



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10410.006121/2009-33
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.229 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 11 de novembro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado JAM DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS - EIRELI

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

Ano-calendário: 2006

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. AGRAVAMENTO DA PENALIDADE. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Rejeita-se como paradigma de divergência o acórdão pautado em conduta omissiva mais ampla que a verificada no acórdão recorrido, mormente se este também tem em conta que a autoridade fiscal já dispunha, antes do início da ação fiscal, das informações de vendas da Contribuinte obtidas junto ao Fisco Estadual.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

MULTA AGRAVADA. AUSÊNCIA DE ATENDIMENTO A INTIMAÇÃO. EMBARAÇO. NÃO APLICAÇÃO.

A hipótese de agravamento da multa é excepcional e extrema, exigindo-se da autoridade fiscal não apenas a verificação da hipótese legal objetiva prevista nos incisos do § 2º do artigo 44 da Lei 9.430/1996, mas também o estabelecimento de uma relação entre a ausência de atendimento à intimação e algum nível de prejuízo aos trabalhos de fiscalização. Não autoriza o agravamento da multa o não atendimento a uma única intimação, sequer reiterada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por 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, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa (relatora), Viviane Vidal Wagner, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Andréa Duek Simantob, que lhe deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Livia De Carli Germano.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1402-00.872, na sessão de 31 de janeiro de 2012, no qual foi dado provimento parcial ao recurso voluntário *para afastar o agravamento da multa reduzindo-a para 75%*.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

Ementa: OMISSÃO DE RECEITA. DIFERENÇA ENTRE O VALOR DECLARADO EM DIPJ E NO LIVRO DE APURAÇÃO DE ICMS. OMISSÃO CARACTERIZADA. PROCEDIMENTO VÁLIDO.

A diferença de valor existente entre o livro de apuração de ICMS e as importâncias informadas na DIPJ é elemento que conduz à convicção de que houve omissão de receita perante à Receita Federal do Brasil.

TESE DE QUE INEXISTE OMISSÃO PORQUE A CONTRIBUINTE ADOTOU O REGIME DE CAIXA E A FISCALIZAÇÃO FEZ O LANÇAMENTO COM BASE NO REGIME DE COMPETÊNCIA. ANÁLISE DOS AUTOS QUE CONDUZEM À INSUBSISTÊNCIA DA TESE.

À luz dos arts. 1º e 2º da Instrução Normativa SRF nº 104, de 24 de agosto de 1998, a pessoa jurídica, optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido ou SIMPLES, pode adotar o critério de reconhecimento de suas receitas de venda de bens ou direitos ou de prestação de serviços, com pagamento a prazo ou em parcelas, na medida do recebimento, desde que faça os devidos registros.

Apesar de alegar que adotou o regime de caixa e não o regime de competência, a contribuinte não explica as razões das diferenças existentes entre os valores informados na DIPJ de fl. 76 e aqueles contidos na planilha apresentada em sua defesa. A título de exemplo, destaco que nos meses de janeiro, fevereiro, março e abril a recorrente informou na DIPJ valores de R\$ 40.433,70; R\$ 21.463,51; R\$ 15.535,20 e R\$ 20.535,20, respectivamente, e nestes mesmos meses, em sua defesa, informou receita de R\$ 280.362,42; R\$ 77.724,34; R\$ 94.728,43 e R\$ 158.464,72. Tais circunstâncias demonstram a insubsistência da tese da defesa.

AGRAVAMENTO DA MULTA. HIPÓTESE EM QUE OS DADOS SOLICITADOS JÁ ESTÃO EM PODER DO FISCO. IMPOSSIBILIDADE DE AGRAVAMENTO DA MULTA COM BASE NO ARGUMENTO DE QUE O CONTRIBUINTE NÃO FORNECEU OS DADOS SOLICITADOS.

O agravamento da multa constitui-se em sanção ao sujeito passivo, aplicáveis nas hipóteses em que este deixar de prestar informações ou esclarecimentos necessários ao trabalho da autoridade fiscal. Contudo, tais esclarecimentos devem ser necessários e pertinentes à ação fiscal. É incabível o lançamento da multa agravada nas situações em que a autoridade fiscal já disponha dos elementos necessários ao lançamento, como ocorre, por exemplo, nos casos de omissão caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada ou de omissão resultante da diferença entre os registros constantes na DIPJ e nos livros de apuração de ICMS, cuja movimentação e registros já estão em poder da autoridade fiscal em razão de requisição ao sistema financeiro ou de convênio com o fisco estadual.

No caso dos autos, ao iniciar o procedimento fiscal, a autoridade já tinha conhecimento dos registros do ICMS da contribuinte. Assim, o fato da recorrente não ter encaminhado à autoridade documento ou informação de que ela já dispunha não enseja o agravamento da multa. A consequência da omissão é a presunção de omissão de receita com multa de 75%, sendo incabível o agravamento desta.

Recurso voluntário Provido em Parte

O litígio decorreu de lançamento de diferenças apuradas na sistemática de recolhimento do Simples Federal no ano-calendário 2006 a partir da constatação de receitas informadas ao Fisco Estadual divergentes daquelas declaradas ao Fisco Federal, correspondentes a 10% das receitas auferidas. A multa de ofício foi agravada porque a Contribuinte não apresentou o Livro de Registro de Apuração do ICMS (e-fls. 70/72). A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente a exigência (e-fls. 143/151). O Colegiado *a quo*, por sua vez, afastou o agravamento da penalidade (e-fls. 331/338).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 05/03/2012 (e-fl. 340) e em 19/03/2012 retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 341/386, admitido pelo despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 391/394, do qual se extrai:

A FAZENDA NACIONAL alega divergência jurisprudencial quanto ao decidido no acórdão recorrido em relação ao **agravamento da multa aplicada**. Apresenta como paradigmas os Acórdãos nº 203-10.057, da 3ª Câmara do extinto 2º Conselho de Contribuintes, e nº 106-13.502, da 6ª Câmara do extinto 1º Conselho de Contribuintes, dos quais reproduziu trechos das ementas e juntou aos autos cópias do inteiro teor dessas decisões (cf. artigo 67, §§ 4º a 9º, do RICARF/2009; e artigo 67, §§ 6º a 11, do RICARF/2015).

A recorrente alega que o entendimento firmado pelo colegiado *a quo*, ao reduzir a multa de ofício agravada ante a não obediência às intimações do Fisco, está em desacordo com as decisões proferidas nos acórdãos paradigmas.

O Acórdão nº 103-22.117, na parte que interessa, foi assim ementado:

MULTA AGRAVADA. APLICABILIDADE. INTIMAÇÃO NÃO ATENDIDA. AÇÃO FISCAL REALIZADA COM BASE EM INFORMAÇÕES OBTIDAS JUNTO A TERCEIROS. A falta de atendimento às solicitações da fiscalização, de modo a obstaculá-la, sendo que ao final o lançamento é efetuado com base em informações obtidas junto ao Fisco Estadual, autoriza o agravamento da multa de ofício.

De fato, verifica-se que as situações fáticas são assemelhadas e que o primeiro paradigma apresentado decidiu de forma divergente do acórdão recorrido. Destarte, dispensável a análise do segundo paradigma (o Acórdão nº 106-13.502).

Atendidos os pressupostos de admissibilidade (artigos 67 e 68 dos RICARF/2009 e 2015) e demonstrada a divergência de entendimentos para a matéria exposta, propõe-se DAR SEGUIMENTO ao recurso especial da FAZENDA NACIONAL.

Procedida à análise com fundamento na Portaria CARF nº 24, de 25 de maio de 2015, submete-se este exame de admissibilidade ao Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

O exame de admissibilidade foi complementado em relação ao segundo paradigma indicado pela PGFN, nos termos do despacho de e-fls. 443/446:

A Recorrente alega divergência jurisprudencial quanto ao decidido no acórdão recorrido em relação ao **agravamento da multa aplicada**. Apresenta como paradigmas os Acórdãos nº 203-10.057, da 3ª Câmara do extinto 2º Conselho de Contribuintes, e nº 106-13.502, da 6ª Câmara do extinto 1º Conselho de Contribuintes.

Embora o Recurso Especial tenha apresentado dois paradigmas, ao se examinar a admissibilidade do apelo, foi analisado apenas o Acórdão nº 203-10.057, conforme o Despacho s/n, de 18/09/2015 (fls. 391/394).

O sujeito passivo foi cientificado do Acórdão recorrido e do despacho de exame de admissibilidade do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, ofereceu contrarrazões. A seguir, o Processo foi encaminhado ao SERET-CEGAP-CARF-MF-DF, onde foi identificada a omissão e, por meio de despacho s/n (fls. 558/559), determinou-se o retorno do processo a esta 4ª Câmara, para análise da admissibilidade do acórdão nº 106-13.502 suscitadas no Recurso Especial, o que será feito na sequência.

Para demonstrar divergência a Recorrente colaciona a ementa do acórdão paradigma.

Ementa do paradigma - Acórdão nº 106-13.502

LEGISLAÇÃO QUE AMPLIA OS MEIOS DE FISCALIZAÇÃO - INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE - Incabível falar-se em irretroatividade da lei que amplia os meios de fiscalização, pois esse princípio atinge somente os aspectos materiais do lançamento.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS - PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, a Lei 9.430/96, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

ÔNUS DA PROVA - Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a provada origem dos recursos informados para acobertar seus dispêndios gerais e aquisições de bens e direitos.

MULTA AGRAVADA - Cabível o agravamento de 112,5% no percentual da multa de lançamento de ofício quanto comprovado que o sujeito passivo não atendeu às intimações fiscais para a apresentação de informações relacionadas com as atividades do fiscalizado.

Recurso negado.”

Com efeito, confrontando-se os acórdãos paradigma e recorrido, resta clara a divergência jurisprudencial: No acórdão recorrido entende-se que não cabe o agravamento da multa quando o fisco dispõe dos elementos necessários para o lançamento, tal como ocorre na infração de depósitos bancários de origem não comprovada. Já no Acórdão Paradigma nº 106-13.502, diante de situação similar, entende-se que a multa deve ser mantida na sua forma agravada quando o sujeito passivo não atende as intimações fiscais, independentemente da disponibilidade de elementos suficientes para a autuação.

III - Conclusão

Em cumprimento ao disposto no art. 18, III, do Anexo II do RICARF, e com base nas razões retro expostas, que aprovo e adoto como fundamentos deste despacho, DOU SEGUIMENTO ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, também, quanto ao Acórdão nº 106-13.502.

Encaminhe-se à Unidade de Origem da RFB, para cientificar o sujeito passivo deste Despacho Complementar de Admissibilidade de Recurso Especial, assegurando-lhe o prazo de quinze dias para oferecer contrarrazões relativamente ao acórdão paradigma ora analisado, conforme o disposto no art. 69, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015. **Após, encaminhe-se ao CARF, para prosseguimento.**

A PGFN argumenta, em relação ao paradigma nº 203-10.057, que *enquanto o acórdão recorrido decidiu por reduzir a multa de ofício de 112,5% para 75%, mesmo restando configurada a inobservância pelo Contribuinte de intimação fiscal, o acórdão paradigma, ao analisar autuação que trata também de lançamento efetuado com base em informações colhidas junto ao Fisco Estadual, assim como a hipótese dos autos, adotou solução diversa, qual seja, a manutenção do agravamento da multa ante o descumprimento da intimação fiscal. Com referência ao paradigma nº 106-13.502 observa que o julgado recorrido consigna que não cabe o agravamento da multa quando o fisco dispõe dos elementos necessários para o lançamento, tal como ocorre na infração de depósitos bancários de origem não comprovada, ao passo que o paradigma, ao apreciar a aludida infração, mantém a multa na sua forma agravada, por considerá-la cabível quando o sujeito passivo não atende as intimações fiscais, independentemente da disponibilidade de elementos suficientes para a autuação.*

Argumenta que o Fisco tem à disposição, na forma da lei, *uma série de instrumentos para que se possa chegar à verdade dos fatos e, por consequência, aferir o valor tributável. Assim, a autoridade fiscal poderia emitir intimações para que o contribuinte apresente seus livros contábeis, como pode buscar tais informações junto ao fisco estadual, e ao optar por buscá-las diretamente com o contribuinte, este não pode furtar-se em cumpri-las, sob pena de sanção legal.*

Discorda, assim, do entendimento que orienta o acórdão recorrido, por admitir o *descumprimento de intimações fiscais, sem agravamento de multa, sempre que houver possibilidade de o fisco buscar os esclarecimentos pretendidos de outra forma. Entende que a prosperar tal entendimento, isso aniquilaria todo o trabalho da fiscalização tributária, uma vez*

que as intimações passariam a ser meras solicitações, de cumprimento facultativo pelos contribuintes. Conclui, dessa forma, que:

- i) o autuado, sem justificativa consistente, recusou-se a apresentar os documentos solicitados, que efetivamente poderiam facilitar o trabalho fiscal.
- ii) tal situação é suporte fático da majoração para 112,5%, nos termos do art. 44, I, §2º da Lei 9.430/96;
- iii) a autoridade autuante agiu de acordo com as normas aplicáveis ao caso, realizando o seu dever de efetuar o lançamento, nos termos do art. 142 do CTN

Pede, assim, que o recurso seja conhecido e provido para restabelecer a multa de ofício no percentual de 112,5%.

Cientificada do primeiro exame de admissibilidade em 16/12/2015 (e-fls. 423), a Contribuinte apresentou contrarrazões em 31/12/2015 (e-fls. 403/417) nas quais assevera que as circunstâncias fáticas destes autos são distintas daquelas verificadas no paradigma nº 203-10.057, no qual houve diversas intimações lavradas, ao passo que nestes autos a Contribuinte *foi intimada uma única vez, no TERMO DE INÍCIO DE AÇÃO FISCAL (fls. 94), a apresentar o Livro de Registro de Apuração do ICMS conforme consta do TERMO DE ENCERRAMENTO DE AÇÃO FISCAL (fls. 70)*. Ademais, no paradigma *a falta de atendimento às solicitações tiveram o objeto de obstacular a ação da fiscalização que somente conseguiu efetuar o lançamento, ao final, graças a informações obtidas junto ao Fisco Estadual*, enquanto nestes autos a autoridade fiscal já dispunha das informações da SEFAZ/AL *antes mesmo do início da ação fiscal*.

Invoca entendimento jurisprudencial contrário ao agravamento de penalidade na hipótese de *não atendimento à intimação para exibir livros e documentos fiscais* (Acórdão nº 103-22.621); argumenta que os elevados percentuais de multa de ofício têm origem em período inflacionário, no qual *o tributo perdia consideravelmente o seu valor entre a data do lançamento e o momento do efetivo pagamento*; indica as Súmulas CARF nº 96 e 105 como exemplos da tendência jurisprudencial de reduzir penalidades e coibir *excessos da fiscalização por desproporcionais e/ou contrários ao ordenamento jurídico*; e reporta-se a julgados do Supremo Tribunal Federal que reconhecem *a plena legitimidade da incidência do postulado constitucional da não confiscatoriedade sobre as próprias multas tributárias*.

Pede, assim, que seja negado provimento ao recurso especial da PGFN.

Cientificada do exame de admissibilidade complementar em 16/08/2018 (e-fls. 448/450), a Contribuinte não se manifestou.

Fl. 7 do Acórdão n.º 9101-005.229 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 10410.006121/2009-33

Voto Vencido

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

A Contribuinte aponta falta de similitude fática entre o acórdão recorrido e acórdão nº 203-10.057, vez que neste paradigma várias intimações deixaram de ser atendidas. De fato, do relatório do paradigma consta:

[...]

1.1 Intimado a apresentar os livros Caixa ou Diário, Razão, Registro de Apuração do IPI, Registro de Apuração do ICMS, Registro de Apuração do Lucro Real, Registro de Entradas e Registro de Saldas, o contribuinte informou que os mesmos foram furtados. Intimado a reconstitui-los, não o fez. A Fiscalização acabou por ter acesso às notas fiscais objeto da autuação por intermédio da Fiscalização estadual, ao amparo do Convênio firmado entre Secretaria da Receita Federal e Secretaria de Estado da Fazenda do Estado do Paraná, em 1º de outubro de 1998. Face à falta de apresentação dos livros solicitados, a Fiscalização não computou créditos normalmente admissíveis na apuração do saldo do imposto a recolher.

O voto condutor do paradigma manteve o agravamento da penalidade sob os seguintes fundamentos:

Quanto ao agravamento, deveu-se à não apresentação dos documentos solicitados. Tanto assim que as informações **a partir** das quais foi lavrado o Auto de Infração foram obtidas junto à Fazenda Estadual. A **empresa** fiscalizada, após noticiar o furto dos documentos, não adotou qualquer providência visando atender ao solicitado pela fiscalização.

A afirmação da recorrente de que não teria havido prejuízos ao trabalho fiscal, já que os documentos estavam na Receita Estadual, é totalmente improcedente. Naquele órgão foram encontradas as notas fiscais que permitiram a descoberta do ilícito tributário, mas não os demais documentos que deveriam ter sido entregues à fiscalização.

Neste ponto cabe salientar que a ocorrência dos fatos geradores foi verificada após diversas intimações, inclusive com pedidos de prorrogações deferidos pela fiscalização, ao final das quais a fiscalizada nada apresentou. Outrossim, após o furto de todos os documentos fiscais e contábeis solicitados, justamente **quando o** carro que os transportava ia entregá-los na Delegacia da Receita Federal, a empresa não providenciou o refazimento de nenhum deles, findando por não apresentá-los à fiscalização.

Nestes autos, a Contribuinte foi intimada, no Termo de Início de Ação Fiscal, a apresentar *Livro de Saídas e Livro Registro de Apuração do ICMS* (e-fl. 96), sendo cientificada desta exigência por via postal em 17/08/2009 (e-fl. 98). Em 27/10/2009 a autoridade lançadora lavra Termo de Encerramento de Ação fiscal relatando que as informações de vendas movimentadas pela Contribuinte e obtidas junto à SEFAZ/AL são compatíveis com a movimentação financeira apresentada pela empresa, promove a exigência com base nas informações obtidas do Fisco Estadual e agrava a penalidade porque *o prazo há muito transcorreu sem que a empresa apresentasse os livros fiscais solicitados e nem sequer apresentasse qualquer manifestação formal* (e-fls. 70/72). Diante desta acusação, o voto condutor do acórdão recorrido traz consignado que:

Do que texto acima transcrito depreende-se de que o agravamento da multa constitui-se em sanção ao sujeito passivo, aplicáveis nas hipóteses em que este deixar de prestar informações ou esclarecimentos necessários ao trabalho da autoridade fiscal. Há que se registrar, contudo, que tais esclarecimentos devem ser necessários e pertinentes à ação fiscal, sendo incabível o agravamento da multa nas situações em que a autoridade fiscal já disponha dos elementos necessários ao lançamento, como ocorre, por exemplo, nos casos de omissão caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada ou de omissão resultante da diferença entre os registros constantes na DIPJ e nos livros de apuração de ICMS, cujos registros e movimentação já estão em poder da autoridade fiscal em razão de requisição ao sistema financeiro ou de convênio com o fisco estadual.

No caso dos autos, ao iniciar o procedimento fiscal, a autoridade competente já tinha conhecimento da movimentação financeira e dos registros do ICMS da contribuinte. Assim, o fato da recorrente não ter encaminhado à autoridade documento ou informação de que ela já dispunha não enseja o agravamento da multa.

ISSO POSTO, voto no sentido de dar parcial provimento para afastar o agravamento da multa reduzindo-a para 75%.

Embora a autoridade fiscal não indique já dispor dos registros do Fisco Estadual antes da intimação que deixou de ser atendida, e esta informação, de fato, não conste do relatório “Dossiê Integrado” (e-fl. 95), mas apenas da “Listagem do Valor Contábil das Operações e Prestações” datada de 28/08/2009 (e-fl. 93/95), o voto condutor do acórdão recorrido está pautado neste conhecimento prévio, e nisso destoa do paradigma nº 203-10.057, que afasta a arguição de inexistência de prejuízo ao trabalho fiscal porque no Fisco Estadual somente *foram encontradas as notas fiscais que permitiram a descoberta do ilícito tributário, mas não os demais documentos que deveriam ter sido entregues à fiscalização*. Assim, além de indicar que a autoridade lançadora somente recorreu ao Fisco Estadual diante da omissão do sujeito passivo, o entendimento firmado no paradigma tem em conta, também, que não foram apresentados os *livros Caixa ou Diário, Razão, Registro de Apuração do IPI, Registro de Apuração do ICMS, Registro de Apuração do Lucro Real, Registro de Entradas e Registro de Saldas*, e não apenas o Livro de Saídas e o Livro Registro de Apuração do ICMS, como no presente caso.

Assim, considerando que estas circunstâncias específicas foram invocadas no voto condutor do paradigma para afirmar cabível o agravamento da penalidade, na medida em que elas estão ausentes no cenário fático em que se pauta o voto condutor do recorrido, há significativa dessemelhança que impede a formação do dissídio jurisprudencial.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do

juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Já o segundo paradigma (Acórdão nº 106-13.502) tem em conta agravamento da penalidade motivado pelo não atendimento a intimação para comprovação da origem de depósitos bancários mantidos pelo fiscalizado. Seu voto condutor afirma, diante de tais circunstâncias, que:

Estabelece o artigo 44, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, que se o contribuinte não atender, no prazo marcado, à intimação para prestar esclarecimentos, se sujeitará a multa de ofício agravada (no presente caso) de cento e doze e meio por cento.

No caso concreto, foram encaminhadas ao contribuinte diversas intimações. Porém, não atendidas, ou atendidas fora do prazo estabelecido.

O artigo 855, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994 — RIR/94, prevê que a autoridade fiscal poderá exigir do contribuinte os esclarecimentos que julgarem necessários acerca da comprovação da origem dos recursos utilizados nas operações correspondentes aos valores dos depósitos ou de investimento mantida junto a instituição financeira.

O lançamento mantido na r. decisão, se origina da falta, ou atraso no atendimento às intimações para prestar os esclarecimentos para comprovar a origem de recursos para justificar os depósitos bancários existentes nas contas corrente movimentadas pelo autuado.

Por conseguinte, em razão da comprovação da falta de atendimento às intimações, sujeita o interessado à aplicação do agravamento da multa de cento e doze e meio por cento (112,5%), segundo determina o artigo 44, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1966.

Embora as circunstâncias fáticas sejam distintas, o voto condutor do acórdão recorrido as assemelha ao afirmar que incabível o agravamento da penalidade *nas situações em que a autoridade fiscal já disponha dos elementos necessários ao lançamento, como ocorre, por exemplo, nos casos de omissão caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada ou de omissão resultante da diferença entre os registros constantes na DIPJ e nos livros de apuração de ICMS, cujos registros e movimentação já estão em poder da autoridade fiscal em razão de requisição ao sistema financeiro ou de convênio com o fisco estadual*. Assim, há similitude suficiente para conhecer do recurso especial da PGFN em face deste paradigma.

De outro lado, esse alinhamento não permite que se rejeite tal paradigma com fundamento no art. 67, §12, inciso III do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF/2015, dada a recente consolidação do seguinte entendimento:

Súmula CARF nº 133

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

Acórdãos Precedentes:

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

A norma regimental em referência tem por finalidade interromper a discussão, em instância especial, sobre questões que já se encontram pacificadas no âmbito administrativo, especialmente em razão da obrigação imposta a todos os Conselheiros de *observar enunciado de súmula* do CARF (art. 45, inciso VI do Anexo II do RICARF/2015). No presente caso, porém, como a PGFN pretende o restabelecimento do agravamento da penalidade em razão do não atendimento a intimação para apresentação dos *Livro de Saídas e Livro Registro de Apuração do ICMS*, não há aplicação direta do entendimento sumulado, e assim não há óbice ao conhecimento do recurso especial.

Assim, o recurso especial da PGFN deve ser CONHECIDO em face da divergência demonstrada no confronto com o paradigma nº 106-13.502.

Recurso especial da PGFN - Mérito

Este Colegiado há muito se manifesta em favor da interpretação objetiva da norma legal que fixa as hipóteses de agravamento da penalidade. Neste sentido é o voto condutor do Acórdão nº 9101-001.456:

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

"§ 2º As multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

- a) prestar esclarecimentos;
- b) apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com as alterações introduzidas pelo art. 62 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991;
- c) apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38."

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

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

No presente caso, diversamente do que consignado no voto condutor do acórdão recorrido, não há evidências de que a autoridade fiscal já dispunha das informações do Fisco Estadual quando iniciou o procedimento fiscal, lavrando a intimação que deixou de ser atendida pela Contribuinte. Em 10/08/2009 foi emitido o relatório "Dossiê Integrado" que apontava, apenas, a discrepância entre a movimentação financeira e as receitas declaradas pela Contribuinte, nada trazendo a título de "Informações de Terceiros" ou "Vendas ICMS" (e-fl. 95). Em 13/08/2009, a autoridade fiscal, diante daquele descompasso, intima a Contribuinte a apresentar, em 10 (dez) dias, "Livros de Saídas e Livro Registro de Apuração do ICMS" e, ciente desta exigência, por via postal, em 17/08/2009, a Contribuinte nada respondeu. Somente quando

expirado o prazo de intimação, em 28/08/2009, é emitida “Listagem do Valor Contábil das Operações e Prestações” (e-fls. 93/94).

Conclui-se, daí, que ao constatar a falta de colaboração da Contribuinte com a investigação fiscal, a autoridade lançadora optou por recorrer ao Fisco Estadual e assim alcançou prova de vendas compatíveis com a movimentação financeira, desprezando esta segunda linha investigativa, e identificando evidências suficientes dos valores omitidos para a formalização da exigência, sem a necessidade de reintimação da Contribuinte, mas entendendo caracterizada a hipótese de agravamento da penalidade. Os autos infração, assim, são lavrados em 27/10/2009.

Constata-se, neste contexto, que os fatos sob exame se situam no extremo oposto de outros já examinados por este Colegiado, nos quais a recalcitrância é evidenciada a partir de ações reiteradas e tendo por objeto a exigência de esclarecimentos significativamente mais complexos. Não há dúvida que o sujeito passivo deixou de atender à intimação que lhe foi dirigida, mas foi lavrada uma única intimação e o lançamento foi formalizado poucos dias depois de expirado seu prazo, a partir de informações que o Fisco logrou obter sem a colaboração do sujeito passivo.

Ainda assim deve ser aplicada a orientação inicialmente expressa porque confirmada circunstância que se enquadra no critério objetivo fixado em lei para agravamento da penalidade, ainda que não caracterizada *conduta dolosa consistente em embarçar a fiscalização*. Os livros exigidos pela autoridade fiscal eram necessários às verificações demandadas pelos indícios de irregularidade que motivaram a investigação, a Contribuinte deveria dispor da escrituração fiscal exigida, mas não respondeu à intimação fiscal e não apresentou qualquer justificativa para deixar de atendê-la.

E, caracterizado o *não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: a) prestar esclarecimento*, a determinação legal é no sentido de que a multa de ofício passe de 75% para 112,5%. Acrescente-se que esta conclusão não se altera caso o esclarecimento exigido seja expresso pela apresentação de livros da escrituração do sujeito passivo. É irrelevante a autoridade fiscal demandar a prestação de informações ou indicar o veículo em que elas devem ser entregues. A conduta de *prestar esclarecimentos* expressa na lei alcança esclarecimentos exigidos sob qualquer forma pelas autoridades fiscais, excluídos apenas aqueles sob a forma de arquivos, sistemas e documentação técnica, destacados nas demais alíneas do art. 44, §2º na redação original da Lei nº 9.430/96, e depois incisos do mesmo dispositivo, na redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

No mais, a confiscatoriedade caracterizada pelo percentual fixado em lei para a penalidade em debate não merece apreciação por este Colegiado em razão do que dispõe a Súmula CARF nº 2 (*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*).

Por tais razões, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN e restabelecer o agravamento da penalidade.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Fl. 12 do Acórdão n.º 9101-005.229 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 10410.006121/2009-33

Voto Vencedor

Conselheira Livia De Carli Germano

Na sessão de julgamento fui designada para redigir o voto vencedor exclusivamente quanto ao mérito da presente lide, trazendo os fundamentos que levaram os Conselheiros a negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

O caso trata de aplicação de multa agravada a sujeito passivo que, intimado, não apresentou “Livros de Saídas e Livro Registro de Apuração do ICMS”, o que levou a autoridade fiscal a recorrer ao Fisco Estadual a fim de alcançar as provas que entendia necessárias para a lavratura dos autos de infração em questão.

A multa foi agravada com base no silêncio a uma única intimação, objeto do Termo de Início de Ação Fiscal cientificado ao sujeito passivo em 17 de agosto de 2009. O auto de infração, lavrado em 27 de outubro do mesmo ano, motiva o agravamento no fato de que “*o prazo há muito transcorreu sem que a empresa apresentasse os livros fiscais solicitados e nem sequer apresentasse qualquer manifestação formal, o que configura hipótese de agravamento prevista no art. 44 2º da Lei 9.430/96.*” (fl. 71).

O voto condutor do acórdão recorrido baseou-se no entendimento de que o agravamento da multa somente pode ser aplicado quando as informações solicitadas são necessárias ao trabalho da autoridade fiscal, concluindo ser incabível o agravamento da multa nas situações em que a autoridade fiscal já dispunha dos elementos necessários ao lançamento, bem como registrando que, no caso, a autoridade competente já tinha conhecimento da movimentação financeira e dos registros do ICMS da contribuinte.

Não obstante, como observado pelo voto da i. Relatora, sequer há evidências de que a autoridade fiscal já dispunha das informações do Fisco Estadual quando iniciou o procedimento fiscal. É certo, apenas, que a fiscalização teve início em razão de informações obtidas junto à Secretaria de Fazenda Estadual a respeito de “*significativa movimentação de vendas o ano-calendário, em torno de R\$4.200.000,00*” (trecho inicial do Termo de Início de Ação Fiscal), mas os documentos constantes dos autos levam à conclusão de que os detalhes quanto a tais movimentações somente foram obtidos pela autoridade fiscal após expirado o prazo de intimação ao sujeito passivo.

Esses são os fatos.

Quanto ao direito, como se sabe, a legislação prevê escalonamentos para as multas tributárias.

Assim, em caso de simples mora, a multa é graduada na medida do atraso e está limitada ao percentual de 20% (art. 61 da Lei 9.430/1996). Por sua vez, caso verificadas, por meio de lançamento de ofício (auto de infração), falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata, a multa será, em regra, aplicada no percentual de 75% (art. 44, I, da Lei 9.430/1996).

Essa multa de ofício de 75% pode ser majorada se e quando verificadas circunstâncias qualificantes (art. 44, I e §1º, da Lei 9.430/1996) ou agravantes (art. 44, I e §2º, da Lei 9.430/1996).

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

Existe um certo consenso de que a multa de ofício em sua modalidade qualificada depende da caracterização do *dolo* do sujeito passivo, eis que a norma tributária (art. 44, I e §2º, da Lei 9.430/1996) remete à verificação das condutas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964, isto é, sonegação, fraude e conluio.

O mesmo consenso não existe quanto à modalidade agravada, eis que a norma tributária traz circunstâncias objetivas, *in verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (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)

Nos termos do artigo 136 do CTN, as multas tributárias independem de dolo, salvo disposição em contrário:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, 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.

Diante disso, muitos sustentam que a hipótese de agravamento da multa é objetiva e resta configurada tão logo o sujeito passivo deixe de prestar esclarecimentos ou de apresentar os documentos descritos nos incisos II e III do §2º do artigo 44 da Lei 9.430/1996.

Não obstante, verifica-se que é usual que as autoridades fiscais reiterem a intimação após silêncio do sujeito passivo, concedam prazo adicional mesmo quando o requerimento seja efetuado após expirado o “prazo marcado”, e mesmo não estabeleçam o agravamento da multa em autos de infração em cujo procedimento fiscal envolva intimações simplesmente não respondidas pelo sujeito passivo.

A se considerar o tipo do agravamento da multa como objetivo e automático, isso poderia levar a que, inclusive, as autoridades fiscais que assim procedessem pudessem ser responsabilizadas, eis que, sendo sua atividade “vinculada e obrigatória” (artigo 142, parágrafo único, do CTN), não estaria a seu critério deixar de aplicar a multa uma vez que, supostamente, configurada a hipótese legal.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. **A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.** (grifamos)

Outra linha de pensamento tem interpretado a hipótese de agravamento da multa prevista no §2º do artigo 44 da Lei 9.430/1996 em conjunto não apenas com o artigo 136 do CTN, mas com outros dispositivos legais, tais como o artigo 112 do CTN:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Aponta-se, assim, limites ao alcance do artigo 136 do CTN, como leciona Florence Haret:

A despeito de o STJ atribuir responsabilidade objetiva para ‘multa por infração à legislação tributária’, tal termo deve ser interpretado restritivamente de modo a referir-se apenas quanto às multas moratórias. Isso muda por completo quando pensamos o tema das multas punitivas, exigindo-se dessas sempre a responsabilidade subjetiva e todas as intercorrências resultantes dessa natureza.” (HARET, Florence. **Multas Tributárias: conceitos Fundamentais e Regime Jurídico**. São Paulo: IDEA, 2015. p. 29)

Como bem pontuou o i. Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella em seu voto no acórdão 9101-005.012, julgado na sessão de 09 de julho de 2020, tratar o simples não atendimento a intimação como hipótese necessária *e suficiente* para agravamento da multa, em última análise, acaba por retirar da medida seu atributo de excepcionalidade. *In verbis* (grifamos):

(...)

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

Ainda que a Fazenda Nacional defenda hermenêutica literal e objetiva na interpretação da sua hipótese de aplicação, prevista no §2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 – supostamente, então, *bastando o contribuinte não atender, no prazo marcado, a intimação para prestar esclarecimentos ou apresentar a documentação requerida para*

sua aplicação – é também cabível e muito salutar uma outra leitura, mais subjetiva e consequential dessa mesma previsão legal, que prestigia a ponderação do valor jurídico efetivamente tutelado pela sua existência, que é coibir o embaraço, intencional, ao desempenho da atividade das Autoridades Fiscais.

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

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

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

(...)

A norma do §2º do artigo 44 da Lei 9.430/1996 descreve os específicos atos de deficiência no atendimento à fiscalização que o legislador elegeu como capazes de configurar causa de embaraço à fiscalização.

Não se nega que deve ser dada interpretação objetiva à norma legal que fixa as hipóteses de agravamento da penalidade, no sentido de se exigir que, para que haja agravamento da multa de ofício é *necessária* a verificação de pelo menos uma das específicas hipóteses descritas nos incisos do § 2º do artigo 44 da Lei 9.430/1996.

Não obstante – e é este, com a devida vênia, o ponto central da divergência com relação ao voto da i. Relatora --, não se considera a ocorrência de tais hipóteses como *suficiente* para a exasperação da penalidade. Em síntese, a ocorrência da hipótese legal, que é objetiva, seria condição *necessária*, mas não *suficiente*, não levando à *automática* exasperação da penalidade.

Considera-se exemplo disso o fato de a jurisprudência deste CARF ter se consolidado no sentido de que não se aplica o agravamento quando o não atendimento à intimação fiscal já produz consequências específicas previstas na legislação, como é o caso do arbitramento do lucro:

Súmula CARF 96: A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.

De fato, fossem as hipóteses do § 2º do artigo 44 da Lei 9.430/1996 necessárias e *suficientes* para o agravamento da multa, por que então se deveria deixar de agravar a penalidade quando o não atendimento à intimação também dê causa ao arbitramento dos lucros? É certo

que arbitramento do lucro não é penalidade, não sendo tal súmula baseada em aplicação do princípio do *non bis in idem*.

Tratando-se a verificação da conduta descrita na lei como apenas necessária, mas não suficiente para que a multa possa ser agravada, é preciso então definir o que caracterizaria então esse *plus* na conduta.

A questão passa a ser, assim, quanto à definição desse *plus*, e a qual conduta ele se refere: se do sujeito passivo ou da autoridade fiscal.

Nesse ponto, há duas linhas de pensamento mais extremas: uma que exige como requisito para a aplicação da multa qualificada a caracterização do *dolo do sujeito passivo*, e outra que entende que a autoridade fiscal deve fazer *prova de efetivo embaraço* causado à administração tributária.

No meio termo, estão os casos em que se exige da autoridade fiscal o estabelecimento de uma relação entre a ausência de atendimento à intimação (conduta necessária ao agravamento da multa) e algum nível de prejuízo aos trabalhos de fiscalização, de forma que se permaneça a tratar a hipótese de agravamento da multa como excepcional e extrema.

Essa parece ter sido a linha de raciocínio do acórdão recorrido, também adotada por outros precedentes deste CARF, por exemplo:

Acórdão 9101-005.012, de 9 de julho de 2020 (trecho de voto citado acima)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2009 MULTA AGRAVADA. ATRASO E ATENDIMENTO PARCIAL DAS INTIMAÇÕES. INOCORRÊNCIA DE OBSTRUÇÃO OU EMBARAÇO. AFASTAMENTO DO AUMENTO DA SANÇÃO. Se o contribuinte, durante o procedimento fiscal, apresenta-se e traz parte da documentação solicitada, ainda que a destempo, não se sustenta a presença de obstrução ou de embaraço para justificar e motivar a majoração sancionatória prevista no §2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96. In casu, reforça o descabimento da ampliação da pena o fato da inércia pontual e do atraso do contribuinte verificados não representarem efetivo obstáculo na apuração da infração tributária, propriamente considerada, além da constatação de que tais falhas apenas dariam margem a consequências potencialmente desfavoráveis ao próprio sujeito passivo.

Acórdão 9101-002.326, de 4 de maio de 2016

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2003 AGRAVAMENTO DO PERCENTUAL DA MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO COM EVIDENCIADOS PREJUÍZO AO ERÁRIO. Dá ensejo ao agravamento da multa condutas omissivas do contribuinte que obstaculizem injustificadamente o bom andamento do procedimento de fiscalização a ponto de prejudicar a arrecadação tributária a que faria jus o erário público.

Acórdão 9303-001.727, de 7 de novembro de 2011

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL COFINS**

Período de apuração: 31/01/2003 a 31/12/2004

MULTA AGRAVADA.

Incabível aplicação de multa agravada por acusação de embaraço à fiscalização, quando o contribuinte, apesar de fora do prazo, atende aos termos da intimação e ainda verifica-se que o Fisco possuía em seu poder documentos que possibilitavam efetuar o lançamento.

Para isso, inclusive, serviria a lavratura do Termo de Embaraço à Fiscalização, a fim de documentar tal prejuízo bem como dar ciência ao sujeito passivo de sua ocorrência.

No presente caso, não houve a lavratura do referido termo, pelo contrário, a exasperação da multa teve por base exclusivamente o não atendimento a uma única intimação, sequer reiterada. **Seguindo esta linha intermediária é que prevaleceu no Colegiado a conclusão de que a multa agravada no presente caso não é devida.**

Observe, apenas por transparência, que esta Conselheira filia-se à posição de que é implícito ao requisito de prejuízo aos trabalhos da fiscalização a *intenção* do sujeito passivo de prejudicar a investigação fiscal (conforme expresso em declaração de voto no acórdão 9101-005.012, julgado na sessão de 09 de julho de 2020). Nessa mesma linha já se posicionou esta CSRF (por exemplo, acórdão 9101-002.066, de 13 de novembro de 2014).

Isso porque, toda deficiência no atendimento à fiscalização certamente gera consequências, a começar pela necessidade de a autoridade fiscal de socorrer de outros atores para a obtenção das provas que entende necessárias, seja o Fisco Estadual, como foi o caso dos autos, seja mediante a intimação de terceiros ou obtenção de informações junto a instituições financeiras, como previsto nos artigos 197 a 200 do CTN. Mas o fato de a autoridade fiscal ter que tomar providências adicionais em virtude da forma como o sujeito passivo atendeu à fiscalização não pode ser tomado como suficiente a caracterizar o prejuízo aos trabalhos fiscais – e interpretar o contrário faria com que, novamente, a hipótese de agravamento da multa deixasse de ser excepcional e extrema e passasse a ser a regra.

Não nego, com isso, a linha intermediária acima exposta, apenas se lhe acrescento um ponto, qual seja, o de que, na visão desta Conselheira, o referido *plus* na conduta consiste na verificação de um prejuízo *intencional* aos trabalhos da fiscalização. E como não se pode tomar o não atendimento à fiscalização como um comportamento que possuiria um dolo implícito de embaraçar a fiscalização, caberia então à autoridade autuante que pretendesse aplicar a multa de ofício em sua modalidade agravada basear a exasperação em aspectos específicos da conduta do sujeito passivo que pudessem indicar a sua intenção de prejudicar o trabalho fiscal – os exemplos mais clássicos são os casos em que a autoridade fiscal observa haver pedidos de extensão de prazo reiterados, e/ou próximos ao prazo decadencial, a intencional disponibilização de documentos de forma não organizada, dentre outros.

Mas, novamente ressalto, prevaleceu no Colegiado a posição intermediária, não se exigindo, necessariamente, para o agravamento da multa, o aspecto da intenção/dolo do sujeito passivo, mas apenas excluindo a exasperação no caso concreto antes as circunstâncias de fato já descritas (não atendimento a uma única intimação, sequer reiterada). A ementa do julgado

reflete a posição que alcançou maioria, em observância ao artigo 63, § 8º do Anexo II do Regimento Interno deste CARF.

Conclusão

Acompanhando o voto da i. Relatora quanto ao conhecimento, no mérito, ante o exposto, oriento meu voto para negar provimento ao recurso especial.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano