Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16327.720419/2012-81

Processo nº	16327.720419/2012-81
Recurso	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9303-012.813 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de	14 de fevereiro de 2022
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	LIDERPRIME ADMINISTRADORA DE CARTÕES DE CRÉDITO LTDA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS E LIVROS. FUNDAMENTO PARA GLOSA DE DESPESAS. NÃO CABIMENTO DO AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO.

A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração contábil e fiscal não configura falta de prestação de esclarecimentos e não justifica, por si só, o agravamento da multa de oficio, quando essa omissão fundamentou a glosa de despesas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)
Adriana Gomes Rego – Presidente
(documento assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: : Adriana Gomes Rego, Jorge Olmiro Lock Freire, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo da Costa Possas, Valcir Gassen, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello. Ausente o conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 1402-002.964, de 13/03/2018, proferido pela 2º Turma Ordinária da 4º Câmara da 1º Seção de Julgamento desse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

O acórdão recorrido foi assim ementado e decidido, na parte relativa à multa agravada:

> [...]
>
> ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
>
> Ano-calendário: 2007
>
> MULTA AGRAVADA.
>
> O agravamento da penalidade só se mostra possível quando presentes (ou ausentes) atos do fiscalizado no sentido de tolher ou obstruir o procedimento fiscal de forma contumaz. Tendo o contribuinte, de uma forma ou outra, integral ou parcialmente, na data fixada ou após esta, apresentado o que lhe foi exigido e contribuído para que a ação fiscal se desenrolasse e chegasse ao final, descabe o agravamento.
>
> Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.
>
> Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar o agravamento da multa, reduzindo-a a 75% e, no mérito, por maioria, manter integralmente os lançamentos, vencidos, nesta parte, os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Eduardo Morgado Rodrigues e Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira que davam provimento para cancelar as infrações, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Cientificada do acórdão recorrido, a PGFN interpôs recurso especial, defendendo que a natureza da norma punitiva é objetiva, não comportando seu conteúdo consideração acerca da comprovação de prejuízo para o Fisco, decorrente do descumprimento do dever de colaboração do sujeito passivo. Aduziu, ainda, que responder de forma incompleta às intimações dificulta o trabalho da fiscalização. Para comprovar a divergência, indicou os paradigmas nº 9101-001.456 e 9101-002.997.

O despacho de admissibilidade de e-fls. 2.244 e ss. deu seguimento ao recurso interposto.

Intimada do acórdão, do recurso especial e do despacho de admissibilidade, a contribuinte, inicialmente, opôs embargos de declaração, que foram rejeitados. Em seguida, interpôs recurso especial, ao qual foi negado seguimento e apresentou contrarrazões, questionando a inadequação dos paradigmas, por tratarem de situações fáticas distintas e, no mérito, arguiu que a aplicação do agravamento ocorre quando há efetivo embaraço à fiscalização e que não há nos autos qualquer demonstração de ação ou omissão por parte da recorrida com o intuito de dificultar o trabalho da fiscalização.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas – Relator.

Da admissibilidade do recurso especial

A contagem dos prazos recursais para a Procuradoria da Fazenda Nacional é dada pela regra do artigo 79 do Anexo II do RICARF (com redação dada pela Portaria MF nº 39/2016), isto é, o Procurador da Fazenda Nacional considera-se pessoalmente intimado com o

Documento nato-digital

término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à PGFN, salvo se antes desta data se der por intimado por ciência nos autos.

Os autos foram encaminhados em 21/06/2018 para a PGFN (despacho de e-fl. 2.226). A ciência ficta ocorreu em 21/07/2018 (sábado), tendo os autos retornados em 06/08/2018 (despacho de e-fl. 2.242), portanto, dentro do prazo de quinze dias previsto no artigo 68 do Anexo II do RICARF. O recurso fazendário é, portanto, tempestivo.

Quanto às contrarrazões, a recorrida foi cientificada da rejeição dos embargos de declaração em 20/02/2019, tendo protocolado as contrarrazões em 01/03/2019, dentro, portanto, do prazo de quinze dias previsto no artigo 69 do Anexo II do RICARF.

No que tange à comprovação da divergência, foram indicados como paradigmas os acórdãos nº 9101-001.456 e 9101-002.997, cujas ementas transcrevo abaixo:

Acórdão nº 9101-001.456:

> Assunto: Multa agravada.
>
> 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 § 2° do art. 44 da Lei n° 9.430/96.

Acórdão nº 9101-002.997:

> MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO.
>
> A norma tributária que prevê o agravamento da multa de ofício tem natureza material e objetiva, sendo acionada pelo descumprimento do prazo estipulado na intimação ou pelo não atendimento, ainda que parcial, da exigência de prestar esclarecimentos, apresentar arquivos ou sistemas ou apresentar documentação comprobatória.

Já o acórdão recorrido possuiu a seguinte ementa:

> MULTA AGRAVADA.
>
> O agravamento da penalidade só se mostra possível quando presentes (ou ausentes) atos do fiscalizado no sentido de tolher ou obstruir o procedimento fiscal de forma contumaz. Tendo o contribuinte, de uma forma ou outra, integral ou parcialmente, na data fixada ou após esta, apresentado o que lhe foi exigido e contribuído para que a ação fiscal se desenrolasse e chegasse ao final, descabe o agravamento.

A comparação entre as ementas permite identificar, de plano, divergência quanto à necessidade de demonstrar o embaraço ou a obstrução do procedimento fiscal, pois enquanto os paradigmas tratam o descumprimento de forma objetiva, o acórdão recorrido considera necessário a existência de efetivo embaraço ao procedimento fiscal.

Quanto às situações fáticas, o primeiro paradigma versou sobre resposta incompleta a intimações para entrega de livros fiscais e contábeis, bem como ausência de resposta à intimação para prestação de esclarecimentos acerca da origem de recursos utilizados, sendo que o voto, de plano, já considerou a necessidade de reforma do acórdão recorrido, tão somente com base na divergência quanto ao fundamento de que a multa somente seria cabível se houvesse embaraço à fiscalização, conforme excerto abaixo:

Documento nato-digital

> "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 § 2° do art. 44 da Lei n° 9.430/96, se não vejamos a sua redação vigente à época do lançamento, *in verbis*:"

No segundo paradigma, a multa foi agravada pelo fato de o contribuinte não ter apresentado as notas fiscais comprobatórias das despesas deduzidas, apesar de intimado e reintimado, sendo que a decisão considerou que basta deixar de responder um item da intimação para que se configure a falta de resposta apta a atrair a aplicação da multa agravada. Além disso, justificou que a fiscalização empreendeu esforço adicional considerável consistente na realização de diligências nas empresas apontadas como emissoras das notas fiscais.

Já no acórdão recorrido, o agravamento foi realizado em razão de apresentação de documentação insuficiente e inconclusiva em resposta a intimações para prestação de esclarecimentos acompanhados de documentação comprobatória das despesas deduzidas pelo contribuinte.

Constata-se assim que as situações fáticas são similares, pois nos acórdãos houve falta de apresentação de documentos solicitados, ainda que parcialmente atendidos e de pedido de esclarecimentos, que culminaram na aplicação da multa agravada.

Do mérito

A interpretação do artigo 44, §2º da Lei nº 9.430/96 foi realizada de forma pormenorizada no processo nº 10410.000541/2010-40, em voto proferido pelo Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal no Acórdão nº 9303-011.102, cujas razões adoto e transcrevo na parte pertinente ao litígio:

> " A lide refere-se à interpretação do inciso I do §2º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, matriz legal do inciso I do artigo 959 do RIR/99, fundamento da autuação, abaixo transcritos:
>
> *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 pela sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*
>
> *I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*
>
> *II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*
>
> *III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*
>
> *§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)*

Documento nato-digital

Decreto nº 3.000/99:

Art. 959. As multas a que se referem os incisos I e II do art. 957 passarão a ser de cento e doze e meio por cento e de duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, § 2º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 70, I):

I - prestar esclarecimentos;

O tipo legal possui como núcleos o não atendimento no prazo marcado e a intimação para prestar esclarecimentos. Já no CARF, temos duas Súmulas que tratam do agravamento da multa: Súmula CARF nº 96 e Súmula CARF nº 133, abaixo transcritas:

Súmula CARF nº 96

A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de oficio, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.

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.

Pesquisando os acórdãos que serviram como precedentes da Súmula CARF nº 96, tomamos o Acórdão nº 9101001.468, cuja ementa foi a seguinte:

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

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

O exceto do voto trouxe a seguinte conclusão:

"Assim, inaplicável o agravamento da multa de oficio em face do não atendimento à intimação fiscal para apresentação dos livros contábeis e documentação fiscal, já que estas omissões tem conseqüências específicas previstas na legislação de regência, que no caso foi o arbitramento do lucro em razão da falta da apresentação dos livros e documentos da escrituração comercial e fiscal. Correta a decisão recorrida, não merecendo nenhum reparo nesta Câmara Superior de Recursos Fiscais."

Outro precedente desta súmula foi o de nº 9101-000.766, cujo excerto dispôs:

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

Para a Súmula CARF nº 133, ao analisar os precedentes, verifica-se que os mesmos caminham no mesmo sentido da Súmula CARF nº 96, como se observa pelos Acórdãos nº 9101-002.992, 9101-003.147 e 9202-007.445, cujos excertos transcrevo abaixo:

Documento nato-digital

Ac. 9101-002.992:

"Trata-se de situação em que entendo não ser aplicado o agravamento. A apuração do fato indiciado da presunção legal deu ensejo à infração tributária, e não pode ser considerado um plus na conduta da contribuinte apto a fundamentar o agravamento da multa.

A fiscalização está obrigada a dar oportunidade ao contribuinte a esclarecer a origem do depósito bancário apontado. Por outro lado, o contribuinte só pode dar esse esclarecimento quando ele existir. Se não atender a intimação, consumar-se a hipótese de incidência da presunção legal.

Entender ao contrário implica em aplicar sempre a multa agravada quando for tipificada a presunção de omissão de receitas decorrente da não comprovação mediante documentação hábil e idônea dos depósitos bancários. Com certeza, esse não é o espírito do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

O caso guarda analogia com aquele tratado pela Súmula CARF nº 96. Apesar de discorrer sobre o arbitramento, concretiza o mesmo raciocínio, ao predicar que a falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de oficio, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros."

Ac. 9101-003.147:

"O CARF já uniformizou entendimento para algumas situações em que o arbitramento dos lucros e o agravamento da multa estão embasados nos mesmos fatos. Se aqui tivesse havido arbitramento dos lucros pela não apresentação de livros e documentos da escrituração, concomitantemente com o agravamento da multa por esse mesmo motivo, a solução do caso se daria pela aplicação direta da Súmula CARF nº 96:

[...]

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

Tem razão a decisão de primeira instância administrativa (acima transcrita) quando diz que o não atendimento a intimações fiscais e outras formas de esquiva utilizadas pelo sujeito passivo podem ensejar o agravamento da multa, mas que, entretanto, "há que se averiguar se as condutas consideradas pela autoridade fiscal para o cotejado agravamento não correspondem a elementos constitutivos das hipóteses legais que determinaram os critérios de apuração da base de cálculo do lançamento"."

Ac. 9202-007.445:

"Apesar da controvérsia mencionada, tendo em vista a discussão sobre o agravamento se deu no contexto da presunção legal de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos de origem não comprovada, conforme se extrai das fls. 782 do Relatório Fiscal (art. 42 da Lei 9.430/1996), aplico o meu entendimento a respeito do tema já exarado em sede de repetitivo do CARF (Acórdão n.º 9202006.997) abaixo transcrito:

[...]

Portanto, diante de uma única conduta, ***ausência de atendimento à intimação fiscal para comprovação da origem dos depósitos****, estariam sendo aplicadas duas penalidades:* ***inversão do ônus da prova com a presunção legal de omissão de rendimentos*** *e o* ***agravamento da multa, o que seria, de fato, desarrazoado****.*

Ao meu ver, tendo em vista que não há hierarquia entre princípios, o princípio da legalidade deve ser ponderado com o princípio da razoabilidade, da proporcionalidade

Documento nato-digital

e, também, do interesse público, pois a União não tem interesse em invadir a esfera patrimonial do sujeito passivo, de forma desarrazoada, mas sim de arrecadar os tributos devidos e desestimular condutas contrárias ao serviço de arrecadação.

Ora, se a simples presunção legal atende ao interesse da Fazenda, não há razão jurídica para a aplicação do agravamento da multa, inclusive, por inexistir prejuízo algum à fiscalização, nesse caso, já que resta afastado o ônus de demonstrar a constituição do crédito."

Assim, mantenho a decisão recorrida no que se refere ao agravamento da multa sobre a autuação relativa à presunção legal de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos de origem não comprovada."

Destas decisões, o não atendimento às intimações, por si só, não caracteriza o agravamento, se o próprio descumprimento já implica em materialidade do lançamento seja por arbitramento, seja por caracterização de presunção legal, seja por outra situação, como, por exemplo, a glosa de créditos ou de despesas. Assim, se a intimação não for cumprida e seu descumprimento não acarreta nenhuma outra consequência que não a configuração do próprio lançamento, o que, de certo modo, torna conclusiva a ação fiscal, então não há motivo para o agravamento da multa, conforme a inteligência dos precedentes que fundamentaram as Súmulas 96 e 133.

Outra condição que deve ser avaliada também é a concessão de prorrogações. A Solução de Consulta Interna nº 20/2012, ao analisar a incidência da multa por atraso na entrega de arquivos digitais de que tratam os artigos 11 e 12 da Lei nº 8.218/91, analisou várias situações hipotéticas, conforme abaixo:

"[...]

4. O sujeito passivo que recebe intimação para apresentar os arquivos digitais pode proceder de cinco maneiras: (i) entregar os arquivos no prazo originário da intimação; (ii) solicitar dilação de prazo e entrega-los no prazo dilatado; (iii) entrega-los após nova intimação (ou reintimação), sendo que o prazo originário tenha expirado sem manifestação; (iv) entregar os arquivos intempestivamente, sem reintimação e (v) não cumprir a intimação, independentemente de ter havido ou não nova intimação ou de ter havido dilação de prazo.

4.1. Nos casos contidos nos itens (i) e (v) supra, não há maiores dificuldades. No primeiro, não há o que se falar em multa, e no segundo, ela obviamente incide, havendo dúvida apenas para o prazo inicial para o seu cálculo no caso de nova intimação ou de deferimento da dilação de prazo, o que será tratado mais a frente.

4.2. A situação descrita no item (ii) tampouco gera perplexidade. Caso tenha havido a solicitação de dilação de prazo, se o AFRFB a defere, e há a entrega da documentação por parte do sujeito passivo ou seu representante, a multa não incide. Caso o AFRFB não concorde com a solicitação de dilação do prazo, como, por exemplo, nos casos em que entenda ser ela meramente protelatória, deve expressamente indeferir o pedido, intimando o sujeito passivo do indeferimento, com a determinação para apresentação imediata da documentação, sem prejuízo da aplicação da multa. Todavia, caso acolha o pedido de dilação de prazo, e ainda assim não haja a apresentação da documentação, a multa torna-se cabível, sendo este segundo momento caracterizador da mora, e o cálculo deve ser feito a partir do descumprimento desse segundo prazo (ou seja, apenas com o descumprimento do prazo dilatado é que ocorre a mora), na linha do descrito para o item (iii), abaixo.

4.3. A situação do item (iii) é a mais polêmica, geradora da principal dúvida objeto desta solução. O primeiro entendimento é que a multa incide com a ocorrência do atraso na entrega dos arquivos magnéticos, mesmo que tenha havido nova intimação e que eles então sejam entregues. O segundo é que a nova intimação faz com que a multa

Documento nato-digital

não mais incida, já que os arquivos que sejam entregues já não mais estariam atrasados.

4.3.1. Em prol da incidência da multa nesta situação, o principal argumento é que o seu "fato gerador" já ocorre quando há o atraso da entrega dos arquivos. É o mesmo caso das normas penais de mera conduta. Não há necessidade de perquirir o resultado ou qualquer outro dado posterior. O ato já estaria configurado com o descumprimento da intimação.

4.3.2. Em defesa da inexistência da multa nestes casos, diz-se que a eventual mora deixaria de existir com a nova intimação. A entrega dos arquivos dentro deste prazo, mesmo que tenha sido desrespeitado o anterior, não configura mora do sujeito passivo, não havendo ato contrário ao direito que gere multa pelo atraso na entrega dos arquivos.

4.3.3. Essa última posição, que é a defendida pela consulente, é a que melhor se coaduna com o ordenamento jurídico, considerando princípios como o da vedação à atuação contraditória da Administração Pública, da segurança jurídica, bem como o da eficiência administrativa. Ainda, a análise do sentido teleológico da existência da multa é importante para o deslinde do caso. Isso porque ela é uma sanção existente pelo descumprimento por parte do sujeito passivo de uma conduta obrigatória a ele. A realização dessa conduta é o seu fim último.

4.3.3.1 Nesse sentido, a atuação da Administração Tributária deve respeitar à teoria dos atos próprios, pela qual se impede uma conduta que contrarie outra anterior em prejuízo do administrado (venire contra factum proprium), quando este esteja de boa-fé.

Decorre também do princípio da moralidade administrativa, mediante a verificação da finalidade dos atos administrativos, como bem aduz o inciso III ao Anexo do Decreto nº 1.171, de 1994, que aprova o Código de Ética Profissional do Servidor Público Civil do Poder Executivo Federal:

III A moralidade da Administração Pública não se limita à distinção entre o bem e o mal, devendo ser acrescida da ideia de que o fim é sempre o bem comum. O equilíbrio entre a legalidade e a finalidade, na conduta do servidor público, é que poderá consolidar a moralidade do ato administrativo.

4.3.4. No caso concreto, caso o AFRFB intime um sujeito passivo a apresentar arquivos magnéticos no prazo de 20 (vinte) dias e esse fique inerte, não os apresentando nem justificando o fato, tampouco requerendo dilação de prazo, aquele pode de imediato lavrar auto de infração para a aplicação da multa em tela. A aplicação da sanção e a forma da sua contagem têm como objetivo imediato coagir o sujeito a demonstrar os arquivos.

4.3.5. Contudo, caso o AFRFB faça nova intimação para a apresentação dos arquivos, ele expressamente preferiu tal caminho à sanção. Note-se que, a depender do caso concreto, esta escolha é plenamente justificável e até mesmo preferível. Não se está aqui dizendo que a atuação da autoridade fiscal não é vinculada, mas sim que há margem na sua atuação para se chegar à norma concreta, qual seja, o lançamento tributário, que então é um ato vinculado.

4.3.6. Neste último caso, se o sujeito passivo entrega os arquivos, seria uma atuação contraditória da Administração Pública proceder dessa maneira e também aplicar a multa pela falta de entrega dos arquivos. Até porque a conduta requerida pela Administração Pública foi feita por parte do sujeito passivo, no prazo por ela determinado, por mais que não tenha feito isso anteriormente. Caso o objetivo da Administração Pública fosse sancionar o sujeito passivo por não ter cumprido a primeira intimação, ela deveria ter procedido de acordo com o disposto no tópico 4.3.4.

Documento nato-digital

4.3.7. Em situação semelhante à presente, o Decreto nº 3.000, de 1999 Regulamento do Imposto de Renda (RIR), com espeque no Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, também obriga a apresentação de documentação por parte do sujeito passivo ao Fisco, nos termos de seus artigos 927 e seguintes, sob pena de aplicação da multa constante do art. 968 (entidades, pessoas e empresas mencionadas nos arts. 928 e 939, que deixarem de fornecer, nos prazos marcados, as informações ou esclarecimentos solicitados pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal, será aplicada a multa de quinhentos e trinta e oito reais e noventa e três centavos a dois mil, seiscentos e noventa e quatro reais e setenta e nove centavos, sem prejuízo de outras sanções legais que couberem). O § 2º do art. 928 é claro ao dizer que "se as exigências não forem atendidas, a autoridade fiscal competente cientificará desde logo o infrator da multa que lhe foi imposta (art. 968), fixando novo prazo para o cumprimento da exigência". Essa legislação (RIR) foi expressa na obrigatoriedade de tal procedimento por parte do AFRFB. É exatamente o contrário do presente caso, em que a legislação ficou silente nesse sentido. E essa omissão não pode ser aplicada mediante analogia (in malam partem), a qual é imprestável para a aplicação de sanção ao contribuinte. Deve ser interpretada como um "silêncio eloqüente" (beredtes Schweigen), na expressão do Tribunal Constitucional alemão atualmente aplicada pelo STF (vide exemplo no RE nº 131.134).

4.3.8. Portanto, mesmo que descumprida a intimação originária, se há nova intimação para apresentação dos arquivos, e dentro deste novo prazo o sujeito passivo cumpre com a obrigação, não resta configurado o atraso, motivo pelo qual não incide a multa em tela.

4.4. Quanto à situação do item (iv) (apresentação intempestiva sem nova intimação), a mora restou configurada, não havendo nova intimação que a tenha "convertido" em tempestiva. Não houve ato do AFRFB (como uma nova intimação) que demonstre a sua "opção" a uma nova possibilidade de o sujeito passivo ainda apresentar os arquivos requisitados. A regra geral sancionadora prevalece. Logo, incide a multa."

Em resumo, a solução concluiu que se o contribuinte solicitar dilação de prazo e este for concedido, então não caberia a multa por atraso. Se houver re-intimação e cumprimento por parte do contribuinte, ainda que a primeira intimação tenha sido descumprida, também não caberia a multa. Obviamente, não cumprindo a intimação, com ou sem prorrogação de prazo, incidiria a multa.

Além desta solução, a Receita Federal do Brasil emitiu outra específica para a mula agravada, na qual delineou as diversas hipóteses de descumprimento, bem como analisou a questão do dever de colaboração do contribuinte. Transcrevo abaixo, parcialmente, os fundamentos e as conclusões da Solução de Consulta Interna Cosit nº 7/2019:

"Ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

MULTA AGRAVADA. ART. 44, § 2º, DA LEI Nº 9.430, DE 1996. PRINCÍPIO DA COLABORAÇÃO COM A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. VINCULAÇÃO COM O ASPECTO MATERIAL. APLICAÇÃO.

O aspecto material da multa tributária vincula-se à conduta esperada do sujeito passivo quanto ao dever de colaboração com a administração tributária. Apenas ao final do procedimento fiscal que resultou em lançamento de ofício é que se tem por configurados todos os elementos que regem a regra-matriz da multa agravada.

A intimação para prestar esclarecimentos a ensejar o agravamento 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

Documento nato-digital

forma convincente determinada situação de fato ou de direito; a intimação para tanto deve delimitar de forma precisa a(s) informação(ões) requerida(s).

Fundamentos:

Colaboração com a administração tributária.

6. A aplicação de sanção tributária (norma primária sancionatória) decorre, em regra, do descumprimento de uma norma primária prescritiva (conduta), a qual contém o dever instrumental, formal ou material do sujeito passivo, e que referenciará a análise das multas em tela. Segundo Eurico de Santi:

[...]

7. Desse modo, não tem como descontextualizar o aspecto material da multa tributária da conduta esperada do sujeito passivo, mormente quando se refere a descumprimento de obrigação acessória que se vincula ao dever de colaboração do sujeito passivo. Explica Leandro Paulsen:

"Estas obrigações, fundadas no dever de colaboração, aparecem, normalmente, como prestações de fazer, suportar ou tolerar normalmente classificadas como obrigações formais ou instrumentais e, no direito positivo brasileiro, impropriamente como obrigações acessórias. Por vezes, aparecem em normas expressas, noutras de modo implícito ou a contrario sensu. Mas dependem sempre de intermediação legislativa. Não apenas a obrigação de pagar tributos, mas também toda a ampla variedade de outras obrigações e deveres estabelecidos em favor da Administração Tributária para viabilizar e otimizar o exercício da tributação, encontram base e legitimação constitucional." (Revista Tributária das Américas | vol. 5 | p. 31 | Jan / 2012DTR\2012\450272)

7.1. O dever de colaboração dos administrados vem também estampado no art. 4º, IV, da Lei nº 9.784, de 1996:

[...]

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 eqüidade 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.

7.5. Esse é o norte teórico que será seguido.

Documento nato-digital

Regra-matriz da multa agravada

8. Analisam-se conjuntamente os critérios que compõem a regra-matriz de incidência da multa agravada para se chegar à solução dos questionamentos formulados.

8.1. O aspecto material refere-se ao não atendimento de intimação para prestar esclarecimentos ou para apresentar os arquivos e sistemas. Há relação direta com o dever de colaboração do sujeito passivo com a administração tributária,

8.2. Já o aspecto temporal traz algum complicador ao intérprete. Analisando-se esse critério isoladamente e de forma apressada, seria provável dispor que bastaria o não atendimento de uma intimação pelo sujeito passivo para que se configure o fato gerador da multa. Não é o caso, pois esse critério deve ser analisado em conjunto com o quantitativo e o pessoal para se ter uma conclusão mais acurada.

8.3. No aspecto quantitativo, a base de cálculo é a multa de ofício de que trata o inciso I do mesmo art. 44, qual seja, "75% 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" (podendo incidir inclusive quando da qualificação pelo § 1º do mesmo dispositivo). A sua configuração demanda a existência de lançamento de ofício de um crédito tributário, por auto de infração ou notificação de lançamento, com o valor do tributo não pago e a respectiva multa de ofício.

[...]

9. Conclui-se que apenas ao final do procedimento fiscal é que se tem por configurados todos os elementos que regem a regra-matriz da multa agravada, a qual não pode estar dissociada do descumprimento do dever de colaboração desse sujeito passivo com a administração tributária. Estabeleceu-se, por natural decorrência lógica, a necessária coerência e correlação da sanção com o que se pretende alcançar, que é a arrecadação do tributo em si, sem descurar do "destaque ao caráter pedagógico da sanção – seja para impedir o cometimento de futuras infrações, seja para coibir o locupletamento indevido" (STF, RE nº 783.599 AgR/RS, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe-064 06/04/2015).

Do não atendimento para prestar esclarecimentos (inciso I)

[...]

10.1. A intimação a ensejar a multa a que se refere o inciso I não é aquela com objetivo de apresentar um documento, por si só. Do mesmo modo, prestar esclarecimentos não significa comprovar alguma informação já em poder do Fisco. Prestar esclarecimentos significa 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). A intimação para prestar esclarecimentos gerais, de forma ampla, não pode ensejar a presente multa.

10.2. Destaque-se: uma coisa é simplesmente intimar o sujeito passivo a apresentar algum documento ou comprovar alguma informação já em poder do Fisco, condutas que não se amoldam ao disposto no inciso I do § 2º. Outra coisa é que os esclarecimentos prestados sejam factíveis e que sejam comprovados. Nessa segunda hipótese a apresentação dos documentos não foi objeto da intimação, mas é parte integrante dos esclarecimentos prestados. É uma situação específica em que a falta de apresentação de documentos denota que os esclarecimentos não foram prestados de forma satisfatória, incidindo, observadas as hipóteses do caso concreto, a multa de que trata o inciso I do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

11. Considerando o dito anteriormente, há a necessária vinculação dos esclarecimentos solicitados com a infração objeto do lançamento, em respeito ao aspecto material e quantitativo da multa agravada. Logo, concorda-se com a consulente no sentido de que

Documento nato-digital

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

12. Passa-se, assim, a analisar as demais situações que poderiam ensejar a incidência da multa agravada pelo não atendimento à intimação para prestar esclarecimentos.

12.1. Quando o comportamento do sujeito passivo durante o procedimento fiscal for totalmente omissivo, não resta dúvida da incidência da multa agravada.

12.2. Pode ocorrer de o sujeito passivo, no curso do procedimento fiscal, ter respondido algumas intimações para prestar esclarecimentos, mas não outras. Quando do término do procedimento fiscal algumas questões devem ser analisadas pela autoridade fiscal antes da aplicação ou não da multa.

12.2.1. 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. Afinal, a autoridade fiscal concedeu novo prazo, que foi respondido. Sobre a reintimação, ratifica-se a Solução de Consulta Interna (SCI) Cosit nº 20, de 2012, que tratou do tema, destacando-se o seguinte trecho:

[...]

12.2.2. Para tanto, convém à autoridade fiscal: (i) quando verificar o não atendimento de sua intimação e resolver intimar novamente o sujeito passivo, que inclua expressamente no termo de intimação fiscal a possibilidade da aplicação da multa em tela; e (ii) quando do lançamento, especifique o esclarecimento que não tenha sido prestado. Ademais, caso seja verificado que o sujeito passivo dificultou a fiscalização, isso também deve ser ressaltado no lançamento. Citam-se trechos do Acórdão nº 3302-005.451 do CARF, em linha com o aqui exposto:

[...]

12.3. 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.

12.4. 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. Para tanto, recomenda-se que a autoridade lançadora individualize o esclarecimento não prestado. Nesse diapasão, vide julgado do CARF:

[...]

12.5. Há também a particular hipótese de o sujeito passivo responder a intimação prestando esclarecimentos parciais. Nesse ponto, o hermeneuta deve ter todo o cuidado ao analisar a matéria de forma abstrata, pois pode significar inúmeras variáveis.

12.5.1. É possível afirmar: 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. É como se a intimação, apesar de única, fosse múltipla no seu conteúdo. Logo, não houve esclarecimento de uma ou mais questões solicitadas pela autoridade fiscal (não obstante outra, isoladamente, tenha sido), o que enseja a

Documento nato-digital

aplicação da multa agravada. Cabe à autoridade lançadora delimitar no auto de infração o esclarecimento não prestado.

12.5.2. Ainda, se os esclarecimentos prestados não se coadunarem com o que foi solicitado, sendo que o sujeito passivo tinha os elementos de fato e de direito para assim proceder, tampouco configura-se o atendimento da intimação, conforme Acórdão nº 201- 78.413 do CARF: "O atendimento insuficiente da intimação, com prestação de informações que não se prestam às verificações pretendidas, representa não atendimento da intimação para efeito da majoração da multa de oficio prevista na lei".

12.6. Se o sujeito passivo fiscalizado, entretanto, apresentar petição justificando o fato de não prestar os esclarecimentos, como nas hipóteses de caso fortuito ou de força maior, com a devida comprovação, não há como restar configurado o aspecto material da multa agravada.

[...]

Conclusão

16. 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;

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);

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 omisso 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 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;

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;

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;

Documento nato-digital

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;"

Considero que a referida solução tratou a questão de forma correta, levando-se em conta o dever de colaboração do contribuinte e os objetivos da intimação para prestação de esclarecimentos.

A meu ver, deve-se levar em conta que o Auditor ao intimar não "torce" para que não haja resposta, mas sim espera que o contribuinte forneça as informações necessárias para se entender determinada operação, lançamento contábil, planejamento etc, de modo que se possa ter uma compreensão mais próxima da realidade possível dos fatos em análise e da subsunção dos mesmos às normas tributárias.

Neste sentido e com apoio nas conclusões acima, resumo os aspectos que devem ser observados para a aplicação do inciso I do §2º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, ou seja, o agravamento da multa de ofício no caso de não atendimento à intimação para prestação de esclarecimentos:

1. A prestação de esclarecimentos não se confunde com a intimação apenas para apresentação de documentos fiscais e/ou contábeis, embora a apresentação destes frequentemente está inserida no contexto de uma prestação de esclarecimentos. Deve haver alguma dúvida a ser esclarecida;

2. A prestação de esclarecimentos não se destina a comprovar informação já em poder do Fisco;

3. A prestação de esclarecimento não pode ser genérica, ampla, mas sim delimitar a informação que se pretende ser esclarecida;

4. O esclarecimento que não foi prestado deve estar vinculado ao objeto do lançamento, uma vez que a multa agravada é a multa de ofício vinculada ao fato gerador do tributo lançado;

5. A concessão de novo prazo, seja por prorrogação, seja por re-intimação afasta a aplicação da multa, em razão da intimação anterior não cumprida;

6. A prorrogação de prazo afasta a aplicação da multa quanto ao prazo anteriores descumpridos, se, obviamente, a informação for prestada. Nestas situações, resta evidente que o Auditor intenta obter a informação e seria contraditório e ineficiente punir o contribuinte que presta o esclarecimento, sob nova intimação ou prorrogação de prazo. Se o não atendimento da primeira intimação fosse suficiente à aplicação da multa, não haveria qualquer sentido ou estímulo para o contribuinte em cumprir a re-intimação ou prorrogação de prazo;

7. A resposta evasiva à intimação ou sem utilidade ou desvinculada do que se pretende esclarecer infringe o dever de colaboração, devendo incidir a multa agravada;

8. Não existe atendimento parcial aos esclarecimentos. Se a intimação possui vários esclarecimentos, cada um deve tratado de forma isolada. O não atendimento a

Documento nato-digital

> qualquer um implica a aplicação da multa agravada. O objetivo da norma é que os esclarecimentos sejam prestados, tantos quantos forem. Obviamente, o esclarecimento não prestado deve estar vinculado ao fato gerador do lançamento de ofício;
>
> 9. O caso fortuito e a força maior apresentados pelo contribuinte como justificativa para a não prestação do esclarecimento afastam a aplicação da multa agravada;
>
> 10. A informação intempestiva, mas considerada pela fiscalização no lançamento de ofício, afasta a aplicação da multa agravada, pois atende ao objetivo da intimação. Contudo, se a informação intempestiva não tiver utilidade para o lançamento, como, por exemplo, na situação de o Auditor obter as informações por outro modo, a multa deve ser aplicada;
>
> 11. A multa não deve ser aplicada nos casos das Súmulas CARF nº 96 e 133, bem como em casos similares, em que o próprio não atendimento configura o fundamento necessário para o lançamento, como no caso de glosa de despesas ou créditos."

De volta à legislação, o agravamento da multa é aplicável em três situações descritas no §2º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96:

> § 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pela sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: *(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*
>
> I - prestar esclarecimentos; *(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*
>
> II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os *arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991*; *(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*
>
> III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. *(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

A intimação para apresentação de documentos contábeis e fiscais, documentos em geral ou para comprovar informação já em poder da fiscalização, não se subsome ao núcleo "prestar esclarecimentos". Os documentos, cuja falta de apresentação enseja a aplicação do agravamento, são os arquivos digitais ou sistemas de que trata o artigo 11 da Lei 8.218/91[1] e a documentação técnica do sistema de processamento eletrônico de dados utilizado pela empresa, contidas nos incisos II e III do §2º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

É necessário ressaltar que a falta de apresentação de documentos que configuram, por si só, fundamento para o lançamento, como arbitramento, presunção de omissão de receitas, glosa de despesas não se subsomem ao núcleo "prestar esclarecimentos". Essa lógica culminou na edição das Súmulas CARF nº 96 e 133, abaixo transcritas:

> Súmula CARF nº 96

[1] Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pela prazo decadencial previsto na legislação tributária. .(Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

Documento nato-digital

> A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de oficio, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.
>
> 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.

Assim, não cabe o agravamento da multa de ofício, nas situações acima descritas, cuja falta do dever de colaboração acarretou, por si, o arbitramento e a omissão de receitas. Estendo o raciocínio para outras situações como a glosa de despesas, que é o caso dos presentes autos.

Isto não implica dizer que há necessidade de a fiscalização demonstrar o prejuízo, mas sim que o prejuízo está implícito nas hipóteses previstas nos incisos I, II e III, e que não há prejuízo quando a falta de apresentação de documentos conduz, por si só, ao lançamento de ofício.

Retornando ao caso concreto, o agravamento foi realizado em razão de apresentação de documentação insuficiente e inconclusiva em resposta a intimações para prestação de esclarecimentos acompanhados de documentação comprobatória das despesas deduzidas pelo contribuinte. Os excertos abaixo do Termo de Verificação Fiscal esclarecem:

> **"(4 -)** Desta forma, face a ausência ou insuficiência de documentação comprobatória das operações registradas, os procedimentos adotados constituíram-se em prática de mera liberalidade por parte do fiscalizado, implicando em que os dispêndios não se caracterizam como despesas operacionais, normais, usuais e necessárias à realização das transações ou operações exigidas pela sua atividade, a teor do quanto disposto na legislação de regência, razão pela qual são, por esta fiscalização, considerados indedutíveis para fins da determinação das bases tributáveis das exações retro citadas;
>
> [...]
>
> **I-) Conta n° 8 . 1 . 7 . 9 9 . 0 0 . 0 . 6 6 7 . 6 - "Acordos Judiciais Trabalhistas"**
>
> **(1 1 -)** Intimado a apresentar elementos comprobatórios de despesas escrituradas a esse titulo, o fiscalizado solicitou prorrogação do prazo por 30 dias, ao término do qual forneceu documentação contábil pertinente aos pagamentos efetuados (Razões Contábeis, Relatórios e Demonstrativos de Contas a Pagar) ;
>
> **(1 2 -)** Em decorrência da incompletude da documentação entregue, procedeu-se à pertinente reintimação através da lavratura de "Termo de Constatação e Intimação" para que fosse apresentada documentação complementar, tendo o contribuinte solicitado prorrogação do prazo por mais 20 dias
>
> [...]
>
> **II-) Conta n° 8 . 1 . 7 . 5 7 . 0 0 . 4 . 5 2 1 - 0 - "Comissão Franquia/Promotora"**
>
> **(1 5 -)** 0 contribuinte foi intimado a apresentar elementos comprobatórios de despesas escrituradas, solicitou prorrogação do prazo em 30 dias, tendo apresentado : Razões Contábeis, relatório de Contas a Pagar e a forma de contabilização das referidas despesas, sendo que, ao contrário do que alegou em sua resposta, não foram apresentados relatórios referentes aos pagamentos efetuados [...]

Documento nato-digital

III-) Conta n° 8.1.7.57.00.4.498-2 - "Serviços Diversos Pessoas Jurídicas"

(17-) Instado a apresentar documentação comprobatoria das despesas contabilizadas na citada conta, o epigrafado requereu prorrogação do prazo por 30 dias e em resposta apresentou :

(i) Razões Contábeis da referida conta ;

(ii) Notas Fiscais referentes aos pagamentos efetuados à Panseg ;

(iii) relatório de Contas a Pagar, e

(iv) esclarecimentos de que não foi possível identificar a origem dos valores referentes aos estornos.

(18-) As operações registradas não foram corroboradas pela juntada da documentação destinada a embasar a efetividade da prestação dos serviços, tais como cópias dos contratos de prestação de serviços e relatórios referentes aos serviços prestados, razão pela qual foi procedida a lavratura de "Termo de Reintimação", em resposta do qual foram apresentados, tão somente, elementos de natureza contábil e de Tesouraria;

[...]

IV-) Contas n0 3 8.1.7.33.00.4.383.3 - "Abono Participação Lucro", 8.9.7.10.20.1.000.0 - "Empregados- PLR" e 8.1.7.99.00.6.668.4 - "Outras"

(20-) O epigrafado foi intimado e reintimado a apresentar :

(i) esclarecimentos acerca dos critérios aplicáveis na apuração do PLR contabilizado na conta "Outras" ; (ii) relação contendo datas dos pagamentos, nomes e cargos dos beneficiários; e (iii) cópia do Estatuto ou Contrato Social, da deliberação da Assembléia de acionistas ou sócios quotistas ou da Convenção Coletiva que contivesse dispositivo prevendo o pagamento de participações nos lucros da pessoa jurídica a seus empregados /

[...]

(22-) Da análise dessa documentação inferiu-se a inocorrência de fixação de regras claras e objetivas dos direitos substantivos na participação, visto que o direito ao pagamento de PLR pela empresa está condicionado à observância dos requisitos previstos na Lei n° 10.101, de 19.12.2000, que regulamentou as disposições contidas no artigo 7 o , XI, da Constituição Federal, a qual elenca os requisitos necessários para a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, dentre eles a previsão de regras claras e objetivas no instrumento de negociação firmado entre a empresa e seus empregados, permissivos de aferição do cumprimento das metas fixadas, da periodicidade da distribuição, do prazo de vigência e das condições para revisão do acordo, senão vejamos:

[...]

(23-) Apesar de intimado e reintimado a apresentar a documentação comprobatória pertinente às mencionadas despesas, nos respectivos montantes de R$ 4.243.852,93, R$ 34.480.776,22 e R$ 2.800.000,00, relativamente a participações nos lucros da pessoa juridica a seus empregados, consoante estipulado no artigo *2°* da citada lei, o fiscalizado não atendeu satisfatoriamente o quanto requerido, remetendo esta fiscalização à conclusão de que estando ausente o acordo especifico, os pagamentos efetuados tiveram a conotação de mera liberalidade.

VI-) Outros Serviços de Pessoas Jurídicas

Documento nato-digital

> **(24-)** Intimado e reintimado a apresentar os Razões Contábeis das contas em que foram registrados os pagamentos efetuados às empresas a seguir nominadas, contabilizados no AC/2007, acompanhados de documentação comprobatória das despesas incorridas, o epigrafado apresentou Razões Contábeis da conta n° 8.1.7.57.00.4.498¬ 2- "Serviços Diversos Pessoas Jurídicas", documentos de Tesouraria (extratos- posição no banco, solicitação de pagamento- fatura) , Notas Fiscais de Serviços, Comprovantes de Depósito, Recibos e Extratos de movimentações financeiras—referentes às empresas Focus Consultoria Financeira Ltda, Infocus Adm. Financeira Ltda, Setori Informática Ltda, Report Serviços Administrativos Ltda, Teixeira de Carvalho Bruno Advocacia e Max Control Eventos e Promoções Ltda ;
>
> [...]
>
> **(26-)** Considerando tanto a ausência quanto a insuficiência de documentação comprobatória, visto não terem sido apresentados por exemplo os Contratos de Prestação de Serviços, a mesma se reveste da condição de insatisfatória para a comprovação da efetividade da prestação dos serviços, não sendo aceitas, portanto, as dedutibilidades das despesas contabilizadas nos importes a seguir demonstrados, no total de R$ 5.369.628,64, os quais foram extraídos de informações constantes nas DIRF's- Declarações de Imposto de Renda na Fonte apresentadas no AC/2008."

Pela descrição dos fatos, não houve intimação relativa aos documentos de que tratam os incisos II e III do §2º do artigo 44, o que, forçosamente, leva à conclusão de que a hipótese de aplicação da multa agravada estaria no inciso I, ou seja, ausência de prestação de esclarecimentos.

Contudo, verifico que o agravamento foi realizado com base na ausência de parte da documentação solicitada, como livros, relatórios, contratos etc; documentos estes que não consistem em prestação de esclarecimentos. O único pedido de esclarecimentos descrito no Termo de Verificação Fiscal de e-fls. 720/728 se referiu aos *"critérios aplicáveis na apuração do PLR contabilizado na conta "Outras"critérios",* e.fl 724 e que, aparentemente, foi respondido, uma vez que as respostas foram analisadas pela fiscalização, a qual concluiu que, "*estando ausente o acordo especifico, os pagamentos efetuados tiveram a conotação de mera liberalidade*". Assim, não há indicação no Termo de Verificação Fiscal que houve ausência de prestação de esclarecimentos. Ao final, a fiscalização concluiu:

> "Por conseguinte, proceder-se-á, de ofício, à constituição dos pertinentes créditos tributários incidentes sobre os valores a seguir elencados, através da lavratura dos competentes Autos de Infração de IRPJ e de CSLL com a aplicação da multa agravada de 112,50%, em atendimento ao quanto disposto no artigo 959 do citado RIR/99, dos quais o presente fará parte integrante, sendo que a complementação do enquadramento legal encontrar-se-á alinhavada no corpo dos Autos."

Concluo, assim, que a ausência de apresentação de documentação suficiente e conclusiva para se comprovar as despesas deduzidas não configura hipótese de aplicação da multa agravada, pois, além de não estarem expressamente previstas no §2º, conduziram, por si só, à glosa das despesas e ao lançamento de ofício.

Diante do exposto, voto para negar provimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas

Documento nato-digital