



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

Processo nº 10580.732912/2010-02
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-003.987 – 2ª Turma
Sessão de 10 de maio de 2016
Matéria IRPF - Multa Agravada pelo não atendimento de intimações na glosa de despesas
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MARIA HELENA BOTELHO DE ALENCAR FERREIRA CRUZ

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

ANO-CALENDÁRIO: 2006, 2007, 2008

MULTA AGRAVADA PELO NÃO-ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO PARA PRESTAR ESCLARECIMENTOS.

Incabível a aplicação da multa agravada, no caso de lançamento de ofício, no percentual de 112,5% (cento e doze e meio por cento), quando não configurada a violação pelo contribuinte ao dever de colaborar com a autoridade fiscalizadora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (Relatora), Maria Helena Cotta Cardozo e Carlos Alberto Freitas Barreto, que deram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior.

(Assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(Assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

(Assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior - Redator designado

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Maria Teresa Martinez Lopez (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Gerson Macedo Guerra.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração referente a crédito tributário do Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF, **apurado sobre glosa de despesas dedutíveis**, relativo aos anos-calendário 2006, 2007 e 2008, em face da contribuinte MARIA HELENA BOTELHO DE ALENCAR FERREIRA CRUZ, no montante de R\$ 178.710,88, sendo R\$ 51.130,39, de imposto; R\$ 12.537,13 de juros de mora calculados até 31/12/2010 e R\$ 115.043,36 de multa.

De acordo com o termo de verificação fiscal (fls. 10), a fiscalização teve como objeto a análise dos valores utilizados como deduções nas declarações de rendimentos dos anos-calendário 2006 a 2008. Assim, descreveu o Auditor:

"A contribuinte foi intimada, por meio do Termo de Início do Procedimento Fiscal lavrado em 08/11/2010, a apresentar a documentação comprobatória das deduções dos rendimentos tributáveis relativos aos anos-calendário de 2006, 2007 e 2008, sendo fixado o prazo de 5 (cinco) dias úteis para o atendimento, em obediência ao disposto no art. 19, § 1º, da Lei nº 3.470/1958 (com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001). No dia 25/11/2010 foi solicitada a prorrogação do prazo, sendo concedido mais dez dias, no entanto mesmo este prazo estendido foi ultrapassado sem que a contribuinte se manifestasse.

2- INFRAÇÃO APURADA - REDUÇÃO INDEVIDA DA BASE DE CÁLCULO

Segundo o Decreto 3000 de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda -RIR/99):

Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei 5.844, de 1943, art. 11, §3º).

Como a contribuinte acima identificada não apresentou qualquer comprovação relativa às deduções declaradas, apesar de regularmente intimada, serão glosadas todas as deduções relativas aos anos-calendário 2006, 2007 e 2008, conforme demonstrado nas tabelas abaixo. Serão mantidas apenas as deduções relativas à previdência oficial, pois estão comprovadas pelas Declarações do Imposto Retido na Fonte - DIRF apresentadas pelas fontes pagadoras.

(...)

A prática sistemática de pleitear deduções não comprovadas, em três anos-calendário consecutivos, demonstra que a contribuinte agiu com dolo, objetivando reduzir a base de cálculo do imposto, de modo a aumentar indevidamente o valor a ser restituído.

Corroborar com esta conclusão o fato de termos verificado a inclusão, no ano-calendário 2006, de despesas médicas lastreadas em recibos supostamente emitidos pela fisioterapeuta Mariana da Silva Passos. Estas despesas médicas não podem ser aceitas, em função do Ato Declaratório Executivo DRF/SDR nº 28/2010, publicado em 10/09/2010, que declarou estes recibos inidôneos, conforme Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz. No processo administrativo nº 10580.726295/2010-06, ao qual a fiscalizada pode obter vista caso deseje, ficou demonstrado que a citada profissional não prestou serviços aos supostos pacientes, mas teve seu nome e CPF utilizados para obtenção de restituições indevidas.

Conseqüentemente, será aplicada a multa qualificada do art. 957, inciso II, do RIR/99:

Art. 957. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44):

II - de cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Será aplicado, ainda, o agravamento de penalidade previsto no art. 959 do RIR/99, devido ao não atendimento da intimação. Assim sendo, o percentual da multa de ofício a ser aplicada será de duzentos e vinte e cinco por cento."

(destaques não constam do relatório fiscal)

A ciência do auto de infração se deu em 18 de dezembro de 2010, consoante Aviso de Recebimento acostado às folhas 45.

Inconformada, a contribuinte apresentou impugnação ao lançamento em 18 de janeiro de 2011. Foi proferida decisão pela 3ª Turma de Julgamento da DRJ de Salvador, fls. 67, que manteve a autuação do IRPF nos anos calendários 2006 a 2008.

Inconformado a Contribuinte apresentou recurso voluntário, fls. 76, abaixo transcrito:

"DO CONTEXTO DA AUTUAÇÃO

Cronológica e consequencialmente, a presente autuação decorre das constatações apuradas pelo I. Auditor Fiscal Autuante no processo de nº 10580.726295/2010-06. Como pelo próprio Autuante consignado no termo de verificação fiscal, naquele Fisioterapeuta, estavam sendo utilizados em declarações de ajuste de terceiros, pela indicação da realização de despesas médicas, CUJOS valores apresentados nas declarações serviram para a realização de dedução da base de cálculo do IRPF.

Pelo que se vê do termo de verificação e das anexas declarações de ajuste anual da Recorrente, relativas ao período autuado,

ela teria se valido desse expediente no exercido de 2007 (ano-base 2006).

Ainda pelo que consta da "súmula administrativa de documentação tributariamente ineficaz" expedida em decorrência daquele processo - cuja vista fora negada à Autuada, mas franqueada a obtenção de cópias sob restrição, com o fim de preservar os dados dos demais contribuintes envolvidos naquela apuração - todos os contribuintes identificados pela Fiscalização como tendo se utilizado do uso dos dados da referida profissional para fins de obtenção da dedução da base de cálculo do IRPF passaram a ser intimados pela Fiscalização para fins de apresentação de documentos comprobatórios das referidas despesas médicas.

Dai, em resumo, a fiscalização identificou 02 grupos de pessoas: um, composto por 04 contribuintes, que direta ou indiretamente comprovaram a realização das despesas e que pela própria profissional haviam sido identificados; e outro, composto por 15 contribuintes, que ou não compareceram à convocação, OU quando compareceram, não exibiram qualquer documento comprobatório da realização das despesas.

A despeito do objetivo específico de editar a súmula administrativa para declarar tributariamente ineficazes os recibos supostamente emitidos pela referida profissional de Fisioterapia MARIANA DA SILVA PASSOS ou fraudados em detrimento desta, com exceção daqueles que ela própria havia reconhecido, a apuração empreendida no bojo daquele processo concluiu ainda por outros relevantes elementos, que precisam ser destacados nesta oportunidade para bem situar a condição da Recorrente e suas razões de defesa: nota comum nas declarações de ajuste dos contribuintes que teriam se valido, indevidamente, da indicação da referida profissional como beneficiária de despesas médicas, foram, também, a indicação da realização de outras despesas [depois certificadas igualmente como não comprovadas] passíveis de dedução, tais como pensão alimentícia, despesas com dependentes, com instrução (educação), médicas e previdência privada.

Com efeito, extrai-se da súmula administrativa em questão (cópia anexa) :

(...)

7.8 - Os USUÁRIOS selecionados foram divididos em dois grandes grupos: os -I pacientes reconhecidos pela fiscalizada e os outros 15, dentre os não reconhecidos como seus pacientes. Todos foram intimados, por via postal, a apresentar comprovantes de todas as deduções constantes das suas declarações de ajuste anual, nos períodos sob exame. Isto foi feito por ter sido notado, no grupo dos 15 pacientes não reconhecidos, montantes desproporcionais de deduções de previdência privada, despesas de instrução e pensão alimentícia, além, obviamente, das despesas médicas. (...)

7.9,2 - (...) Os membros deste grupo, de modo geral, alegaram ^extravio de documentos, ou então alegaram que entregavam a feitura das declarações a terceiros e nem sabiam das irregularidades. Ao fim da análise dos documentos, **todos, sem exceção**, foram objeto de lançamento de ofício com glosas de deduções. Por oportuno, ressalte-se que as glosas foram variadas, pois houve falta de comprovação em outras deduções além das despesas médicas, como dependentes, despesas de instrução, previdência privada ou pensão alimentícia. Ou seja, além de despesas médicas fictícias, apuramos também outras deduções fictícias.

Portanto, embora não fosse esse o objeto daquele processo, repita-se, consignou-se, na própria súmula administrativa uma unidade no modus operandi daqueles que se utilizavam de recibos da profissional MARIANA DA SILVA PASSOS, seja no que se refere a natureza das despesas deduzidas, seja, ainda, com o possível desígnio de reduzir o valor do imposto a pagar ou obter saldo a restituir, através da declaração de ajuste pautada em informações inverídicas - e assim qualificadas porque não comprovadas. Além disso, o fato também comum, de serem suas declarações preenchidas e transmitidas por terceiros.

Importante consignar que, a despeito disso, a Recorrente não foi instada, naquele processo, a manifestar-se. Somente no último dia do prazo para a sua defesa conseguiu obter, de forma completa, as cópias respectivas."

Alegou ainda ter se socorrido dos serviços de profissional especializado para o preenchimento de suas declarações de ajustes anuais, sendo esse mesmo profissional o responsável pelo atendimento da Fiscalização que resultou no Auto de Infração contra o qual se insurge.

Argumentou que, além do Fisco também foi vítima de fraude já que ao procurar o profissional contratado, não mais conseguiu contato, e solicitou diligência para comprovar o alegado.

Alegou também cerceamento de seu direito de defesa, em razão da inexistência no processo que aqui se examina os elementos que embasaram a declaração de inaptidão dos recibos emitidos pela profissional de saúde e que teve seu acesso aos referidos documentos negados em sua integralidade, o que retardou sua defesa.

Por fim, declarou que - embora sem acesso a todos os documentos que comprovam as despesas, pois esses se encontram em posse do profissional sumido - as despesas relativas aos dependentes, à Previdência Complementar e outros eventualmente comprovadas são procedentes.

Reiterou a inexistência de dolo, o que desqualifica a imposição da multa em dobro e do seu agravamento.

Em sessão plenária de 16/10/2012, foi concedido provimento parcial ao recurso voluntário para desagrar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 150%, prolatando-se o Acórdão nº 2202-002.384 (fls. 93), assim ementado:

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

Exercício: 2007, 2008, 2009

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. Não provada violação das disposições contidas no art. 142 do CTN, tampouco dos artigos 10 e 59 do Decreto nº. 70.235, de 1972 e não se identificando no instrumento de autuação nenhum vício prejudicial, não há que se falar em nulidade do lançamento.

PAF. DILIGÊNCIA. CABIMENTO. A diligência deve ser determinada pela autoridade julgadora, de ofício ou a requerimento do impugnante/recorrente, para o esclarecimento de fatos ou a adoção de providências, considerados necessários para a formação de convencimento sobre as matérias em discussão no processo, e não para produzir provas de responsabilidade das partes.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. UTILIZAÇÃO DE DOCUMENTO INIDÔNEO. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. A dedução de despesas nas quais o contribuinte sabe não ter incorrido e a apresentação de recibos inidôneos, com o propósito deliberado de reduzir o valor do imposto devido, caracteriza evidente intuito de fraude e enseja a qualificação da multa de ofício.

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. INAPLICABILIDADE. O não atendimento a intimações da fiscalização, quando a omissão não representar embaraço à apuração das infrações que levaram à autuação, não enseja o agravamento da multa de ofício.

Preliminar rejeitada

Recurso parcialmente provido'

O processo foi encaminhado à PGFN em 15/01/2013 (Despacho de Encaminhamento de fls. 102). Em 25/02/2013, foi interposto o Recurso Especial de fls. 103, com fundamento no artigo 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, no intuito de rediscutir o agravamento da multa qualificada.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento por meio do despacho de folhas 119. Em seu apelo, a Fazenda Nacional alegou, em síntese, que:

- Não há dúvidas, segundo a dicção do art. 44. , § 2º, da Lei 9.940/96, quanto à aplicabilidade da multa de 225% nos casos de evidente intuito de fraude definidos nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64, em que não são prestados esclarecimentos solicitados pela Fiscalização
- Que no caso concreto, apesar de intimada, a contribuinte não apresentou os documentos que comprovassem as deduções declaradas.

- Que o motivo do lançamento tributário ocorrido é justamente a falta de comprovação, por documentos, das deduções realizadas.
- Que a falta de atendimento às intimações fiscais configura embaraço à Fiscalização, em ofensa ao artigo 195 do CTN.
- Que não se confunde a glosa das deduções não comprovadas não se confunde com a conduta omissiva da contribuinte em atender às intimações da autoridade fiscal, não se confundindo com a penalidade.
- Nesse sentido, o agravamento da multa decorre da conduta renitente em atender às solicitações da Fiscalização e o lançamento tributário em si, se fundando na apuração incorreta do imposto sobre a renda.

A Delegacia da Receita Federal em Salvador, por meio do despacho de folhas 124, cientificou o contribuinte do Acórdão de seu Recurso Voluntário, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que o admitiu. A ciência se perfez em 16 de outubro de 2015, consoante cópia do AR anexado às folhas 126.

Foram enviadas contrarrazões acostadas às folhas 128. O envio foi realizado pelo Correio, tendo sido postado em 04 de novembro de 2015, conforme se verifica por cópia do carimbo de postagem constante de folhas 135.

Segundo o RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/15, vigente quando da propositura das contrarrazões, estas devem ser apresentadas em 15 dias da ciência pelo contribuinte, do recurso especial proposto pela Fazenda Nacional. No caso, a apresentação das contrarrazões se deu intempestivamente, pois o prazo regimentalmente imposto expirou em 03 de novembro, dia útil em Salvador.

Em face da intempestividade apontada, não se conhecerá das contrarrazões da contribuinte.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora

RECURSO ESPECIAL INTERPOSTO PELA FAZENDA NACIONAL

Pressupostos de Admissibilidade

O Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, conforme despacho de Admissibilidade, fls. 119. Não havendo qualquer questionamento acerca do conhecimento e concordando com os termos do despacho proferido, passo a apreciar o mérito da questão.

Do mérito

I - DO CABIMENTO DO AGRAVAMENTO DA MULTA

A questão a ser apreciada cinge-se à aplicação do percentual previsto no parágrafo 2º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, abaixo reproduzido:

"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;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

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;

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.

§ 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.

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

I - prestar esclarecimentos;

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;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei." (destacamos)

Claro o texto legal. A conduta omissiva representada pela ausência de esclarecimentos por parte do sujeito passivo implica na majoração do percentual da multa a ele aplicável.

Nítido também o desiderato do legislador, fundado no dever de colaboração que é ínsito ao Direito Tributário: deve o sujeito passivo, devidamente intimado, colaborar para que a Autoridade Tributária possa cumprir o seu poder-dever com o máximo de efetividade e dimensão, em sua inteireza, a obrigação tributária, constituindo corretamente o crédito tributário.

Não obstante, não se pode olvidar que, por vezes, por mais que o sujeito passivo busque prestar todos os esclarecimentos ele não tem como fazê-lo. Por óbvio que tal situação deve restar comprovável, ao menos indiciariamente, pois estaríamos diante de uma inexigibilidade de conduta diversa.

A finalidade da norma é induzir o dever de colaboração do sujeito passivo com a Administração Tributária, não tornando atrativo àquele que deve suportar o ônus da fiscalização, simplesmente se omitir.

Insta realçar que se trata de dever de mera conduta, totalmente desvinculado da obrigação tributária principal, ou seja, a sanção legal independe dos meios pelo qual o Fisco vai cumprir o seu poder-dever, de como serão cumpridos os requisitos do lançamento tributário de ofício prescritos pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Observe-se que a prescrição legal do inciso I do parágrafo 2º do artigo 44, que nos interessa no caso concreto, propugna pela prestação de esclarecimentos e não do resultado desses esclarecimentos, isto é, se há a resposta efetiva do sujeito passivo a cada intimação ocorrida, independentemente do resultado, afasta-se a aplicação do tipo, uma vez que esse resultado ensejará procedimentos de lançamento constantes das leis específicas de cada tributo.

Essas considerações se encontram consubstanciadas na jurisprudência desta Câmara Superior. Vejamos duas situações representativas do consenso jurisprudencial.

A Súmula CARF nº 96 exprime a afirmação da dissociação das condutas do sujeito passivo ao asseverar que a não apresentação de documentos e livros contábeis, de per si, não justifica o agravamento da multa.

Já o recente Acórdão 9202-003.673, de 09 de dezembro de 2015, de lavra da Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, proferido por unanimidade de votos, assevera:

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

Exercício:2005,2006,2007,2008,2009

PAF - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL .NÃO ATENDIMENTO A INTIMAÇÃO. MULTA AGRAVADA. O não-

atendimento às intimações da Fiscalização para prestar esclarecimentos enseja o agravamento da multa de ofício, independentemente da demonstração de prejuízo à formalização do lançamento.

Recurso Especial do Procurador provido"

Diante de tais considerações, mister analisar a conduta da contribuinte no caso concreto. Para tanto, vejamos o que consta no Termo de Verificação Fiscal:

"A contribuinte foi intimada, por meio do Termo de Início do Procedimento Fiscal lavrado em 08/11/2010, a apresentar a documentação comprobatória das deduções dos rendimentos tributáveis relativas aos anos-calendário de 2006, 2007 e 2008, sendo fixado o prazo de 5 (cinco) dias úteis para o atendimento, em obediência ao disposto no art. 19, § 1º, da Lei nº 3.470/1958 (com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001). No dia 25/11/2010 foi solicitada a prorrogação do prazo, sendo concedido mais dez dias, no entanto mesmo este prazo estendido foi ultrapassado sem que a contribuinte se manifestasse." (grifamos)

Impende realçar que tal afirmação não foi contestada pelo sujeito passivo. Ao reverso, em seu recurso voluntário, consta explícito reconhecimento da falta, motivado pela constituição de procurador específico para esse fim, que também se omitiu da obrigação.

Por todo o exposto, entendo ser aplicável o agravamento da multa, nos termos do inciso I do parágrafo 2º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, em face da omissão da contribuinte na prestação de esclarecimentos solicitados pela Autoridade Fiscal.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda Nacional, para no mérito DAR-LHE PROVIMENTO, preservando na integralidade o lançamento tributário.

É como voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

Voto Vencedor

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Redator Designado

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 inexistência de prejuízo à referida Fiscalização), que a correta aplicação do dispositivo em questão é, tal como também entendido pela relatora, 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, é de se aplicar a multa agravada de 112,5%.

Entendo, sim, 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.

Destarte, independe a referida sanção do fato da Fiscalização, anteriormente ou posteriormente à prática da conduta expressamente descrita no dispositivo em análise, 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.

Todavia, mesmo mantendo o posicionamento acima, entendo que deva, também, o julgador ponderar acerca da plausibilidade do agravamento à luz dos fatos e provas produzidas no caso em concreto, a fim de que, por exemplo, não se aplique o agravamento a situações extremas, tais como, exemplificativamente, aquela em que determinado contribuinte atendeu regularmente a todas as intimações no curso da ação fiscal, mas deixou de atender à fiscalização por uma única vez, ou a atendeu somente por uma vez superando em pouco o prazo estabelecido pela intimação, caso em que o agravamento resultaria, em meu entendimento, contrário ao espírito da lei.

Deve-se usar de razoabilidade em tais situações limítrofes, em especial ao notar que inexistente, na seara tributária, qualquer possibilidade de dosimetria do agravamento estabelecido pelo inciso I do parágrafo 2º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

No caso em questão, contrariamente aos casos em que há repetido não atendimento às solicitações da autoridade fiscal e/ou contumaz descumprimento de prazos, vejo que o *agravamento se baseou em um único não atendimento à solicitação de esclarecimentos (na verdade ao termo de início de fiscalização, lavrado em 08/11/2010 - e-fls. 13 a 15), cujo prazo de atendimento (objeto de prorrogação pela autoridade fiscal, conforme e-fl. 16) se encerrou em 05/12/2010, tendo a lavratura do auto ocorrido no intervalo de 9 dias após o encerramento deste prazo, em 14/12/2010 (vide e-fls. 02 a 12)., tratando-se ainda, note-se, esta solicitação citada da única intimação realizada no curso de toda a ação fiscal.*

Poderia e deveria, em meu entendimento, sem dúvida, tal como em casos os que tenho mantido o agravamento, ter a fiscalização se utilizado de forma mais extensiva da sua prerrogativa de solicitação reiterada, a fim de que se pudesse caracterizar inequivocamente a conduta geradora da sanção (que, repito, em meu entendimento deve ser vista à luz de

Processo nº 10580.732912/2010-02
Acórdão n.º 9202-003.987

CSRF-T2
Fl. 148

violação do dever de colaborar com a fiscalização), o que não foi feito *in casu* e, assim, diante do suporte fático-probatório do caso em concreto, não me parece razoável que se mantenha o agravamento na forma pleiteada pela recorrente.

Assim, 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