



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18471.001614/2007-11
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-005.149 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 06 de outubro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado WILPORT OPERADORES PORTUARIOS LTDA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

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, 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 ter se justificado pelo fato da contribuinte, simplesmente, não possuir parcela da documentação solicitada. E tal carência comprobatória, precisamente, deu margem à glosa de dedução de custos e despesas sofrida, objeto da Autuação lavrada, não havendo em se falar em *prejuízo* à atividade fiscalizatória.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, negar provimento ao Recurso Especial, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Viviane Vidal Wagner, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado) e Andrea Duek Simantob, que lhe deram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Andrea Duek Simantob.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator.

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

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (fls. 1.817 a 1.823) interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional em face do v. Acórdão n.º 1402-002.280 (fls. 1.802 a 1.807), proferido pela C. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção, na sessão de 10 de agosto de 2016, que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário apresentado pela Contribuinte, afastando parte das glosas sofridas, mediante prova correspondente, e negou provimento ao Recurso de Ofício, para manter o cancelamento do agravamento da multa de ofício qualificada, antes promovido pela DRJ. Confira-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002

GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS. COMPROVAÇÃO.

O documentos trazidos aos autos, sejam através de cópias autenticadas, sejam por cópias simples, devem ser considerados pela fiscalização, a não ser que existam fundadas razões de dúvida quanto à veracidade das informações constantes dos mesmos.

Em resumo, a contenda tem como objeto exação de IRPJ e CSLL, do ano-calendário de 2002, lançada em face da Contribuinte em razão da glosa de despesas deduzidas do Lucro Real e da base de cálculo da Contribuição em questão, por ausência de comprovação de sua ocorrência e quantificação, acompanhada de multa de ofício agravada, montando em 112,5%.

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 o presente de Recurso de Ofício e de Recurso Voluntário (v. efls. 1.709/1.712) interposto em face do v. Acórdão de efls. 1.687/1.691 que decidiu manter parcialmente as exigências descritas no Auto de Infração de efls. 145/152.

Vindo o processo ao CARF para o julgamento do recurso voluntário, foi inicialmente distribuído ao Conselheiro Carlos Pelá para que fosse relatado. Abaixo reproduzo o inteiro teor do relatório elaborado pelo Conselheiro Carlos Pelá para subsidiar a conversão do julgamento em diligência (Resolução n.º 1402-000.241):

Este processo foi formado originalmente em papel e depois digitalizado. Com isso, a numeração das páginas apostas no papel não coincide necessariamente

com a numeração do documento digitalizado. Assim, esclareço, para logo, que nas referências que faço à numeração de páginas utilizarei a numeração do documento digitalizado.

Trata o presente processo de Autos de Infração de IRPJ e CSLL, cumulados com juros e multa de ofício de 112,50%, referentes ao ano-calendário de 2002, lavrados em razão da glosa de custos e despesas não comprovadas (fls. 145/152).

Conforme Termo de Constatação Fiscal (fl. 132), a Contribuinte foi intimada por quatro vezes durante a ação fiscal a comprovar os custos e despesas reconhecidos em sua DIPJ 2003, sem, no entanto, atender aos termos de intimação. Assim, tais custos e despesas foram glosados, agravando-se a multa de ofício, consoante § 2º art. 44 da Lei n.º. 9430/96.

A Contribuinte, ciente do lançamento em 31/10/2007, apresentou, em 30/11/2007, impugnação (fls. 156/158) e documentos (fls. 159/1657) sustentando, em síntese:

(i) que possui filiais em outras cidades do País, o que fez com que não fosse possível apresentar os documentos durante a ação fiscal; (ii) que toda a documentação comprobatória das rubricas de custos questionadas está sendo anexada, para a devida análise e comprovação. Traz aos autos cópias da documentação comprobatória das contas de custos escrituradas contabilmente e referentes ao ano-calendário de 2002 de suas filiais estabelecidas nas cidades de Rio Grande e Porto Alegre, que já perfazem valor considerável daqueles das rubricas questionadas pela fiscalização; (iii) tendo em vista a grande quantidade de documentos, o que tornaria inviável sua juntada aos autos, requer seja o julgamento convertido em diligência.

Em atendimento, o julgamento foi convertido em diligência para que se apurassem os fatos argüidos pela Contribuinte (fls.1632).

Conforme relatório fiscal de diligência às fls.1650/1651, intimada, a Contribuinte apresentou planilhas compondo os custos escriturados, cópia do razão e balancetes, bem como documentação de forma a comprovar os custos/despesas escriturados.

Após a confrontação da escrituração com a documentação apresentada foi elaborada planilha onde parte das despesas incorridas foi reconhecida.

Aduz, ainda, o relatório fiscal, que embora a Contribuinte tenha apresentado documentos com cópias autenticadas e cópias simples, estas não foram analisadas, ou seja, somente foram considerados documentos originais.

Conforme fls.1651, foi aberto prazo para manifestação da Contribuinte, que se ficou inerte.

Diante dos fatos, a 8ª Turma da DRJ/RJ1 considerou o lançamento procedente em parte (fls. 1687/1691), para excluir do lançamento os custos efetivamente comprovados durante a diligência fiscal (conforme demonstrativo às fls. 1651) e reduzir a multa de ofício para 75%.

Inconformada, a Contribuinte apresenta recurso voluntário pleiteando que as planilhas apresentadas compondo os custos e despesas, as cópias do Razão, Balancetes e Notas Fiscais autenticadas e simples sejam consideradas para comprovar os valores escriturados e glosados pela fiscalização (fls. 1709/1712).

É o Relatório.

Em seu voto, concluiu o relator que os documentos trazidos aos autos, seja através de cópias autenticadas, seja por cópias simples, deveriam ser considerados pela fiscalização em sua análise, a não ser que existam fundadas razões de dúvida quanto à veracidade das informações constantes dos mesmos. Abaixo reproduzo a proposta de conversão do julgamento em diligência, aprovada por unanimidade pela Turma Julgadora.

Com efeito, o que se verifica é que as informações extraídas dos documentos com cópia simples e autenticadas reputar-se-ão verdadeiras até prova em contrário. Ausente qualquer indício ou fundadas razões de dúvida quanto à veracidade das informações, deve a autoridade fiscal solicitar providências para que as dúvidas sejam dirimidas, já que a fraude não representa regra, mas exceção.

Assim sendo, proponho a conversão do julgamento em diligência à repartição de origem, para que essa:

(i) manifeste-se sobre os documentos apresentados às fls. 159/1657, independentemente de serem cópias simples ou autenticadas, determinando se os mesmos estão aptos a comprovar que os custos glosados nos autos de infração objeto do presente processo. Lembrando que, parte dos custos glosados já foi reconhecida pela decisão da DRJ, conforme demonstrativo às fls. 1651; e

(ii) manifeste-se sobre o conteúdo das planilhas anexadas pela Contribuinte no curso da diligência fiscal solicitada pela DRJ, às fls. 1665/1672.

Atendida a diligência requerida através da Resolução nº 1402-000.241, com a juntada, pela fiscalização, do Relatório de efls. 1.757/1.758, acompanhado dos anexos de efls. 1.759/1.796, retornou o processo ao CARF para julgamento.

É o relatório.

Como visto, a DRJ deu provimento parcial à Impugnação da Contribuinte (fls. 1.687 a 1.691), afastando de parte das glosas por meio de comprovação procedida nos autos e cancelando o agravamento da multa de ofício. Inconformada, a ora Recorrida apresentou *Apelo* voluntário a este E. CARF, reiterando as matérias de defesas, pugnando pelo conhecimento das provas efetuadas por meio de planilhas, cópias e registros contábeis, ao invés de documentação original.

Inicialmente o julgamento foi convertido em diligência, por meio da r. Resolução nº 1402-000.241 (fls. 1.725 a 1.729), determinando a análise de documentos acostados no feito, independentemente das formalidades da sua condição, dando margem ao Relatório de Diligência de fls. 1.757 e 1.758, que reconheceu a comprovação de parte das rubricas.

Na sequência, os autos retornaram para julgamento, sendo novamente sorteados, sendo proferido o v. Acórdão nº 1402-002.280, ora recorrido, que, como já mencionado, deu parcial provimento ao Recurso Voluntário, reconhecendo a procedência das comprovações constatadas em diligência, e negou provimento ao Recurso de Ofício.

Intimada, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional apresentou Embargos de Declaração (fls. 1.809 e 1.810), alegando que *não houve manifestação sobre a multa agravada,*

requerendo manifestação expressa sobre tal matéria. Por meio do r. Despacho de Informação de Embargos (fls. 1813 e 1814) entendeu-se que não haveria *omissão*, tendo sido tal matéria devidamente julgada quando da rejeição do Recurso de Ofício, acrescentando que *a referida multa teria sido aplicada pela autoridade fiscal haja vista sua inércia em apresentar, em sua totalidade, os documentos requeridos pela fiscalização. Mas, como bem assentado na decisão recorrida, as intimações efetuadas geraram algum tipo de resposta por parte da autuada, restando caracterizado que a não entrega de determinados documentos se deu pela inexistência dos mesmos.*

Posteriormente, foi apresentado o Recurso Especial, agora sob análise, demonstrando o suposto dissídio jurisprudencial necessário, defendendo a tese de que não é necessário o dolo do contribuinte de embaraçar 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. 1.826 e 1.831, reconhecendo que *as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial pela PGFN.*

Cientificada, a Contribuinte ofertou suas Contrarrazões, não questionando o conhecimento do *Apelo* fazendário, mas apenas defendendo a manutenção do v. Acórdão recorrido.

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 insurge contra o conhecimento do Recurso Especial do Procurador.

Assim, considerando tal circunstância, uma simples análise dos v. Acórdãos n.º 201-78.413 e n.º 9101-001.456, paradigmas aceitos pelo r. Despacho de Admissibilidade, fica clara a presença da necessária demonstração de dissídio jurisprudencial neste E. CARF, entendendo-se lá que o atraso e descumprimento das intimações da Fiscalização, ainda que parcial, já dão ensejo ao regular agravamento da multa de ofício, sendo *objetiva* tal análise.

Registre-se que a oposição de Embargos de Declaração pela Recorrente, ainda que rejeitados, esclarece o tema questionado e seus fundamentos (inclusive aventados expressamente no r. Despacho de Informação de Embargos de fls. 1813 e 1814), satisfazendo qualquer exigência de prequestionamento.

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. 1.826 e 1.831.

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, a determinação das circunstâncias que justificam o válido agravamento da multa de ofício.

Melhor esclarecendo, alega a Recorrente que se o contribuinte *não atender, no prazo marcado, à intimação do Fisco, se sujeitará à multa (no presente caso) de 112,50%. Não há qualquer possibilidade de se admitir, neste caso, uma conduta discricionária da autoridade*

fiscal, em que esta poderia deixar ou não de aplicar o agravamento da penalidade, segundo sua mera conveniência.

Afirma que responder de forma incompleta corresponde a não responder parte das intimações. Não compete ao contribuinte determinar quais os documentos necessários ao trabalho fiscal; muito menos definir os limites da fiscalização. É prerrogativa da autoridade fiscal estabelecer quais são os documentos e livros necessários para a realização da auditoria.

E conclui que portanto, se não há nenhuma dúvida de que o Recorrido não atendeu de modo completo às solicitações do fisco, não há que se falar em redução da penalidade.

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 *embora intimado[a] por diversas vezes de acordo com o acima relatado não atendeu as intimações para comprovar os custos incorridos e deduzidos em sua DIPJ 2003 ano calendário 2002.*

Ao seu turno, já quando do julgamento da Impugnação, restou constado pela DRJ que *apesar de a Interessada ter deixado de apresentar à Fiscalização os documentos que efetivamente lhe foram exigidos, resta claro nos autos que quando foi intimada, ela deu alguma resposta, conforme se verifica às fls.55, 114 e 112. O que se depreende dos autos é que, se a Interessada não apresentou documentos quando da ação fiscal, é porque de fato não os possuía naquele momento.*

E, por sua vez, a C. Turma Ordinária *a quo* endossou tal entendimento, negando provimento ao Recurso de Ofício oposto. Inclusive, no r. Despacho de Informação de Embargos, o I. Relator registrou que *a referida multa teria sido aplicada pela autoridade fiscal haja vista sua inércia em apresentar, em sua totalidade, os documentos requeridos pela fiscalização. Mas, como bem assentado na decisão recorrida, as intimações efetuadas geraram algum tipo de resposta por parte da autuada, restando caracterizado que a não entrega de determinados documentos se deu pela inexistência dos mesmos.*

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. Às fls. 55 a 131 dos autos está devidamente registrado o pronto atendimento às Intimações do Fisco pela Contribuinte, das quais, como a própria Autoridade Fiscal reconhece no TVF, faltou apenas a comprovação de parte dos custos e despesas, deduzidos no ano-calendário de 2002 do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL.

E, precisamente, essa mesma carência documental é o singular motivo e fundamento da Autuação, ora sob escrutínio. Confira-se a íntegra da acusação fiscal:

Da análise, dos dados constantes de sua DIPJ, ano-calendário 2002, da escrituração contábil/fiscal (Diário, Razão) e documentações apresentadas pelo contribuinte, assim como dos dados constantes nos sistemas informatizados desta SRF, foram detectadas as seguintes infrações à legislação tributária:

1- Glosa de custos, custos não comprovados.

Em 03/04/2007, o contribuinte foi intimado a apresentar comprovação comprobatória referente as rubricas abaixo relacionadas:

52.901.0003 (conserto de equipamento R\$ 201.083,12).

52.901.0005 (custos de serviços contratados R\$ 587.151,50).

52.908 (custo infra terra no porto público R\$ 637.840,60).

52.917.0001 (custo de transporte de carreteiro R\$ 3.672.068,57).

52.917.0003 (custo de transporte de terceiros R\$ 1.885.753,84).

52.917.0004 (seguro averbação de carga R\$ 591.190,51).

Em 04/05/2007 foi reintimado a apresentar os documentos acima mencionados.

Em 08/08/2007 foi novamente reintimado (via postal).

Em 26/09/2007 foi novamente reintimado (via postal).

Tendo em vista o não atendimento aos termos de intimação, não restou outra alternativa senão o lançamento de ofício, os valores apurados estão de acordo com a escrituração contábil (Diário/Razão) ano calendário de 2002, conforme cópia anexa, assim como termos de abertura e encerramento do livro Diário.

O contribuinte embora intimado por diversas vezes de acordo com o acima relatado não atendeu as intimações para comprovar os custos incorridos e deduzidos em sua DIPJ 2003 ano calendário 2002, em razão do acima exposto efetuou-se a glosa de parte da rubrica "outros custos", a qual foi solicitada e não fornecida a comprovação de sua efetividade.

Cumprir mencionar que em cumprimento ao parágrafo 2º art.44 da Lei nº9430/96 agravou-se a multa de ofício.

Rio de Janeiro, 31 de Outubro de 2007.



Ora, na análise deste Conselheiro, a consequência da carência parcial no entendimento das intimações, apontada pela Fiscalização foi, naturalmente, a glosa de tais dispêndios. Utilizar o mesmo *fato e ocorrência* para agravar a multa de ofício criaria situação em que sempre que um contribuinte não conseguir entregar para a Fiscalização documentação relacionada com a comprovação da despesa, automaticamente, a penalidade incidente sobre a sua glosa será de 112,5%.

Não houve aqui prejuízo à atividade de fiscalização ou aos trabalhos da Autoridade Tributária e, muito menos, benefício ao contribuinte em razão de tal *omissão*. Certamente, não existe embaraço ou obstrução na falta de localização de documentação, sua perda ou inexistência – mormente quando tal insuficiência já dá margem legal para a constatação de infração tributária, ordinariamente acompanhada da – pesada - multa de ofício de 75%.

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, ou de maneira insuficiente à intimação para prestar esclarecimentos ou apresentar a documentação – 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, qual seja: 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 – bem como o entendimento da DRJ.

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. 132):

Cumpre mencionar que em cumprimento ao parágrafo 2º art.44 da Lei nº9430/96 agravou-se a multa de ofício.

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 1402-002.280.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator

Declaração de Voto

Andréa Duek Simantob, Conselheira

Peço vênia para divergir do entendimento esposado pelo i. Relator, tendo em vista o contexto fático sob o qual engendrou-se a situação trazida à baila pelo Termo de Verificação

Fiscal, o qual foi objeto de recurso especial pela PGFN e a matéria devolvida a este colegiado, no que toca à multa agravada.

De fato, como afirma o i. Relator, a própria *Autoridade Fiscal registra, no fundamento do agravamento sancionatório que, o contribuinte **embora intimado por diversas vezes de acordo com o acima relatado não atendeu as intimações para comprovar os custos incorridos e deduzidos em sua DIPJ 2003 ano calendário 2002*** e, ao seu turno, já quando do julgamento da impugnação, restou constado pela DRJ que *apesar de a interessada ter deixado de apresentar à Fiscalização os documentos que efetivamente lhe foram exigidos, resta claro nos autos que quando foi intimada, **ela deu alguma resposta**, conforme se verifica às fls.55, 114 e 112. O que se depreende dos autos é que, se a Interessada não apresentou documentos quando da ação fiscal, é porque de fato não os possuía naquele momento. (grifei)*

Ora, aí está, justamente, a meu ver, a situação que discordo: “ela deu alguma resposta...”. Portanto, a resposta seria condizente com o que foi perguntado pelo Fisco? A resposta estaria atrelada à hipótese de colaboração do contribuinte junto ao Fisco? Portanto, qual seria o peso desta “alguma resposta”? Seria, de sua vez, um caso de dúvida? Com todas as vênias, entendo que não. Senão vejamos.

A imputação de agravamento à multa de ofício encontra-se consignada nos termos do art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/96, abaixo transcrito:

§ 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;

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 DF CARF MF Fl. 5503 Documento nato-digital Fl. 18 do Acórdão n.º 9101-004.835 - CSRF/1ª Turma Processo n.º 10314.725309/2015-11 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. (grifei)

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;

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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 8.218 de 1991.

Neste sentido, alega o fisco no TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL (TVF) o que se segue acerca do agravamento da multa de ofício:

Da análise, dos dados constantes de sua DIPJ, ano-calendário 2002, da escrituração contábil/fiscal (Diário, Razão) e documentações apresentadas pelo contribuinte, assim como dos dados constantes nos sistemas informatizados desta SRF, foram detectadas as seguintes infrações à legislação tributária:

1- Glosa de custos, custos não comprovados.

Em 03/04/2007, o contribuinte foi intimado a apresentar comprovação comprobatória referente as rubricas abaixo relacionadas:

- 52.901.0003 (conserto de equipamento R\$ 201.083,12).
- 52.901.0005 (custos de serviços contratados R\$ 587.151,50).
- 52.908 (custo infra terra no porto público R\$ 637.840,60).
- 52.917.0001 (custo de transporte de carreteiro R\$ 3.672.068,57).
- 52.917.0003 (custo de transporte de terceiros R\$ 1.885.753,84).
- 52.917.0004 (seguro averbação de carga R\$ 591.190,51).

Em 04/05/2007 foi reintimado a apresentar os documentos acima mencionados.

Em 08/08/2007 foi novamente reintimado (via postal).

Em 26/09/2007 foi novamente reintimado (via postal).

Tendo em vista o não atendimento aos termos de intimação, não restou outra alternativa senão o lançamento de ofício, os valores apurados estão de acordo com a escrituração contábil (Diário/Razão) ano calendário de 2002, conforme cópia anexa, assim como termos de abertura e encerramento do livro Diário.

O contribuinte embora intimado por diversas vezes de acordo com o acima relatado não atendeu as intimações para comprovar os custos incorridos e deduzidos em sua DIPJ 2003 ano calendário 2002, em razão do acima exposto efetuou-se a glosa de parte da rubrica "outros custos", a qual foi solicitada e não fornecida a comprovação de sua efetividade.

Cumprir mencionar que em cumprimento ao parágrafo 2º art.44 da Lei nº9430/96 agravou-se a multa de ofício.

Rio de Janeiro, 31 de Outubro de 2007.

Portanto, exatamente, a situação esposada, nos termos do entendimento da Receita Federal do Brasil e com o qual me coaduno, tanto para descaracterizar o agravamento da penalidade, quanto para entender deva incidir a respectiva aplicação da penalidade, deveria ter prevalecido no bojo destes autos.

Justamente, ao deixar de trazer o que era necessário para a investigação fiscal, após ter sido intimado por quatro vezes, foi autuado exatamente por não trazer ao fisco o que deveria. Aparecer ao menos uma vez, não quer dizer que demonstrou intuito de colaboração.

Assim, se o silêncio do contribuinte, neste aspecto da autuação, impede que a autoridade fiscal chegue no resultado que chegaria, entendo ser aplicável o agravamento da multa.

Pelo exposto, divergindo do i. Relator, votei por dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional no tocante à multa agravada.

Andréa Duek Simantob

(assinado digitalmente)