



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15563.720068/2013-33
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.012 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 09 de julho de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado 2-A COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA - ME

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

MULTA AGRAVADA. ATRASO E ATENDIMENTO PARCIAL DAS INTIMAÇÕES. INOCORRÊNCIA DE OBSTRUÇÃO OU EMBARAÇO. AFASTAMENTO DO AUMENTO DA SANÇÃO.

Se o contribuinte, durante o procedimento fiscal, apresenta-se e traz parte da documentação solicitada, ainda que a destempo, não se sustenta a presença de obstrução ou de embaraço para justificar e motivar a majoração sancionatória prevista no §2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

In casu, reforça o descabimento da ampliação da pena o fato da inércia pontual e do atraso do contribuinte verificados não representarem efetivo obstáculo na apuração da infração tributária, propriamente considerada, além da constatação de que tais *falhas* apenas dariam margem a consequências potencialmente desfavoráveis ao próprio 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 negar-lhe provimento, vencido o conselheiro André Mendes de Moura, que lhe deu provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Viviane Vidal Wagner e as conselheiras Livia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa e Andrea Duek Simantob, as quais manifestaram intenção de apresentar declaração de voto. A conselheira Viviane Vidal Wagner acompanhou a Conselheira Edeli Pereira Bessa em suas conclusões.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator.

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

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (fls. 1.768 a 1.786) interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional em face do v. Acórdão n.º 1201-001.113 (fls. 1.750 a 1.766), proferido pela C. 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção, na sessão de 22 de outubro de 2014, que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário apresentado pela Contribuinte, para compensar parte dos valores exigidos da Autuação com prejuízo registrado pela Contribuinte e afastar o agravamento da multa de ofício qualificada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009

LANÇAMENTO COM BASE EM INFORMAÇÕES PRESTADAS POR ADMINISTRADORAS DE CARTÃO DE CRÉDITO. CABIMENTO.

É válido o lançamento efetuado com base nos extratos de cartões de crédito enviados pelas administradoras, que são terceiros idôneos e aptos a prestar informações ao fisco.

LALUR. ESCRITURAÇÃO.

A adequada escrituração do LALUR permite aceitar os valores dos prejuízos nele consignados, quando não formulados pela decisão recorrida os argumentos para a sua desconsideração.

MULTA AGRAVADA DE 225%. IMPROCEDÊNCIA.

Ainda que o contribuinte não tenha apresentado todos os dados solicitados pela fiscalização, deve-se afastar a multa agravada quando constatado que tal circunstância não obstaculizou nem prejudicou, de forma incisiva, a definição da base de cálculo dos tributos lançados.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

NORMA EM VIGOR. ANÁLISE DE CONSTITUCIONALIDADE.

IMPEDIMENTO.

A existência de veículos normativos vigentes, como a Lei Complementar n. 105/2001, impede que se decida de forma a contrariar seus preceitos, nos termos da Súmula n. 2 deste Conselho.

Em resumo, a contenda tem como objeto exação de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS, do ano-calendário de 2009, lançada em face da Contribuinte em razão da constatação de omissão de receitas e *adições* não computadas no lucro real, apuradas diretamente de informações apresentadas por instituições financeiras e operadoras de cartões de crédito, acompanhada de multa de ofício qualificada e agravada, montando em 225%.

Registre-se, desde já, que a celeuma que prevalece no presente feito, agora, restringe-se ao agravamento da penalidade de ofício.

A seguir, para um maior aprofundamento, adota-se trecho do relatório do v. Acórdão de Recurso Voluntário, ora recorrido:

Trata-se de Autos de Infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, referentes ao ano-calendário de 2009, no valor total de R\$ 1.280.392,69, incluídos multa e juros até março de 2013.

Os fatos que ensejaram as autuações estão descritos no Termo de Verificação Fiscal, cujos trechos mais relevantes reproduzimos a seguir:

O procedimento fiscal constante do RPF acima indicado foi instaurado para verificação das obrigações tributárias da fiscalizada relativas ao IRPJ e seus reflexos, no ano-calendário de 2009, máxime no que tange ao exame dos valores repassados por operadoras de cartões de crédito informados em DECRED, os quais se mostraram incompatíveis com a receita bruta igual a ZERO informada em sua DIPJ (fls. 3/48), o que configura indícios de omissão de receita tributável.

Ainda, vê-se a fls. 49/70 que em relação ao IRPJ e a CSLL, do ano de 2009, a empresa apresentou DCTF sem débitos declarados.

Ressalte-se que em sua DIPJ e nas DCTF's relativas ao período em análise a fiscalizada indicou como forma de tributação o Lucro Real/Trimestral.

Figuram no quadro societário da fiscalizada, desde a sua constituição, as sócias GILDETE PEREIRA BASILIO SILVA DE BARROS, inscrita no CPF sob o n. 866.458.20763 e TAINÁ BASILIO DE BARROS, inscrita no CPF sob o n. 124.106.31762, ambas com poderes para administrar a sociedade.

As verificações tiveram início com a tentativa de entrega do Termo de Início no endereço constante do CNPJ, por via postal, com Aviso de Recebimento AR, o qual retornou com a indicação de que "Não Existe o N.º", conforme fls. 418/421.

Em 10/02/2012, tentou-se a ciência pessoal do Termo de Início de Fiscalização no mesmo endereço, ou seja, na Rua Dr. Sílvio Farrula, n.º 115, Galpão E Loja 135, Nova Aurora, Belford Roxo/RJ. Na ocasião, não foi possível localizar a mencionada numeração, o que ensejou a lavratura do termo de constatação de fls. 422, no qual se encontram relatadas as diligências então procedidas.

Foram entregues Termos de Início no endereço das sócias, por via postal, em 23/02/2012, conforme fls. 423/428.

Em 22/03/2012 e 23/03/2012, foram entregues reintimações no endereço das sócias, conforme fls. 429/434.

A fiscalizada solicitou prorrogação de prazo por mais 15 (quinze) dias, em 17/04/2012 (fls. 436/452).

A fim de caracterizar o início do procedimento com a respectiva ciência à fiscalizada, a mesma foi intimada em 09/05/2012, através do Edital de Intimação n.º 24, datado de 16/04/2012 (fls. 435), afixado em 24/04/2012 e desafixado em 09/05/2012.

Não tendo sido localizada no endereço informado no CNPJ, conforme Termo de Constatação já mencionado, a fiscalizada enquadrou-se na situação prevista no inciso II do art. 37, combinado com o inciso II do art. 39, da Instrução Normativa RFB n. 1.183, de 19 de agosto de 2011, o que ensejou a declaração

de inaptidão de sua inscrição no CNPJ, conforme Ato Declaratório Executivo n. 25 de 20/04/2012, publicado no DOU em 02/05/2012 (fls. 535), constante do processo administrativo n. 15563.720076/201207.

Através de Requerimento datado de 19/09/2012, juntado ao processo administrativo n. 15563.720076/201207, a fiscalizada contestou a inaptidão de sua inscrição no CNPJ, sob a alegação de que o estabelecimento comercial estava em pleno funcionamento no bairro de Heliópolis, Município de Belford Roxo.

A fim de comprovar a veracidade das alegações da fiscalizada, foi efetuada nova diligência em 26/09/2012. Na ocasião, constatou-se que a empresa encontrava-se em funcionamento em logradouro de nome semelhante ao constante do CNPJ, ambos com o mesmo CEP de n. 26.125400, conforme Termo de Constatação e Informação Fiscal de fls. 536/538, o que ensejou o restabelecimento da inscrição da fiscalizada no CNPJ, através do Ato Declaratório Executivo n. 65.

No curso dos meses seguintes, a fiscalizada foi intimada, no endereço das sócias, a apresentar os documentos que ainda não tinham sido entregues, visto que a interessada apenas fornecera notas fiscais de entrada.

Constam dos autos, ainda, diversas intimações pessoais.

Posteriormente, foram emitidas Requisições de Movimentação Financeira da empresa, em razão dos seguintes fundamentos:

Visto que a fiscalizada se manteve silente, apesar de regularmente intimada, e que na ocasião fora declarada inapta sua inscrição no CNPJ, configurou-se hipótese em que o exame da movimentação financeira do contribuinte é considerado indispensável na forma dos incisos VII e VIII, "b", do art. 3º do Decreto n. 3.724/01, com a redação dada pelo Decreto n. 6.104/07.

Portanto, a fim de suprir a falta dos extratos não entregues relativos às operações com cartão de crédito, solicitou-se emissão de RMF às instituições financeiras (fls. 540/542), na forma da Portaria SRF n. 180 de 01/02/2001, e em conformidade com a LC 105/01 e com Decreto n. 3.724/01, com a redação dada pelo Decreto n. 6.104/07, em estrita observância aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, norteadores do processo administrativo, à luz do art. 2º, caput, da Lei n. 9.784/99.

Emitidas as RMF's pela autoridade fazendária competente, as mesmas foram encaminhadas às respectivas instituições financeiras através de ofícios datados de 12/07/2012 (fls. 543/548), com vistas à obtenção dos extratos não entregues pela fiscalizada, além de outros documentos de interesse desta fiscalização.

Em resposta, as instituições financeiras oficiadas encaminharam à fiscalização a documentação requisitada (fls. 549/998), incluindo arquivos magnéticos.

A fiscalização obteve junto ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) arquivos digitais relativos à Escrituração Contábil Digital ECD da fiscalizada no período, conforme fls. 1014/1015.

A partir dos extratos fornecidos pelas instituições

financeiras, relativos a vendas com cartão no Ano-Calendário 2009, obteve-se os totais mensais, os quais se encontram indicados no demonstrativo "Demonstrativo de Operações Com Cartão de Crédito/Débito" (fls. 1016/1402).

A fiscalização elaborou planilha com os demonstrativos da receita omitida, que contam do Termo de Verificação Fiscal e indicam um montante para o período de R\$ 470.774,11.

Também foram autuadas adições não computadas na apuração do Lucro Real, relativas a despesas:

Conforme registros na Parte A do livro de Apuração do Lucro Real LALUR (fls. 510/533), a fiscalizada, apesar de ter efetuado o registro de despesas na coluna "Adições" para ajuste do Lucro Líquido, deixou de adicionar tais despesas na Demonstração do Lucro Real e na Demonstração da CSLL (fls. 526/533).

Para fins de apuração dos valores devidos do IRPJ e da CSLL serão considerados os prejuízos acumulados no período, contabilizados pela fiscalizada na conta "240509000024509 -Prejuízos Acumulados", conforme relatório de fls. 1.405/1.406, e registrados no LALUR.

Quanto à base tributável do PIS e da COFINS assim se manifestou a fiscalização:

Cotejando as receitas contabilizadas pela fiscalizada (fls. 1.403/1.404) com as receitas declaradas em DICON (fls. 73/384), bem assim com os valores do PIS e da COFINS apurados em DICON, declarados em DCTF (fls. 49/70) e pagos em DARF (fls. 71/72), vê-se que a fiscalizada submeteu à tributação de tais contribuições exatamente e tão somente as receitas contabilizadas, ficando claro, portanto, que deixou de tributar as receitas omitidas apuradas pela fiscalização.

No que tange às circunstâncias que levaram ao agravamento da multa, assim se manifestou a autoridade lançadora:

A despeito de ter auferido receitas tributáveis durante o ano de 2009 no importe consolidado de R\$ 4.594.641,96, incluídas aí as receitas contabilizadas e as omitidas, a fiscalizada informou em DIPJ receita bruta igual a ZERO, o que evidencia a intenção de ocultar o fato gerador da obrigação tributária.

Apesar de regularmente intimada a apresentar extratos das operações efetuadas com cartão de crédito, fornecidos pelas administradoras de cartão, a fiscalizada deixou de apresentar tais extratos e tampouco justificou a omissão, o que demonstra a intenção de ocultar o fato gerador da obrigação tributária e obrigou a Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira (RMF), junto às instituições financeiras.

A fiscalizada reiteradamente, durante os seis primeiros meses do ano de 2009, deixou de escriturar receitas calculadas no importe de R\$ 470.774,11, realizadas através de cartão de crédito/débito, o que caracteriza omissão de receitas e evidencia a intenção de reduzir as bases tributárias do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

A fiscalizada foi reiteradamente intimada a apresentar os seguintes documentos: documentos fiscais (Cupom Fiscal Resumido / Nota Fiscal); e livros/relatórios auxiliares contendo os valores, por operação, que embasaram os lançamentos mensais da conta "Venda de Mercadorias".

Contudo, deixou de apresentar tais documentos, omitindo, portanto, a real composição de sua receita bruta mensal e impossibilitando a segregação das receitas referentes a: vendas à vista com pagamento em espécie; vendas à vista

com pagamento a débito, em cartão; vendas à vista com pagamento por intermédio de cartão de crédito; vendas a prazo.

Somente de posse de tais informações seria possível apurar o real montante das receitas relativas às vendas com cartão de crédito/débito não contabilizadas pela fiscalizada. Portanto, tal conduta da fiscalizada inviabilizou a apuração do volume total das receitas omitidas, obrigando a fiscalização a calcular a omissão de receitas somente pela diferença entre as receitas provenientes das vendas com cartão de crédito/débito e as receitas contabilizadas, o que evidencia a intenção de reduzir e/ou ocultar o fato gerador da obrigação tributária.

Ademais, o conjunto fático relatado denota que o sujeito passivo agiu com o objetivo de impedir ou retardar o conhecimento ou a ocorrência dos fatos geradores dos tributos devidos no Ano-Calendário 2008, mediante conduta fraudulenta nos moldes dos artigos 71 e 72 da Lei n.º 4.502/64, o que impõe a qualificação da multa de ofício, nos termos do art. 44, §1º, da Lei n.º 9.430/96, portanto, a aplicação de multa qualificada de 150%.

Como justificativa para o agravamento, a autoridade aduziu:

Conforme descrito no item anterior, a fiscalizada manteve-se silente, apesar de regularmente intimada a apresentar: extratos das operações efetuadas com cartão de crédito, fornecidos pelas administradoras de cartão; documentos fiscais (Cupom Fiscal Resumido/Nota Fiscal), relativos às vendas efetuadas no período, em meio digital no formato exigido pela legislação; e livros/relatórios auxiliares.

A falta de tais elementos, indispensáveis nos termos do art. 1.184, § 1º, da Lei n.º 10.406/2002 (Código Civil), inviabilizou a apuração do volume total das receitas omitidas, obrigando a fiscalização a calcular a omissão de receitas somente pela diferença entre as receitas provenientes das vendas com cartão de crédito/débito e as receitas contabilizadas.

Logo, em virtude do não atendimento às intimações para apresentar os mencionados documentos, o que impossibilitou a exata mensuração da matéria tributável atinente às receitas não contabilizadas, tratadas no item "e.1.", a multa de ofício aplicável, em conformidade com o art. 44, inciso I e §1º, da Lei n.º 9.430/1996, deve ser agravada em 50%, tão somente em relação aos valores apurados sobre a aludida omissão de receitas, consoante previsto no §2º do mesmo artigo.

Por fim, a autoridade fiscal fundamenta a inclusão da responsabilidade solidária das sócias da empresa, nos seguintes termos: (...)

A contribuinte foi cientificada dos autos de infração em 27/03/2013.

Inconformada, apresentou, em 26/04/2013, impugnação de fls. 1.485/1.522, cuja argumentação pode ser extraída dos trechos a seguir transcritos:

O art. 6º da Lei Complementar n.º 105/2001 dispõe que as autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Na situação em tela, nem a muito custo se consegue perceber e entender o motivo efetivo pelo qual a Impugnante teve afastado o seu sigilo bancário. Vale registrar que foram apresentados não só os extratos detalhados das operações

efetuadas com cartão de crédito fornecidos pelas operadoras de cartões como também toda a documentação comercial e fiscal solicitada pelo auditor responsável pela ação fiscal. Esta é a pura e simples realidade dos fatos. (grifamos)

Destarte, resta claro que o sigilo das informações relativas às transações através das operadoras de cartões de créditos foi quebrado de forma no mínimo precipitada, tendo em vista o argumento inverídico, por parte do auditor atuante, de que os extratos não foram entregues à Fiscalização.

Vejam ilustres julgadores: conforme carta resposta ao TERMO DE REINTIMAÇÃO FISCAL n.º 158703/ 686/2012, protocolada em 29/10/12, assinada pela funcionária do Serviço de Fiscalização da DRF NOVA IGUAÇU Ruth Freitas Borges Oliveira, cópia anexa, (Doc. 03), a Impugnante faz entrega ao Fisco dos seguintes documentos:

- Contrato social e suas alterações;
- Livros Fiscais e Comerciais exigidos pela legislação aplicável no anocalendarário;
- Documentos comprobatórios dos registros contábeis (notas fiscais, etc), referentes a valores/vendas com recebimento em cartão de crédito;
- Extratos detalhados das operações efetuadas com cartão de crédito, fornecidos pelas administradoras de cartão (grifamos).

Ora r. Julgadores: como claramente se constata, os extratos das operadoras de cartões de crédito foram efetivamente entregues ao Fisco e, portanto, fica mais do que patente que não havia a menor necessidade de proceder à quebra de sigilo.

Na realidade, o que ocorreu foi uma arbitrariedade e uma ilegalidade por parte do Fisco, uma vez que ficou claro o total descumprimento do disposto no artigo 6º da LC 105/2001 já que este possuía todos os elementos necessários para a análise fiscal.

Portanto, a quebra do sigilo não era indispensável, fato este que torna o lançamento nulo, na sua plenitude.

Na sequência, a impugnante tece comentários sobre a inconstitucionalidade da quebra de sigilo bancário e também dos procedimentos para o sobrestamento dos processos administrativos, para ao final, aduzir que: (...)

Por fim, a Contribuinte questionou a qualificação e o agravamento das multas, nos seguintes termos:

Reconhece a Impugnante que de fato apresentou DIPJ com os valores zerados.

Porém, a intenção não foi de ocultar fato gerador de obrigação tributária. O que ocorre, na verdade, é que a contabilidade da Impugnante é terceirizada e, segundo seu contador, a declaração foi entregue dessa forma, pois a escrita estava atrasada e assim evitaria a multa por entrega de declaração fora de prazo, com a intenção de, posteriormente, regularizado com a entrega da declaração retificadora. Entretanto, esta declaração, por descuido, não foi apresentada.

Tudo bem que a DIPJ foi apresentada com valores zerados.

Entretanto a Impugnante apresentou o SPED contábil, DCTF, DACON, cópia anexa, [Doc. 09], livros contábeis e fiscais e documentos que comprovam todos os valores que deveriam ter sido lançados em sua DIPJ.

Aliás, todas as informações em que o Fisco se baseou para efetuar a lavratura do presente auto de infração foram prestadas pela Impugnante através do SPED contábil, DACON, LALUR, Livros Contábeis e etc., lembrando inclusive que a Impugnante também entregou os extratos das operadoras de cartões. Por conseguinte, onde está a intenção de omitir qualquer informação que seja de forma dolosa?

O fato de a fiscalização ter solicitado a Requisição de Movimentação Financeira anteriormente à apresentação dos extratos por parte da Impugnante não significa que a mesma tinha intenção dolosa de omitir alguma informação, até porque os extratos foram entregues antes do encerramento da ação fiscal, da notícia de ter tido seu sigilo quebrado e do conhecimento por parte da Impugnante de qualquer tipo de infração que porventura lhe pudesse ser imputada.

A simples apuração de uma suposta omissão de receita não pode e não deve ser motivo suficiente para aplicação da multa qualificada de 150%. Há de ser comprovada de forma inequívoca a intenção dolosa de ocultar a ocorrência do fato gerador, fato que no caso concreto, jamais aconteceu.

Gostaria a Impugnante de acrescentar e chamar a atenção para a aplicação da multa qualificada sobre a infração 002 do autor de infração ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL.

Em lugar algum, seja do auto de infração ou do Termo de Verificação Fiscal o ilustre auditor apresentou qualquer justificativa para tal penalidade. Não existe uma linha sequer esclarecendo o motivo pelo qual aplicou a multa de 150% sobre esta infração.

A Infração em questão foi apurada, mesmo que indevidamente, como já mencionado, com base no LALUR apresentado pela própria Impugnante, portanto argumentar que a mesma tinha a intenção de omitir alguma coisa já seria uma atitude beirando a insanidade.

Não satisfeito com a imposição da penalidade de 75% e da exacerbada de 150%, aplicada apesar da ausência de materialização da ocorrência da fraude, o agente do fisco resolveu aplicar ainda multa sobre multa, com base no art. 44, parágrafo 2º, da Lei n.º 9.430 de 27/12/96. Desta forma, a multa de ofício normal de 75%, foi acrescida de 50%, de forma absurda, transformando-se em 225%.

Ora, se pudermos considerar a entrega de toda a documentação acima relacionada como manter-se silente, a Impugnante tem que admitir que realmente não sabe como agir para atender uma fiscalização.

Aliás, não só os extratos, mas também toda a documentação necessária a uma auditoria fiscal foram entregues ao Fisco, o que torna não só o agravamento da multa outra atitude exacerbada e ilegal, como também uma demonstração clara da parcialidade e voracidade que norteou toda a ação fiscal.

Neste contexto, resta incontestado que a exasperação da multa de ofício, consoante as disposições do art. 44, §2º da Lei n.º 9.430, de 1996, não se coaduna com o caso vertente em que a fiscalização já dispunha de todas as informações sobre as operações da fiscalizada, seja através de toda documentação e demais elementos por ela fornecidos no decorrer da fiscalização em atendimento às intimações, ou até mesmo através de consultas aos sistemas internos da SRFB que, no presente caso, poderiam ser efetuadas sem a participação do contribuinte.

Em sessão realizada em 02 de outubro de 2013, a 2ª Turma da Delegacia de Julgamento de Juiz de Fora decidiu, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a impugnação, para:

- a) CONSIDERAR NÃO IMPUGNADO o lançamento em relação aos responsáveis solidários: Srs. GILDETE PEREIRA BASÍLIO SILVA DE BARROS, inscrito no CPF sob o n.º 866.458.20763 e TAINÁ BASÍLIO DE BARROS, inscrita no CPF sob o n.º 124.106.31762;
- b) EXONERAR o item 2 da autuação, relativo às adições não computadas na apuração do lucro real;
- c) MANTER a multa qualificada e o agravamento para as infrações não exoneradas.

As Ementas a seguir reproduzem o entendimento exarado naquela instância de Julgamento:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

MATÉRIA TRIBUTÁVEL.

Tendo em vista o princípio de que a ninguém é dado beneficiar-se de sua própria torpeza, não merece ser considerada alegação acerca da inobservância ao disposto no artigo 142 do CTN.

LANÇAMENTO NÃO IMPUGNADO. REVELIA.

No caso de solidariedade passiva, a não apresentação de impugnação por parte dos responsáveis solidários culminará com a preclusão do seu direito de fazê-lo, tornando-se o mesmo revel.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA

JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009

NULIDADE. INOCORRÊNCIA. EXTENSÃO AO FISCO DO SIGILO BANCÁRIO. REPASSE DE INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA.

A utilização de informações de movimentação financeira obtidas regularmente pela autoridade fiscal não caracteriza violação de sigilo bancário.

REQUISIÇÃO E UTILIZAÇÃO DE DADOS BANCÁRIOS.

A requisição às instituições financeiras de dados relativos a terceiros, com fulcro na Lei Complementar n.º 105/2001, constitui simples transferência a RFB e não quebra de sigilo bancário dos contribuintes, não havendo, pois, que se falar na necessidade de autorização judicial para o acesso, pela autoridade fiscal, a tais informações.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. SUSPENSÃO OU SOBRESTAMENTO.

O Decreto 70.235/1972 e suas alterações posteriores, que regula o processo administrativo fiscal, não estabelece hipóteses de suspensão ou sobrestamento do feito em face de correlação com julgamentos sobrestados no Superior Tribunal de Justiça ou no Supremo Tribunal Federal.

CERCEAMENTO DE DEFESA AUTO DE INFRAÇÃO.

Constante do auto de infração uma correta descrição dos fatos, desnecessária a entrega ao contribuinte da cópia de todos os documentos que compõem os autos do processo administrativo, a menos que haja solicitação específica ao órgão preparador.

DESPESA DEDUTÍVEL. PARTE A DO LALUR. ERRO DE FATO.

Os valores referentes a despesas registradas na parte “A” do LALUR de forma equivocada devem ser consideradas dedutíveis na determinação do lucro real, quando o contribuinte comprova essa condição na fase impugnatória.

MULTA QUALIFICADA.

O fato de a empresa persistir na falta de contabilização de vendas com cartão de crédito no 1º semestre do ano-calendário de 2009 e apresentar declaração de rendimentos totalmente “zerada” como se estivesse na condição de “sem movimento”, caracteriza a sonegação fiscal, que tem como consequência a aplicação da multa qualificada de 150%.

MULTA AGRAVADA.

Correto o agravamento da multa em 50%, em razão do não atendimento às intimações, conforme previsto no artigo 14, da Lei nº 11.488/2007, que deu nova redação ao artigo 44, da Lei nº 9.430/96.

AUTOS REFLEXOS.

O decidido quanto ao IRPJ aplica-se à tributação dele decorrente.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Intimada da decisão, a interessada interpôs Recurso Voluntário, no qual reiterou os fundamentos da impugnação.

Os autos foram encaminhados a este Conselho para julgamento.

É o relatório.

Como visto, a DRJ deu provimento parcial à Impugnação da Contribuinte (fls. 1.680 a 1.709), afastando o segundo item da Autuação, referente a *adições* ao cálculo do Lucro Real. Inconformada, a ora Recorrida apresentou *Apelo* voluntário a este E. CARF, reiterando as matérias de defesas, restando, como mencionado, julgado parcialmente procedente para permitir a compensação de prejuízos e afastar o agravamento da multa de ofício qualificada.

Intimada, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional não apresentou Embargos de Declaração, interpondo, diretamente, o Recurso Especial, agora sob análise, defendendo tese de que não é necessário o dolo do contribuinte de embarçar a fiscalização para a devida aplicação da multa agravada, bastando que este não atenda, no prazo marcado, à intimação do Fisco para prestar esclarecimentos.

Processado, o Recurso Especial da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional foi integralmente admitido, através do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 1.789 e 1.797, reconhecendo que *do confronto dos fundamentos expressos nos acórdãos recorrido e paradigma*

n.º 104-21.835, de 17/08/2006, resta evidenciado que a PFN logrou comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

Mesmo cientificada, a Contribuinte não ofertou suas Contrarrazões ou promoveu qualquer outra manifestação.

Em seguida, o processo foi sorteado para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Relator.

Admissibilidade

Inicialmente, reitera-se a tempestividade do Recurso Especial da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, anteriormente já reconhecida pelo r. Despacho de Admissibilidade. Considerando a data de sua interposição, seu conhecimento está sujeito à hipótese regida pelo art. 67 do Anexo II do RICARF, instituído pela Portaria MF n.º 343/2015.

Conforme relatado, a Contribuinte, ora Recorrida, não se insurgiu contra o Recurso Especial do Procurador.

Assim, considerando tal circunstância, uma simples análise do v. Acórdão n.º 104-21.835, de 17/08/2006, o único paradigma aceito pelo r. Despacho de Admissibilidade, fica clara a presença da necessária demonstração de dissídio jurisprudencial neste E. CARF.

Arrimado também na hipótese autorizadora do §1º do art. 50 da Lei n.º 9.784/99, entende-se por conhecer no *Apelo* interposto, nos termos do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 1.789 e 1.797.

Mérito

Uma vez conhecido o Recurso Especial oposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, passa-se a apreciar a matéria submetida a julgamento, qual seja, quais circunstâncias justificam a válida aplicação do agravamento da multa de ofício.

Melhor esclarecendo, alega a Recorrente que a multa é devida independentemente de comprovação por parte de 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.

Pois bem, a matéria não é nova e, de forma recorrente, há muito é apreciada pelos N. Colegiados desse E. CARF, inclusive por esta C. 1ª Turma da CSRF.

No caso, a própria Autoridade Fiscal registra, no fundamento do agravamento sancionatório que a Contribuinte *não atendeu plenamente ao solicitado nas informações* e, ao seu turno, quando do julgamento do Recurso Voluntário, restou constado pela C. Turma Ordinária *a quo* que a ora Recorrida, mesmo que não tenha atendido prontamente à Fiscalização, *apresentou documentos e informações, ainda que posteriormente às primeiras intimações*.

Ou seja, o cenário factual que permeia a demanda, constatado e registrado de maneira incontroversa nos autos, não é de total silêncio, inércia, negligência e muito menos obstrução da Contribuinte, mas apenas de desatendimento parcial e resposta tardia.

Diga-se que, tal precisa ocorrência foi a motivação do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 1.789 e 1.797 para não acatar - muito corretamente, diga-se - o v. Acórdão n.º 9101-001.456 como paradigma nesta contenda, o qual tratou de circunstância de completa ausência de atendimento aos esclarecimentos requeridos ao contribuinte pela autoridade fiscal.

Além disso, como também observado no v. Acórdão n.º 1201-001.113, ora recorrido, a Fiscalização emitiu regularmente RMFs e, com base nas respostas obtidas, apurou a *omissão de receitas* diante dos fluxos e montantes de vendas trazidos pelas Administradoras de Cartões de Crédito, obtendo provas robustas e diretas, podendo, inclusive, o lançamento de ofício arrimar-se na hipótese infracional do art. 24 da Lei n.º 9.249/95, que não é presuntiva.

Logo, o acesso à movimentação bancária e financeira - que há tempos o Fisco pode fazê-lo de forma direta, legal e constitucionalmente, junto às Instituições Financeiras - que nesse caso acabou por confirmar a *omissão de receitas* aqui debatida, não ficou prejudicado pelas *falhas* da postura da Recorrida em não atender, precisamente e ao tempo estabelecido, todos os Termos de Intimação emitidos.

A única consequência ulterior e prática do *atraso* e da *insuficiência* da documentação trazida pela Contribuinte, conforme relatado pela própria Autoridade Fiscal, foi de que isso *inviabilizou a apuração do volume total das receitas omitidas, obrigando a fiscalização a calcular a omissão de receitas somente pela diferença entre as receitas provenientes das vendas com cartão de crédito/débito e as receitas contabilizadas*.

Ora, na análise deste Conselheiro, tal consequência apontada pela Fiscalização não se reveste de prejuízo à atividade fiscalizatória, por meio de obstaculização ou embaraço, e tampouco culminou numa base tributável infracional mais *favorável* à Contribuinte - pelo contrário, uma vez que todas as vendas com cartões de crédito e débito informadas nas respostas às RMFs foram integralmente consideradas no cálculo da Autuação, de modo que a eventual imprecisão no seu confronto com as receitas contabilizadas e oferecidas à tributação, potencialmente, apenas poderia *prejudicar* a própria Recorrida.

O agravamento da multa de ofício é medida excepcional e extrema.

Ainda que a Fazenda Nacional defenda hermenêutica literal e objetiva na interpretação da sua hipótese de aplicação, prevista no §2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 – supostamente, então, *bastando o contribuinte não atender, no prazo marcado, a intimação para prestar esclarecimentos ou apresentar a documentação requerida* para sua aplicação – é também cabível e muito salutar uma outra leitura, mais subjetiva e consequencial dessa mesma previsão legal, que prestigia a ponderação do *valor* jurídico efetivamente tutelado pela sua existência, que é coibir o embaraço, intencional, ao desempenho da atividade das Autoridades Fiscais.

Acatando a tese fazendária, de que toda falha, temporal, *quantitativa* ou *qualitativa*, do contribuinte durante o atendimento à Fiscalização, objetivamente, implicaria no agravamento em 50% (cinquenta por cento) da penalidade ordinária do lançamento de ofício, e confrontando-a com a realidade da dinâmica empresarial e as limitações práticas dos contribuintes, fica certo que tal majoração deixaria de ser uma exceção.

Além disso, na mesma esteira, o dispositivo aqui tratado se apresenta exclusivamente como ferramenta punitiva do Estado, compondo o *ius puniendi* (ainda que formalmente contida no sistema jurídico tributário), ficando sujeita aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa *penal* do Poder Público.

Assim, em ambiente de julgamento e revisão, se a norma que veicula tal sanção, cotejada com os fatos e circunstâncias específicas da postura dos contribuintes, bem como suas respectivas consequências, permite uma interpretação mais favorável ao apenado do que aquela inicialmente adotada pela Autoridade aplicadora – inclusive de forma que dispensaria o aumento da punição ordinária - merece, então, prevalecer esta hermenêutica que minimiza os atos punitivos do Estado. Registre-se que tal axiologia informa a norma contida no art. 112 do CTN, sendo inquestionável o seu prestígio pelo Legislador complementar de 1966.

Por fim, acrescente-se que tal posição, ainda que por fundamentos semelhantes, tem respaldo na jurisprudência das C. Turmas Ordinárias da 1ª Seção deste E. CARF, como se ilustra pelo Acórdão nº 1402-002.177, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, de relatoria do I. Conselheiro Demetrius Nichele Macei, publicado em 27/05/2016:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. NÃO ATENDIMENTO ÀS INTIMAÇÕES. OBSTRUÇÃO À FISCALIZAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

O agravamento da multa de ofício, em função do não atendimento pelo interessado no prazo marcado, chegando ao patamar de 112.5%, tem sua essência no fato de restar caracterizada a obstrução do contribuinte ao feito fiscal. Caso contrário, se a interessada comparece e traz pelo menos em parte,

durante o procedimento fiscal, a documentação solicitada, a qual ainda serviu de base para a imputação tributária, faz com que não se sustente.

Desse modo, não merece provimento o *Apelo* fazendário, mantendo-se integralmente o v. Aresto combatido.

Ainda, como elemento argumentativo meramente *cumulativo* e desvinculado de toda fundamentação até então apresentada e desenvolvida, registre-se que este Conselheiro detectou que a Autoridade Fiscal, no Termo de Verificação Fiscal, não especificou em qual inciso do §2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 restaria *enquadrada* a postura da contribuinte (*vide* fls. 1.419):

55. Logo, em virtude do não atendimento às intimações para apresentar os mencionados documentos, o que impossibilitou a exata mensuração da matéria tributável atinente às receitas não contabilizadas, tratadas no item "e.1.", a multa de ofício aplicável em conformidade com o art. 44, inciso I e §1º, da Lei nº 9.430/1996, deve ser agravada em 50%, tão-somente em relação aos valores apurados sobre a aludida omissão de receitas, consoante previsto no §2º do mesmo artigo.

Tal ocorrência, muito recentemente, foi acatada como motivação para o cancelamento da mesma modalidade de agravamento da multa de ofício, por esta mesma C. 1ª Turma da CSRF, na decisão alcançada no v. Acórdão nº 9101-004.769, de relatoria da I. Conselheira Livia De Carli Germano, publicado em 26/02/2020:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2007, 2008

MULTA AGRAVADA. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS E ESCLARECIMENTOS. AUTO DE INFRAÇÃO QUE NÃO INDICA A HIPÓTESE QUE ENSEJOU A MAJORAÇÃO DA PENALIDADE. INSUBSISTÊNCIA.

Não subsiste a majoração da penalidade quando a autoridade autuante não indica especificamente, dentre os incisos do §2º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, a hipótese que deu ensejo ao agravamento da multa.

Diante do exposto, voto por conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional, para, no mérito, negar-lhe provimento, mantendo o v. Acórdão nº 1201-001.113.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator

Fl. 17 do Acórdão n.º 9101-005.012 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 15563.720068/2013-33

Declaração de Voto

Conselheira Livia De Carli Germano

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais acompanhei o relator pelas conclusões.

Registro que não discordo de qualquer fundamentação aposta no substancioso voto do i. Relator, ao qual rendo minhas homenagens. A presente declaração de voto traz apenas dois pontos adicionais que, no entender desta Conselheira, são também essenciais em matéria de exasperação de penalidade e motivam o desprovimento do recurso da Fazenda Nacional.

Como se sabe, a legislação prevê escalonamentos para as multas tributárias. Assim, em caso de simples mora, a multa é graduada conforme o atraso e está limitada ao percentual de 20% (art. 61 da Lei 9.430/1996). Por sua vez, caso verificada, por meio de lançamento de ofício (auto de infração), falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata, a multa será, em regra, aplicada no percentual de 75% (art. 44, I, da Lei 9.430/1996). Tais multas independem da intenção do agente (art. 136 do CTN).

Em algumas situações, no entanto, quando, para além da falta de recolhimento de tributo, for verificado o dolo do sujeito passivo, a multa de ofício (de 75%) pode ser então duplicada (art. 44, I e §1º, da Lei 9.430/1996) ou aumentada de metade (art. 44, I e §2º, da Lei 9.430/1996).

Temos, assim, que as infrações fiscais verificadas por meio de auto de infração já são penalizadas com o acréscimo de 75% do valor devido (no lugar da multa de mora de 20%), sendo a sua exasperação situação excepcional, autorizada apenas se verificadas as situações específicas previstas na legislação.

Sobre o dolo, a doutrina penal assim o conceitua:

Dolo é a consciência e a vontade de realização da conduta descrita em um tipo penal, ou, na expressão de Wetzel, dolo, em sentido técnico penal, é somente a vontade de ação orientada à realização do tipo de um delito. (BITENCOURT, Cezar Roberto. e CONDE, Francisco Muñoz. Teoria Geral de Delito. São Paulo: Saraiva: 2000, p. 149, grifamos).

No mesmo sentido, ensina Brandão Machado que, na noção de dolo, se insere a ideia de contrariedade ao direito, ou seja, da prática de um ilícito ("Um caso de elusão de imposto de renda". In: Direito Tributário Atual, vol. 9, São Paulo: Resenha Tributária, 1989, p. 2209).

Para que se possa falar em dolo, portanto, além da intenção (elemento subjetivo), é necessário que o que se pretende seja ilícito (elemento objetivo), ou seja, é preciso que tal intenção seja direcionada à prática de ato ou omissão contrários ao direito (dolo normativo).

Nesse passo, não basta a verificação de eventual intenção de reduzir a tributação. É necessário, sim, que o contribuinte, ao buscar tal resultado, adote conduta que afronte norma que proíba ou obrigue, ou seja, que contrarie diretamente uma norma imperativa, praticando assim um ilícito típico.

O art. 44, I, e §2º, da Lei 9.430/1996 estabelece que a multa de 75% será aumentada de metade nos casos de não atendimento pela sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: prestar esclarecimentos, apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os artigos 11 a 13 da Lei nº 8.218/1991, e apresentar a documentação técnica de que trata o artigo 38 da Lei 9.430/1996.

A norma descreve atos de deficiência no atendimento à fiscalização que, potencialmente (isto é, hipoteticamente), dariam ensejo ao embaraço à fiscalização. Mas não se pode perder de vista o fato de que o agravamento da multa é exasperação de pena fundada em dolo, sendo portanto essencial que a fiscalização fundamente o aumento em circunstâncias que evidenciem a *intenção* do contribuinte de praticar o ilícito prescrito na norma penal, consistente em não apresentar os documentos e informações especificamente previstos no §2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

No caso dos autos, a deficiência no atendimento à fiscalização certamente gerou *consequências* – a começar pelo cálculo da tributação sobre as receitas tidas por omitidas levando-se em conta exclusivamente a diferença entre as receitas provenientes das vendas com cartão de crédito/débito e as receitas contabilizadas. Mas isso não necessariamente significa prejuízo (muito menos prejuízo *doloso*, o que é essencial) ao trabalho da fiscalização.

O fato de a autoridade fiscal ter (supostamente) tido que tomar providências adicionais em virtude da forma como o sujeito passivo atendeu à fiscalização não quer dizer, necessariamente, que houve dolo do contribuinte em sua conduta. Não se pode tomar o não atendimento à fiscalização como um ato que possuiria um dolo implícito de embaraçar a fiscalização.

Nesse passo, para que se pudesse caracterizar o dolo capaz de levar à exasperação da penalidade, seria necessário que a autoridade fiscal tivesse pontuado, no ato da autuação, aspectos específicos da conduta do sujeito passivo que revelassem a sua intenção de prejudicar os trabalhos da fiscalização – os exemplos mais clássicos são os casos em que a autoridade fiscal observa haver pedidos de extensão de prazo reiterados, e/ou próximos ao prazo decadencial, ou disponibilização de documentos de forma não organizada. Não foi o caso. Aliás, pelo contrário, já que como pontuou o i. Relator no voto *supra*, a autoridade fiscal sequer especificou em qual inciso do §2º do artigo 44 da Lei 9.430/1996 estaria enquadrada a postura do sujeito passivo.

Neste sentido, é que, novamente rendendo homenagens ao voto do i. Relator, orientei meu voto para negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Conselheira foi acompanhada pela I. Conselheira Viviane Vidal Wagner ao apresentar diferentes fundamentos para também conhecer e negar provimento ao recurso especial da PGFN.

O acórdão recorrido traz a seguinte motivação para afastar o agravamento da penalidade:

Por outro lado, em relação ao agravamento da multa, a Recorrente aduz que a imputação fiscal se deu, nos termos da autuação, porque a interessada “não atendeu plenamente ao solicitado nas informações”, de modo que o advérbio “plenamente” não corresponde à verdade dos fatos.

Neste ponto, entendo que assiste razão à Recorrente, pois a leitura dos autos nos indica que esta apresentou documentos e informações, ainda que posteriormente às primeiras intimações.

Ademais, como o próprio lançamento se deu por meio das informações prestadas pelas administradoras de cartão de crédito, ainda que a Recorrente não tenha apresentado **todos** os dados solicitados, entendo que tal circunstância não obstaculizou nem prejudicou, de forma incisiva, a definição da base de cálculo dos tributos lançados.

Trata-se de juízo valorativo, à luz das provas e alegações presentes no processo. Em meu sentir, os fatos narrados e os documentos à disposição são suficientes para afastar o agravamento da multa.

Nestes termos, apesar do reconhecimento de que o sujeito passivo deixou de atender a intimações no prazo marcado, o voto condutor do acórdão recorrido traz demanda de prejuízo ao lançamento para agravamento da penalidade.

Sob esta ótica, o acórdão recorrido diverge do primeiro paradigma n.º 9101-001.456, cujo voto condutor traz em sua introdução que:

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 n.º 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 n.º 8.218, de 29 de agosto de 1991, com as alterações introduzidas pelo art. 62 da Lei n.º 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 n.º 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.

O voto condutor do primeiro paradigma, assim, expressa a conclusão de ser o agravamento da penalidade 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 n.º 9.430/96.

Esta divergência quanto à necessidade de demonstração de embaraço à Fiscalização para agravamento da penalidade se mostra suficiente para que o recurso especial da PGFN seja CONHECIDO.

Mas, no mérito, embora seja inconteste que a Contribuinte deixou de atender intimações que lhe foram dirigidas durante o procedimento fiscal, e esta Conselheira concorde com o entendimento firmado no paradigma, no sentido de a aplicação do agravamento em tela não pressupor efetivo embaraço à atividade fiscal, não se pode negar que esta punição diferenciada é dependente de intimação validamente formulada por parte da autoridade fiscal. Em outras palavras, embora o agravamento da penalidade não exija demonstração do prejuízo, em alguma medida, causado pela omissão do sujeito passivo à constituição do crédito tributário, a sanção em debate não seria aplicável frente ao descumprimento de intimações imotivadas ou desnecessárias, bem como, na esteira da jurisprudência deste Conselho, que já tenham consequências outras previstas na legislação tributária.

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.

Disse a autoridade lançadora, às e-fls. 1418/1420, que a Contribuinte *manteve-se silente apesar de regularmente intimada a apresentar: extratos das operações efetuadas com cartão de crédito, fornecidos pelas administradoras de cartão; documentos fiscais (Cupom Fiscal Resumido/Nota Fiscal), relativos às vendas efetuadas no período, em meio digital, no formato exigido pela legislação; e livros/relatórios auxiliares contendo os valores, por operação, que embasaram os lançamentos mensais a crédito da conta de resultado "Vendas de Mercadorias" (Cod. Conta 62010100062101)*. Observou que *a falta de tais elementos, indispensáveis nos termos do art. 1.187, §1º, da Lei n.º 10.406/2002 (Código Civil), inviabilizou a apuração do volume total das receitas omitidas, obrigando a fiscalização a calcular a omissão de receitas pela diferença entre as receitas provenientes das vendas com cartão de crédito/débito e as receitas contabilizadas*. E, assim, diante do não atendimento às intimações para apresentar os mencionados documentos, concluiu pela aplicação da multa de ofício prevista no art. 44, inciso I e §1º, da Lei n.º 9.430/96, agravada em 50%, *consoante previsto no §1º do mesmo artigo*.

Esclareça-se de plano que a falta de indicação do inciso do §2º do art. 44 da Lei n.º 9.430/96 que justificaria o agravamento em debate não prejudica o lançamento, pois a acusação indica como motivo da majoração a falta de atendimento a intimações, claramente correlacionando o agravamento com o disposto no inciso I daquele dispositivo.

Ocorre que, como indica a autoridade lançadora na introdução do Termo de Verificação Fiscal, o procedimento fiscal em questão foi instaurado para *exame dos valores repassados por operadoras de cartões de crédito informados em DECRED, os quais se mostraram incompatíveis com a receita bruta igual a ZERO informada em sua DIPJ (fls. 3/48), o que configura indícios de omissão de receita tributável*. E, diante da falta de atendimento às intimações dirigidas, apenas, à obtenção de detalhamento destas informações, a autoridade fiscal requereu às instituições financeiras os extratos correspondentes para imputar à Contribuinte omissão de receitas por prova direta, inclusive qualificando a penalidade aplicada sobre os créditos tributários daí decorrentes, providências de maior alcance que as verificadas nos paradigmas que orientaram o entendimento assim sumulado neste Conselho:

Súmula CARF nº 133

A falta de atendimento a intimação para prestar esclarecimentos não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa conduta motivou presunção de omissão de receitas ou de rendimentos.

Acórdãos Precedentes:

9101-002.992, 9101-003.147, 9202-007.445, 9202-007.001, 1301-002.667, 1301-002.961, 1401-001.856, 1401-002.634 e 2202-002.802.

Constata-se, dessa forma, que no início do procedimento fiscal a autoridade lançadora já dispunha de evidências concretas das receitas omitidas pela Contribuinte e, ao final, apesar da falta de atendimento às intimações, as informações desde antes detidas pela autoridade lançadora permitiram a acusação de omissão de receitas por prova direta e com qualificação da penalidade.

Neste contexto, e considerando o racional que orienta a Súmula CARF nº 133, não é possível afirmar que as intimações dirigidas à Contribuinte veicularam exigências cujo não atendimento possa justificar o agravamento da penalidade.

Por tais razões, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Conselheira

Declaração de Voto

Andréa Duek Simantob. Conselheira

Em que pese o voto proferido pelo i. Relator nos autos deste processo, conduzi meu entendimento pelas conclusões, tendo em vista precedente de minha relatoria (acórdão de n. 9101-004.835), julgado na sessão de 05 de março de 2020, cuja fundamentação passo a expor nos autos deste processo, tendo em conta tratar-se, do mesmo tema, agravamento de multa de ofício.

Naquela ocasião, fundamentei o voto no seguinte sentido:

(...) Sobre este aspecto, faz-se mister trazer à colação alguns trechos da Solução de Consulta Interna COSIT 7, de 21 de outubro de 2019 (file:///C:/Users/CARF/Downloads/SCI_Cosit_n_7-2019.pdf) devidamente publicada no Diário Oficial da União, in verbis:

7.2. Não se pode olvidar, entretanto, que o art. 136 do CTN é explícito ao afirmar que “a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”, apesar de ser razoável a existência de algum temperamento a depender da multa a ser aplicada em determinado caso concreto.

7.3. O Superior Tribunal de Justiça já se manifestou no sentido de que “apesar da norma tributária expressamente revelar ser objetiva a responsabilidade do contribuinte ao cometer um ilícito fiscal (art. 136 do CTN), sua hermenêutica admite temperamentos, tendo em vista que os arts. 108, IV e 112 do CTN permitem a aplicação da equidade e a interpretação da lei tributária segundo o princípio in dubio pro contribuinte” (REsp 494.080-RJ, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 16.11.2004).

7.4. Ressalte-se não ser o objetivo desta Solução de Consulta Interna, de forma alguma, afastar o caráter objetivo da multa agravada ou anuir com a tese de que para a sua configuração tem-se de demonstrar prejuízo ao Fisco. O que se quer dizer é que há presunção de descumprimento do dever de colaboração ao não responder a intimação a que se refere o § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, em procedimento fiscal. O eventual temperamento poderia ocorrer em um caso concreto em que o sujeito passivo demonstrasse que ele colaborou com a administração tributária, mesmo que não da forma ideal, ou mesmo que por força maior não pôde proceder à devida resposta, ilidindo a presunção em epígrafe. (grifei)

7.5. Esse é o norte teórico que será seguido. Diante do exposto, conclui-se:

a) o aspecto material da multa tributária vincula-se à conduta esperada do sujeito passivo quanto ao descumprimento de obrigação acessória vinculada ao dever de colaboração com a administração tributária; apenas ao final do procedimento fiscal é que se tem por configurados todos os elementos que regem a regra-matriz da multa agravada; (grifei)

b) a intimação para prestar esclarecimentos a ensejar a multa a que se refere o inciso I do §2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não é aquela com objetivo de apresentar um documento, mas sim para prestar esclarecimentos; prestá-los não significa comprovar alguma informação já em poder do Fisco, mas sim justificar de forma convincente determinada situação de fato ou de direito; a intimação para tanto deve delimitar de forma precisa a(s) informação(ões) requerida(s); (grifei)

c) deve haver vinculação dos esclarecimentos solicitados com a infração objeto do lançamento, motivo pelo qual concorda-se com a consulente no sentido de que “o

fiscalizado pode atender à intimação relacionada à primeira infração e ser completamente omissivo em relação à segunda, justificando-se o agravamento exclusivamente em relação ao crédito tributário correspondente à segunda infração";

d) quando o comportamento do sujeito passivo durante o procedimento fiscal for totalmente omissivo, incide a multa agravada; (grifei)

e) se o sujeito passivo deixou de responder determinada intimação no prazo, houve nova intimação para prestar esses esclarecimentos, e então o sujeito passivo os presta, descabe aplicar a multa agravada; (grifei)

f) se o sujeito passivo deixou de responder algumas intimações, mas outras respondeu, ou as respondeu de forma intempestiva, há que se verificar se as informações requisitadas pela autoridade fiscal nas intimações foram esclarecidas naquele procedimento fiscal; caso não tenham sido, cabe a aplicação da multa agravada; caso tenham, a multa não deve ser aplicada; (grifei)

g) se o sujeito passivo responder intimação para esclarecer determinada situação de forma evasiva, ou com pedidos de prorrogação claramente protelatórios cujo intuito é não colaborar com a fiscalização, deve ser aplicada a multa agravada; (grifei)

h) se o atendimento parcial da intimação significar o esclarecimento de apenas um dos diversos pontos objeto de intimação, não há que se falar em atendimento parcial; há o atendimento a um dos esclarecimentos solicitados, nas não dos outros, o que enseja a aplicação da multa agravada;

i) se os esclarecimentos prestados não se coadunarem com o que foi solicitado, sendo que o sujeito passivo tinha todos os elementos de fato e de direito para assim proceder, tampouco configura-se o atendimento da intimação, devendo ser aplicada a multa agravada;

j) se o sujeito passivo fiscalizado apresentar petição justificando o fato de não prestar os esclarecimentos de forma comprovada, como nas hipóteses de caso fortuito ou de força maior, não há como restar configurado o aspecto material da multa agravada; contudo, caso a autoridade fiscal verifique que a justificativa não era verdadeira e que o sujeito passivo tinha elementos para apresentar os esclarecimentos, a multa agravada deve ser aplicada;

k) o agravamento previsto no inciso II do §2º do artigo 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, deverá ser aplicado no caso da não apresentação de arquivos e sistemas solicitados pela Fiscalização, quando houver tributo a ser lançado, independentemente das infrações verificadas e da forma de tributação;

l) cabível a aplicação isolada da multa regulamentar prevista no inciso II do artigo 12 da Lei n.º 8.218, de 1991, para a hipótese de inocorrência de infração que enseje lançamento de tributo; inexistente a necessidade de um procedimento fiscal prévio (com o consequente lançamento de tributo) como pressuposto para a incidência da multa, incidindo sobre qualquer sujeito que se enquadre nas hipóteses de que trata o art. 11 da Lei n.º 8.218, de 1991

m) na impossibilidade de o Fisco utilizar informações contidas nos arquivos magnéticos ou sistemas, em virtude de não atenderem à forma em que devam ser apresentados os registros e respectivos arquivos, deverá ser aplicada tão somente a multa regulamentar estabelecida pelo inciso I do artigo 12 da Lei n.º 8.218 de 1991.

Partindo para o caso concreto disposto nestes autos, alega o fisco no TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL (TVF), sobre o agravamento da multa de ofício:

j. Do Agravamento da Multa

53. Conforme descrito no item anterior, a fiscalizada manteve-se silente apesar de regularmente intimada a apresentar: extratos das operações efetuadas com cartão de crédito, fornecidos pelas administradoras de cartão; documentos fiscais (Cupom Fiscal Resumido / Nota Fiscal), relativos às vendas efetuadas no período, em meio digital, no formato exigido pela legislação; e livros/relatórios auxiliares contendo os valores, por operação, que embasaram os lançamentos mensais a crédito da conta de resultado "Vendas de Mercadorias" (Cód. Conta 62010100062101).

54. A falta de tais elementos, indispensáveis nos termos do art. 1.184, §1º, da Lei nº 10.406/2002 (Código Civil), inviabilizou a apuração do volume total das receitas omitidas, obrigando a fiscalização a calcular a omissão de receitas somente pela diferença entre as receitas provenientes das vendas com cartão de crédito/débito e as receitas contabilizadas.

55. Logo, em virtude do não atendimento às intimações para apresentar os mencionados documentos, o que impossibilitou a exata mensuração da matéria tributável atinente às receitas não contabilizadas, tratadas no item "e.1.", a multa de ofício aplicável em conformidade com o art. 44, inciso I e §1º, da Lei nº 9.430/1996, deve ser agravada em 50%, tão-somente em relação aos valores apurados sobre a aludida omissão de receitas, consoante previsto no §2º do mesmo artigo.

De sua vez, vale transcrever, ainda, por oportuno, a norma contida no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com redação da Lei nº 11.488/2007:

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;

Muito bem. Os prazos fixados pela fiscalização não são aleatórios, mas tem como referência o disposto no Decreto nº 7.475/2011, que seu artigo 34 prescreve a concessão de prazo de 20 dias para apresentar informações e documentos, sendo esse prazo de 5 dias úteis quando as informações e documentos digam respeito a fatos registrados na escrita contábil ou fiscal ou em declarações apresentadas.

Abro um parênteses para ressaltar, diante deste panorama, o quão profundo é o trabalho de investigação fiscal e o caminho do fisco a perquirir a busca de provas, objetivando o melhor trabalho a ser apresentado em prol de que aquele crédito seja perfectibilizado e esteja em perfeito estado para eventual cobrança.

O procedimento fiscal é instaurado no caso dos autos com o Termo de Início de Fiscalização constante às fls. 418, sendo o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, nesta seara, a Autoridade Competente para a respectiva lavratura.

Ora, durante todo o curso deste procedimento fiscal, pelo que se depreende dos autos, o Fisco foi bastante razoável, e emitiu incontáveis termos de intimação fiscal ao contribuinte, para que fosse apresentado os documentos solicitados.

Ocorre que, de outra feita, entendo, assim como o relator, que o contribuinte não se omitiu do procedimento fiscal e respondeu às intimações não da forma ideal, o que levou o fisco a buscar meios que resultaram à autuação em destaque. Porém, não vislumbrei do exame dos autos condutas que tivessem o condão de trazer a lume o agravamento da multa de ofício.

A decisão de piso entendeu que realmente houve o desatendimento pelo contribuinte, denotando caráter procrastinatório, dificultando a apuração da infração.

Já o acórdão recorrido teve por decisão unânime o fato de que não se pode observar a literalidade da lei regencial acerca do agravamento da exigência.

Abaixo, transcrevo parte do acórdão recorrido com o qual também me filio:

Por outro lado, em relação ao agravamento da multa, a Recorrente aduz que a imputação fiscal se deu, nos termos da autuação, porque a interessada “não atendeu plenamente ao solicitado nas informações”, de modo que o advérbio “plenamente” não corresponde à verdade dos fatos.

Neste ponto, entendo que assiste razão à Recorrente, pois a leitura dos autos nos indica que esta apresentou documentos e informações, ainda que posteriormente às primeiras intimações.

Ademais, como o próprio lançamento se deu por meio das informações prestadas pelas administradoras de cartão de crédito, ainda que a Recorrente não tenha apresentado todos os dados solicitados, entendo que tal circunstância não obstaculizou nem prejudicou, de forma incisiva, a definição da base de cálculo dos tributos lançados.

Portanto, da mesma forma que a decisão recorrida, entendo não deva prevalecer o agravamento da multa de ofício, razão pela qual acompanhei o relator pelas conclusões, com a fundamentação que entendi concernente à situação ora descrita, diante do precedente invocado, de minha relatoria, razão pela qual, também, nego provimento ao recurso da PGFN.

É o meu voto.

Andréa Duek Simantob - Conselheira