308/2004-88, verifica-se que se trata de uma **decisão bastante sucinta e genérica** (com apenas 4 laudas) **e não traz maiores detalhes a respeito do histórico do caso, o que é imprescindível para demonstração da similitude fática entre os Acórdãos** (e, consequentemente, para a comprovação da alegada divergência jurisprudencial posta em debate).

Com efeito, conforme se verifica da íntegra do referido paradigma, a decisão não traz uma linha sequer a respeito dos aspectos/da motivação do lançamento realizado no processo administrativo n.º 10325.000308/2004-88.

Ou seja, não se sabe, deveras, se a documentação (não) apresentada pela Distribuidora Paulista já se encontrava disponível ao Fisco, ou, ainda, se este fato dificultou a Fiscalização e obstou a apuração dos tributos/o lançamento realizado naquela autuação.

Em consequência, não é possível averiguar sequer quais foram as imputações realizadas à Distribuidora Paulista que deram ensejo à aplicação da majoração da multa.

Já por esse cenário, devido à impossibilidade de verificação da semelhança entre o contexto fático examinado nas duas decisões, o Acórdão nº 9101-001.456 torna-se inapto à demonstração da (inexistente) divergência jurisprudencial alegada pela PGFN, requisito imprescindível para admissibilidade do Recurso Especial, nos termos do artigo 67 do RICARF¹, o que foi equivocadamente ratificado no Exame de Admissibilidade do Recurso Especial ora contrarrazoado.

Ainda, para que não parem dúvidas de que os casos são realmente distintos - o que, por si só, culmina no não conhecimento do Recurso Especial interposto pela PGFN -, cabe destacar o histórico da Fiscalização relativa à Distribuidora Paulista, que resultou no processo administrativo nº 10325.000308/2004-88.

Já de início, tem-se que **o procedimento fiscal naqueles autos durou quase um ano, com a realização de inúmeras intimações (muitas delas não respondidas pela contribuinte); no presente processo administrativo, a Fiscalização foi encerrada após uma intimação e uma reintimação, em pouco mais de dois meses,** culminando em um lançamento de PIS/COFINS.

A despeito desse fato, de acordo com o que consta do Acórdão paradigma, **não foram solicitados à Distribuidora Paulista apenas documentos contábeis e fiscais, mas também esclarecimentos sobre a origem de determinados recursos e explicações acerca da não escrituração de algumas notas fiscais, o que não foi feito em relação à Recorrida.**

Sendo assim, em resumo, **os procedimentos fiscalizatórios - bem como os atos praticados pelos contribuintes (Recorrida e Distribuidora Paulista) - foram bastante distintos nos dois casos**, de acordo com a descrição.

[...]

Diante do exposto, sendo evidente (i) a impossibilidade de aferição da similitude fática entre o Acórdão recorrido e o Acórdão paradigma nº 9101-001.456 para a demonstração da suposta divergência jurisprudencial necessária à admissibilidade do Recurso Especial, assim como (ii) a diferença entre os julgados na parte em que o cotejo é possível, requer-se que o paradigma seja desconsiderado por esta C. CSRF e seja negado conhecimento ao presente Recurso Especial interposto pela PGFN.

No mérito, defende a manutenção do acórdão recorrido, vez que desde o início do procedimento fiscal envidou *os maiores esforços para localizar/segregar os documentos pleiteados pela Autoridade Fiscal, a qual verdadeiramente não aguardou (pelo contrário, desconsiderou o quanto foi apresentado pela contribuinte) e realizou o lançamento das contribuições ao PIS/COFINS*. Aduz que a autoridade fiscal já possuía acesso à maioria dos documentos contábeis/fiscais solicitados, *tanto que encerrou o procedimento fiscalizatório e procedeu ao lançamento dos tributos, sem maiores percalços ou qualquer prejuízo, em cerca de dois meses*.

Opõe-se à tese da PGFN de que a aplicação do art. 44, §2º da Lei nº 9.430/96 é objetiva, porque contrária à jurisprudência da CSRF. Assim argumenta:

Isso porque, o intuito da instauração de um procedimento de Fiscalização é justamente a busca da verdade material dos fatos, sendo que, para tanto, a Administração Tributária possui uma série de instrumentos e prerrogativas, dentre elas intimar o próprio contribuinte a prestar informações sobre determinados fatos e apresentar documentação hábil a justificar seus esclarecimentos³ [³Nesse sentido, a própria PGFN dispõe em seu

Recurso Especial que "é preciso mencionar que a legislação põe à disposição da Fiscalização uma série de instrumentos para que se possa chegar à verdade dos fatos e, conseqüentemente, aferir o valor tributável" (fl. 12 do REsp).]

Tem-se que essa "prerrogativa" é, ao mesmo tempo, uma facilidade da Administração e uma forma de observar os princípios do contraditório, ampla defesa e economia processual, haja vista que o contribuinte pode desfazer algum equívoco, corrigir determinados erros e esclarecer eventuais interpretações equivocadas, por exemplo, sem que se tenha de instaurar um processo administrativo fiscal.

Assim, na hipótese de o contribuinte auxiliar nessa busca, a despeito do fato de não conseguir responder à Fiscalização rapidamente ou em sua integralidade - em razão dos prazos, de imprevistos inerentes à atividade empresarial ou até mesmo da burocracia e complexidade das obrigações fiscais acessórias -, não cabe o agravamento da multa de ofício prevista no artigo 44, I, da Lei nº 9.430/1996, aplicado inicialmente nos presentes autos e acertadamente afastado por este E. CARF.

Ora, o intuito do dispositivo legal não é, diferentemente do que defendeu a PGFN, punir o contribuinte, de maneira agravada, pela simples não apresentação de determinados documentos ou de respostas parciais enviadas à Fiscalização, visto que isso não configura uma infração à legislação tributária (o que afasta, por si só, o disposto no artigo 136 do CTN). **O objetivo da norma é evitar que o contribuinte dificulte/embarace a Fiscalização de forma intencional, com dolo, a ponto de que esta não consiga apurar eventual obrigação fiscal descumprida, causando um efetivo prejuízo à sua atividade.**

Cumprido o objetivo do procedimento fiscalizatório e realizado o lançamento fiscal com base na documentação apurada pela Autoridade Fiscal, independentemente de não ter sido apresentada pelo próprio contribuinte, não há que se falar na aplicação do artigo 44, I, c/c § 2º da Lei nº 9.430/1996 quando não houver intuito doloso de embaraço que seja capaz de obstar a apuração do tributo devido.

Cita, neste sentido, os Acórdãos nº 9101-002.112 e 9101-002.066, em especial o voto condutor do primeiro, e conclui que:

No caso dos autos, conforme exaustivamente demonstrado, o procedimento fiscalizatório com relação à Recorrida foi encerrado de forma abrupta após apenas uma intimação e uma outra reintimação, em pouco mais de dois meses. Não obstante, **com base na farta documentação que já possuía, a Autoridade Fiscal pôde efetuar o lançamento das contribuições sem quaisquer empecilhos.**

Ademais, **não há qualquer demonstração nos autos do presente processo administrativo, tampouco comprovação, de que a Recorrida tenha agido com intuito de tumultuar a Fiscalização e impedir, dessa forma, o lançamento fiscal;** muito pelo contrário, haja vista que a Recorrida, apesar do prazo exíguo concedido pelo Sr. Agente Fiscal, apresentou parte da documentação que lhe foi requerida, documentos estes desconsiderados sumariamente pela Autoridade Fiscal.

Sendo assim, forte nesses argumentos, considerando que os documentos solicitados pela Fiscalização e não entregues pela Recorrida (apenas por obstáculos operacionais e não com o intuito doloso de obstar o trabalho fiscalizatório) não dificultaram/prejudicaram a realização do lançamento de PIS/COFINS, não cabe ao caso o agravamento da multa de ofício prevista no artigo 44, I, da Lei nº 9.430/1996, pelo § 2º do mesmo artigo, razão pela qual deve esta C. CSRF manter o Acórdão recorrido neste ponto, sendo negado provimento ao Recurso Especial interposto.

A Contribuinte opôs embargos de declaração (e-fls. 2761/2772), os quais foram rejeitados conforme despacho de e-fls. 2882/2890. Cientificada desta rejeição em 04/04/2018, ela também interpôs recurso especial em 17/04/2018 (e-fls. 2911/2935) no qual arguiu divergências não admitidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 3073/3089. O não

seguimento do recurso especial foi confirmado no despacho de e-fls. 3165/3178, que rejeitou o agravo interposto pela Contribuinte às e-fls. 3106/3125.

Providenciada a ciência à Contribuinte da rejeição de seu agravo (e-fls. 3191/3198) e a transferência dos débitos não mais litigiosos para cobrança (e-fls. 3199/3212), os autos retornaram ao CARF para julgamento do recurso especial da PGFN.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

A Contribuinte contesta a admissibilidade do recurso especial da PGFN, afirmando não ser possível extrair do paradigma admitido (Acórdão nº 9101-001.456), quais circunstâncias motivaram o restabelecimento do agravamento da penalidade e aduz que *a decisão não traz uma linha sequer a respeito dos aspectos/da motivação do lançamento realizado no processo administrativo nº 10325.000308/2004-88*. Contudo, o voto condutor do paradigma expõe claramente a motivação do lançamento sob exame, nos seguintes termos:

Destarte, a questão posta em julgamento reside em verificar se a conduta da fiscalizada durante os procedimentos de fiscalização se enquadra em uma hipótese do § 2º acima transcrito. Assim, vale verificarmos a dinâmica dos fatos conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal a fls. 623 a 626 (TVF).

a) no Termo de Início de Fiscalização, cuja ciência deu-se em 23/06/2003, consta que o Sujeito Passivo estava intimado a apresentar os seguintes elementos **referentes ao período de 01/07/1998 a 31/05/2003**:

- 1) Livros Diário e Razão;
- 2) Livro Apuração do ICMS;
- 3) Livro Registro de Entradas;
- 4) Livro Registro de Saídas;
- 5) Livro Registro de Inventário;
- 6) Livro de Registro de Apuração do Lucro Real — LALUR;
- 7) Livros Auxiliares da Escrituração;
- 8) Fotocópia do Contrato/Estatuto Social e alterações.

b) em resposta, a contribuinte solicitou a prorrogação do prazo para apresentação dos elementos, sendo prorrogado o prazo para o dia 28/07/2003;

c) transcorrido o prazo supracitado a contribuinte foi novamente intimada, através do Termo de Reintimação Fiscal de 08/08/2003, a apresentar todos os elementos constantes no Termo de Início de Fiscalização, sendo cientificada de que o não atendimento, no prazo marcado, para prestar esclarecimentos, sujeitar-lhe-ia, no caso de lançamento de ofício, ao agravamento das multas;

d) como não respondeu, foi novamente intimado em 03/09/2003, a apresentar todos os elementos constantes no Termo de Início de Fiscalização, sendo novamente cientificado de que o não atendimento, no prazo marcado, para prestar esclarecimentos, sujeitar-lhe-ia, no caso de lançamento de ofício, ao agravamento das multas;

e) em 08/09/2003, o Sujeito Passivo atendeu **parcialmente** as intimações apresentando os elementos abaixo relacionados:

1) **Livros Diário e Razão do ano-calendário de 1998;**

2) Livro Apuração do ICMS do período de 01/01/1998 a 31/05/2003;

3) Livro Registro de Entradas do período de 01/01/1998 a 31/05/2003;

4) Livro Registro de Saídas do período de 01/01/1999 a 31/05/2003 5) Fotocópia do Contrato/Estatuto Social e alterações.

f) em 01/10/2003, o Sujeito Passivo foi reintimado a apresentar todos os elementos constantes no Termo de Início de Fiscalização que ainda não tinha sido apresentados, sendo novamente cientificado de que o não atendimento, no prazo marcado, para prestar esclarecimentos, sujeitar-lhe-ia, no caso de lançamento de ofício, ao agravamento das multas;

g) exaurido o prazo concedido no termo de intimação, o Sujeito Passivo foi novamente reintimado, por meio dos Termos de Reintimação Fiscal de 11/11/2003, 12/12/2003, 15/01/2004 e 16/02/2004, a apresentar todos os elementos constantes no Termo de Início de Fiscalização que ainda não foram apresentados, sendo novamente cientificado de que o não atendimento, no prazo marcado, para prestar esclarecimentos, sujeitar-lhe-ia, no caso de lançamento de ofício, ao agravamento das multas;

h) em 02/03/2004, o Sujeito Passivo atendeu **parcialmente** as intimações apresentando os elementos abaixo relacionados, conforme Termo de Retenção de 02/03/2004:

1) Livros Diário e Razão dos anos-calendário de 1999 e 2000;

2) Livro Apuração do ICMS do período de 01/06/2003 a 31/12/2003;

3) Livro Registro de Entradas do período de 01/06/2003 a 31/12/2003;

4) Livro Registro de Saídas do período de 01/06/2003 a 31/12/2003.

i) em 09/03/2004, o Sujeito Passivo foi reintimado a apresentar todos os elementos constantes no Termo de Início de Fiscalização que ainda não tinham sido apresentados, quais sejam:

1) Livros Diário e Razão dos anos-calendário de 2001, 2002 e 2003;

2) Livro de Registro de Apuração do Lucro Real — LALUR- dos anos-calendário de 1999, 2000, 2001, 2002 e 2003;

3) Livro Registro de Inventário dos anos-calendário de 1999, 2000, 2001, 2002 e 2003.

l) por não apresentar os Livros Diário e Razão dos anos-calendário de 2001, 2002 e 2003, este foi intimado, através do Termo de Intimação Fiscal de 10/03/2004, a apresentar planilha com os valores mensais referentes às outras receitas não abrangidas pelas receita de revenda de mercadorias, a fim de que se pudesse apurar a verdadeira base de cálculo do PIS e da COFINS no período de 2001, 2002 e 2003;

m) em 01/04/2004, mais de dez meses após a primeira intimação, o Sujeito Passivo foi intimado pela quinta vez a apresentar todos os elementos constantes no Termo de Início de Fiscalização que ainda não tinham sido apresentados, sendo alertado que o não atendimento à reintimação, no prazo previsto, ensejaria a aplicação da multa agravada e caracterizaria a presunção legal de omissão de receita conforme artigos 959 e 281, respectivamente, do RIR/99.

Diante de tais circunstâncias, o ex-Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior conclui que:

Em resumo, após 11 meses da primeira intimação e, depois de cinco reintimações, a contribuinte não apresentou à fiscalização o Livro Registro de Inventário (anos-calendário de 1999, 2000, 2001, 2002 e 2003), o Livro de Registro de Apuração do Lucro Real (anos-calendário de 1999, 2000, 2001, 2002 e 2003), o Livro Diário (anos-calendário de 2001, 2002 e 2003) e o Livro Razão (anos-calendário de 2001, 2002 e 2003).

Ora, o não atendimento da intimação para apresentar tais livros, que eram elaborados por sistemas de processamento de dados (vide doc. a fls. 222), enquadra-se literalmente na hipótese de agravamento de multa, prevista na alínea "b" do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (na sua redação original).

Além disso, intimado em 02/03/2004, a prestar esclarecimentos acerca da origem dos recursos utilizados nos pagamentos das compras não contabilizadas, bem como justificar por que determinadas notas fiscais (discriminadas em planilha anexa à intimação) não foram escrituradas, a contribuinte não respondeu à intimação. Novamente intimada em 12/03/2004 e, mais uma vez reintimada em 01/04/2004, a contribuinte nada respondeu até o momento da lavratura do auto de infração. Ora, negar-se à prestar esclarecimentos é hipótese de agravamento nos termos da alínea "a" do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (na sua redação original).

Para além disso, apesar de, nestes autos, as circunstâncias que motivaram o agravamento da penalidade apresentarem contornos distintos, a divergência jurisprudencial suscitada pela PGFN tem em conta, justamente, a interpretação do dispositivo legal em foco a partir dos critérios objetivos que afirma nele estabelecidos e, neste sentido, demonstra a divergência a partir do assim expresso na introdução do voto condutor do acórdão paradigma:

De plano, já merece reforma o acórdão recorrido quando sustenta que o agravamento da multa só é cabível quando houver embaraço à fiscalização, pois assim não dispõe o § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, se não vejamos a sua redação vigente à época do lançamento, *in verbis*:

"§ 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:

- a) prestar esclarecimentos;
- 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 pelo art. 62 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991;
- c) apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38."

Como se vê, a norma dispõe sobre critérios totalmente objetivos para o agravamento da multa, os quais independe de restar provada a conduta dolosa da contribuinte.

Ora, o embaraço à fiscalização é tratado pela legislação fiscal como conduta dolosa que sejam enquadráveis em tipos penais, tanto que o art. 919 do RIR/99, cuja base legal é o art. 7º da Lei nº 2.354/54, dispõe que "*Os que...impedirem a fiscalização serão punidos na forma do Código Penal*". Razão pela qual merece ser reformada a decisão recorrida, pois, para o agravamento da multa, não depende que reste provado, nos autos, conduta dolosa consistente em embaraçar a fiscalização.

É sob esta ótica que o voto condutor do paradigma expressa a conclusão de que o agravamento da penalidade é cabível porque o sujeito passivo se negou a prestar esclarecimentos, sem adentrar à repercussão, na condução do procedimento fiscal, da omissão confirmada. Ao final, o entendimento deste Colegiado, em antiga composição, é assim descrito na ementa do paradigma:

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

Já o acórdão recorrido traz a seguinte justificativa para cancelamento do agravamento da penalidade aplicado pela autoridade lançadora:

58. Foi agravada a multa de ofício, com aumento em 50%.

59. A Lei nº 9.430, I e § 2º de 1996, com a redação do art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007, determina o agravamento da multa de ofício de 75%, para 112,50%, se o sujeito passivo não atender no prazo marcado, intimação para: prestar esclarecimentos, ou para apresentar os arquivos ou sistemas digitais e sistemas de escrituração dos livros e contabilidade, bem como documentação técnica do sistema a possibilitar a auditoria.

60. A Recorrente argumenta que descabe o agravamento, porque a fiscalização dispunha de todos os documentos necessários e requereu os documentos e esclarecimentos, por mera comodidade, tanto que lista os documentos que utilizou, disponíveis na repartição, para lavrar os autos.

61. O Termo de Início de Fiscalização foi cientificado ao contribuinte em 09/09/2011, e os autos de infração lavrados em 30/11/2011 (cientificados em 03/12/2011).

62. No presente caso, conforme relatado no TVF:

Assim, em 14/10/2011 encaminhamos Termo de Reintimação, Intimação e Constatação Fiscal, conforme fls. 301 a 309, ficando o contribuinte reintimado, no prazo de 5 dias, a apresentar os documentos/esclarecimentos solicitados no Termo de Início do Procedimento Fiscal, sob pena de, no caso de lançamento de ofício, ao agravamento em 50 % das multas a que se referem o inciso I e o § 1º do caput do art. 44 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

No referido Termo o contribuinte foi ainda intimado a apresentar à fiscalização, a Escrituração Contábil Digital SPED Contábil, referente ao ano-calendário 2.010 (Período de Apuração de 01/01/2010 a 31/12/2010), ou apresentar os arquivos magnéticos estabelecidos no Art. 11 da Lei 8.218/1991, no formato especificado pela Instrução Normativa 86/2001 e Ato Declaratório Executivo-ADE COFIS 15/2001, relativos ao item 4.1 Registros Contábeis do Anexo Único do referido ADE, para o período de Janeiro de 2010 a Dezembro de 2010.

O Termo de Reintimação, Intimação e Constatação Fiscal foi recebido pelo contribuinte em 21/10/2011, conforme AR à fl. 310. No entanto, decorrido o prazo concedido no referido termo, o contribuinte novamente não apresentou qualquer documento ou esclarecimento, sujeitando-se ao agravamento em 50% da multa de ofício, a que se referem o inciso I e o § 1º do caput do art. 44 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007 (§ 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96).

Em 31/10/2011 recebi o documento à fl. 311 da Geacon Contábil Empresarial Ltda, que me foi entregue através de serviço de "motoboy", no qual o Sr. Geraldo da Consolação Pereira, ressalte-se que não consta a assinatura do mesmo no documento e nem foi anexada procuração da empresa CAO A Montadora de Veículos S/A, encaminha CD com o arquivo do SPED Contábil da empresa CAO A Montadora de Veículos S/A relativo ao ano 2010, informando ainda que não conseguiram validá-lo, pois o tamanho do arquivo ficou superior a 1GB, e que os técnicos do sistema estariam trabalhando e a previsão era de que até 04/11 o registro seria entregue particionado.

O arquivo contido no CD entregue não foi considerado na presente fiscalização. Conforme fl. 312, constatamos ainda que até 28/11/2011 não havia sido transmitido o SPED Contábil de 01/2010 a 11/2010.

Considerando a não apresentação dos documentos e esclarecimentos solicitados, prosseguimos com a fiscalização utilizando-se de elementos e documentos que dispúnhamos na repartição:

63. O contribuinte também recebeu Termo de Constatação, págs. 302/303, em que o Autuante comunicou ao contribuinte, entre outras constatações, págs. 160/161:

- Ressalte-se que, considerando o não atendimento do Termo de Início do Procedimento Fiscal até a presente data, no qual foram solicitados os Livros de Apuração do IPI dos anos-calendários 2007, 2008, 2009 e 2010, esclareço que*

extraímos cópias dos Livros de Registro de Apuração do IPI RAIPI dos anos-calendários 2007 e 2008 a partir do processo administrativo nº 13116.002203/2009-21 (Auto de Infração IPI). Para os anos-calendários 2009 e 2010 obtivemos as informações através da Escrituração Fiscal Digital EFD do SPED Sistema Público de Escrituração Digital transmitida pelo contribuinte.

64. Os relatos supra se contradizem e verifica-se que a fiscalização buscou os dados em outras fontes, que eram livros e contabilidade digitais enviados pelo contribuinte à RFB, embora não lhe tivesse sido proporcionado acesso à documentação completa que requereu.

65. À vista disso, não se justifica o agravamento da multa de ofício.

Como se vê, embora reconhecendo que a Contribuinte não proporcionou *acesso à documentação completa* requerida pela autoridade fiscal, como *esta buscou os dados em outras fontes, que eram livros e contabilidade digitais enviados pela contribuinte à RFB*, o Colegiado *a quo* entendeu que o agravamento da penalidade não era cabível.

O paradigma, de outro lado, não faz qualquer juízo acerca das repercussões da omissão do sujeito passivo. Apenas confronta as circunstâncias fáticas com a hipótese legal e afirma o cabimento da penalidade agravada.

O dissídio jurisprudencial, portanto, está regularmente demonstrado, devendo ser CONHECIDO o recurso especial da PGFN.

Recurso especial da PGFN - Mérito

É incontestável que a Contribuinte deixou de atender intimações a ela dirigidas durante o procedimento fiscal. Seu inconformismo com o agravamento da penalidade se dirige à exiguidade do prazo que lhe foi concedido, à desnecessidade do que lhe foi exigido e à desconsideração dos documentos por ela apresentados, mormente considerando a efetivação do lançamento dos tributos devidos em apenas dois meses do início do procedimento fiscal. O Colegiado *a quo*, por sua vez, entendeu que a falta de atendimento às intimações não prejudicou os trabalhos fiscais e, assim, afastou o agravamento da penalidade.

Neste cenário, embora esta Conselheira concorde com o entendimento firmado no paradigma, no sentido de que a aplicação do agravamento em tela não pressupõe efetivo embaraço à atividade fiscal, não se pode negar que esta punição diferenciada é dependente de intimação validamente formulada por parte da autoridade fiscal. Embora o agravamento da penalidade não exija demonstração de que a omissão do sujeito passivo prejudicou, em alguma medida, a constituição do crédito tributário, a sanção em debate não seria aplicável frente ao descumprimento de intimações imotivadas ou desnecessárias.

A definição acerca do cabimento do agravamento da penalidade, assim, exige a aferição exata da conduta da autoridade lançadora e do sujeito passivo durante o procedimento fiscal. Passa-se, então, a este exame.

No Termo de Verificação Fiscal às e-fls. 157/166 está consignado que:

Conforme decisão transitada em julgado nos autos do Mandado de Segurança nº 2004.35.00.011077-2, o contribuinte não é equiparado a estabelecimento industrial na revenda de mercadorias de procedência estrangeira, portanto, desobrigado do recolhimento do IPI no momento da saída dos veículos importados de seu estabelecimento.

Durante todo o trâmite do processo judicial, o IPI continuava sendo destacado nas notas fiscais de revenda das mercadorias importadas, ônus arcado pelo adquirente da

mercadoria, gerando ao contribuinte uma receita adicional não computada na Demonstração do Resultado do Exercício - DRE.

O contribuinte foi cientificado em 19/09/2011 do Termo de Início do Procedimento Fiscal às fls. 298 e 299, conforme AR à fl. 300. No referido termo o contribuinte foi intimado, no prazo de 20 (vinte) dias, a apresentar os seguintes documentos:

1) Livros de Registros de Apuração do IPI referentes aos anos-calendários 2007, 2008, 2009 e 2010 (exercícios 2008, 2009, 2010 e 2011);

2) Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR e Demonstrativo de Apuração da Base de Cálculo da CSLL dos anos-calendários 2007, 2008, 2009 e 2010 (exercícios 2008, 2009, 2010 e 2011);

*3) Apresentar os arquivos magnéticos estabelecidos no Art. 11 da Lei 8.218/1991, no formato especificado pela Instrução Normativa 86/2001 e Ato Declaratório Executivo-ADE COFIS 15/2001, relativos ao item **4.1 – Registros Contábeis** do Anexo Único do referido ADE, para o período de **Janeiro de 2007 a Dezembro de 2007**;*

(...)

5) Cópia da DIPJ/2011 (ano-calendário 2010);

6) Cópia dos Atos Constitutivos da pessoa jurídica e todas as alterações posteriores;

7) Apresentar cópia do RG do representante legal e dos procuradores com poderes de administração da pessoa jurídica, neste último caso juntar também cópia das procurações.

Apesar de devidamente cientificado, conforme AR à fl. 300, decorrido o prazo de 20 dias concedido no Termo de Início do Procedimento Fiscal, o contribuinte não apresentou qualquer documento ou esclarecimento.

Assim, em 14/10/2011 encaminhamos Termo de Reintimação, Intimação e Constatação Fiscal, conforme fls. 301 a 309, ficando o contribuinte reintimado, no prazo de 5 dias, a apresentar os documentos/esclarecimentos solicitados no Termo de Início do Procedimento Fiscal, sob pena de, no caso de lançamento de ofício, ao agravamento em 50% das multas a que se referem o inciso I e o § 1º do caput do art. 44 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

No referido Termo o contribuinte foi ainda intimado a apresentar à fiscalização, a Escrituração Contábil Digital - SPED Contábil, referente ao ano-calendário 2.010 (Período de Apuração de 01/01/2010 a 31/12/2010), ou apresentar os arquivos magnéticos estabelecidos no Art. 11 da Lei 8.218/1991, no formato especificado pela Instrução Normativa 86/2001 e Ato Declaratório Executivo-ADE COFIS 15/2001, relativos ao item 4.1 – Registros Contábeis do Anexo Único do referido ADE, para o período de Janeiro de 2010 a Dezembro de 2010.

Foi também encaminhado ao contribuinte Termo de Constatação, referente à decisão judicial transitada em julgado, que atendeu a pretensão do contribuinte deduzida no Mandado de Segurança nº 2004.35.00.011077-2, reconhecendo-o como não contribuinte do IPI em relação à revenda de mercadorias importadas, chamado de IPI Complementar, afastando a incidência do art. 9º, I, do Decreto nº 2.637/98, conforme transcrição abaixo. Caso quisesse, deveria apresentar esclarecimentos ou justificativas no prazo de 5 dias, contados do recebimento.

Termo de Constatação (fls. 302 a 303):

· O contribuinte impetrou mandado de segurança nº 2004.35.00.011077-2 com pedido de liminar, tendo como pretensão o não recolhimento do IPI no momento da saída dos veículos importados de seu estabelecimento. A sentença do juízo de primeiro grau denegou a segurança.

- O Tribunal Regional Federal da 1ª Região, por decisão unânime de sua 8ª Turma, deu provimento à apelação interposta pelo contribuinte. A União (Fazenda Nacional) interpôs embargos de declaração, que foram rejeitados.
- A Fazenda Nacional interpôs recurso especial, que foi inadmitido. Essa decisão foi questionada por meio de agravo de instrumento. O referido agravo de instrumento não foi conhecido (AIREsp nº 2009.01.00.061352-2), tendo sido interposto agravo regimental dessa decisão, cujo provimento foi negado. O acórdão que negou provimento ao agravo regimental transitou em julgado.
- Tendo em vista o deslinde processual, a decisão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região transitou em julgado, de modo que a pretensão do contribuinte deduzida no Mandado de Segurança nº 2004.35.00.011077-2 foi atendida.
- Logo, o contribuinte está desobrigado do recolhimento do IPI no momento da saída dos veículos importados de seu estabelecimento. Em síntese, o contribuinte obteve sentença que lhe excluiu da qualidade de contribuinte do IPI em relação à revenda de mercadorias (veículos) importadas.
- Porém, durante todo o trâmite do processo, o IPI continuava sendo destacado nas notas fiscais de revenda das mercadorias importadas, ônus arcado pelo adquirente da mercadoria, gerando ao contribuinte uma receita adicional não computada na Demonstração do Resultado do Exercício - DRE, já que o IPI destacado não integra o preço de venda da mercadoria (excluído da Receita Bruta).
- Como consequência da sentença, o IPI pago no desembaraço aduaneiro também passa a integrar o custo da mercadoria vendida (CMV), reduzindo o Lucro Bruto.
- Assim, **a diferença entre o IPI destacado em nota fiscal**, que está informado no Livro de Apuração do IPI de cada um dos exercícios como crédito na Apuração do IPI com a descrição: “Estorno de Débitos em razão da desobrigação de recolhimento do IPI Complementar, cobrado com fundamento no art. 9º, I, Decreto nº 2.637/98, por força de D. J. Autos do M.S. nº 2004.35.00.011077-2, 3ª Vara da Seção J. F. do Estado de Goiás”, **e o IPI pago no desembaraço aduaneiro**, que está informado no Livro de Apuração do IPI de cada um dos exercícios como Entradas no CFOP nº 3102 – Compra para Comercialização, constitui resultado operacional não computado, reduzindo indevidamente o **IRPJ e a CSLL**.
- Há também reflexo no **Pis/Pasep e na Cofins**, pois, como já dito, o IPI destacado em nota converteuse em receita do contribuinte (faturamento), devendo ser adicionado à Dacon nas alíquotas diferenciadas para veículos.
- Seguem anexas para conhecimento, as planilhas denominadas Demonstrativos das Receitas Adicionais Não Computadas no DRE x IPI pago no desembaraço aduaneiro (CMV), elaboradas com base nos Livros de Apuração do IPI dos anos-calendários 2007, 2008, 2009 e 2010, que demonstram o IPI destacado em Nota Fiscal (Estorno de débito IPI - Autos M.S. nº 2004.35.00.011077-2), que compõe a Receita Adicional (faturamento) não computada no D.R.E., e o IPI pago no desembaraço aduaneiro, que compõe o custo das mercadorias vendidas.
- Ressalte-se que, considerando o não atendimento do Termo de Início do Procedimento Fiscal até a presente data, no qual foram solicitados os Livros de Apuração do IPI dos anos-calendários 2007, 2008, 2009 e 2010, esclareço que extraímos cópias dos Livros de Registro de Apuração do IPI –RAIPI dos anos-calendários 2007 e 2008 a partir do processo administrativo nº 13116.002203/2009-21 (Auto de Infração - IPI). Para os anos-calendários 2009 e 2010 obtivemos as informações através da Escrituração Fiscal Digital – EFD do SPED – Sistema Público de Escrituração Digital transmitida pelo contribuinte.

O Termo de Reintimação, Intimação e Constatação Fiscal foi recebido pelo contribuinte em 21/10/2011, conforme AR à fl. 310. No entanto, decorrido o prazo concedido no referido termo, o contribuinte novamente não apresentou qualquer documento ou esclarecimento, sujeitando-se ao agravamento em 50% da multa de ofício, a que se referem o inciso I e o § 1º do caput do art. 44 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007 (§ 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96).

Através das planilhas Demonstrativos das Receitas Adicionais Não Computadas no DRE x IPI pago no desembaraço aduaneiro (CMV) às fls. 306 a 309, demonstramos ao contribuinte os valores que deveriam integrar o resultado operacional em cada um dos períodos de apuração dos exercícios fiscalizados. No entanto, não houve qualquer manifestação do contribuinte acerca do Termo de Constatação.

Em 31/10/2011 recebi o documento à fl. 311 da Geacon Contábil Empresarial Ltda, que me foi entregue através de serviço de “motoboy”, no qual o Sr. Geraldo da Consolação Pereira, ressalte-se que não consta a assinatura do mesmo no documento e nem foi anexada procuração da empresa CAO A Montadora de Veículos S/A, encaminha CD com o arquivo do SPED Contábil da empresa CAO A Montadora de Veículos S/A relativo ao ano 2010, informando ainda que não conseguiram validá-lo, pois o tamanho do arquivo ficou superior a 1GB, e que os técnicos do sistema estariam trabalhando e a previsão era de que até 04/11 o registro seria entregue particionado.

O arquivo contido no CD entregue não foi considerado na presente fiscalização.

Conforme fl. 312, constatamos ainda que até 28/11/2011 não havia sido transmitido o SPED Contábil de 01/2010 a 11/2010.

No documento apresentado, o Sr. Geraldo da Consolação Pereira informa ainda que estavam trabalhando na documentação e nos documentos solicitados, e que no dia 31/10/2011 estaria apresentando uma boa parte do material e que para o restante poderia acertar um novo prazo para entrega. No entanto, no dia 31/10/2011 não foi apresentado qualquer documento/esclarecimento, conforme prometido anteriormente.

Aguardamos ainda a manifestação do contribuinte até a presente data, no entanto, não houve interesse do contribuinte em apresentar os documentos e esclarecimentos solicitados pela fiscalização.

Considerando a não apresentação dos documentos e esclarecimentos solicitados, prosseguimos com a fiscalização utilizando-se de elementos e documentos que dispúnhamos na repartição:

- Estatuto Social e Atas de Assembléias às fls. 316 a 334; cópias dos Livros de Registro de Apuração do IPI – RAIPI dos anos-calendários 2007 e 2008 às fls. 2.083 a 2.238, extraídos do processo administrativo nº 13116.002203/2009-21 (Auto de Infração - IPI). Do referido processo foram utilizados ainda os arquivos magnéticos estabelecidos no Art. 11 da Lei 8.218/1991, no formato especificado pela Instrução Normativa 86/2001 e Ato Declaratório Executivo-ADE COFIS 15/2001, referentes ao ano-calendário 2007.

- SPED Contábil - Escrituração Contábil Digital – ECD do SPED – Sistema Público de Escrituração Digital dos anos-calendários 2008, 2009 e de dezembro/2010, transmitidas pelo contribuinte, conforme Termo de Requisição de Cópia de Escrituração Contábil Digital à fl. fl. 313.

- SPED Fiscal – Escrituração Fiscal Digital – EFD do SPED – Sistema Público de Escrituração Digital dos anos-calendários 2009 e 2010, transmitidas pelo contribuinte, conforme fl. 314 e 315. Relatório dos RAIPIs dos anos-calendários 2009 e 2010 às fls. 2.239 a 2.275.

- DIPJs, DCTFs e DACONs dos exercícios 2008, 2009, 2010 e 2011, transmitidas pelo contribuinte, conforme fls. 335 a 2.082.

Neste relato observa-se que o Termo de Início do Procedimento Fiscal cientificado ao sujeito passivo por via postal em 19/09/2011 (e-fls. 298/300) não foi atendido no prazo estipulado de 20 (vinte) dias, motivando reintimação com a concessão de outros 5 (cinco)

dias para atendimento. Esta reintimação foi cientificada ao sujeito passivo por via postal em 21/10/2011 (e-fls. 301/310) e nela a autoridade fiscal consignou que:

Fica o sujeito passivo cientificado, que o não atendimento, no prazo marcado, à presente intimação, sujeita-o, no caso de lançamento de ofício, ao agravamento em 50 % das multas a que se referem o inciso I e o § 1º do caput do art. 44 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

Com o objetivo de identificar os valores do IPI destacado nas notas fiscais de revenda de mercadorias importadas e o tratamento contábil dado aos valores recebidos àquele título dos adquirentes dos veículos importados vendidos pela Contribuinte, a autoridade fiscal exigiu a apresentação dos Livros de Registros de Apuração do IPI, dos Livros de Apuração do Lucro Real - LALUR e dos Demonstrativos de Apuração da Base de Cálculo da CSLL relativos aos períodos fiscalizados (anos-calendário 2007 a 2010), além de arquivos magnéticos referentes aos registros contábeis no ano-calendário 2007 e a DIPJ pertinente ao ano-calendário 2010. Nesta primeira intimação não foram exigidos arquivos magnéticos referentes aos anos-calendário 2008 a 2010 e o item 4 da intimação, omitido na transcrição apresentada no Termo de Verificação Fiscal, evidenciava que, ao menos quanto ao ano-calendário 2008, tais informações já estavam disponíveis à Receita Federal do Brasil. Veja-se:

4) Analisando a escrituração contábil da empresa do ano-calendário 2008, obtida através do SPED - Sistema Público de Escrituração Digital, com data de recepção em 01/07/2009 e identificação do arquivo (HASH) E86A8B8751662FFD9B26481B1B75B98F07EE48BB, verificamos a existência de contas de mútuo com coligadas, conforme balancete abaixo, **SEM** correspondente pagamento do IOF - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários, conforme previsto no art. T da IN RFB nº 907 de 09/01/2009 e art. 13 da Lei nº 9.779 de 19/01/1999. Do exposto, prestar esclarecimentos, por escrito, sobre os motivos da não apuração e pagamento do IOF no ano-calendário 2008;

[...]

Na reintimação, além de concedido prazo suplementar para atendimento da intimação anterior, a autoridade fiscal também intimou o sujeito passivo a:

Analisando a Escrituração Contábil Digital - SPED Contábil transmitida em 30/06/2011, referente ao ano-calendário 2.010, identificação do arquivo (HASH) nº 4F4D3B5EEB13811EF22BEC372536CA0EB4BC577C, constatamos que a mesma se refere apenas ao período de 01/12/2010 a 31/12/2010 (Dezembro/2010).

Ante o exposto, fica o sujeito passivo **INTIMADO** a apresentar à fiscalização, no prazo de **05 (CINCO)** dias, contados do recebimento deste, a Escrituração Contábil Digital - SPED Contábil, referente ao ano-calendário 2.010 (Período de Apuração de 01/01/2010 a 31/12/2010), **ou** apresentar os arquivos magnéticos estabelecidos no Art. 11 da Lei 8.218/1991, no formato especificado pela Instrução Normativa 86/2001 e Ato Declaratório Executivo-ADE COFIS 15/2001, relativos ao item 4.1 - Registros Contábeis do Anexo Único do referido ADE, para o período de Janeiro de 2010 a Dezembro de 2010.

Infere-se do assim exposto que a autoridade fiscal dispunha da escrituração digital do sujeito passivo de 2008 e 2009, mas faltavam-lhe os arquivos contábeis de 2007, assim como a escrituração de janeiro a novembro de 2010, vez que o arquivo transmitido pelo sujeito passivo para 2010 continha informações, apenas, referentes a dezembro de 2010.

Contudo, na referida reintimação, outra intimação para prestação de esclarecimentos foi lavrada pela autoridade fiscal, veiculando as constatações acima consignadas na transcrição do Termo de Verificação Fiscal e informando ao sujeito passivo que *a diferença*

entre o IPI destacado em nota fiscal, que está informado no Livro de Apuração do IPI de cada um dos exercícios como crédito na Apuração do IPI com a descrição: "Estorno de Débitos em razão da desobrigação de recolhimento do IPI Complementar, cobrado com fundamento no art. 9º, I, Decreto nº 2.637/98, por força de D. J. Autos do M.S. nº 2004.35.00.011077-2, 3ª Vara da Seção J. F. do Estado de Goiás", e o IPI pago no desembaraço aduaneiro, que está informado no Livro de Apuração do IPI de cada um dos exercícios como Entradas no CFOP nº 3102 - Compra para Comercialização seria considerada como resultado operacional para fins de exigência de IRPJ e CSLL, assim como o IPI destacado em nota fiscal representaria receita da Contribuinte e base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS. E, nesta ocasião, a autoridade fiscal apresentou à Contribuinte as planilhas denominadas Demonstrativos das Receitas Adicionais Não Computadas no DRE x IPI pago no desembaraço aduaneiro (CMV), elaboradas com base nos Livros de Apuração do IPI dos anos-calendários 2007, 2008, 2009 e 2010, que demonstram o IPI destacado em Nota Fiscal (Estorno de débito IPI - Autos M.S. nº 2004.35.00.011077-2), que compõe a Receita Adicional (faturamento) não computada no D.R.E., e o IPI pago no desembaraço aduaneiro, que compõe o custo das mercadorias vendidas.

Ou seja, apesar de a Contribuinte não ter atendido ao Termo de Início do Procedimento Fiscal, a autoridade lançadora já dispunha de informações extraídas dos Livros de Apuração do IPI dos anos-calendário 2007 a 2010, e isto porque, como esclarecido na sequência da intimação antes referida, foram extraídas cópias dos Livros de Registro de Apuração do IPI - RAUPI dos anos-calendários 2007 e 2008 a partir do processo administrativo nº 13116.002203/2009-21 (Auto de Infração - IPI). Para os anos-calendários 2009 e 2010 obtivemos as informações através da Escrituração Fiscal Digital - EFD do SPED - Sistema Público de Escrituração Digital transmitida pelo contribuinte.

As referências finais do Termo de Verificação Fiscal confirmam que a autoridade fiscal somente teve acesso aos arquivos de registros contábeis do ano-calendário 2007, assim como aos Livros de Registro de Apuração do IPI de 2007 e 2008 porque buscou tais informações autuadas em processo administrativo decorrente de procedimento anterior, encerrado há cerca de dois anos. Além disso, o procedimento fiscal foi concluído sem as informações da escrituração **contábil** digital do sujeito passivo de janeiro a novembro/2010, pautando-se a autoridade lançadora apenas nos registros da escrituração **fiscal** digital deste período. Esta conclusão é claramente extraída das referências contidas no Termo de Verificação Fiscal, novamente a seguir transcritas:

Considerando a não apresentação dos documentos e esclarecimentos solicitados, prosseguimos com a fiscalização utilizando-se de elementos e documentos que dispúnhamos na repartição:

- Estatuto Social e Atas de Assembleias às fls. 316 a 334; cópias dos Livros de Registro de Apuração do IPI - RAUPI dos anos-calendários 2007 e 2008 às fls. 2.083 a 2.238, extraídos do processo administrativo nº 13116.002203/2009-21 (Auto de Infração - IPI). Do referido processo foram utilizados ainda os arquivos magnéticos estabelecidos no Art. 11 da Lei 8.218/1991, no formato especificado pela Instrução Normativa 86/2001 e Ato Declaratório Executivo-ADE COFIS 15/2001, referentes ao ano-calendário 2007.

- SPED Contábil - Escrituração Contábil Digital - ECD do SPED - Sistema Público de Escrituração Digital dos anos-calendários 2008, 2009 e de dezembro/2010, transmitidas pelo contribuinte, conforme Termo de Requisição de Cópia de Escrituração Contábil Digital à fl. fl. 313.

- SPED Fiscal - Escrituração Fiscal Digital - EFD do SPED - Sistema Público de Escrituração Digital dos anos-calendários 2009 e 2010, transmitidas pelo contribuinte, conforme fl. 314 e 315. Relatório dos RAUPIs dos anos-calendários 2009 e 2010 às fls. 2.239 a 2.275.

- DIPJs, DCTFs e DACONs dos exercícios 2008, 2009, 2010 e 2011, transmitidas pelo contribuinte, conforme fls. 335 a 2.082.

Tais constatações evidenciam que, como alega a Contribuinte, a autoridade lançadora dispunha de apenas parte da documentação exigida, sendo que mesmo em relação a esta somente a alcançou posteriormente, diante da recalcitrância da Contribuinte, mediante busca aos autos de procedimento fiscal anterior. Logo, a intimação fiscal dirigida ao sujeito passivo era necessária e seu desatendimento presta-se a caracterizar a hipótese de agravamento da penalidade, inclusive porque as alegações no sentido de que a Contribuinte não tivera *tempo hábil para segregar/entregar a documentação pleiteada* não merece acolhida, na medida em que nenhum pedido de prorrogação de prazo foi dirigido à autoridade fiscal.

Quanto à alegação de que *a Autoridade Fiscal desconsiderou por completo os documentos apresentados pela Recorrida*, justificado está no Termo de Verificação Fiscal que:

Em 31/10/2011 recebi o documento à fl. 311 da Geacon Contábil Empresarial Ltda, que me foi entregue através de serviço de “motoboy”, no qual o Sr. Geraldo da Consolação Pereira, ressalte-se que não consta a assinatura do mesmo no documento e nem foi anexada procuração da empresa CAO A Montadora de Veículos S/A, encaminha CD com o arquivo do SPED Contábil da empresa CAO A Montadora de Veículos S/A relativo ao ano 2010, informando ainda que não conseguiram validá-lo, pois o tamanho do arquivo ficou superior a 1GB, e que os técnicos do sistema estariam trabalhando e a previsão era de que até 04/11 o registro seria entregue particionado.

O arquivo contido no CD entregue não foi considerado na presente fiscalização.

Conforme fl. 312, constatamos ainda que até 28/11/2011 não havia sido transmitido o SPED Contábil de 01/2010 a 11/2010.

No documento apresentado, o Sr. Geraldo da Consolação Pereira informa ainda que estavam trabalhando na documentação e nos documentos solicitados, e que no dia 31/10/2011 estaria apresentando uma boa parte do material e que para o restante poderia acertar um novo prazo para entrega. No entanto, no dia 31/10/2011 não foi apresentado qualquer documento/esclarecimento, conforme prometido anteriormente.

Aguardamos ainda a manifestação do contribuinte até a presente data, no entanto, não houve interesse do contribuinte em apresentar os documentos e esclarecimentos solicitados pela fiscalização.

Reitere-se que, como antes demonstrado, o procedimento fiscal foi encerrado sem a escrituração contábil digital do sujeito passivo referente aos meses de janeiro a novembro/2010, pautando-se a autoridade lançadora, apenas, nas informações da escrituração fiscal digital. Recorde-se, ainda, que a Contribuinte também se manteve silente em face do pedido de esclarecimentos acrescentado à reintimação de fls. 301/310 acerca dos referenciais expressos em planilhas para apuração das repercussões da ação judicial proposta pelo sujeito passivo, referenciais estes determinados sem a colaboração da fiscalizada.

Resta patente, assim, que a Contribuinte não atendeu, no prazo marcado, às intimações que lhe foram dirigidas, e as exigências nela veiculadas não representavam elementos dos quais a autoridade fiscal já dispunha para as investigações que entendia necessárias. Em tais circunstâncias, o art. 44, §2º da Lei nº 9.430, de 1996, impõe o agravamento da penalidade, sem exigir que se investigue a existência de efetivo embaraço à atividade fiscal. Como bem expresso no paradigma indicado pela recorrente, *o embaraço à fiscalização é tratado pela legislação fiscal como conduta dolosa que sejam enquadráveis em tipos penais, tanto que o art. 919 do RIR/99, cuja base legal é o art. 7º da Lei nº 2.354/54, dispõe que "Os que...impedirem a fiscalização serão punidos na forma do Código Penal"*. Logo, *o agravamento da multa, não depende que reste provado, nos autos, conduta dolosa consistente em embaraçar a fiscalização*.

Quanto aos posicionamentos deste Colegiado manifestados nos Acórdãos nº 9101-002.112 e 9101-002.066, tratam-se de decisões em face de circunstâncias fáticas diferenciadas.

No Acórdão nº 9101-002.112 o agravamento da penalidade foi mantido em relação à falta de prestação de esclarecimentos (*apresentação de relação contendo todos os lançamentos efetuados nas contas RECEITAS DIVERSAS e RECEITAS A CLASSIFICAR, acompanhada de indicativo do respectivo documento fiscal que deu origem ao lançamento*), mas afastado em razão da falta de entrega de documentos, dada a literalidade da norma e a falta de apresentação de parte dos livros fiscais e de extratos bancários ter levado à presunção de omissão de receitas e ao arbitramento do lucro. No Acórdão nº 9101-002.066 o agravamento também foi afastado porque a falta de apresentação de livros e documentos obrigatórios ensejou o arbitramento dos lucros. Já no presente caso, há intimação para prestação de esclarecimentos não atendida, e não houve arbitramento do lucro ou presunção de omissão de receitas.

No mais, cabe observar que este Colegiado já apreciou a conduta da Contribuinte no procedimento fiscal realizado concomitantemente com o presente para exigência de IRPJ e CSLL, objeto do processo administrativo nº 13116.722101/2011-41, e decidiu manter o agravamento da penalidade por maioria de votos, *vencidos os conselheiros Gerson Macedo Guerra (relator), Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado)* que deram provimento ao recurso especial da Contribuinte. Do voto vencedor de lavra do Conselheiro Demetrius Nichele Macei, integrado ao Acórdão nº 9101-003.842, extrai-se:

Passando a análise da segunda matéria recorrida, a multa agravada, novamente não merece prosperar a defesa da recorrente, pois compulsando os autos fica evidente o embaraço causado a fiscalização pela ausência de colaboração da recorrente.

Um dos princípios que veio, de forma expressa, no Código de Processo Civil de 2015 é o princípio da cooperação entre as partes, todas elas. Entendo que tal princípio deve servir de norte também para o procedimento administrativo fiscal, também conhecido como princípio da colaboração, uma vez facilitar e muito a busca pela verdade material, outro princípio valiosíssimo para este âmbito processual.

É por este motivo, que no presente caso, a fiscalizada, ao não responder as intimações emitidas pelo fisco, sem ao menos dignar-se a apresentar petição simples informando a dificuldade em encontrar os documentos e dados solicitados, pedindo prorrogação de prazo ou algo do tipo, causou embaraço a fiscalização, que prosseguiu com o procedimento fiscalizatório utilizando-se de elementos e documentos que dispunha na repartição, documentos estes citados na e-folha 64 e segs, do TVF.

"Inclusive, tanto o Termo de Verificação Fiscal quanto as Contrarrazões trouxeram o resumo da fiscalização demonstrando de forma patente o insucesso em obter as respostas necessárias da fiscalizada para um procedimento fiscalizatório mais completamente instruído, que em última análise beneficiaria a própria contribuinte, proporcionando-lhe, de forma maximizada, o direito a ampla defesa.

Colaciono abaixo trecho do TVF que comprova o embaraço discutido:

O contribuinte foi cientificado em 19/09/2011 do Termo de Início do Procedimento Fiscal às fls. 302 e 303, conforme AR à fl. 304. No referido termo o contribuinte foi intimado, no prazo de 20 (vinte) dias, a apresentar os seguintes documentos:

Livros de Registros de Apuração do IPI referentes aos anos-calendários 2007, 2008, 2009 e 2010 (exercícios 2008, 2009, 2010 e 2011);

(..)

Apesar de devidamente cientificado, conforme AR à fl. 304, decorrido o prazo de 20 dias concedido no Termo de Início do Procedimento Fiscal, o contribuinte não apresentou qualquer documento ou esclarecimento.

Em 14/10/2011 encaminhamos Termo de Reintimação, Intimação e Constatação Fiscal, conforme fls. 305 a 313, ficando o contribuinte reintimado, no prazo de 5 dias, a apresentar os documentos/esclarecimentos solicitados no Termo de Início do Procedimento Fiscal, sob pena de, no caso de lançamento de ofício, ao agravamento em 50 % das multas a que se referem o inciso I e o § 1º do caput do art. 44 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

No referido Termo o contribuinte foi ainda intimado a apresentar à fiscalização, a Escrituração Contábil Digital SPED Contábil, referente ao ano-calendário 2.010 (Período de Apuração de 01/01/2010 a 31/12/2010), ou apresentar os arquivos magnéticos estabelecidos no Art. 11 da Lei 8.218/1991, no formato especificado pela Instrução Normativa 86/2001 e Ato Declaratório Executivo-ADE COFIS 15/2001, relativos ao item 4.1 Registros Contábeis do Anexo Único do referido ADE, para o período de Janeiro de 2010 a Dezembro de 2010.

Foi também encaminhado ao contribuinte Termo de Constatação, referente à decisão judicial transitada em julgado, que atendeu a pretensão do contribuinte deduzida no Mandado de Segurança nº 2004.35.00.0110772, reconhecendo-o como não contribuinte do IPI em relação à revenda de mercadorias importadas, chamado de IPI Complementar, afastando a incidência do art. 9º, I, do Decreto nº 2.637/98, conforme transcrição abaixo. Caso quisesse, deveria apresentar esclarecimentos ou justificativas no prazo de 5 dias, contados do recebimento.

Termo de Constatação (fls. 306 e 307):

Ressalte-se que, considerando o não atendimento do Termo de Início do Procedimento Fiscal até a presente data, no qual foram solicitados os Livros de Apuração do IPI dos anos-calendários 2007, 2008, 2009 e 2010, esclareço que extraímos cópias dos Livros de Registro de Apuração do IPI RAIPI dos anos-calendários 2007 e 2008 a partir do processo administrativo nº 13116.002203/200921 (Auto de Infração IPI).

Para os anos-calendários 2009 e 2010 obtivemos as informações através da Escrituração Fiscal Digital EFD do SPED Sistema Público de Escrituração Digital transmitida pelo contribuinte.

O Termo de Reintimação, Intimação e Constatação Fiscal foi recebido pelo contribuinte em 21/10/2011, conforme AR à fl. 314. No entanto, decorrido o prazo concedido no referido termo, o contribuinte novamente não apresentou qualquer documento ou esclarecimento, sujeitando-se ao agravamento em 50% da multa de ofício, a que se referem o inciso I e o § 1º do caput do art. 44 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007 (§ 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96).

Através das planilhas Demonstrativos das Receitas Adicionais Não Computadas no DRE x IPI pago no desembaraço aduaneiro (CMV) às fls. 310 a 313, demonstramos ao contribuinte os valores que deveriam integrar o resultado operacional em cada um dos períodos de apuração dos exercícios fiscalizados (IPI destacado em nota fiscal que constitui receita adicional e o IPI pago no desembaraço aduaneiro que integra o custo das mercadorias vendidas).

No entanto, não houve qualquer manifestação do contribuinte acerca do Termo de Constatação. Em 31/10/2011 recebi o documento à fl. 315 da Geacon Contábil Empresarial Ltda, que me foi entregue através de serviço de "motoboy", no qual o Sr. Geraldo da Consolação Pereira, ressaltasse que não consta a assinatura do mesmo no documento e nem foi anexada procuração da empresa CAO A Montadora de Veículos S/A, encaminha CD com o arquivo do SPED Contábil da empresa CAO A Montadora de Veículos S/A relativo ao ano 2010,

informando ainda que não conseguiram validá-lo, pois o tamanho do arquivo ficou superior a 1GB, e que os técnicos do sistema estariam trabalhando e a previsão era de que até 04/11 o registro seria entregue particionado.

O arquivo contido no CD entregue não foi considerado na presente fiscalização.

Conforme fl. 316, constatamos ainda que até 28/11/2011 não havia sido transmitido o SPED Contábil de 01/2010 a 11/2010.

No documento apresentado, o Sr. Geraldo da Consolação Pereira informa ainda que estavam trabalhando na documentação e nos documentos solicitados, e que no dia 31/10/2011 estaria apresentando uma boa parte do material e que para o restante poderia acertar um novo prazo para entrega. No entanto, no dia 31/10/2011 não foi apresentado qualquer documento/esclarecimento, conforme prometido anteriormente.

Aguardamos ainda a manifestação do contribuinte até a presente data, no entanto, não houve interesse do contribuinte em apresentar os documentos e esclarecimentos solicitados pela fiscalização.

Considerando a não apresentação dos documentos e esclarecimentos solicitados, prosseguimos com a fiscalização utilizando-se de elementos e documentos que dispúnhamos na repartição:

(...)"

Fato é que, no que pese a fiscalização ter demorado mais tempo que o necessário e tendo tido dificultado seu acesso a certas informações, como havia material suficiente e legítimo apto a sustentar o lançamento, correta a lavratura dos autos de infração discutidos nos autos, e mais devida ainda, a imposição da multa agravada.

Sob a mesma ótica também foi mantido o agravamento da penalidade aplicado no lançamento de IOF formalizado em paralelo ao procedimento fiscal que resultou na presente exigência, restando *vencidos os Conselheiros Carlos Augusto Daniel Neto (Relator), Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz e Maysa de Sá Pittondo Deligne*. Do voto condutor do Acórdão nº 3402-005.389, extrai-se:

A Recorrente, ainda, nega o cometimento de quaisquer atos comissivos e/ou omissivos que ensejassem a configuração de embaraço à fiscalização e/ou agravamento da penalidade de ofício imputada em 112,5%. Assim, solicita a redução da multa ao patamar de 75%.

A multa agravada tem fundamento no art.44, I e § 2º da Lei nº 9430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº11.488, de 2007, *in verbis*:

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 nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (negritos nossos)

Descreve o Termo de Verificação Fiscal que o Contribuinte foi intimado e reintimado a prestar esclarecimentos quanto a não apuração do IOF sobre os mútuos constituídos, sem resposta do Contribuinte, conforme se confere no trecho abaixo reproduzido:

O contribuinte foi cientificado em 19/09/2011 do Termo de Início do Procedimento Fiscal às fls. 166 e 167, conforme AR à fl 168.

No referido termo o contribuinte foi intimado, no prazo de 20 (vinte) dias, a prestar esclarecimentos, sobre os motivos da não apuração e pagamento do IOF no ano-calendário 2008, conforme transcrição abaixo:

4) *Analizando a escrituração contábil da empresa do ano-calendário 2008, obtida através do SPED – Sistema Público de Escrituração Digital, com data de recepção em 01/07/2009 e identificação do arquivo (HASH) E86A8B8751662FFD9B26481B1B75B98F07EE48BB, verificam os a existência de contas de mútuo com coligadas, conforme balancete abaixo, SEM correspondente pagamento do IOF Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários, conforme previsto no art. 7º da IN RFB nº 907 de 09/01/2009 e art. 13 da Lei nº 9.779 de 19/01/1999. Do exposto, prestar esclarecimentos, por escrito, sobre os motivos da não apuração e pagamento do IOF no ano-calendário 2008; Decorrido o prazo de 20 dias concedido no Temo de Início do Procedimento Fiscal, o contribuinte não apresentou qualquer documento/esclarecimento. Assim, em 14/10/2011 encaminhamos Termo de Reintimação, Intimação e Constatação Fiscal, conforme fls. 169 a 177, ficando o contribuinte reintimado, no prazo de 5 dias, a apresentar os documentos/esclarecimentos solicitados no Termo de Início do Procedimento Fiscal, sob pena de, no caso de lançamento de ofício, ao agravamento em 50 % das multas a que se referem o inciso I e o § 1º do caput do art. 44 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.*

O Termo de Reintimação, Intimação e Constatação Fiscal foi recebido pelo contribuinte em 21/10/2011, conforme AR à fl. 178. No entanto, decorrido o prazo concedido no referido termo, o contribuinte novamente não apresentou qualquer documento/esclarecimento, sujeitando-se ao agravamento em 50% da multa de ofício, a que se referem o inciso I e o § 1º do caput do art. 44 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007 e art. 50 do Decreto nº 6.306/2007 (Regulamento do IOF).

Com base na escrituração contábil da empresa do ano-calendário 2008, obtida através do SPED – Sistema Público de Escrituração Digital, com data de recepção em 01/07/2009 e identificação do arquivo (HASH) E86A8B8751662FFD9B26481B1B75B98F07EE48BB, conforme Requisição de Cópia de Escrituração Contábil Digital à fl. 165, verificamos a existência de operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas (ou entre pessoa jurídica e pessoa física), sem prazo, realizado por meio de registros ou lançamentos contábeis (1.2.2.01 Contas Correntes Coligadas e 1.2.2.02 – Conta Corrente Sócios, ambas do Ativo Realizável a Longo Prazo), conforme fl. 164, sem correspondente recolhimento do IOF.

Como mencionado no trecho acima, o objeto das intimações não atendidas pela Recorrente foi a prestação de esclarecimentos a respeito de não apuração do IOF nos mútuos identificados na sua contabilidade, obtida por meio do sistema SPED-Sistema Público de Escrituração Digital. Tais esclarecimentos não foram prestados pela empresa em momento algum ao longo do procedimento fiscal, fato que levou ao agravamento da multa de ofício.

A alegação de que a Recorrente atendeu parcialmente ao solicitado pela apresentação de arquivos contábeis, também não procede, pois, como já demonstrado, a Fiscalização possuía desde o início a contabilidade digital da empresa, obtida por meio do SPED.

Dessa forma, os fatos descritos pela Fiscalização se subsumem perfeitamente aquela hipótese de agravamento pela metade da multa de ofício de 75%, prevista no art.44, § 2º, do inciso I, da Lei nº9.430/96.

Por todo o exposto, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN e restabelecer o agravamento da penalidade.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Declaração de Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa

O agravamento da multa teve por fundamento o artigo 44, §2º, da Lei nº 9.430/1996, que tinha a seguinte redação ao tempo dos fatos em discussão nestes autos:

Art. 44. (...)

§ 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)

A redação anterior à Lei nº 11.488 previa em sentido similar a imposição de multa agravada.

Pois bem.

Em que pese a contribuinte não tenha apresentado alguns documentos no curso da fiscalização, como consta do voto da D. Relatora, respondeu praticamente todas as intimações, requerendo prazo adicional para tais providências. Assim, de fato houve resposta pela contribuinte.

Acrescento que o agravamento de penalidade é medida extremamente gravosa e depende da efetiva ocorrência de negativa da contribuinte na prestação de informações à Receita Federal do Brasil, que prejudique a lavratura de auto de infração, situação que não se vislumbra no presente caso, em que existiram diversas respostas pela contribuinte (embora insuficientes no entendimento da fiscalização) e autuação fiscal lavrada a partir de informações que o auditor fiscal detinha a respeito dos fatos analisados.

Assim, irretocável o voto condutor no acórdão recorrido, ao consignar:

58. Foi agravada a multa de ofício, com aumento em 50%.

59. A Lei nº 9.430, I e § 2º de 1996, com a redação do art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007, determina o agravamento da multa de ofício de 75%, para 112,50%, se o sujeito passivo não atender no prazo marcado, intimação para: prestar esclarecimentos, ou para apresentar os arquivos ou sistemas digitais e sistemas de escrituração dos livros e contabilidade, bem como documentação técnica do sistema a possibilitar a auditoria.

60. A Recorrente argumenta que descabe o agravamento, porque a fiscalização dispunha de todos os documentos necessários e requereu os documentos e esclarecimentos, por mera comodidade, tanto que lista os documentos que utilizou, disponíveis na repartição, para lavrar os autos.

61. O Termo de Início de Fiscalização foi cientificado ao contribuinte em 09/09/2011, e os autos de infração lavrados em 30/11/2011 (cientificados em 03/12/2011).

62. No presente caso, conforme relatado no TVF:

(...)

Considerando a não apresentação dos documentos e esclarecimentos solicitados, prosseguimos com a fiscalização utilizando-se de elementos e documentos que dispúnhamos na repartição:

63. O contribuinte também recebeu Termo de Constatação, págs. 302/303, em que o Autuante comunicou ao contribuinte, entre outras constatações, págs. 160/161:

Ressalte-se que, considerando o não atendimento do Termo de Início do Procedimento Fiscal até a presente data, no qual foram solicitados os Livros de Apuração do IPI dos anos-calendários 2007, 2008, 2009 e 2010, esclareço que extraímos cópias dos Livros de Registro de Apuração do IPI - RAIPI dos anos-calendários 2007 e 2008 a partir do processo administrativo nº 13116.002203/200921 (Auto de Infração IPI). Para os anos-calendários 2009 e 2010 obtivemos as informações através da Escrituração Fiscal Digital EFD do SPED Sistema Público de Escrituração Digital transmitida pelo contribuinte.

64. Os relatos supra se contradizem e verifica-se que a fiscalização buscou os dados em outras fontes, quique eram livros e contabilidade digitais enviados pelo contribuinte à RFB, embora não lhe tivesse sido proporcionado acesso à documentação completa que requereu.

65. À vista disso, não se justifica o agravamento da multa de ofício. (grifamos)

Diante de tais razões, voto por **negar provimento ao recurso especial** da Procuradoria, mantendo o acórdão recorrido e a exoneração a multa agravada.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa