



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

**Processo nº** 10410.722499/2014-45  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9202-005.749 – 2ª Turma  
**Sessão de** 30 de agosto de 2017  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** BERENICE ARAÚJO DA SILVA

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Exercício: 2012

LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA AGRAVADA - NÃO ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO PARA PRESTAR ESCLARECIMENTOS - CABIMENTO.

Não é cabível a aplicação da multa agravada quando o contribuinte, nos prazos estipulados, presta esclarecimentos em resposta a intimações da autoridade fiscal, realizadas consoante o permissivo legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, que lhe deu provimento. Votaram pelas conclusões as conselheiras Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior – Relator

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior e João Victor Ribeiro Aldinucci (Suplente convocado).

## Relatório

Em litígio, o teor do Acórdão nº 2202-003.460, prolatado pela 2ª Turma Ordinária da 2ª. Câmara da 2ª Seção de Julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais na sessão plenária de 15 de junho de 2016 (e-fls. 1.558 a 1.575). Ali, por maioria de votos, deu-se parcial provimento ao Recurso Voluntário, na forma de ementa e decisão a seguir:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA  
IRPF*

*Exercício: 2012*

*NULIDADE. IRREGULARIDADE NA EMISSÃO OU CIÊNCIA  
DO MPF. INEXISTÊNCIA.*

*O Mandado de Procedimento Fiscal é um instrumento de controle interno da Administração Tributária, sendo possível verificar a sua autenticidade na página da Secretaria da Receita Federal do Brasil na Internet, descabendo, no caso dos autos, pleitear nulidade do lançamento por irregularidade na emissão ou ciência desse mandado.*

*SIGILO BANCÁRIO. EXAME DE EXTRATOS.  
DESNECESSIDADE DE AUTORIZAÇÃO JUDICIAL.*

*Válida é a prova consistente em informações bancárias requisitadas em absoluta observância das normas de regência e ao amparo da lei, sendo desnecessária prévia autorização judicial. Havendo procedimento de ofício instaurado, a prestação, por parte das instituições financeiras, de informações solicitadas pelos órgãos fiscais tributários do Ministério da Fazenda, não constitui quebra do sigilo bancário, mas tão somente sua transferência para o Fisco.*

*REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÃO  
FINANCEIRA. REGULARIDADE.*

*Regular a emissão de Requisição de Movimentação Financeira (RMF), quando a contribuinte, regularmente intimada, não fornecer as informações sobre sua movimentação financeira.*

*OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE  
EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ARTIGO 42 DA LEI Nº 9.430,  
DE 1996.*

*Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, a Lei nº 9.430/1996, 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 a origem dos recursos utilizados nessas operações.*

*OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.  
ORIGEM NÃO COMPROVADA. ATIVIDADE RURAL*

*Para que a origem dos depósitos bancários seja considerada como atividade rural, é necessário que haja prova inequívoca de que a renda auferida decorreu em face do exercício dessa atividade.*

**MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA.**

*O agravamento da multa de ofício em razão do não atendimento à intimação para prestar esclarecimentos não se aplica nos casos em que a omissão do contribuinte já tenha consequências específicas previstas na legislação.*

**Recurso Voluntário Provido em Parte**

*Decisão: por maioria de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso, para desagravar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, vencidos os Conselheiros Martin da Silva Gesto (Relator) e Dilson Jatáhy Fonseca Neto, que deram provimento em maior extensão. O voto do Conselheiro Marcio de Lacerda Martins (Suplente convocado) foi proferido na sessão de 11/05/2016, no mesmo sentido do voto vencedor. Foi designado o Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa para redigir o voto vencedor.*

Enviados os autos à Fazenda Nacional em 06/09/2016 (e-fl. 1576) para fins de ciência da decisão, insurgindo-se contra aquela, sua Procuradoria apresenta, em 18/10/2016 (e-fl. 1594), Recurso Especial, com fulcro no art. 67 do anexo II ao Regimento Interno deste Conselho Administrativo Fiscal aprovado pela Portaria MF nº. 256, de 22 de julho de 2009, então em vigor quando da propositura do pleito recursal (e-fls. 1577 a 1593).

O recurso foi regularmente admitido pelos despachos de e-fls. 1595 a 1599, dizendo respeito exclusivamente à redução do agravamento da multa ao percentual de 75%.

Quanto à matéria, alega-se divergência em relação ao decidido, em 27/04/2006, no Acórdão 104-21.564, de lavra da 4ª. Câmara do então 1º. Conselho de Contribuintes, bem como ao decidido pela 2ª. Câmara do referido 1º. Conselho, agora no Acórdão 102-46.359, prolatado em 24 de maio de 2007, de ementas e decisões a seguir transcritas.

**Acórdão 104-21.564**

**DECADÊNCIA - AJUSTE ANUAL - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO** - Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independentemente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação, hipótese em que o direito de a Fazenda Nacional lançar decai após cinco anos contados de 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado.

**INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE** - A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos legais. As leis regularmente editadas segundo o processo legislativo gozam de presunção de

*constitucionalidade e de legalidade, até decisão em contrário do Poder Judiciário.*

*QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO VIA ADMINISTRATIVA - ACESSO ÀS INFORMAÇÕES BANCÁRIAS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL - É lícito ao fisco, mormente após a edição da Lei Complementar nº. 105, de 2001, examinar informações relativas ao contribuinte, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis, independentemente de autorização judicial.*

*INSTITUIÇÃO DE NOVOS CRITÉRIOS DE APURAÇÃO OU PROCESSOS DE FISCALIZAÇÃO - APLICAÇÃO DA LEI NO TEMPO - Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas (§ 1º, do artigo 144, da Lei nº. 5.172, de 1966 - CTN).*

*OMISSÃO DE RENDIMENTOS - VALORES RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS - FATO GERADOR DE IMPOSTO DE RENDA - Constatada a existência, entre os depósitos bancários, de valores relativos a rendimentos recebidos de pessoa física, devem estes ser tributados em separado, mediante a aplicação da legislação pertinente.*

*OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - ARTIGO 42, DA LEI Nº. 9.430, DE 1996 - Caracteriza omissão de rendimentos a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.*

*PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS - DO ÔNUS DA PROVA - As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.*

*SANÇÃO TRIBUTÁRIA - MULTA QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa qualificada seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. A prestação de informações ao fisco em resposta à intimação emitida divergentes de dados*

*levantados pela fiscalização, a falta de apresentação de Declarações de Ajuste Anual, bem como a apuração de depósitos bancários em contas de titularidade do contribuinte não justificados e nem declarados, independentemente do montante movimentado, por si só, não caracterizam evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996.*

*MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA - É incabível, por expressa disposição legal, a aplicação concomitante de multa de lançamento de ofício exigida com o tributo ou contribuição, com multa de lançamento de ofício exigida isoladamente. (Artigo 44, inciso I, § 1º, itens II e III, da Lei nº. 9.430, de 1996).*

*MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - AGRAVAMENTO DE PENALIDADE - FALTA DE ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO PARA PRESTAR ESCLARECIMENTOS - A falta de atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, à intimação formulada pela autoridade lançadora para prestar esclarecimentos, autoriza o agravamento da multa de lançamento de ofício, quando a irregularidade apurada é decorrente de matéria questionada na referida intimação.*

*ACRÉSCIMOS LEGAIS - JUROS - O crédito tributário não integralmente pago no vencimento, a partir de abril de 1995, deve ser acrescido de juros de mora em percentual equivalente à taxa referencial SELIC, acumulada mensalmente. Preliminar de decadência acolhida.*

*Preliminar de nulidade rejeitada.*

*Recurso parcialmente provido.*

*Decisão: por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência relativamente ao exercício de 1999, arguida pelo Relator, vencidos os Conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa, Maria Beatriz Andrade de Carvalho e Maria Helena Cotta Cardozo e, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade por quebra de sigilo bancário. No mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reduzir a multa qualificada aplicada no percentual de 225% para multa normal agravada no percentual de 112,5%, bem como excluir da exigência a multa isolada, aplicada concomitantemente com a multa de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.*

#### **Acórdão 102-46.359**

*IRPF - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - DECADÊNCIA - O direito de a Fazenda Pública constituir de ofício o crédito tributário relativo ao imposto de renda da pessoa física, extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, inc. I).*

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - DIREITO DE DEFESA - O direito de defesa no processo administrativo fiscal é exercido após a instauração da fase litigiosa, com a impugnação, e, posteriormente, com o recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes, nos prazos estabelecidos pelos arts. 15 e 33 do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972. Durante a ação fiscal, destinada a verificar a regularidade da situação fiscal do contribuinte, inexistente litígio que enseje alegação de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa.*

*IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - São tributáveis os valores relativos ao acréscimo patrimonial, quando não justificados pelos rendimentos tributáveis, isentos, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.*

*OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Com o advento da Lei nº 9.430/96, caracteriza-se também omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular não comprove a origem dos recursos utilizados, observadas as exclusões previstas no § 3º, do art. 42, do citado diploma legal.*

*IRPF - MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Comprovado o evidente intuito de fraude mediante ação ou omissão tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 72) justifica-se a aplicação da multa qualificada, tipificada no inc. II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.*

*MULTA DE OFÍCIO - ALEGAÇÃO DE CONFISCO E DE INCONSTITUCIONALIDADE - IMPROCEDÊNCIA - A multa de ofício nos casos de falta de pagamento do imposto e de declaração inexata tem previsão legal específica (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, inc. I). Pressupõe-se, portanto, que os princípios constitucionais estão nela contemplados pelo controle a priori da constitucionalidade das leis. Enquanto não for declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, que cuida do controle a posteriori, a lei não pode deixar de ser aplicada se estiver em vigor e nem comporta discricionariedade, tendo em vista que a atividade do lançamento é vinculada e obrigatória e a responsabilidade por infrações independe da intenção do agente ou responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato (CTN, arts. 136 e 142). A apreciação de alegação de inconstitucionalidade de lei compete exclusivamente ao Poder Judiciário, sendo vedada sua apreciação na via administrativa pelo Conselho de Contribuintes (Regimento Interno, art. 22A).*

*AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO - Nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo de intimação da autoridade fiscal, é cabível o agravamento da multa, com amparo no § 2º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

*Preliminares rejeitadas.*

*Recurso negado.*

*Decisão: por maioria de votos, AFASTAR a preliminar de decadência, por unanimidade de votos, REJEITAR as demais preliminares arguidas, e, no mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Ezio Giobatta Bernardinis.*

Em linhas gerais, argumenta a Fazenda Nacional em sua demanda:

a) No recorrido, foi descartada a possibilidade de agravamento da multa de ofício na forma do art. 44, inciso I e §2º da Lei nº 9.430/1996, quando a inércia do contribuinte é pressuposto para aplicação da presunção prevista no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, e não resultou em embaraço para constituição do crédito tributário. Já os paradigmas consideraram ser aplicável o agravamento da penalidade, sem qualquer ressalva e a despeito da aplicação da presunção prevista no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, bastando para isso o desatendimento às intimações fiscais. Portanto, resta patente a divergência jurisprudencial nessa matéria;

b) A decisão recorrida considerou incabível o agravamento da multa, pois a não apresentação dos extratos bancários e da documentação comprobatória da origem dos recursos depositados em suas contas bancárias não obstou a atividade fiscal, pelo contrário, a facilitou, pois tal conduta teve como consequência direta a caracterização da infração de omissão de rendimentos por presunção legal.

Ressalta, a propósito, a Fazenda Nacional, porém, que, em nosso ordenamento, a Administração Tributária não fica engessada pela inércia do contribuinte e, se não há a possibilidade de obter as informações necessárias à constituição do crédito tributário, nos casos nos quais realmente se revele imprescindível a participação do contribuinte, o ordenamento jurídico mune o Fisco com outros instrumentos, como a possibilidade de arbitramento, com a inversão do ônus da prova em virtude de presunções legais;

c) Entende, assim, que, diante de princípios básicos de hermenêutica, aonde o legislador não discriminou não é lícito ao julgador discriminar. Assim, é cediço que a norma, ao determinar o agravamento não exige demonstração de prejuízo para a imposição do percentual ali discriminado. Ademais, ainda no campo da interpretação das normas jurídicas, como acima foi demonstrado, à Administração Tributária sempre foi conferido um acervo instrumental para lhe aparelhar diante da inércia do contribuinte. Logo, nos termos da lógica desenvolvida no aresto impugnado, a norma sancionadora revelar-se-ia inútil, pois o ordenamento jurídico sempre outorgou vias alternativas ao Fisco quando prostrado diante da falta de cooperação pelo contribuinte.

Não se supõe normas com prescrições inúteis, com fins inúteis. A LC nº 105 e a presunção legal estabelecida na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, muito embora tenham facilitado o trabalho de investigação do Fisco, não instauraram nenhum novo regime, a

par de determinar interpretação diversa da norma sancionadora. Repita-se: o ordenamento jurídico sempre outorgou vias alternativas à Administração Tributária para que pudesse legitimamente o lançamento do crédito tributário, ainda que sem a participação e colaboração do contribuinte;

d) Entende ser de evidência solar que a norma pretende punir o contribuinte que não colabora com o Fisco, consubstanciando materialização do princípio da igualdade. Afinal, não se poderia tratar da mesma forma, o contribuinte imbuído de boa-fé que contribui com a sociedade, colaborando com a verificação das obrigações tributárias. Com efeito, diferentemente do que poderia ocorrer em outros ramos do Direito, no direito tributário os fiscalizados possuem o dever de colaborar com os fiscais. Esse dever está previsto nos artigos 194, 195 e seguintes do Código Tributário Nacional;

e) Além do mais, o efetivo prejuízo não é elemento do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Não exige a norma a demonstração da ocorrência do efetivo prejuízo, muito menos que essa demonstração seja realizada pela Fazenda Pública. Não imputa a norma esse ônus ao Fisco. O efetivo prejuízo é presumido pela norma, pelo descumprimento do dever de colaborar por parte do contribuinte.

Não se pode confundir a existência de presunções legais com a penalidade que é aplicada em razão da inércia do contribuinte em atender às intimações do Fisco no prazo assinado. Não se olvida de que de um único ato, possam derivar diferentes efeitos jurídicos. Veja-se ainda que, mesmo sendo atendidas as intimações pelo contribuinte, ainda assim pode ser aplicada a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996. O entendimento vergastado no acórdão recorrido, portanto, afronta o princípio da isonomia, beneficiando os contribuintes que não colaboram com o Fisco;

f) O auditor fiscal no Auto de Infração e no Termo de Verificação Fiscal descreveu detalhadamente todo o procedimento que culminou com o agravamento da multa, indicando todas as solicitações realizadas e as intimações efetuadas pelo Fisco.

Ressalte-se que a matéria das intimações, os esclarecimentos, as provas requeridas, todas tinham pertinência com o lançamento em testilha. Outrossim, não ficou comprovado no feito motivo de força maior que impedisse o contribuinte de atender as intimações fiscais tempestivamente;

g) A omissão do sujeito passivo ficou devidamente caracterizada, pois não apresentou os extratos bancários e demais documentos solicitados pela Fiscalização. Cabível, portanto, o agravamento da multa, devendo prevalecer o entendimento exarado nos acórdãos paradigmas, uma vez que se mostra correto o procedimento adotado pela autoridade fiscal, razão pela qual o lançamento deve ser mantido e o acórdão recorrido reformado no ponto atacado.

Encaminhados os autos à autuada para fins de ciência, ocorrida em 21/12/2016 (e-fl. 1603), a contribuinte quedou inerte quanto à apresentação de contrarrazões e/ou Recurso Especial de sua iniciativa.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Relator

Pelo que consta no processo quanto à sua tempestividade, às devidas apresentação de paradigma consistente e indicação de divergência, o recurso atende aos requisitos de admissibilidade e, portanto, dele conheço.

Passo, assim, à análise de mérito.

Em análise, o art. 44, § 2º, inciso I, da Lei nº. 9.430, de 1996, em sua redação vigente à época do lançamento, *verbis*:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*§ 1º. O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998). (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*§ 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)*

*(...)*

Como já tive oportunidade de me manifestar em outros feitos no âmbito deste CARF, entendo, com a devida vênia a posicionamentos diversos (que vinculam a caracterização do agravamento à existência ou não de possibilidade de obtenção pela Fiscalização dos elementos de interesse objeto de intimação e/ou à existência de prejuízo à referida Fiscalização), que a correta aplicação do dispositivo acima é no sentido de que sempre que restar comprovado o não-atendimento de intimações por parte do contribuinte, uma vez realizadas as citadas intimações consoante o permissivo legal para tal, de se aplicar a multa agravada de 112,5%.

Entendo que a intenção do legislador, ao editar o referido dispositivo, foi o de reforçar o poder da autoridade fiscalizadora, no sentido de evitar que intimações sejam simplesmente "ignoradas", violando-se, assim, o dever de colaboração do contribuinte para com o Fisco, sem que tal fato conduzisse a sanção.

Em meu entendimento, independe a referida sanção do fato da Fiscalização, anteriormente ou posteriormente à prática da conduta expressamente descrita no dispositivo acima (no caso, em seu §2º, I, não prestar esclarecimentos no prazo marcado pela intimação), ter acesso aos elementos de interesse, seja por meios próprios, através de instrumentos alternativos instituídos pelo legislador tributário (tais como o RMF), seja por posterior entrega voluntária do contribuinte.

Ou seja, entendo que uma vez caracterizada, no curso da ação fiscal, a conduta prevista pelo dispositivo, de não prestação de esclarecimentos no prazo hábil, de se aplicar a penalidade. Assim, portanto, alinho-me à interpretação propugnada pela recorrente e pelos paradigmas colacionados aos autos.

Enxergo mesmo, no dispositivo tributário em comento, semelhanças com a formulação comumente empregada pelo legislador penal para a definição de tipos omissivos próprios, onde a prática da conduta (por definição, necessariamente volitiva) leva imediatamente à cominação de sanção, de forma que também é de se admitir, *in casu*, o afastamento da aplicação da referida penalidade tributária, caso se vislumbre ocorrência de motivo de força maior (com o consequente afastamento da conduta), afastando-se, nesta hipótese, a caracterização de omissão na prestação de esclarecimentos dentro do prazo.

Feita tal digressão, verifico, ao compulsar os autos, que, no caso em questão, o conjunto de intimações e respostas da contribuinte pode ser assim resumida:

| <b>Termo</b>                                             | <b>Teor do Termo</b>                                                                                                          | <b>Ciência do Contribuinte</b> | <b>Resposta</b>                | <b>Teor da Resposta</b>                                                                                    |
|----------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|--------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. Termo de Início de Procedimento Fiscal (e-fls. 16/17) | Solicitação de extratos bancários, documentação referente a rendimentos tributáveis, alienação de bens e dinheiro em espécie. | 13/02/2014 (e-fl. 18)          | e-fls. 19 a 31, em 06/03/2014. | Alegação de sigilo bancário quanto aos extratos bancários e explicações acerca dos demais itens intimados. |
| 2. Termo de Intimação 001 (e-fls. 262 a 296)             | Comprovação, mediante hábil e idônea de valores creditados em contas-corrente do contribuinte.                                | 06/06/2014 (e-fl. 297)         | e-fls. 299/300, em 30/06/2014. | Solicitação de prazo de 120 dias para cumprimento.                                                         |
| 3. Termo de Intimação 002 (e-fls. 303/304)               | Concessão de prazo adicional de 30 dias para o Termo de Intimação 001, até 01/08/2014.                                        | 17/07/2014 (e-fl. 304)         | e-fls. 306/307, em 01/08/2014. | Solicitação de prazo de 120 dias para cumprimento.                                                         |
| 4. Termo de Intimação 003 (e-fls. 309/310)               | Concessão de prazo adicional de 30 dias para o Termo de Intimação 001, até 08/09/2014.                                        | 11/08/2014 (e-fl. 311)         | e-fls. 312/313, em 09/09/2014. | Solicitação de prazo de 120 dias para cumprimento.                                                         |

Nota-se, a propósito, que:

a) Em nenhum momento a autuada deixou de comparecer à ação fiscal, havendo resposta a todas as intimações feitas pela autoridade fiscal, sempre dentro do prazo, a menos da última solicitação de prazo adicional, que não foi aceita pela fiscalização, a qual, inclusive, lavrou o auto de infração 3 dias após esta última solicitação ter sido protocolizada (AI lavrado em 12/09/2014, consoante e-fl. 3);

b) A não prestação de esclarecimentos objeto de agravamento, aqui, se limitou à não comprovação de créditos ocorridos em conta-corrente do autuado mediante documentação hábil e idônea (objeto dos termos de intimação 001 a 003), e, repita-se, se concretizou mediante a não aceitação, pela autoridade fiscal, da solicitação, pela contribuinte, de prazo adicional para fins de comprovação de um total de 1.589 créditos, objeto do termo de intimação 001. Noto, ainda, que entre a ciência do contribuinte da primeira solicitação de comprovação de origem de créditos (ocorrida em 06/06/2014, consoante e-fl. 297) e a lavratura

do auto de infração (ocorrida em 12/09/14, consoante e-fl. 3) decorreram pouco mais de três meses.

Diante de tal situação fático-probatória, com a devida vênia à autoridade fiscal e à autoridade julgadora de primeira instância, entendo não ter restado caracterizada, *in casu*, a prática da conduta determinada pelo art. 44, §2º, I, da Lei nº. 9.430, de 1996.

Ressalto, inicialmente, uma vez mais, que, na forma do quadro acima, nenhuma das intimações da autoridade fiscal foi ignorada. Ainda, não comungo da idéia que o contribuinte ao solicitar prazo, a meu ver razoável (**120 dias**), para a comprovação de origem, mediante documentação hábil e idônea, de **1589 créditos** (estes foram os esclarecimentos solicitados), ao ver sua solicitação rejeitada pela autoridade fiscal, com a subsequente lavratura de Auto de Infração, tenha violado o dever de colaboração para com o Fisco.

Ou seja, não me parece razoável concluir que possa se caracterizar ter sido tal dever de colaboração (ou que esclarecimentos não tenham sido prestados) violado, pelo fato do contribuinte não ter tido uma solicitação razoável de prazo para cumprimento da intimação de comprovação de créditos aceita pela autoridade lançadora, sendo esta a única evidência que se tem nos autos acerca da não prestação de esclarecimentos, além da não entrega de extratos, em momento, note-se, onde a discussão acerca da quebra de sigilo bancário ainda não se encontrava no atual estágio de pacificação, através do julgamento conjunto de cinco processos acerca do tema, concluído pelo Plenário do STF em 24/02/2016.

Assim, de se manter a redução da multa do patamar de 112,5% para o patamar de 75%, na forma realizada pelo Colegiado *a quo* e, destarte, diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

(assinado digitalmente)  
Heitor de Souza Lima Junior