



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 16004.000238/2009-81
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-002.326 – 1ª Turma
Sessão de 04 de maio de 2016
Matéria AGRAVAMENTO DE MULTA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COFERFRIGO ATC LTDA E OUTROS

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003

AGRAVAMENTO DO PERCENTUAL DA MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO COM EVIDENCIADOS PREJUÍZO AO ERÁRIO.

Dá ensejo ao agravamento da multa condutas omissivas do contribuinte que obstaculizem injustificadamente o bom andamento do procedimento de fiscalização a ponto de prejudicar a arrecadação tributária a que faria jus o erário público.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Recurso Especial da Fazenda Nacional conhecido e, no mérito, dado provimento por unanimidade de votos.

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.

LUÍS FLÁVIO NETO - Relator.

EDITADO EM: 06/06/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO, LUÍS FLÁVIO NETO, ADRIANA GOMES REGO, HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO (Suplente Convocado), ANDRE MENDES DE MOURA, RONALDO APELBAUM (Suplente Convocado), RAFAEL VIDAL DE ARAÚJO, NATHALIA CORREIA POMPEU, MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ (Vice-Presidente), CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional (doravante “PFN” ou “**recorrente**”) no processo n. 16004.000238/2009-81, em face do acórdão n. 1102-001.032 (doravante “**acórdão a quo**”), proferido pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara desta 1ª Seção (doravante “**Turma a quo**”), de interesse de COFERFRIGO ATC LTDA (doravante “COFERFRIGO”) e dos seguintes sujeitos passivos solidários: ALFEU CROZATO MOZAQUATRO (doravante “**ALFEU**”), JOÃO PEREIRA FRAGA (doravante “**JOÃO**”), MARCELO BUZOLIN MOZAQUATRO (doravante “**MARCELO**”), PATRÍCIA BUZOLIN MOZAQUATRO (doravante “**PATRÍCIA**”), INDUSTRIAS REUNIDAS CMA LTDA (doravante “**CMA**”) e CM4 PARTICIPAÇÕES LTDA (doravante “**CM4**”).

O acórdão *a quo* restou assim ementado:

2003. LITÍGIO NÃO INSTAURADO. Deixa-se de conhecer o recurso apresentado pelo sujeito passivo para o qual não foi instaurado o litígio em razão da não interposição de impugnação. PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA. É no processo administrativo fiscal que estão contidas as garantias constitucionais do contraditório e ampla defesa e não no procedimento inquisitório de preparação do lançamento. O processo forma-se pela instauração da fase litigiosa com a impugnação da exigência. LANÇAMENTO. SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. A responsabilidade tributária compõe a sujeição passiva do crédito tributário. A autoridade administrativa deve identificar o sujeito passivo na atividade do lançamento. ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. ADMINISTRADORES DE FATO. É cabível a responsabilização solidária de administradores de fato que praticam os atos ilícitos, ou seja, a conduta infratora prevista no artigo 135 do CTN. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM. TITULARES DE FATO. Possuem o interesse comum previsto no artigo 124, I, do CTN, com a conseqüente responsabilização solidária, os titulares de fato imediatamente beneficiados pelos recursos financeiros advindos de situações jurídicas que constituem o fato gerador da obrigação tributária principal. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. DECADÊNCIA. Em face da decisão contida no REsp nº 973.333-SC, decidido na sistemática dos recursos repetitivos, ocorrendo dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial para o lançamento de ofício é contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. Afasta-se o agravamento da penalidade de ofício na hipótese em que a ausência de apresentação dos documentos solicitados em intimação não impede que a Fiscalização tome conhecimento pleno da receita omitida pelo contribuinte e do fato gerador dos tributos lançados, com a conseqüente lavratura dos lançamentos. A não apresentação dos livros contábeis tem conseqüência jurídica específica, qual seja, o arbitramento do lucro. Recurso de Ofício e Voluntário negados.

ARBITRAMENTO DOS LUCROS

Impõe-se o arbitramento do lucro quando a escrituração contábil e fiscal revelar-se imprestável para a apuração do lucro real e para a identificação da movimentação financeira.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. PROVA INDICIÁRIA. ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CABIMENTO.

A prova indiciária é meio idôneo para referendar uma autuação, desde que ela resulte da soma de indícios convergentes. É o caso dos autos onde se desnuda, com todas as luzes, o procedimento fraudulento, consistente na utilização de interposta pessoa jurídica, sem existência fática e sem capacidade operacional, com vistas ao não pagamento dos tributos e contribuições devidos em operações perpetradas pelas pessoas físicas até então ocultas e agora responsabilizadas.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa aplicá-la nos moldes da legislação que a instituiu. Esta Corte Administrativa não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula CARF nº 2). **MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.** Verificada e provada conduta fraudulenta tendente ao não pagamento dos tributos e contribuições é cabível a sua exigência com a multa qualificada de 150%.

MULTA AGRAVADA NO ARBITRAMENTO. DESCABIMENTO.

O agravamento da multa de ofício em face do não atendimento à intimação para apresentação da escrituração ou de esclarecimentos não se aplica nos casos em que a omissão do contribuinte já tem conseqüências específicas previstas na legislação, no caso o arbitramento dos lucros.

AUTO REFLEXO (CSLL/COFINS/PIS) Quanto à impugnação de auto de infração lavrado como reflexo de fatos apurados para o lançamento do IRPJ, são aplicáveis as mesmas razões que deram fundamento à decisão acerca da impugnação a este, quando não houver alegação específica no tocante ao auto reflexo.

A longa ementa do acórdão *a quo* evidencia tratar-se de processo envolvendo os seguintes temas: (i) *arbitramento dos lucros para o cálculo do IRPJ e CSL*; (ii) *tributação reflexa de PIS e COFINS*; (iii) *responsabilidade solidária*; (iv) *prática de fraude e dolo*; (v) *decadência*; (vi) *qualificação da multa, no percentual de 150%*; (vii) **agravamento da multa, em mais 50%**.

O caso envolve uma série de fatos, ocorridos em meio à “Operação Grandes Lagos”, por meio da qual teria sido desbaratada uma organização criada para fraudar a administração tributária por diversas formas. Houve determinação judicial para que todas as pessoas físicas e jurídicas envolvidas fossem fiscalizadas pela Receita Federal, verificando-se que a COFERFRIGO seria detida por interpostas pessoas, tendo como reais proprietários ALFEU, JOÃO, MARCELO, PATRÍCIA, CMA e CM4.

O acórdão *a quo* apresenta minucioso e extenso relatório dos fatos ocorridos, o qual integro a este acórdão. Deixo, no entanto, de transcrevê-lo, pois a maior parte das questões atinentes aos referidos fatos já se encontram superadas nesse estágio processual:

- (i) **arbitramento dos lucros para o cálculo do IRPJ e CSL:** mantido pelas decisões da DRJ e da Turma *a quo*, sem que tenha havido recurso especial pelos sujeitos passivos;
- (ii) **tributação reflexa de PIS e COFINS:** mantido pelas decisões da DRJ e da Turma *a quo*, sem que tenha havido recurso especial pelos sujeitos passivos;

- (iii) **atribuição de responsabilidade solidária a ALFEU, JOÃO, MARCELO, PATRÍCIA, CMA e CM4:** mantido pelas decisões da DRJ e da Turma *a quo*, sem que tenha havido recurso especial pelos sujeitos passivos;
- (iv) **prática de fraude e dolo:** mantido pelas decisões da DRJ e da Turma *a quo*, sem que tenha havido recurso especial pelos sujeitos passivos;
- (v) **decadência relativa ao IRPJ e CSL dos três primeiros trimestres de 2003, bem como relativos ao PIS e à COFINS de janeiro a novembro de 2003:** declarados pelas decisões da DRJ e da Turma *a quo*, sem que tenha havido recurso especial pela PFN;
- (vi) **qualificação da multa, no percentual de 150%:** declarados pelas decisões da DRJ e da Turma *a quo*, sem que tenha havido recurso especial pelos sujeitos passivos;
- (vii) **agravamento da multa, em mais 50%, nos termos do art. 44, par. 2º, da Lei n. 9.430/96:** mantido pela decisão da DRJ e excluída pelo acórdão *a quo*, em face do que a PFN interpôs recurso especial.

No caso, apenas a PFN interpôs recurso especial em face do acórdão *a quo*, exclusivamente quanto ao item (vii) acima, qual seja, **agravamento da multa, em mais 50%, nos termos do art. 44, par. 2º, da Lei n. 9.430/96.**

Nesse ponto, a Turma *a quo* compreendeu inaplicável a aludido agravamento e reduziu a multa de ofício de 225% para 150%, sob o fundamento de que a conduta dos sujeitos passivos, de deixar de responder a intimações fiscais e apresentar livros e documentos solicitados pela autoridade fiscal, por ensejar o arbitramento dos lucros, já seria consequência suficiente em face dos aludidos atos.

Em 14.05.2015, foi proferido despacho de admissibilidade, em que foi dado seguimento ao recurso especial de divergência da PFN (**fls. 4463 e seg. do e-processo**).

Não foram apresentadas contrarrazões pela recorrida ou pelos sujeitos passivos solidários.

Conclui-se, com isso, o relatório.

Voto

O recurso especial interposto pela PFN é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, de forma que deve ser conhecido.

Em especial, a recorrente demonstra a divergência da decisão adotada no acórdão *a quo* com a do acórdão n. 108-09.078, da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, que restou assim emendada:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADE DO LANÇAMENTO - Rejeita-se a alegação de nulidade do lançamento quando não configurado vício ou omissão de que possa ter decorrido o cerceamento do direito de defesa. IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS – FALTA DE COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS - A presunção legal de omissão de rendimentos, prevista no art. 42 da Lei nº 9.430 de 1996, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo. IRPJ - LUCRO ARBITRADO - FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS - A falta de apresentação pela fiscalizada de livros e documentos contábeis e fiscais impossibilita a apuração do Lucro Real, restando como única forma de tributação o arbitramento do lucro tributável. **AGRAVAMENTO DO PERCENTUAL DA MULTA DE OFÍCIO - FALTA DE ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO - Cabível o agravamento do percentual da multa de ofício pela falta de atendimento à intimação, quando restou caracterizado nos autos o seu descumprimento intencional por parte da empresa.** Recurso negado.

Em 18.05.2010, por maioria de votos, o referido paradigma foi confirmado por esta CSRF, como se observa da ementa do acórdão n. 9101-00.585:

LUCRO ARBITRADO. SANÇÃO, INOCORRÊNCIA. O arbitramento não possui caráter de penalidade; é simples meio de apuração do lucro. MULTA AGRAVADA, AUSÊNCIA DE ATENDIMENTO ÀS INTIMAÇÕES DA FISCALIZAÇÃO. Cabível o agravamento da multa de ofício, quando o não atendimento pelo sujeito passivo às intimações obstaculiza o trabalho fiscal, obrigando a autoridade lançadora a buscar, junto a terceiros, informações essenciais ao procedimento.

Nesse julgamento, os i. Conselheiros da CSRF se dividiram nas duas teses antagônicas atinentes à matéria, que devem ser analisadas para a melhor solução do presente caso. Inclusive diante da ausência de contrarrazões apresentadas pelos recorridos ao recurso especial interposto pela PFN e em homenagem ao princípio do contraditório, ampla defesa e à função de uniformização exercida por este Colegiado, é pertinente analisar as razões apresentadas pela relatora do referido acórdão proferido em 2010 por esta CSRF, a i. Conselheira Suzy Gomes Hoffmann, e pelo i. Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, designado redator do voto vencedor.

De forma fundamentada, a i. Conselheira Suzy Gomes Hoffmann compreendeu que não seria legítimo o agravamento da multa (art. 44, §2, da lei n. 9.430/96), na hipótese em que o IRPJ e a CSL foram calculados com base no arbitramento dos lucros (RIR, art. 530, III, do RIR e art. 44 do CTN), sob pena de se aplicar duas “sanções” ao mesmo fato, com consequente *bis in idem* não tolerado pelo sistema jurídico, *in verbis*:

“O que se decide, aqui, é a respeito da possibilidade, ou não, de aplicação conjunta da multa agravada, prevista no artigo 44, §2, da Lei nº 9430/96, e do arbitramento do lucro para aferição do tributo devido, com base no artigo 530, inciso III, do RIR/1999.

É de se ter que a aplicação de ambos, tanto o arbitramento do lucro quanto o agravamento da multa, decorreu de uma só postura por parte do contribuinte, consistente na omissão em responder às intimações feitas pelo Fisco para a apresentação dos seus livros e documentos comerciais e fiscais e para prestar esclarecimentos acerca da origem de depósitos em contas bancárias.

Tal panorama revela, inquestionavelmente, violação da proibição de *bis in idem*, tendo em vista que, sobre um mesmo fato, recaíram duas penalidades.

Deve-se fazer uma ressalva: não se está a dizer que não cabe a aplicação da multa prevista no artigo 44, inciso I, da lei nº 9430/96, no valor de 75% (artigo 957 do RIR/99). O que não se admite é a incidência do agravamento previsto no respectivo §2º, 'a', que eleva a multa para 112,5%, no caso de não atendimento de intimação, por parte do sujeito passivo, para prestar esclarecimentos.

O que conceitualmente se discute é se a forma de apuração do imposto, pela via do arbitramento, é por si uma sanção. Se o entendimento for no sentido de que este tipo de apuração é uma sanção, prevalecerá a tese do *bis in idem*.

Na minha opinião, a via do arbitramento, no caso artigo 530, III do RIR é uma sanção. Note-se que dentro da norma de incidência do imposto sobre a renda é certo que o imposto deve recair sobre a renda, que em linhas gerais, ocorre por meio da apuração do imposto sobre a renda pelo lucro real.

(...)

Ora, se a sua conduta de não apresentação dos livros já lhe acarretou uma tributação mais onerosa, pois a apuração pelo lucro arbitrado é notoriamente mais onerosa do que a apuração pelo lucro real, não poderia esta mesma conduta acarretar-lhe outra sanção, neste caso o agravamento da multa. Veja-se que o agravamento da multa também tem por base a conduta do contribuinte de não apresentação dos livros e documentos contábeis, de tal modo que é incontroverso que o mesmo fato, neste caso, originou duas sanções: uma interna à formação do tributo, pois intrínseca à base de cálculo e outra referente à multa propriamente dita, quando determina uma maior alíquota de multa.

Portanto, a meu ver, a aplicação da multa agravada neste caso, é uma ofensa ao princípio do *non bis in idem*, pois a mesma conduta que foi a base para a majoração do tributo em si, também é a base para a majoração da multa.”

Por sua vez, o i. Conselheiro Leonardo de Andrade Couto compreendeu que o arbitramento dos lucros não constituiria “sanção”, mas mera sistemática de apuração do tributo, de forma que o agravamento da multa, tal como prevista no art. 44, §2, da Lei n. 9.430/96, não ensejaria cumulação de penalidades. Destacam-se os seguintes trechos de seu voto, *in verbis*:

“Em primeiro lugar, registre-se que a apuração da exigência através de arbitramento do lucro foi entendida como correta neste julgamento. Minha divergência volta-se contra o entendimento da Relatora no sentido de que o arbitramento seria uma sanção e, sob essa ótica, a imputação da multa agravada representaria onerosidade excessiva ao sujeito passivo.

A meu ver, a apuração do resultado da pessoa jurídica pelo lucro arbitrado é uma sistemática como outra qualquer. A diferença consiste no fato da norma definir tal procedimento como um recurso da Fiscalização, na impossibilidade de apuração por outros meios.

Esse entendimento está consolidado neste Colegiado, conforme exemplo abaixo transcrito (Acórdão CSRF/01-0.123/81):

O arbitramento não possui caráter de penalidade; é simples meio de apuração do lucro.

Nessas condições, desvincula-se da apuração por arbitramento a imputação da multa agravada pelo não atendimento às intimações.

Ainda assim, deve ser ressaltado que o fato das intimações não terem sido atendidas não é suficiente, por si só, para justificar o agravamento da multa. A jurisprudência desta Corte administrativa entende que se o não atendimento foi irrelevante para a apuração do fato tributável ou, em outras palavras, não gerou qualquer prejuízo ao Fisco, a multa revela-se inaplicável.

Como exemplo hipotético, numa situação de arbitramento do lucro, apesar de caracterizada alguma das hipóteses a justificar tal prática, a autoridade lançadora obteve a base tributável nos valores informados na Declaração de

Informações Econômicos Fiscais da Pessoa Jurídica (DIN). Nesse caso, a omissão no atendimento foi suprida por informações já disponibilizadas nos sistemas da RFB. Não houve impacto no procedimento fiscal.

No presente caso, a situação não é a mesma. A falta de atendimento às intimações obrigou o Fisco a buscar junto a terceiros informações essenciais ao procedimento. Daí a formalização da Requisição De Informações Sobre Movimentação Financeira (RMF) junto à diversas instituições bancárias, com vistas à obtenção de dados financeiros da fiscalizada.”

As conclusões construídas nos eruditos votos são coerentes com as premissas expostas por cada um dos i. Conselheiros. Do mesmo modo, coerentemente, a solução do caso ora sob julgamento dependerá das premissas que sejam adotadas quanto à matéria em questão.

Nessa análise, compreendo relevante considerar que, cumprindo o papel da norma geral prevista no art. 146 da Constituição Federal, o CTN estabelece três bases de cálculo possíveis para o imposto sobre a renda: *real*, *arbitrada* ou *presumida*.

O montante “arbitrado” deverá ser adotado como base de cálculo nas hipóteses referidas no art. 530 do RIR/99:

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

- a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
- b) determinar o lucro real;

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);

VI - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

O *lucro arbitrado*, como se pode observar, corresponde a uma terceira base de cálculo possível para a apuração do IRPJ e da CSL, que deverá ser adotada em hipóteses residuais, em que as duas antecedentes não sejam possíveis: quando a lei não autorizar ao contribuinte a opção pelo lucro presumido e ele o adotar ou, ainda, quando não houver os elementos e documentos necessários para a regular apuração do lucro real. Não deixa o lucro arbitrado, contudo, de tender à tributação do *acréscimo patrimonial*, manifestando, tal como se dá nos demais métodos, a diretriz de tributação da renda acolhida pelo legislador. Note-se, ainda, que o *arbitramento* não é um ato discricionário da administração fiscal, mas hipótese mandatória que torna o ato administrativo vinculado à adoção desse método residual.

Tais fatores são relevantes pois evidenciam que o *arbitramento de lucros não corresponde a uma sanção por ato ilícito (penalidade)*, mas sim a um dos três métodos possíveis para a apuração do *tributo (IRPJ e CSL)*, na necessária distinção estabelecida pelo art. 3º do CTN.

Note-se que nem sempre o tributo calculado com base no *lucro arbitrado* será superior àquele apurado pelos outros métodos. Regra geral, a regra de apuração do *lucro arbitrado* parte de um acréscimos (hodiernamente, 20%) ao valor calculado com base no *lucro presumido*. Em face dessa remissão do legislador ao *lucro presumido*, naturalmente o *lucro arbitrado* sempre lhe será superior na proporção do referido porcentual acrescido. No entanto, o mesmo não se repete necessariamente quando se utiliza o *lucro real* como par de comparação. No caso da venda de mercadorias, por exemplo, em que em geral deve ser aplicado o percentual de 9,6% sobre o faturamento da pessoa jurídica para a apuração do *lucro arbitrado* (8% acrescido de 1,6%), bastaria que o contribuinte, submetido ao *lucro real*, obtivesse lucros tributáveis iguais ou inferiores a 9,5% para que apresentasse ônus fiscal inferior nessa modalidade.

Por sua vez, as hipóteses que suscitam o *arbitramento dos lucros* são distintas daquelas que ensejam o agravamento da multa previsto no art. 44, §2º, da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.532/97, aplicável ao caso:

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:**

- 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 pode observar, o fato que enseja o agravamento da multa em 50% (tendo como base as multas de 75% e 150%) não é a imprestabilidade ou mesmo inexistência de livros contábeis hábeis à apuração lucro real, o que é hipótese arbitramento de lucros. O que causa o referido agravamento, nos termos prescritos pelo legislador, é a conduta omissiva e protelatória adotada pelo contribuinte que, quando intimado, nem apresenta os referidos documentos e nem informa à autoridade fiscal quanto à sua inexistência, indisponibilidade, imprestabilidade ou reserva do direito de apresentação, com a geração de prejuízos ao fisco. O bom andamento dos procedimentos administrativos instaurados para a apuração de obrigações tributárias é protegido pelo ordenamento jurídico, que estabelece penalidades a restritas hipóteses de condutas do particular de obstacularização da fiscalização, capazes de colocar em risco a arrecadação tributária.

Merece destaque: **apenas dão ensejo ao agravamento da multa condutas omissivas do contribuinte que obstaculizem injustificamente o bom andamento do procedimento de fiscalização a ponto de colocar em risco a arrecadação tributária a que faria jus o erário público. Se a omissão do contribuinte não prejudicar a apuração de um efetivo fato tributável, sem prejuízos ao fisco para a constituição do tributo, não deve ser agravada a multa.**

Esse entendimento não contraria a Súmula CARF n. 96, de 09.12.2013, mas lhe vivifica e dá cumprimento:

Súmula CARF n. 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.

Ocorre que, enquanto 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, **outros elementos podem justificar** que o arbitramento de lucros conviva com a imposição de multa agravada.

Entre os precedentes que ensejaram a edição da Súmula CARF n. 96, destaca-se o acórdão n. 9101-000.766, proferido por esta CSRF em 13.12.2010, o qual restou assim ementado:

MULTA AGRAVADA E ARBITRAMENTO - O que determina a aplicação da multa agravada é o não atendimento, no prazo assinalado, a intimação para prestar esclarecimentos. O não atendimento a intimação para apresentação de livros e documentos constitui hipótese legal de arbitramento dos lucros, não ensejando, **por si só**, o agravamento da penalidade.

Em seu voto, o i. Conselheiro Valmir Sandri observou:

“A lei determina a aplicação da multa agravada ‘nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimento’.

Assim, para que seja agravada a multa, é preciso que tenha se configurado a situação de ser o sujeito passivo intimado a prestar esclarecimentos e, no prazo assinalado, não atender a intimação.

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

Assim, sendo a única acusação que pesa sobre o contribuinte a falta de apresentação de livros e documentos, que ensejou o arbitramento do lucro, andou bem a Câmara para cancelar o lançamento.”

Em 16.08.2012, a CSRF prolatou acórdão que também serviu de precedente para a edição da Súmula CARF n. 96, assim ementado:

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

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

Também nesse caso, o voto do relator, i. Conselheiro JOSÉ RICARDO DA SILVA, consignou que teria sido arguido pela PFN “que não atendida a intimação, presume-se o embarço à fiscalização. A simples falta de atendimento, o desprezo à administração tributária, é fato gerador da multa”, bem como que, “de acordo com a lei, o critério para o agravamento da multa não é subjetivo, mas de ordem objetiva”. Destaca-se o seguinte trecho do aludido voto, *in verbis*:

“Firmo a minha posição no sentido de que não houve embarço à fiscalização. Isto porque, neste aspecto fundamentou o Sr. Auditor Fiscal terem sido apresentados os documentos requisitados de forma parcial, bem como não terem sido apresentadas respostas, esclarecimentos ou documentos referentes aos Termos de Intimação nº 001 e 002.

Ora, a jurisprudência deste Colegiado tem se firmado no sentido de que, para se proceder o agravamento da penalidade é necessário que a conduta do sujeito passivo esteja associado um prejuízo concreto ao curso da ação fiscal. Ou seja, é medida aplicável naqueles casos em que o fisco só pode chegar aos valores tributáveis depois de expurgados os artifícios postos pelo sujeito passivo.”

No caso concreto, a demora na apuração dos tributos neste processo administrativo colaborou para que boa parte dos créditos viessem a ser consumidos pelo decurso do prazo decadencial. Merece destaque o seguinte trecho do acórdão *a quo*:

“O agravamento da multa, segundo a fiscalização, decorreu da falta de manifestação, pela COFERFRIGO, quanto aos Termos de Intimação no 094, 113, 159 e 193, mediante os quais foram solicitados esclarecimentos acerca de sua escrituração contábil, sobre as receitas de terceiros acobertadas por suas notas fiscais, sobre as contas bancárias não localizadas em seus livros Diário e Razão, entre outros. Foi reintimada a prestar esclarecimentos mediante os Termos no 113, 159, 193 e 204. Limitou-se a solicitar prorrogações de prazo.”

Note-se, além disso, que a não colaboração do contribuinte, no presente caso, fez com que a fiscalização diligenciasse junto à SEFAZ-SP e SEFAZ-MG para a obtenção de informações, obstáculo o qual pode ter colaborado para a decadência de boa parte dos débitos tributários envolvidos.

Nesse cenário, compreendo estar configurado o fato ensejador do agravamento da multa, devendo, portanto, ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial interposto pela PFN.

É como voto

(assinado digitalmente)

Conselheiro Luís Flávio Neto - Relator

Processo nº 16004.000238/2009-81
Acórdão n.º **9101-002.326**

CSRF-T1
Fl. 4.522

CÓPIA