



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10746.000173/2005-81
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.360 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 09 de março de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado VENEZA PLAZA HOTEL LTDA

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

Ano-calendário: 2002, 2003

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 não apresentação dos extratos bancários - justificada, certo ou errado, pela contribuinte - ter sido suprida por solicitação diretamente às Instituições Financeiras das informações, culminado, ulteriormente, na aplicação da hipótese infracional presuntiva do art. 42 da Lei nº 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencido o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, que não conheceu do recurso. Votaram pelas conclusões as Conselheiras Edeli Pereira Bessa e Livia De Carli Germano. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidas as Conselheiras Andréa Duek Simantob (relatora), Edeli Pereira Bessa e Adriana Gomes Rêgo, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella. Votou pelas conclusões do voto vencedor a Conselheira Livia De Carli Germano e pelas conclusões do voto vencido a Conselheira Edeli Pereira Bessa. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto as Conselheiras Edeli Pereira Bessa e Livia De Carli Germano. Julgamento iniciado na reunião de janeiro/2021.

(documento assinado digitalmente)
Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(documento assinado digitalmente)
Andrea Duek Simantob – Relatora

(documento assinado digitalmente)
Caio Cesar Nader Quintella – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Caio Cesar Nader Quintella, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial apresentado pela PGFN (fls. 979/991) contra o Acórdão n.º 1201-00.323, pelo qual a 1ª Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção do CARF, em sessão de julgamento de 1 de setembro de 2010, decidiu, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário da Contribuinte e exonerar a multa agravada, nos seguintes termos:

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, afastar as preliminares suscitadas. Por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso, para reduzir o percentual da multa de 225% para 150%, vencido o conselheiro Régis Magalhães Soares de Queiroz (Relator), que a reduzia para o percentual de 75%. Designado o conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes para redação do voto vencedor.

A decisão teve a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2002, 2003

MULTA QUALIFICADA

São as circunstâncias da conduta que caracterizam o aspecto subjetivo da prática ilícita. Além dos valores omitidos serem de elevada monta em relação aos valores escriturados, nenhuma das contas-bancárias foi registrada na contabilidade do contribuinte, omissão repetida por, pelo menos, dois anos consecutivos, o que leva à convicção de que a conduta omissiva da autuada não decorreu de um mero desleixo na condução de seus negócios, mas sim de prática intencional para deixar de levar ao conhecimento da Fazenda a maior parte de suas operações.

MULTA AGRAVADA.

A multa agravada por omissão do fiscalizado em atender solicitações da fiscalização é de ser aplicada apenas quando a omissão tem o condão de inibir a continuidade da fiscalização, não sendo cabível quando a solicitação que foi desatendida pelo contribuinte era em benefício do próprio, ou quando a fiscalização disponha de meios de obter a informação.

A PGFN foi cientificada pessoalmente dessa decisão, em 18/11/2011, como comprova o termo à e-fl. 970, e apresentou recurso especial em 22/11/2011, como demonstra o recibo à e-fl. 972, visando rediscutir a aplicação da multa agravada. Indicou como paradigmas o acórdão n.º 104-21.835 e o acórdão n.º 102-46.359.

Ao detalhar os fundamentos para a reforma do acórdão, a Fazenda afirma, em breve síntese, que o contribuinte tem o dever de colaborar com a auditoria fiscal e atender às suas solicitações. Caso as descumpra, a sanção aplicável *está expressamente prevista no § 2º do Art. 44 da Lei IV 9.430/96, na redação vigente à época*. Observa:

14 - A natureza punitiva dessa norma é flagrante, não constando em seu conteúdo qualquer consideração acerca do resultado provocado pelo descumprimento do dever do sujeito passivo de colaborar com a Administração Tributária. O antecedente da norma contempla apenas a hipótese de o contribuinte não atender, no prazo marcado, a intimação para prestar esclarecimento, fato este suficiente para autorizar o agravamento da sanção.

15 - De acordo com a lei, o critério para o agravamento da multa não é subjetivo, mas de ordem **objetiva**. Basta que o sujeito passivo faça pouco caso da intimação fiscal para que haja incidência do agravamento da multa.

E prossegue, com os seguintes argumentos:

[...]

16 - Desconsiderar o agravamento da multa, no presente caso, importa em violação ao art. 136 do CTN, segundo o qual a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da efetividade, da natureza e da extensão dos efeitos do ato.

17- A responsabilidade decorre do descumprimento do dever de prestar esclarecimentos, não importando, segundo o preceito do CTN, quais os efeitos desse ato.

18 - Não pode o órgão julgador criar um elemento não previsto na lei para condicionar a sua incidência.

19 - Assim, não podemos concordar com o entendimento do ilustre Relator que, grosso modo, admite o descumprimento de intimações fiscais, sem o agravamento de multa.

20 - Como se observa, a prosperar tal entendimento, restaria aniquilado todo o trabalho da fiscalização tributária, uma vez que as intimações passariam a ser meras solicitações, de cumprimento facultativo pelos contribuintes.

21- Por esse motivo, devem prevalecer os acórdãos paradigmas, segundo Os quais a falta de atendimento da intimação fiscal é causa suficiente para o agravamento da multa.

[...]

Requer, ao final, o conhecimento e provimento do recurso para que seja reformado o acórdão recorrido mantendo-se a multa em seu percentual agravado de 225%.

Pelo despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 993/997, deu-se seguimento ao recurso, na comparação com os paradigmas indicados, cujas ementas são a seguir reproduzidas:

"Acórdão Paradigma: 104-21.835

Ementa; DEDUÇÃO - DESPESAS MÉDICAS - AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO - MANUTENÇÃO DA GLOSA - A dedução de despesas médicas está sujeita a comprovação, por parte do contribuinte, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea.

DEDUÇÃO - DEPENDENTES - DIREITO DO DETENTOR JUDICIAL DA GUARDA - MANUTENÇÃO DA GLOSA - No caso de filhos de pais separados, o direito à dedução a título de "dependentes" está resguardado, tão somente, ao detentor da guarda judicial do filho ao qual está relacionado o pleito.

JUROS DE MORA - TAXA SELIC - INCIDÊNCIA - A partir de 1o. de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema

Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula no. 4, do Primeiro Conselho de Contribuintes).

MULTA DE OFÍCIO - APLICABILIDADE - Aplicar-se-á a multa de ofício, em um percentual de 75%, sempre que o lançamento for realizado de ofício, salvo as hipóteses de multa qualificada.

MULTA QUALIFICADA - APLICABILIDADE - Aplicar-se-á a multa qualificada, em um percentual de 150%, sempre que ficar evidenciado o intuito de fraude, com a conseqüente redução do montante do imposto devido.

MULTA AGRAVADA - APLICABILIDADE - **Aplicar-se-á a multa agravada, em um percentual de 112,5% (no caso de multa de ofício) e 225% (no caso de multa qualificada), sempre que o contribuinte não atender, no prazo marcado, à intimação do Fisco para prestar esclarecimentos. Recurso negado.**

Acórdão Paradigma: 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 aquele 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 n. 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 n. 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 n 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 n 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 n' 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Preliminares rejeitadas. Recurso negado."

Ao recurso especial foi dado seguimento, com fundamento na seguinte análise:

Para os pontos sob exame, a recorrente reproduziu trechos do acórdão recorrido e dos paradigmas, os quais, a seguir, reproduzo para melhor retratar e contrapor os respectivos entendimentos:

O acórdão recorrido, ao analisar o descumprimento da intimação, afastou a qualificação da multa, por entender necessária a comprovação de que essa omissão tivesse inibido a continuidade da fiscalização. Confira-se:

"A multa agravada por omissão do fiscalizado em atender solicitações da fiscalização é de ser aplicada apenas quando a omissão tem o condão de inibir a continuidade da fiscalização, não sendo cabível quando a solicitação que foi desatendida pelo contribuinte era em benefício próprio, ou quando a fiscalização disponha de meios de obter a informação."

De outra banda, em sentido divergente das considerações expressas no acórdão recorrido, o acórdão paradigma considerou suficiente para o agravamento da multa o fato objetivo de o contribuinte ter sido omissos em resposta às intimações. Confira-se:

"Quanto ao agravamento da multa, verifica-se que encontra amparo na legislação que estabelece que 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. O não atendimento às intimações está sobejamente comprovado nos autos, tendo sido registrado pela autoridade lançadora nos seguintes termos (fl. 1873):

'Até a presente data nenhuma documentação foi entregue a essa fiscalização pelo contribuinte ou por alguém por ele autorizado, em resposta aos Termos de Início de Ação Fiscal acima mencionados. Fica claro então o não atendimento por parte do fiscalizado das intimações que lhe foram devidamente encaminhadas e comprovadamente recebidas.

É possível verificar-se, através dos documentos emitidos por essa fiscalização e das comprovações de recebimento desses documentos, todos partes integrantes do presente processo, que o contribuinte teve todo o prazo necessário ao atendimento das solicitações por nós efetuadas, haja vista que, teve ciência do início do procedimento fiscal e conseqüentemente das referidas solicitações em 11/07/2001, sendo o Auto de Infração lavrado no mês de dezembro de 2001, portanto, cerca de 05 (cinco) meses, ou seja, aproximadamente 150 (cento e cinquenta) dias após iniciarmos a fiscalização.'

Em face do exposto e de tudo o mais que dos autos consta, voto por rejeitar as preliminares argüidas e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao recurso"(Grifou-se).

Dessa forma, enquanto o acórdão recorrido decidiu por desagrar a multa de ofício aplicada, mesmo restando configurada a inobservância pelo Contribuinte de intimação fiscal, o acórdão paradigma adotou solução diversa, qual seja, a manutenção do agravamento da multa ante o descumprimento da intimação fiscal.

Assim, restando comprovada a existência de divergência jurisprudencial quanto à matéria, pressuposto recursal, requer a admissão do presente recurso especial.

Do exposto, resta claro, pois, a divergência jurisprudencial entre os julgados (acórdão recorrido e acórdãos paradigmas). No caso, tanto no acórdão recorrido como nos paradigmas houve descumprimento do prazo para o atendimento às intimações da autoridade fiscal, porém, nos acórdãos paradigmas indicados considerou-se que simplesmente esse fato justifica o agravamento da multa, já para o acórdão recorrido, tal fato, não é suficiente para o agravamento.

Desse modo, tendo a recorrente demonstrado as divergências de entendimentos jurisprudenciais em relação à matéria arguída e, levando-se em conta que a uniformização da jurisprudência administrativa é o escopo do recurso especial, entendo que deva-se admitir seguimento ao recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Cientificada a Contribuinte apresentou recurso especial (e-fls. 1.021/1.047), não admitido nos termos do despacho da presidência da câmara (e-fls. 1.071/1.077). O sujeito passivo apresentou agravo contra o não seguimento do apelo (e-fls. 1.083/1.104), rejeitado por despacho da presidência da CSRF (e-fls. 1.129/1.133), o qual foi cientificado à contribuinte em 27/12/2018 (AR e-fl. 1.138/1.139). O contribuinte apresentou contrarrazões (apesar de constar como Recurso Especial) às fls. 1021/2017, argumentando que não houve intimação do acórdão recorrido, razão pela qual requer lhe seja devolvido o prazo para que possa exercer o seu direito; bem como o recurso não deve ser admitido por conta das súmulas 25 e 96 do CARF, requerendo a manutenção do acórdão recorrido quanto à redução da multa agravada.

Voto Vencido

Conselheira Andrea Duek Simantob, Relatora.

1. Conhecimento

O recurso especial é tempestivo, em que pese nas contrarrazões o contribuinte arguir que não foi intimado do recorrido, o AR de fls. 1019/1020, recepcionado em 14/04/2016, juntamente com o termo de ciência do resultado de julgamento, datado de 11/04/2016, demonstram que o contribuinte foi intimado e tomou ciência não só do acórdão recorrido, como também do Recurso Especial interposto pela PGFN e do despacho de admissibilidade do Recurso da PGFN.

Portanto, desde já, afasto a arguição de devolução de prazo para interposição de Recurso Especial já interposto às fls. 1028/1046, que deve ser conhecido, mas apenas na comparação com o segundo paradigma.

Com efeito, o primeiro paradigma, de nº 102 -46.359, trata de situação fática distinta eis que, naquele caso, o contribuinte deixou de atender a todas as intimações da auditoria fiscal, inclusive o próprio termo de início da ação fiscal, e não apenas uma solicitação específica, como no caso destes autos, em que a Contribuinte deixou de atender às intimações para apresentar extratos bancários. No caso do paradigma a fiscalização obteve os extratos bancários por quebra de sigilo bancário determinada por ordem judicial, fato que se confundiu com o próprio início do procedimento fiscal que se prestou a analisar os créditos efetuados na conta corrente bancária do contribuinte pessoa física.

Valemo-nos dos seguintes trechos do relatório e do voto proferido no referido paradigma:

[...]

O início do procedimento fiscal de lançamento junto ao contribuinte ocorreu a partir da análise da ampla documentação bancária (fls. 81/344) obtida em razão da quebra judicial do sigilo bancário, determinada pela judicial da 4ª Vara Federal de Vitória/ES (fls. 69/78).

A referida análise documental constou do Termo de Início de Ação Fiscal n.º 0210-00/2001 (fls. 11/26), do qual o contribuinte teve ciência em 11/07/2001 (fl. 02), iniciando-se então o procedimento fiscal, conforme disposto no inc. I, do art. 7º, do Decreto n.º 70.235, de 06/03/1972

No referido Termo foram listados todos os depósitos bancários superiores a R\$ 1.000,00 efetuados no período de 01/95 a 05/2000 nos Bancos Santos Neves e do Brasil, para que o interessado informasse e comprovasse, mediante documentação hábil e idônea, as origens dos rendimentos utilizados nos referidos depósitos, assim como evidenciasse a que título tais rendimentos foram percebidos (fl. 1.815), assegurando-lhe, desse modo, o direito ao contraditório e ampla defesa e a possibilidade de afastar as presunções legais de possível acréscimo patrimonial a descoberto e omissão de rendimentos.

Objetivando subsidiar e instruir a ação fiscal foram expedidas intimações solicitando informações fiscais ao cônjuge do contribuinte, Therezinha Magali dos Anjos (fls. 1816/1817), à Universidade Federal do Espírito Santo (fl. 1817), à Construtora Metrôpole Ltda. (fl. 1817), à empresa TT Participações Ltda. (fl. 1817), à empresa Cidade Desenvolvimento de Negócios Ltda. (fl. 1817) e à Junta Comercial do Estado do Espírito Santo (fl. 1819).

O contribuinte, intimado desde 11/07/2001 e reintimado em 26/09/2001 (fl. 1820/1821) a se manifestar sobre os depósitos bancários listados no Termo de Início de Ação Fiscal n.º 0210-00/2001 (fls. 11/26) não apresentou, até 19/12/2001, data da lavratura do Termo de Constatação e Verificação Fiscal Final (fls. 1813/1875) e do Auto de Infração (fls. 1876/1887), quaisquer informações ou documentos (fl. 1821).

[...]

Quanto ao agravamento da multa, verifica-se que encontra amparo na legislação que estabelece que 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. O não atendimento às intimações está sobejamente comprovado nos autos, tendo sido registrado pela autoridade lançadora nos seguintes termos (fl. 1873):

"Até a presente data nenhuma documentação foi entregue a essa fiscalização pelo contribuinte ou por alguém por ele autorizado, em resposta aos Termos de Início de Ação Fiscal acima mencionados. Fica claro então o não atendimento por parte do fiscalizado das intimações que lhe foram devidamente encaminhadas e comprovadamente recebidas.

É possível verificar-se, através dos documentos emitidos por essa fiscalização e das comprovações de recebimento desses documentos, todos partes integrantes do presente processo, que o contribuinte teve todo o prazo necessário ao atendimento das solicitações por nós efetuadas, haja vista que, teve ciência do início do procedimento fiscal e conseqüentemente das referidas solicitações em 11/07/2001, sendo o Auto de Infração lavrado no mês de dezembro de 2001, portanto, cerca de 05 (cinco) meses, ou seja, aproximadamente 150 (cento e cinquenta) dias após iniciarmos a fiscalização."

[...]

Por outro lado, no presente caso, o contribuinte recebeu várias intimações requerendo a apresentação de escrituração contábil e fiscal e de vários outros elementos, dentre estes os extratos bancários, deixando de apresentar estes últimos por considerar que a sua requisição seria inconstitucional. É o que a leitura do voto recorrido demonstra:

Em relação ao agravamento da multa por não ter o fiscalizado entregue espontaneamente seus extratos bancários, entendo não ser este fato suficiente para justificar sua aplicação.

Afinal, o fiscalizado apresentou resposta à intimação, onde sustentou seu entendimento acerca da inconstitucionalidade da exigência, face ao sigilo bancário e, na mesma manifestação, aduziu que a fiscalização dispunha de outros meio legais de obter os

referidos extratos, no que estava correto, posto que efetivamente o fiscal autuante obteve os extratos diretamente dos bancos depositários.

Meu entendimento é no sentido de ser inaplicável a agravante quando a omissão do fiscalizado seja em prejuízo do próprio – e não da fiscalização –, ou quando a omissão impeça a continuidade dos trabalhos e a constituição do crédito tributário. Ou seja, quando a solicitação puder ser suprida sem dificuldades por outra diligência, derivada de prerrogativa do Fisco, tal como a requisição de extratos diretamente às instituições financeiras.

Tem-se assim que, enquanto no paradigma o sujeito passivo deixou de atender a todas as intimações da fiscalização, no presente caso o contribuinte respondeu às intimações, inclusive aquela para apresentar os extratos bancários, informando que, preservando o direito de sigilo bancário, deixaria de apresentar os extratos bancários.

De outro giro, o relatório registrado no primeiro paradigma, de nº 104-21.835, fornece informações suficientes que permitem afirmar que a situação fática nele tratada é similar àquela aqui apreciada, pois naquele caso, da mesma forma, foram expedidas várias intimações ao sujeito passivo pessoa física que respondeu e atendeu a várias. Contudo, o voto, de forma muito sintética, limitou-se a consignar:

Quanto à aplicação da Multa Agravada, às quais cumulam com as já citadas somando percentuais de 112,5% (no caso da Multa de Ofício) e no percentual de 225% (no tópico da Multa Qualificada), entendo que a mesma também é aplicável ao presente caso, haja vista que o contribuinte não atendeu, no prazo marcado, as intimações para prestar esclarecimentos.

Diante da exiguidade do voto não há como afirmar que este paradigma não caracteriza a divergência.

Em razão do exposto voto por CONHECER do recurso especial da PGFN

2. Mérito

A multa de ofício foi agravada pela Autoridade Fiscal, no presente caso, em função de o contribuinte ter informado, no item 3 de sua resposta ao “Termo de Intimação Fiscal nº 0150100/0081/2004 (e-fls. 12/13), protocolizada em 26/07/2004, que não apresentaria os extratos bancários em razão de a Constituição Federal lhe assegurar o direito ao sigilo. Confira-se:

3) Contas Correntes e Extratos Bancários

Assegurou a Lei Básica que o sigilo bancário é direito individual conferido ao cidadão. Observar-se regras especiais para excepcionar a validade da norma constitucional.

Assim garantido, em texto da lei maior, viola a regra constitucional, a imposição de apresentação "espontânea" dos extratos bancários por agentes da administração pública.

No resguardo de seus interesses pessoais, não confere a lei à obrigatoriedade do contribuinte efetuar apresentação dos referidos extratos bancários, provindo a autoridade administrativa de meios legais eficientes, para excepcionar a regras de proteção legal (sigilo bancário).

Ademais, servindo-se da mais ampla forma de obtenção de dados, o exame dos extratos bancários se apresentam dispensáveis, podendo ser prescindível sua apresentação. Não se trata de confrontar o órgão fazendário, cujos esclarecimentos pontuais, poderão ser prestados na medida das informações objetivas solicitadas.

[...]

Mas no mesmo documento, o sujeito passivo presta esclarecimentos a respeito da escrituração mantida no sistema do SIMPLES, bem como procede à sua entrega e a de outros elementos solicitados pela auditoria fiscal.

Assim, a motivação para o agravamento da multa foi, nos termos do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 673/681):

1) a demora para atender ao termo de início da ação fiscal, lavrado em 07/07/2004 e que concedeu o prazo de 5 (cinco) dias para que o contribuinte apresentasse livros e documentos contábeis, atendido em 26/07/2004

2) a demora para atender ao termo de intimação de 03/08/2004, que concedeu o prazo de 5 (cinco) dias para apresentação de outros livros e documentos contábeis e extratos bancários, atendido parcialmente em 18/08/2004;

3) a não apresentação dos extratos bancários.

Esta última razão foi invocada para imputar-lhe o embaraço à fiscalização, que juntamente com a acusação de prática reiterada de infração à legislação tributária, foram os fundamentos utilizados para justificar a sua exclusão do SIMPLES, como se depreende do Despacho Decisório de e-fls 97/99.

Diante desse cenário não tem aplicação, neste caso, o enunciado da Súmula CARF nº 96 porque, muito embora a auditoria tenha exigido os tributos com base no arbitramento dos lucros, esta não foi a justificativa para a imputação da penalidade agravada.

E, de sua vez, portanto, a resposta do contribuinte seria condizente com o que foi perguntado pelo Fisco? A resposta estaria atrelada à hipótese de colaboração do contribuinte junto ao Fisco? Portanto, qual seria o peso desta resposta?

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

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

prestar esclarecimentos;

Sobre este aspecto, sigo o norte que entendo balizador, justamente, no desenho sob os fatos atinentes ao agravamento da multa de ofício trazido no bojo da Solução de Consulta Interna COSIT 7, de 21 de outubro de 2019 (<http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=104829>) devidamente publicada no Diário Oficial da União, *in verbis*:

7.2. Não se pode olvidar, entretanto, que o art. 136 do CTN é explícito ao afirmar que “a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”, apesar de ser razoável a existência de algum temperamento a depender da multa a ser aplicada em determinado caso concreto.

7.3. O Superior Tribunal de Justiça já se manifestou no sentido de que “apesar da norma tributária expressamente revelar ser objetiva a responsabilidade do contribuinte ao cometer um ilícito fiscal (art. 136 do CTN), sua hermenêutica admite temperamentos, tendo em vista que os arts. 108, IV e 112 do CTN permitem a aplicação da equidade e a interpretação da

DF CARF MF Fl. 5503 Documento nato-digital Fl. 18 do Acórdão n.º 9101-004.835 - CSRF/1ª Turma Processo nº 10314.725309/2015-11 lei tributária segundo o princípio in dubio pro contribuinte” (REsp 494.080-RJ, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 16.11.2004).

7.4. Ressalte-se não ser o objetivo desta Solução de Consulta Interna, de forma alguma, afastar o caráter objetivo da multa agravada ou anuir com a tese de que para a sua configuração tem-se de demonstrar prejuízo ao Fisco. O que se quer dizer é que **há presunção de descumprimento do dever de colaboração ao não responder a intimação a que se refere o § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, em procedimento fiscal**. O eventual temperamento **poderia ocorrer em um caso concreto** em que o sujeito passivo **demonstrasse** que ele **colaborou com a administração tributária**, mesmo que não da forma ideal, ou mesmo que por força maior não pôde proceder à devida resposta, ilidindo a presunção em epígrafe. (grifei)

7.5. **Esse é o norte teórico que será seguido.** (grifei)

Diante do exposto, conclui-se:

a) o aspecto material da multa tributária **vincula-se à conduta esperada do sujeito passivo** quanto ao descumprimento de obrigação acessória vinculada ao dever de colaboração com a administração tributária; apenas ao final do procedimento fiscal é que se tem por configurados todos os elementos que regem a regra-matriz da multa agravada; (grifei)

b) a intimação para prestar esclarecimentos a ensejar a multa a que se refere o inciso I do §2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, **não é aquela com objetivo de apresentar um documento**, mas sim para prestar esclarecimentos; prestá-los não significa comprovar alguma informação já em poder do Fisco, mas sim justificar de forma convincente determinada situação de fato ou de direito; a intimação para tanto deve delimitar de forma precisa a(s) informação(ões) requerida(s); (grifei)

c) deve haver **vinculação dos esclarecimentos solicitados com a infração objeto do lançamento**, motivo pelo qual concorda-se com a consulente no sentido de que "o fiscalizado pode atender à intimação relacionada à primeira infração e ser completamente omissivo em relação à segunda, justificando-se o agravamento exclusivamente em relação ao crédito tributário correspondente à segunda infração";

d) quando o comportamento do sujeito passivo durante o procedimento fiscal for totalmente omissivo, incide a multa agravada; (grifei)

e). se o sujeito passivo deixou de responder determinada intimação no prazo, houve nova intimação para prestar esses esclarecimentos, e então o sujeito passivo os presta, descabe aplicar a multa agravada; (grifei)

f) se o sujeito passivo deixou de responder algumas intimações, mas outras respondeu, ou as respondeu de forma intempestiva, há que se verificar se as informações requisitadas pela autoridade fiscal nas intimações foram esclarecidas naquele procedimento fiscal; caso não tenham sido, cabe a aplicação da multa agravada; caso tenham, a multa não deve ser aplicada;

g) se o sujeito passivo responder intimação para esclarecer determinada situação de forma evasiva, ou com pedidos de prorrogação claramente protelatórios cujo intuito é não colaborar com a fiscalização, deve ser aplicada a multa agravada;

h) **se o atendimento parcial da intimação significar o esclarecimento de apenas um dos diversos pontos objeto de intimação, não há que se falar em atendimento**

parcial; há o atendimento a um dos esclarecimentos solicitados, nas não dos outros, o que enseja a aplicação da multa agravada; (grifei)

i) se os esclarecimentos prestados não se coadunarem com o que foi solicitado, sendo que o sujeito passivo tinha todos os elementos de fato e de direito para assim proceder, tampouco configura-se o atendimento da intimação, devendo ser aplicada a multa agravada;

j) se o sujeito passivo fiscalizado apresentar petição justificando o fato de não prestar os esclarecimentos de forma comprovada, como nas hipóteses de caso fortuito ou de força maior, não há como restar configurado o aspecto material da multa agravada; contudo; caso a autoridade fiscal verifique que a justificativa não era verdadeira e que o sujeito passivo tinha elementos para apresentar os esclarecimentos, a multa agravada deve ser aplicada;

k) o agravamento previsto no inciso II do §2º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, deverá ser aplicado no caso da não apresentação de arquivos e sistemas solicitados pela Fiscalização, quando houver tributo a ser lançado, independentemente das infrações verificadas e da forma de tributação;

l) cabível a aplicação isolada da multa regulamentar prevista no inciso II do artigo 12 da Lei nº 8.218, de 1991, para a hipótese de inoccorrência de infração que enseje lançamento de tributo; inexistente a necessidade de um procedimento fiscal prévio (com o consequente lançamento de tributo) como pressuposto para a incidência da multa, incidindo sobre qualquer sujeito que se enquadre nas hipóteses de que trata o art. 11 da Lei nº 8.218, de 1991

m) na impossibilidade de o Fisco utilizar informações contidas nos arquivos magnéticos ou sistemas, em virtude de não atenderem à forma em que devam ser apresentados os registros e respectivos arquivos, deverá ser aplicada tão somente a multa regulamentar estabelecida pelo inciso I do artigo 12 da Lei nº 8.218 de 1991.

[...]

No presente caso, **a recusa em apresentar os extratos bancários foi justificada (?) pela contribuinte com fundamento no direito ao sigilo de dados.**

A meu ver, essa resposta já se torna uma recusa, pois não só foi intimada, mas também reintimada.

Tal recusa, aliás, foi tomada pela auditoria como caracterizadora de embaraço à fiscalização a amparar, junto com a imputação de prática reiterada de infração à legislação tributária, sua exclusão do SIMPLES (Processo n. 10746.001196/2004-21).

Diante do contexto fático que envolveu o agravamento da multa, depreende-se que o contribuinte esteve **omisso e não apresentou seus extratos, mesmo intimado e reintimado a fazê-lo.**

Ele deixou de dar as explicações que lhe foram solicitadas.

Apesar de os extratos bancários terem chegado às mãos do fisco, cumpre ressaltar que, **diante da recusa do sujeito passivo, eram essas as informações de que a fiscalização necessitava** e, portanto, entendendo deva prevalecer o agravamento da multa neste caso.

Diante do exposto, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob

Voto Vencedor

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Redator designado

Com a devida vênia, ousou discordar do entendimento adotado pela I. Conselheira Relatora, Andréa Duek Simantob, em seu fundamentado e robusto voto, no que tange ao mérito do Recurso Especial manejado pela Fazenda Nacional, referente ao agravamento da multa de ofício.

Diferentemente daquilo que defendeu e concluiu a I. Relatora, entende-se que não estão presentes na acusação fiscal elementos bastantes para a devida e correta exasperação da penalidade ordinária.

Como se observa do Termo de Verificação Fiscal e do próprio voto vencido, a Autoridade Fiscal fundamentou o agravamento sancionatório nos fatos e condutas: *1) a demora para atender ao termo de início da ação fiscal, lavrado em 07/07/2004 e que concedeu o prazo de 5 (cinco) dias para que o contribuinte apresentasse livros e documentos contábeis, atendido em 26/07/2004; 2) a demora para atender ao termo de intimação de 03/08/2004, que concedeu o prazo de 5 (cinco) dias para apresentação de outros livros e documentos contábeis e extratos bancários, atendido parcialmente em 18/08/2004; 3) a não apresentação dos extratos bancários.*

Claramente, está-se diante de atraso da Contribuinte e atendimento parcial aos agentes do Fisco - apenas isso e nada mais.

Ou seja, o cenário factual que permeia a demanda, constatado e registrado de maneira incontroversa nos autos, não é de total silêncio, inércia, negligência e muito menos obstrução da Contribuinte, mas apenas de desatendimento parcial, com intempestividades nas respostas às solicitações.

Não houve aqui prejuízo direto à atividade de fiscalização e arrecadação ou aos trabalhos da Autoridade Tributária e, muito menos, benefício ao contribuinte em razão de tal omissão. Certamente, não existe embaraço ou obstrução na falta de localização de documentação, sua perda ou inexistência – mormente quando tal insuficiência é contornada por prerrogativas legais e ferramentas de averiguação fiscal, possuindo, inclusive, outras potenciais consequências jurídicas para aquele *fiscalizado*.

E foi exatamente o que aconteceu no caso. A Contribuinte, por meio de manifestação, mesmo que tardia, entendeu – certo ou errado – estar resguardada, junto à Fiscalização, por sigilo bancário, justificando não apresentar os extratos bancários solicitados. Em razão de tal postura, pôde, sem maior embargo, a Autoridade Fiscal requisitar tais documentos e informações junto às Instituições Financeiras e, ulteriormente, invocar a hipótese do art. 42 da Lei nº 9.430/96 de presunção de *omissão de receitas* para apurar a infração cometida.

Pontual e isoladamente, em relação apenas à questão dos extratos bancários, a situação daria até ensejo à aplicação da Súmula CARF nº 133¹.

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

Ainda que a Fazenda Nacional defenda hermenêutica literal e objetiva na interpretação da sua hipótese de aplicação, prevista no §2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 – supostamente, então, bastando o contribuinte não atender, no prazo marcado, ou de maneira insuficiente à intimação para prestar esclarecimentos ou apresentar a documentação – é também cabível e muito salutar uma outra leitura, mais subjetiva e consequencial dessa mesma previsão legal, que prestigia a ponderação do *valor* jurídico efetivamente tutelado pela sua existência, qual seja: coibir o embaraço, intencional e arbiloso, 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.

¹ 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.

Por fim, acrescente-se, no mesmo sentido acima exposto, esta C. 1ª Turma da CSRF vem se pronunciando.

Confira-se a ementa do v. Acórdão nº 9101-005.149, de relatoria deste mesmo Relator, publicado em 07/12/2020:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

MULTA AGRAVADA. ATRASO E ATENDIMENTO PARCIAL DAS INTIMAÇÕES. INOCORRÊNCIA DE OBSTRUÇÃO OU EMBARAÇO. AFASTAMENTO DO AUMENTO DA SANÇÃO.

Se o contribuinte, durante o procedimento fiscal, apresenta-se e traz parte da documentação solicitada, não se sustenta a presença de obstrução ou de embaraço para justificar e motivar a majoração sancionatória prevista no §2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

In casu, reforça o descabimento da ampliação da pena o fato da inércia pontual ter se justificado pelo fato da contribuinte, simplesmente, não possuir parcela da documentação solicitada. E tal carência comprobatória, precisamente, deu margem à glosa de dedução de custos e despesas sofrida, objeto da Autuação lavrada, não havendo em se falar em prejuízo à atividade fiscalizatória.

No mesmo sentido decidiu-se no v. Acórdão nº 9101-005.012, também proferido sob a relatoria deste Conselheiro, publicado em 14/08/2020:

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.

Desse modo, não merece provimento o Apelo fazendário, mantendo-se integralmente o v. Aresto combatido.

Diante do exposto, reiterando as homenagens à I. Relatora, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Conselheira acompanhou a I. Relatora em suas conclusões para conhecer do recurso especial e dar-lhe provimento pelas razões a seguir expostas.

A PGFN contesta a exoneração do agravamento da penalidade que está assim motivada no acórdão recorrido:

Em relação ao agravamento da multa por não ter o fiscalizado entregue espontaneamente seus extratos bancários, entendo não ser este fato suficiente para justificar sua aplicação.

Afinal, o fiscalizado apresentou resposta à intimação, onde sustentou seu entendimento acerca da inconstitucionalidade da exigência, face ao sigilo bancário e, na mesma manifestação, aduziu que a fiscalização dispunha de outros meios legais de obter os referidos extratos, no que estava correto, posto que efetivamente o fiscal autuante obteve os extratos diretamente dos bancos depositários.

Meu entendimento é no sentido de ser inaplicável a agravante quando a omissão do fiscalizado seja em prejuízo do próprio – e não da fiscalização –, ou quando a omissão impeça a continuidade dos trabalhos e a constituição do crédito tributário. Ou seja, quando a solicitação puder ser suprida sem dificuldades por outra diligência, derivada de prerrogativa do Fisco, tal como a requisição de extratos diretamente às instituições financeiras.

Desta forma, afasto a agravante da multa.

Entende que *o não cumprimento à intimação formulada pela fiscalização* enseja a aplicação de multa agravada, independentemente de o desatendimento causar embaraços ao procedimento fiscal e inibir a continuidade da fiscalização.

A I. Relatora descartou o paradigma, de nº 102-46.359, por carecer de similitude fática. Confirma-se que, enquanto no presente caso a Contribuinte deixou de responder a uma intimação específica, inclusive justificando a negativa, no referido paradigma consta que o agravamento da penalidade decorreu do fato de o contribuinte *não ter apresentado as informações e documentos requisitados*. No relato anterior ao voto está registrado que não foram prestadas informações ou documentos em face das intimações dirigidas ao sujeito passivo para que ele se manifestasse sobre os depósitos bancários identificados mediante quebra judicial de seu sigilo bancário. E, do voto condutor do julgado extrai-se que:

Quanto ao agravamento da multa, verifica-se que encontra amparo na legislação que estabelece que 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. O não atendimento às intimações está sobejamente comprovado nos autos, tendo sido registrado pela autoridade lançadora nos seguintes termos (fl. 1873):

"Até a presente data nenhuma documentação foi entregue a essa fiscalização pelo contribuinte ou por alguém por ele autorizado, em resposta aos Termos de Início de Ação Fiscal acima mencionados. Fica claro então o não atendimento por parte do fiscalizado das intimações que lhe foram devidamente encaminhadas e comprovadamente recebidas.

É possível verificar-se, através dos documentos emitidos por essa fiscalização e das comprovações de recebimento desses documentos, todas partes integrantes do presente processo, que o contribuinte teve todo o prazo necessário ao atendimento das solicitações por nós efetuadas, haja vista que, teve ciência do início do procedimento fiscal e conseqüentemente das referidas solicitações em 11/07/2001, sendo o Auto de Infração lavrado no mês de dezembro de 2001, portanto, cerca de 05 (cinco) meses, ou seja, aproximadamente 150 (cento e cinquenta) dias após iniciarmos a fiscalização."

Em face do exposto e de tudo o mais que dos autos consta, voto por rejeitar as preliminares argüidas e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

Tais evidências permitem concluir que o agravamento da penalidade foi mantido no paradigma em face da constatação de que o sujeito passivo não prestou as informações solicitadas desde o início do procedimento fiscal, diversamente do recorrido que centra a motivação do agravamento em uma intimação específica, a qual restou desatendida em seu aspecto material pois na sua resposta a Contribuinte sustentou a inconstitucionalidade da exigência de apresentação dos extratos bancários.

Quanto ao paradigma nº 104-21.835, dele consta o relato de que o sujeito passivo foi intimado a comprovar pagamentos de despesas médicas, apresentando à fiscalização os correspondentes recibos e declarando que os pagamentos *foram feitos em moeda corrente, não tendo, portanto, cópias de cheques ou extratos*. Mais à frente, sem o relato de qualquer outra intimação, noticia-se que o sujeito passivo apresentou extratos bancários nos quais teria tentado, sem êxito, correlacionar saques aos pagamentos das despesas médicas. Ao final, *considerando as informações e documentos colhidos antes e após o início da fiscalização*, a exigência foi formalizada com aplicação da penalidade de 225%, sendo o agravamento mantido nos seguintes termos:

Quanto à aplicação da Multa Agravada, às quais cumulam com as já citadas somando percentuais de 112,5% (no caso da Multa de Ofício) e no percentual de 225% (no tópico da Multa Qualificada), entendo que a mesma também é aplicável ao presente caso, haja vista que o contribuinte não atendeu, no prazo marcado, as intimações para prestar esclarecimentos.

Disto se infere que o agravamento da penalidade foi mantido no paradigma em razão do atendimento insatisfatório à intimação fiscal, guardando semelhança suficiente com o recorrido para caracterização do dissídio jurisprudencial.

A Contribuinte também aduz, em contrarrazões, que o recurso especial da PGFN não deveria ser conhecido porque o acórdão recorrido está pautado nas Súmulas CARF nº 25 e 96². Contudo, apenas esta última diz respeito a agravamento da penalidade, mas na hipótese de concomitante arbitramento dos lucros. E, no presente caso, embora se verifique o arbitramento dos lucros, não foi esta a razão para a reversão do agravamento, assim como o agravamento não foi motivado pela falta de apresentação de livros e documentos que ensejaram o arbitramento dos lucros. Ademais, referido entendimento somente foi sumulado em 09/12/2013, depois de

² 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.

proferido o acórdão recorrido e interposto o recurso especial, o qual, inclusive, foi apresentado na vigência do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 256/2009 que, em seu art. 67, §2º do Anexo II, ainda não cogitava da inadmissibilidade em tela por aplicação de entendimento posteriormente sumulado. Também por esta razão, a mais recente Súmula CARF nº 133³ não obsta o conhecimento do recurso especial, até porque referido enunciado se refere à falta de atendimento a intimação para esclarecimento da origem de depósitos bancários, da qual decorre a presunção de omissão de receitas ou de rendimentos, e não à falta de apresentação de extratos bancários.

Estas as razões para acompanhar a I. Relatora e CONHECER do recurso especial a PGFN com base no paradigma nº 104-21.835.

Passando ao mérito, a I. Relatora bem observou que a autoridade fiscal apontou atraso no atendimento ao termo de início da ação fiscal e à intimação de 03/08/2004. Contudo, a motivação para agravamento da penalidade está assim expressa no Termo de Verificação Fiscal à e-fl. 688:

Dessa forma, aplicamos a multa de ofício de 225% prevista no §2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 abaixo transcrito, **tendo em vista o não cumprimento dos prazos das intimações na apresentação dos extratos bancários** conforme descrito no item Contexto do presente Termo e a ocorrência, em tese, de crime contra a ordem tributária acima descrita. (*destacou-se*)

A descrição correspondente foi vertida nos seguintes termos no referido documento:

Na mesma data [07/07/2004] foi entregue o Termo de Início de Fiscalização, intimando-o a apresentar, no prazo de 5 dias úteis, seus livros e documentos fiscais e contábeis e, no prazo de vinte dias, os extratos bancários de suas contas correntes (fl. 07).

Passado o prazo concedido para apresentação dos livros e documentos contábeis, somente em 26/07/2004, o contribuinte atendeu parcialmente à intimação constante do Termo de Início apresentando livros conforme protocolo de fl. 09.

Em 03/08/2004 o contribuinte foi pessoalmente intimado a apresentar, no prazo de cinco dias úteis, os livros e documentos contábeis e os extratos bancários de suas contas correntes não apresentados. Foi, ainda, cientificado e intimado a prestar esclarecimentos das constatações de lançamentos mensais e inobservância da ordem cronológica nos lançamentos registrados nos livros Diário e Razão, conforme Termo de Intimação Fiscal de 02/08/2004 (fls. 10 e 11).

Na mesma data foi cientificado da inclusão de outro Auditor-Fiscal no procedimento e Fiscalização conforme Mandado de Procedimento Fiscal Complementar (fl. 02).

Em 18/08/2004 o contribuinte protocolou resposta ao Termo de Intimação Fiscal de 02/08/2004 apresentando o Contrato Social e invocando o sigilo bancário da Lei maior para se eximir da apresentação dos extratos bancários de suas contas correntes (fls. 12 a 19). (*destacou-se*)

Como se vê à e-fl. 14, em 03/08/2004 a Contribuinte foi reintimada a apresentar os extratos bancários, vez que ultrapassados os vinte dias concedidos no Termo de Início da Ação Fiscal sem qualquer resposta ou justificativa para não atendimento do que lhe fora exigido. Somente em 18/08/2004 a Contribuinte protocolou a resposta de e-fls. 16/17 opondo sigilo bancário para não apresentação dos extratos.

³ 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.

Firmados estes referenciais fáticos, importa recordar que 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, o Colegiado *a quo* entendeu que a Contribuinte apresentou resposta para justificar sua omissão e que a autoridade fiscal, ao final, *obteve os extratos diretamente dos bancos depositários*. Ignorou, assim, que a resposta somente foi apresentada depois de reintimação, quando já caracterizada a hipótese de *não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para* prestar esclarecimentos mediante apresentação dos documentos exigidos.

Constata-se, portanto, que os fatos sob exame em muito se distanciam 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 houve apenas uma reintimação e, na sequência, a autoridade fiscal buscou os extratos bancários junto às instituições financeiras.

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, mesmo que não caracterizado embaraço à fiscalização. Os extratos bancários são documentos que dão suporte aos registros de movimentações financeiras cuja integração à escrituração é exigida do sujeito passivo, ainda que obrigada apenas à escrituração do Livro Caixa, demandado dos optantes pela sistemática simplificada de recolhimentos. Sua apresentação somente pode ser dispensada se o sujeito passivo dispuser de comprovantes individuais de suas movimentações bancárias.

Dessa forma, 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% (ou, no caso, de 150% para 225%). Frise-se que

esta conclusão não se altera caso o esclarecimento exigido seja expresso pela apresentação de livros ou documentos de suporte 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.

Esta a motivação, portanto, para acompanhar a I. Relatora em suas conclusões e também DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN e restabelecer o agravamento da penalidade.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Livia De Carli Germano

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais, com a devida vênia, no mérito do presente recurso, divergi da i. Relatora, e também acompanhei o voto vencedor do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella pelas conclusões, para negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

O caso trata de aplicação de multa agravada a sujeito passivo que, intimado, inicialmente não se manifestou mas, após reintimação, apresentou petição justificando que não apresentaria seus extratos bancários por entender estar albergado pelas normas que protegem o sigilo bancário.

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 consequencial 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.

Uma primeira conclusão a que se chega, portanto, é de que há, no mínimo, dúvida sobre se poderia haver agravamento da multa pelo atraso na apresentação de extratos bancários, já que tal hipótese não está prevista nas alíneas “a” a “c” do §2º do artigo 44 da Lei 9.430/1996.

De fato, o artigo 44 § 2º da Lei 9.430/1996, na redação dada pela Lei 9.532/1997 (vigente até a alteração trazida pela MP 351/2007) estabelecia a aplicação de multa agravada nas hipóteses em que o contribuinte não atende a intimações para (i) prestar esclarecimentos, (ii) apresentar arquivos ou sistemas de processamento eletrônico de dados utilizados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras; e (iii) apresentar documentação técnica do sistema de processamento de dados suficiente para possibilitar a sua auditoria.

Não se lê em tal dispositivo que a penalidade possa ser agravada no caso de não atendimento a intimações em geral, mas apenas às intimações específicas ali descritas, que dizem respeito à prestação de esclarecimentos e à apresentação, não de quaisquer documentos, mas de determinados arquivos e sistemas.

Neste sentido, esta 1ª Turma da CSRF já decidiu, por unanimidade (trecho do voto do então Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, acórdão 9101003.279, de 6/12/2017, grifos do original):

Aliás, a não apresentação de documentos (destinados a comprovar a origem dos depósitos) nem mesmo se enquadra na literalidade da hipótese punível, porque o que se pune com o agravamento é o "não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos", e não de intimação para apresentar documentos (Lei 9.430/1992, art. 44, §2º, "a").

E mesmo que houvesse alguma dúvida quanto ao conteúdo da legislação – o que , como visto não ocorre -- o Código Tributário Nacional é claro em estabelecer que a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação (art. 112, IV). Neste sentido, considerando que a norma que estabelece a penalidade traz hipóteses específicas, uma interpretação que estenda seu alcance para fatos ali não previstos resultaria em vedado agravamento da situação do contribuinte.

Assim, uma primeira conclusão a que se chega é que não há base legal para o agravamento da multa no caso dos autos.

Mas, mesmo que se pudesse interpretar que os extratos bancários estão na hipótese “prestar esclarecimentos”, ainda assim o sujeito passivo no caso em questão não poderia ser penalizado com multa agravada.

Primeiro porque ele deu satisfação à fiscalização, indicando fundamentadamente os motivos pelos quais não apresentaria a documentação solicitada. Por mais que não se concorde – e que hoje a tese esteja inclusive superada -- não se pode punir o contribuinte que entende estar albergado pelo exercício de um direito constitucional.

Além disso, embora a verificação da suposta ocorrência de uma das hipóteses descritas nos incisos do § 2º do artigo 44 da Lei 9.430/1996 seja necessária para a imputação da multa agravada, ela não é suficiente, não levando à *automática* exasperação da penalidade.

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 seja *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, não se considera a ocorrência de tais hipóteses como *suficiente* para a exasperação da penalidade.

Repita-se: a ocorrência da hipótese legal, que é objetiva, é 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 linha já foi adotada por outros precedentes deste CARF, por exemplo:

Acórdão 9101-005.012, de 9 de julho de 2020

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.

Seguindo esta linha intermediária, por exemplo, recentemente prevaleceu neste Colegiado a conclusão de que a multa agravada não seria devida quando diante de uma única intimação enviada ao sujeito passivo, sequer reiterada:

Acórdão 9101-005.229, de 11 de novembro de 2020

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.

Por ocasião de tal julgamento, fui designada para redigir o voto vencedor e o fiz manifestando a posição que então prevaleceu na Turma. Mas ali observei, também, que acompanho tal entendimento pelas conclusões, eis que filio-me 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 9101002.066, 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, 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.

Essas são as razões pelas quais, no caso, acompanho o voto vencedor do i. Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella pelas conclusões.

É a declaração.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano