



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10882.722154/2015-16  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9101-006.499 – CSRF / 1ª Turma  
**Sessão de** 9 de março de 2023  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
COMERCIAL ZENA MOVEIS - SOCIEDADE LIMITADA

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL. TEMPESTIVIDADE. TERMO INICIAL DE CONTAGEM DO PRAZO.

A intimação pessoal do representante da Fazenda Nacional ocorre mediante “assinatura no documento de remessa e entrega do processo administrativo” (§ 5º da Portaria MF 527/2010) ou “ciência nos autos” (artigo 79 do RICARF/2015). O encaminhamento interno feito pela COCAT/PGFN não faz as vezes de “intimação pessoal”, não podendo dar início ao prazo recursal da Fazenda Nacional.

RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS DE CABIMENTO. REEXAME DE PROVAS. DESCABIMENTO.

Para simples reexame de provas, descabe a interposição de recurso especial de divergência precisamente porque, nesta hipótese, como consequente lógico, assume-se a inegável distinção fática dos casos comparados.

RECURSO ESPECIAL DOS SUJEITOS PASSIVOS. CONHECIMENTO. MULTA QUALIFICADA. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO DEMONSTRADA. IMPOSSIBILIDADE.

Não se conhece de recurso especial quando as divergências entre os resultados das decisões comparadas se dê em virtude não da diferença de interpretação quanto à aplicação da lei tributária mas em virtude de suportes fáticos diversos. No caso dos autos, o quadro acusatório que levou à manutenção da qualificação da multa indica a consideração de uma combinação de fatores como a reiteração, o volume das receitas e a ausência de escrituração regular. Diante disso, não servem de paradigmas julgados que tenham cancelado a qualificação a multa sob o argumento de que a reiteração, por si só, não é capaz de demonstrar o dolo, em especial quando se verifica que o quadro fático analisado por tais precedentes não revele que outras circunstâncias estavam sob acusação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) por unanimidade de votos, não conhecer dos Recursos Especiais dos coobrigados; e (ii) por maioria de votos, não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano (relatora), Edeli Pereira Bessa e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram pelo conhecimento. Em votação de preliminar suscitada pela conselheira Edeli Pereira Bessa, por maioria de votos, rejeitou-se a conversão do julgamento em diligência para complementação do despacho de admissibilidade, vencido também o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

## **Relatório**

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelos sujeitos passivos (contribuinte Comercial Zena Móveis Ltda. e responsável tributário LP Administradora de Bens Ltda.) em face do acórdão 1201-002.056, que deu provimento parcial aos recursos voluntários e negou provimento ao recurso de ofício, tendo recebido as seguintes ementa e decisão:

### **Acórdão recorrido 1201-002.056**

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

**NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.**

Não ocorre a nulidade do auto de infração quando forem observadas as disposições do artigo 142 do Código Tributário Nacional e os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

**FISCALIZAÇÃO. UTILIZAÇÃO DE DADOS BANCÁRIOS OBTIDOS SEM AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. POSSIBILIDADE.**

A "quebra do sigilo bancário" sem prévia autorização judicial, para fins de constituição de crédito tributário, é autorizada pela Lei Complementar n. 105/2001. Precedentes vinculantes do STJ e STF.

**ARBITRAMENTO. CRITÉRIO. MOTIVAÇÃO. RECEITA CONHECIDA**  
Em se tratando de lançamento constituído por arbitramento, é imprescindível que o cálculo seja compreensível, cabendo à administração fazendária fornecer e informar o contribuinte qual teria sido a fonte e os dados efetivamente utilizados e manipulados, sob pena de cercear o direito de defesa e contraditório.

**DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL**

Nos termos da lei, caracterizam-se como omissão de receita os valores creditados em conta bancária, na hipótese do titular, após intimado, não comprovar, mediante documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a sua respectiva origem.

**MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.**

Cabível a multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44 da Lei no 9.430/96, restando demonstrada que a conduta do contribuinte enquadra-se em uma ou mais das hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei no 4.502/64.

**MULTA AGRAVADA DE 225%. IMPROCEDÊNCIA.**

A aplicação do agravamento da multa, nos termos do artigo 44, § 2º, da Lei 9.430/96, deve ocorrer apenas quando a falta de cumprimento das intimações pelo sujeito passivo impossibilite, total ou parcialmente, o trabalho fiscal, o que não restou configurado. Aplicação da Súmula 96 do CARF.

**MULTA QUALIFICADA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. INCONSTITUCIONALIDADE.**

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu. Ademais, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, conforme Súmula nº 02.

**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. CONFUSÃO PATRIMONIAL.**

Uma vez caracterizada a confusão patrimonial entre os sujeitos passivos solidários e a devedora principal, cabível a imputação da responsabilidade tributária por interesse comum, na linha do que dispõe o artigo 124, I, do CTN.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. EXCESSO DE PODERES DE SÓCIOS E ADMINISTRADORES. ARTIGO 135, III DO CTN.**

Correta a imputação de responsabilidade aos sócios e administradores que, conscientemente, participaram ativamente na estrutura empresarial que transferiu recursos decorrentes do não pagamento de tributos para outra empresa do grupo econômico.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL, PIS e COFINS**

Aplica-se, no caso, à exigência decorrente de CSLL, PIS e COFINS o mesmo tratamento dispensado ao lançamento da obrigação principal de IRPJ.

*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício, e, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator. Vencida a conselheira Eva Maria Los que dava provimento parcial em menor extensão para manter a multa de ofício de 225%. O conselheiro Paulo Cezar Fernandes de Aguiar acompanhou o relator pelas conclusões em relação à infração nº 1 do auto de infração.*

Tanto a Fazenda Nacional quanto os sujeitos passivos primeiramente opuseram embargos de declaração, os quais foram rejeitados mediante despacho.

O auto de infração em discussão (fls. 3.677 e seguintes) exige IRPJ, CSLL, PIS e COFINS referente aos anos-calendário 2011 a 2013, no regime do lucro arbitrado (arbitramento realizado com fundamento no art. 530, inciso II, do RIR/99 – imprestabilidade da escrituração), sobre (i) receitas da atividade omitidas, apuradas com base em informações de operadoras de cartão de crédito (base legal indicada: art. 537 do RIR/99), e (ii) receitas omitidas apuradas por presunção legal, com base em depósitos bancários de origem não comprovada (base legal indicada: art. 42 da Lei 9.430/1996 c/c art. 537 do RIR/99). Para ambas as infrações foi aplicada multa de ofício agravada e qualificada, totalizando 225%.

Foram indicados como responsáveis solidários: (i) a pessoa jurídica LP ADMINISTRADORA DE BENS LTDA, com fundamento no artigo 124, I, do CTN, (ii) as pessoas físicas NASSER FARES, ADIEL FARES e JAMEL FARES, dirigentes e administradores do grupo Marabraz, acusados de serem os titulares de fato da empresa LP Administradora de Bens LTDA, constituída em nome de sua genitora (Hajar Barakat Abbas Fares), com fundamento nos artigos 124, I, e 135, III, do CTN, e (ii) HAJAR BARAKAT ABBAS FARES, genitora dos Srs. Adiel, Jamel e Nasser Fares, com fundamento no artigo 124, I do CTN.

O recurso especial da Fazenda Nacional questiona o cancelamento da multa agravada, alegando divergência com relação aos paradigmas 9101-001.456, de 15/08/2012 e 9101-002.997, de 07/08/2017.

Em 28 de julho de 2018, Presidente de câmara deu seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, consignando:

A Recorrente, no relevante, procurou demonstrar a similitude fática e a divergência, nos seguintes termos:

Insta destacar que, assim como no acórdão recorrido, nos acórdãos paradigmas, também se poderia afirmar que a omissão dos contribuintes não causou "prejuízo" ao lançamento, mas nem por isso concluiu-se estar prejudicada a majoração da multa.

Em outros termos, não foi a possibilidade do lançamento de ofício referente aos valores não comprovados o suficiente para os acórdãos paradigmas reduzirem a multa, ao contrário do que se passou no julgado recorrido. O mesmo se pode

aventar quanto ao atendimento incompleto ou insatisfatório das intimações pelo autuado.

Nessa toada, conclui-se que os acórdãos paradigmas consideraram suficiente para o agravamento da multa o fato objetivo de o contribuinte ter sido omissos, ainda que parcialmente, em resposta às intimações. Não exigiram, como pressuposto para a aplicação da penalidade, que restasse comprovado o efetivo embaraço à fiscalização, ou mesmo que não houvesse consequência específica para o descumprimento das intimações, ou ainda que o não atendimento fosse total e completo.

Dessa forma, enquanto o acórdão recorrido decidiu por reduzir a multa de ofício para 75%, mesmo restando configurada a inobservância pelo Contribuinte de intimação fiscal, os acórdãos paradigmas adotaram solução diversa, qual seja, a manutenção do agravamento da multa ante o descumprimento da intimação fiscal.

Ementa do **primeiro paradigma** nº 9101-001.456, no relevante:

Assunto: Multa agravada.

O agravamento da multa não depende que reste provado, nos autos, conduta dolosa consistente em embaraçar a fiscalização, bastando que se configure algumas das situações objetivamente descritas no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Ementa do **segundo paradigma** nº 9101-002.997, no relevante:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2004, 2005

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO.

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

Transcreve-se abaixo trechos relevantes dos paradigmas e do recorrido trazidos pela Recorrente:

**Voto condutor do Acórdão recorrido:**

*Da multa agravada (de 150% para 225%)*

*O agravamento da multa de ofício foi levado a efeito com base no artigo 44, § 2º, inciso I, da Lei nº 9.430/96, que assim prevê:*

*(...)*

*A meu ver tal dispositivo deve ser interpretado com cautelas, dirigindo-se apenas às situações de reiterado não atendimento às intimações feitas ao longo do procedimento fiscalizatório. E, diga-se, "não atender" não é "sinônimo de "mal atender".*

*O campo de aplicação do agravamento da penalidade não contempla a hipótese de prestação deficitária ou insuficiente de documentos e esclarecimentos por parte dos contribuintes, o que, a meu ver, foi o que ocorreu na presente situação.*

*Não vislumbro, nessa situação fática, que a conduta dos Recorrentes no sentido de não prestar todos os esclarecimentos na forma pela qual pretendeu o auditor fiscal responsável tenha gerado obstáculos ao levantamento do crédito tributário e a instrução dos Autos de Infração.*

*A Câmara Superior de Recursos Fiscais, aliás, vem afastando o agravamento da multa quando não há prejuízos ao trabalho fiscal, conforme atesta a ementa do seguinte julgado:*

**MULTA AGRAVADA - ARTIGO 44, § 2º, LEI 9.430/96 - EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO - LANÇAMENTO POR PRESUNÇÃO.**

*A aplicação do agravamento da multa nos termos do artigo 44, § 2º, da Lei 9.430/96 deve ocorrer quando a falta de cumprimento das intimações pelo sujeito passivo impossibilite, total ou parcialmente, o trabalho fiscal. Na hipótese em que a fiscalização se vale de regra que admite o lançamento por presunção, a atitude do sujeito passivo torna-se irrelevante para o deslinde do trabalho fiscal, de modo a tornar-se inaplicável o agravamento da multa.(...)*

**Paradigma n.º 9101-001.456:**

**Relatório**

*Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional (doc. a fls. 729 a 734), com fundamento (...), na parte em que a Terceira Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria, reduziu o percentual da multa de ofício de 112,5% para 75% dos lançamentos do IRPJ e reflexos (CSLL, PIS e COFINS) do exercício de 2000, conforme assim ementado:*

*"MULTA DE OFÍCIO - AGRAVAMENTO - O atendimento insatisfatório às intimações do fisco não autorizam a majoração da multa de lançamento de ofício para 112,5%."*

*Nos fundamentos do seu voto, o Relator do acórdão recorrido sustenta que "O fato de não atender ou atender de forma incompleta, como aliás, é o caso, às solicitações do Fisco não justifica a majoração, a qual, entendo, somente ser cabível quando o contribuinte cause embaraço à fiscalização".*

**Voto**

*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:*

*(...)*

*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, não depende que reste provado, nos autos, conduta dolosa consistente em embaraçar a fiscalização.***

*(...)*

**Paradigma n.º 9101-002.997**

**Relatório**

*Foram solicitadas algumas notas fiscais correspondentes aos valores lançados no razão, selecionadas por amostragem. A empresa apresentou apenas onze notas que totalizaram R\$ 113.916,55 de um montante de quase dezessete milhões de reais lançados como despesa com prestadores de serviço nas declarações de 2004 e 2005. Também entregou documento alegando que todas as demais foram extraviadas da sua sede;*

(...)

**Voto**

*A questão trazida a esse Colegiado diz respeito à melhor interpretação a ser adotada, no caso concreto, do disposto no §2º do artigo 44 da Lei nº 9.420, de 1996, que tem a seguinte redação:*

(...)

*A decisão recorrida afastou o agravamento da multa, com o seguinte fundamento (efl. 873):*

*Não me parece justa a majoração da multa para 112.50%, simplesmente por não ter o contribuinte apresentado à documentação comprobatória das despesas declaradas.*

*A fiscalização, quando agrava a multa de 75% para 112.50%. deve provar o embaraço a fiscalização, o que não se vislumbra nos autos, já que basta uma análise do Termo de Verificação Fiscal que se constata que a empresa apresentou uma série de documentos contábeis, prestou esclarecimentos, não se esquivou das intimações e de cumprir os prazos, com se pode observar nos trechos seguintes do termo, "in verbis":*

(...)

*Entendo que não é esse o conteúdo adequado da norma em tela. Por se tratar de norma impositiva de sanção, esta tem natureza material. Nesse âmbito, a intimação lá referida não é o documento (forma), mas sim a prestação exigida ao contribuinte (matéria).*

*Destarte, o atendimento referido na norma não é satisfeito com a entrega de uma correspondência intitulada "resposta", há que ser realizada a prestação exigida. Se um dos itens do texto da intimação não foi contemplado, há o descumprimento de uma exigência, o que dá ensejo ao agravamento da multa de ofício, salvo situações excepcionais, o que não foi trazido aos autos.*

*A norma tributária em tela apresenta requisitos de ordem objetiva: cabe a penalidade pelo não atendimento pelo sujeito passivo no prazo marcado para prestar esclarecimentos, apresentar arquivos ou sistemas ou apresentar documentação comprobatória consistente em embaraçar a fiscalização. (Destaques da Recorrente)*

**Da situação fática assemelhada**

Em todos os casos tratou-se de aplicação de multa de ofício agravada em consequência da não apresentação de documentos solicitados em intimações no curso da ação fiscal. Esses elementos consistiam em livros e outros documentos contábeis e fiscais, bem como referentes à movimentação financeira do contribuinte.

É nesse mesmo contexto que a Recorrente defende que o caso que se cuida não trata da aplicação direta da Súmula, tanto quanto ocorreu nos paradigmas:

Essa semelhança entre os acórdãos contrastados serve para demonstrar que a presente insurgência não contraria o enunciado n.º 96 da Súmula do CARF ("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"). Isso porque não se trata pura e simplesmente da falta de apresentação de documentos requisitados por intimação do Fisco, redundando no arbitramento de lucros (hipótese da súmula).

**Trata-se, isso sim, do agravamento da multa de ofício motivada pela conduta do contribuinte de deixar de prestar esclarecimentos e apresentar documentos reiteradamente solicitados pela Fiscalização e que poderiam alicerçar o lançamento.** (Destacou-se).

Ademais verifica-se que no recorrido, após defender de forma veemente a necessidade de demonstração do embaraço ou prejuízo ao fisco (*ratio decidendi*) o conteúdo da súmula foi utilizado apenas como um argumento de reforço, aproveitando-se da sua "inteligência":

**Invoco, ainda,** como argumento contrário ao agravamento da penalidade a **inteligência** da Súmula CARF n.º 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".

#### **Da Divergência**

**Embora a situação seja assemelhada, as decisões foram diametralmente opostas:**

**Isso porque no recorrido**, a interpretação dada ao dispositivo legal que prevê o agravamento não foi de forma restritiva<sup>1</sup>, na medida em que reconheceu que a falta de um ou outro atendimento fiscal ou documento não ensejaria o agravamento da multa, quando foram apresentados outros documentos e que a fiscalização, ainda que se utilizando de presunção legal, conseguiu efetuar o lançamento. Ou seja, o acórdão guerreado vislumbrou a necessidade de também haver embaraço ou prejuízo à Fiscalização.

<sup>1</sup> No sentido de que não bastaria ser atendido objetivamente um dos critérios do § 2º do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, havendo que se demonstrar o prejuízo ou embaraço à fiscalização.

**De maneira oposta, os paradigmas** consideraram que bastaria ser atendido objetivamente um dos critérios do § 2º do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, ou seja, a não apresentação de algum documento solicitado ou sua apresentação fora do prazo seria condição suficiente a ensejar o agravamento da multa, não havendo necessidade de haver demonstração de embaraço à fiscalização.

Tendo em vista todo o exposto, e com base no que dispõem os arts. 67 e 68 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, OPINO no sentido de DAR SEGUIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Apenas o contribuinte apresentou contrarrazões (fls. 5412 e segs.), questionando a tempestividade do recurso especial fazendário, alegando ainda que o recurso contraria a Súmula CARF 96<sup>1</sup>. Questiona também o mérito do recurso.

O recurso especial apresentado pelos sujeitos passivos teve parcial seguimento, confirmado após agravo, sendo admitido apenas quanto ao questionamento “9) *qualificação de multa por presunção*”, em face dos paradigmas 2401-005.929 e 2402-006.599, nos termos do despacho do Presidente de Câmara de 30 de agosto de 2019, do qual se reproduz:

**9) Da qualificação de multa por presunção legal**

Paradigmas indicados e não reformados: Ac. n.ºs **2401-005.929** e **2402-006.599**, que foram assim ementados:

**Ementa do Paradigma 1 - Ac. n.º 2401-005.929, no relevante:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

(...)

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM NÃO COMPROVADA. Presume-se omissão de rendimentos os valores depositados em conta bancária para os quais o titular não comprove a origem dos recursos.

COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS. NECESSIDADE DE INDIVIDUALIZAÇÃO DOS DEPÓSITOS. ÔNUS DO SUJEITO PASSIVO.

A mera confissão de rendimentos na declaração de ajuste anual não é meio hábil, por si só, para comprovar a origem de depósitos bancários presumidos como renda. Mister individualizar e vincular cada depósito aos rendimentos declarados.

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO COMPROVADOS. SIMPLES CONDUTA REITERADA. IMPOSSIBILIDADE QUALIFICAÇÃO.

De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96, c/c Súmula nº 14 do CARF, a qualificação da multa de ofício, ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude do contribuinte. Assim não o tendo feito, não prospera a qualificação da multa, sobretudo quando a autoridade lançadora utiliza como lastro à sua empreitada a simples reiteração da conduta do contribuinte, fundamento que, isoladamente, não se presta à aludida imputação, consoante jurisprudência deste Colegiado.

**MULTA QUALIFICADA. CARACTERIZAÇÃO DO DOLO PARA FINS TRIBUTÁRIOS. NÃO OCORRÊNCIA.**

---

<sup>1</sup> 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.

**Para que possa ser aplicada a penalidade qualificada no artigo 44, inciso I, e § 1, da Lei nº 9.430/96, a autoridade lançadora deve coligar aos autos elementos comprobatórios de que a conduta do sujeito passivo está inserida nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, tal qual descrito nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (Destacou-se).**

**Ementa do paradigma 2 - Ac. nº 2402-006.599, no relevante:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

DECISÃO RECORRIDA. NULIDADE. INAPLICABILIDADE.

(...)

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

Sujeita-se à tributação a variação patrimonial apurada, não justificada por rendimentos declarados/comprovados, por caracterizar omissão de rendimentos.

Somente a apresentação de provas inequívocas é capaz de elidir uma presunção legal de omissão de rendimentos invocada pela autoridade lançadora.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITO BANCÁRIOS.

Caracterizam omissão de rendimentos, sujeitos ao lançamento de ofício, os valores creditados em contas de depósito mantidas junto às instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Invocando uma presunção legal de omissão de rendimentos, fica a autoridade lançadora dispensada de provar no caso concreto a sua ocorrência, transferindo ao contribuinte o ônus da prova.

Somente a apresentação de provas inequívocas é capaz de elidir uma presunção legal de omissão de rendimentos invocada pela autoridade lançadora.

Os depósitos/créditos, cuja origem de recursos restou comprovada, devem ser excluídos da tributação.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.**

**A reiteração de ocorrências (infrações fiscais) apontadas no lançamento decorrente de um mesmo procedimento fiscal fundado em presunções legais por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo. (Destacou-se).**

**Da constatação da divergência**

**As Recorrentes lograram êxito na demonstração da divergência.**

No caso, a decisão recorrida considerou que a conduta reiterada do contribuinte de omitir receitas significativas de forma reiterada 5(cinco) anos, por si só já caracterizaria o dolo necessário à qualificação da multa, pois afastaria "a possibilidade de mero erro ou engano e demonstra a ação voluntária e consciente de fraudar o fisco e de se furtar ao recolhimento de tributos".

De outra banda, no mesmo contexto da presunção a legal a que se refere o art. 42 da Lei nº 9.430/96, os paradigmas assentaram entendimento de que **e a reiteração de ocorrências apontadas no lançamento decorrente de um mesmo procedimento fiscal - fundado em presunções legais** <sup>2</sup> (paradigma 1) - **por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo,**

2 No caso do paradigma 2, não há nem essa restrição. De qualquer sorte, mesmo com a restrição imposta pelo paradigma 2, as situações ainda são assemelhadas uma vez que no recorrido a autuação também refere-se à presunção legal do art. 42 da Lei nº 9.430/96.

Seguem trechos dos 2(dois) paradigmas e do recorrido, confirmando a conclusão acima:

Excertos do Recorrido:

As razões da qualificação da multa encerram um quadro probatório que tem como principais características relatadas, em todos os anos, a não tributação sobre as atividades operacionais da Recorrente.

Restou evidenciado que houve prática, de forma reiterada, de omissão de receita tributável ao fisco federal. Sabiam-se das receitas auferidas, mas nada se pagava a título de tributos.

(...)

No presente caso, a contribuinte reiteradamente (por pelo menos mais de cinco anos consecutivos), não ofereceu à tributação as receitas de suas atividades, o que afasta a possibilidade de mero erro ou engano e demonstra a ação voluntária e consciente de fraudar o fisco e de se furtar ao recolhimento de tributos, ainda mais num quadro de ausência de contabilidade regular e não atendimento para justificar a elevada movimentação bancária.

#### **Excertos do paradigma 1:**

Os fatos narrados na acusação fiscal, ao meu juízo, não são motivos suficientes para justificar a existência do elemento subjetivo do dolo. Isso porque, a reiteração da conduta é um indício forte de que a conduta é dolosa, mas a reiteração por si só não deve ser encarada como sinônimo de dolo, devendo haver a comprovação do elemento subjetivo pela fiscalização tributária.

Em outras palavras, a mera reiteração da conduta não é fundamento que, isoladamente, se presta à imputação do dolo, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal da intenção deliberada do contribuinte, demonstrada de modo concreto, sem deixar margem a qualquer dúvida, visando a impedir/retardar o recolhimento do tributo devido.

No caso dos autos, inobstante o esforço do fiscal autuante, entendo que não é possível afirmar com segurança que o contribuinte agiu com dolo objetivando suprimir tributos, eis que o fiscal atuante arrimou sua tese simplesmente na reiteração da conduta que, ao meu juízo, é fundamento insuficiente para se chegar à conclusão apontada

#### **Excertos do paradigma 2:**

O lançamento em tela valeu-se de **presunções legais de omissão** de rendimentos, a partir de duas circunstâncias evidenciadas *in concreto*, quais sejam, i) a de depósitos/créditos em conta sem que haja a comprovação de sua origem/natureza; e ii) a de excesso de aplicações, quando comparadas às origens do mesmo período.

**A rigor, são presunções que se materializam em função da inércia do sujeito passivo (ou não adequação de suas respostas) frente a constatações e intimações fiscais.**

**Tanto a acusação fiscal, quanto o julgamento de primeira instância ampararam a qualificação da multa na reiteração das infrações no período, não trazendo, o Fisco, qualquer outro elemento de convicção que tendesse a demonstrar minimamente, ainda que de forma indireta, o animus do contribuinte em sonegar ou fraudar a Administração Tributária. (...)**

Nesse sentido, observado o entendimento encimado, tenho por mim que a ocorrência reiterada dessas infrações, dentro de um mesmo procedimento fiscal, não tem, em princípio, o condão de dar azo à qualificação da multa de ofício (...) (Destacou-se).

Por todo o exposto, OPINO por **ADMITIR** esta matéria em face da demonstração do dissídio jurisprudencial.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões em que questiona a admissibilidade do recurso (por suposta ausência de cotejo analítico e ausência de efetiva divergência de teses jurídicas, mas apenas quadro fático e probatório diverso), bem como o mérito do recurso.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

## **Admissibilidade recursal**

### ***Preliminar de intempestividade do recurso especial da Fazenda Nacional***

Em suas contrarrazões (fls. 5412 e segs.), o contribuinte alega que o recurso especial da Fazenda Nacional seria intempestivo tendo em vista que o acórdão recorrido, cujo julgamento se deu no dia 23 de fevereiro de 2018, foi disponibilizado à Procuradoria da Fazenda Nacional no dia 20 de março de 2018, mesma data em que o feito foi “expedido” para a Coordenação do Contencioso Administrativo Tributário – COCAT da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que ofereceu embargos de declaração no dia 23 de abril de 2018, “ou seja, 34 dias depois de ter sido regularmente intimado”, segundo alega.

O despacho de admissibilidade de embargos da Fazenda Nacional assim consignou quanto à tempestividade de tal recurso (fl. 5.042):

(...) o processo foi enviado à Procuradoria da Fazenda Nacional, em 20/03/2018 (fls. 5025), para ciência. Por força do §9º do artigo 23 do Decreto nº 70.235, de 1972, presume-se a ciência trinta dias após essa data. O processo retornou ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em 23/04/2018 (fls. 5039), com os embargos de declaração de fls. 5026, razão pela qual o recurso é considerado tempestivo, conforme o art. 65, §1º, do RICARF.

De acordo com o § 9º do artigo 23 do Decreto nº 70.235/1972, bem como o artigo 7º, §5º, da Portaria MF 527/2010, o prazo para a interposição do recurso pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN será contado a partir da data da intimação pessoal presumida (30 dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à PGFN), ou em momento anterior se o Procurador da Fazenda Nacional se der por intimado antes de tal data, neste caso mediante assinatura no documento de remessa e entrega do processo administrativo.

#### Decreto 70.235/1972, art. 23

§ 7º Os Procuradores da Fazenda Nacional serão intimados pessoalmente das decisões do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda na sessão das respectivas câmaras subsequente à formalização do acórdão.(Incluído pela Lei nº 11.457, de 2007) (Vigência)

§ 8º Se os Procuradores da Fazenda Nacional não tiverem sido intimados pessoalmente em até 40 (quarenta) dias contados da formalização do acórdão do Conselho de Contribuintes ou da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda, os respectivos autos serão remetidos e entregues, mediante protocolo, à Procuradoria da Fazenda Nacional, para fins de intimação.(Incluído pela Lei nº 11.457, de 2007) (Vigência)

§ 9º Os Procuradores da Fazenda Nacional serão considerados intimados pessoalmente das decisões do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à Procuradoria na forma do § 8º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.457, de 2007) (Vigência)

#### Portaria MF 527/2010 (grifamos)

Art. 7º Para fins de cumprimento dos §§ 8º e 9º do art. 23 do Decreto Nº 70.235, de 1972, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) poderá encaminhar à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) os autos do processo integralmente digitalizado ou do processo digital.

§ 1º A data de entrega do processo à PGFN e a data do retorno do processo ao CARF será atestada em documento de remessa e entrega do processo administrativo, devendo ser posteriormente digitalizado e anexado aos autos do e-processo.

§ 2º O documento de remessa e entrega do processo administrativo poderá ter forma digital e ser anexado aos autos do eprocesso, desde que ateste, automaticamente, a data de entrega do processo à PGFN e a data do retorno do processo ao CARF.

§ 3º Os Procuradores da Fazenda Nacional serão considerados intimados pessoalmente das decisões do CARF, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à PGFN na forma deste artigo.

§ 4º Os Procuradores da Fazenda Nacional deverão anexar as petições digitais que produzirem diretamente aos autos do e-processo.

§ 5º O prazo para a interposição do recurso será contado a partir da data da intimação pessoal presumida ou em momento anterior, se o Procurador da Fazenda Nacional se der por intimado antes da data prevista no § 3º mediante assinatura no documento de remessa e entrega do processo administrativo.

§ 6º A data do retorno do processo ao CARF, atestada no documento de remessa e entrega do processo administrativo, será considerada para fins de aferição da tempestividade do recurso interposto ou da petição protocolada.

No mesmo sentido, o artigo 79 do RICARF/2015 (Portaria MF 343/2015) assim estabelece (grifamos):

Art. 79. O Procurador da Fazenda Nacional será considerado intimado pessoalmente das decisões do CARF, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à PGFN, salvo se antes dessa data o Procurador se der por intimado mediante ciência nos autos. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016).

Na hipótese, não se questiona que o despacho de encaminhamento dos autos do processo digital à PGFN data de 20 de março de 2018. Assim, a intimação presumida da PGFN ocorreu em 19 de abril de 2018, e o prazo de 5 dias para oposição de embargos de declaração teve como termo final o dia 24 de abril de 2018. Neste sentido, são **tempestivos os embargos de declaração** opostos em 23 de abril de 2018, data confirmada pelo despacho de fl. 5039, nos termos do § 6º do art. 7º da Portaria MF 527/2010.

Segundo o sujeito passivo, a intimação não teria sido ficta, mas sim pessoal, eis que o representante da União teria recebido o feito no dia 20 de março de 2018. Para comprovar a sua alegação, junta peça a fls. 5.129/5.155, que contém histórico processual o qual registra, além do envio do processo à COCAT/PGFN, o encaminhamento feito desta COCAT/PGFN a “Procuradores/Fluxo/COCAT/PGFN” – f. 5.151):

|                  |                                                                                    |                                  |                     |           |            |
|------------------|------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------|---------------------|-----------|------------|
| DF CARF MF       | DF-MF-CARF-CEGAP-SERET / Serviço de Recepção e Triagem                             | Receber<br>Processo -<br>Triagem | 23/04/2018 15:56:18 | 9 dia(s)  | 8 dia(s)   |
| DF COCAT<br>PGFN | APOIO/COCAT/PGFN/DF/MF                                                             | Expedir<br>Processo /<br>Dossiê  | 23/04/2018 15:53:48 | 0 dia(s)  | 0 dia(s)   |
| DF COCAT<br>PGFN | PROCURADORES/FLUXO/COCAT/PGFN                                                      | Elaborar Petição /<br>Recurso    | 20/03/2018 11:16:04 | 34 dia(s) | 15 dia(s)  |
| DF COCAT<br>PGFN | APOIO/COCAT/PGFN/DF/MF                                                             | Receber<br>Processo -<br>Triagem | 20/03/2018 10:37:50 | 0 dia(s)  | 88 dia(s)  |
|                  | DF-MF-CARF-1ª SEÇÃO-2ª CÂMARA-<br>DIPRO/ DIPRO na 2ª Câmara da 1ª<br>Seção do CARF | Expedir<br>Processo /<br>Dossiê  | 19/03/2018 21:28:25 | 1 dia(s)  | 188 dia(s) |

Pretende o sujeito passivo, com isso, alegar que o encaminhamento interno dos autos feito pela COCAT/PGFN teria o alcance de intimação pessoal do Procurador.

Quanto a essa alegação, pergunto: **que pessoa** teria sido intimada por este encaminhamento interno? De fato, para que se possa considerar uma intimação como **pessoal**, deve ser possível, no mínimo, indicar **a pessoa** que a recebeu. A lógica já demonstra a impropriedade dessa alegação.

Mas a análise da legislação de regência deixa a questão ainda mais clara.

O encaminhamento interno dos autos feito pela COCAT/PGFN não pode ser considerado uma “intimação pessoal”, simplesmente porque tal registro não contém os requisitos mínimos que a legislação estabelece para tanto.

De fato, a legislação de regência, já transcrita acima, estabelece a intimação pessoal do representante da Fazenda Nacional mediante “*assinatura no documento de remessa e entrega do processo administrativo*” (§ 5º da Portaria MF 527/2010) ou “*ciência nos autos*” (artigo 79 do RICARF/2015), atos que pressupõem uma “ação” da pessoa por meio da qual se faz a intimação. Um mero encaminhamento interno não cumpre tal papel.

Assim, manifestamente improcedente a pretensão do contribuinte de ver o encaminhamento interno feito pela COCAT/PGFN em 20 de março de 2018 como uma “confissão” de “intimação pessoal”, conforme alega.

Para registro, verifico que o Despacho de encaminhamento de fl. 5.066, emitido pelo CARF em 3 de julho de 2018, encaminha a “APOIO/COCAT/PGFN/DF/MF” o Despacho de Admissibilidade de Embargos da Procuradoria que rejeitou os embargos apresentados pela Fazenda Nacional.

O despacho de admissibilidade de recurso especial assim observou quanto à tempestividade deste recurso (fl. 5.160):

Tratando-se de processo digital encaminhado à PFN na forma do art. 7º da Portaria MF nº 527, de 2010, tem-se que a intimação pessoal presumida se deu no prazo de 30 dias contados de 03/07/2018 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 5.066), ou seja, em 02/08/2018. Tendo o processo retornado ao CARF em 13/07/2018 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 5.097), verifica-se que é manifesta a tempestividade da interposição do recurso especial por parte da PGFN

Verifica-se, portanto, também a **tempestividade do recurso especial da Fazenda Nacional**, sendo de se registrar, que os embargos de declaração opostos tempestivamente interrompem o prazo para a interposição de recurso especial, nos termos do § 5º do artigo 65 do Anexo II ao RICARF/2015.

Improcedente a alegação de intempestividade do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Seguimos.

***Admissibilidade recursal – observações gerais***

Sendo os recursos especiais tempestivos, passo a examinar os demais requisitos para a sua admissibilidade.

Nesse ponto, observo que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é instância especial de julgamento com a finalidade de proceder à uniformização da jurisprudência do CARF. Desse modo, a admissibilidade do recurso especial está condicionada ao atendimento do disposto no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015, merecendo especial destaque a necessidade de se demonstrar a divergência jurisprudencial, *in verbis*:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Destaca-se que o alegado dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo, a divergência se referir a questões de direito, tratando-se da mesma legislação aplicada a um contexto fático semelhante. Assim, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há que se falar em divergência entre os julgados.

Por outro lado, quanto ao contexto fático, não é imperativo que os acórdãos paradigma e recorrido tratem exatamente dos mesmos fatos, mas apenas que o contexto tido como relevante pelo acórdão comparado seja de tal forma semelhante que lhe possa (hipoteticamente) ser aplicada a mesma legislação. Desse modo, um exercício válido para verificar se se está diante de genuína divergência jurisprudencial é verificar se a aplicação, ao caso dos autos, do racional constante do paradigma, seria capaz de levar à alteração da conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

Quando se discute a aplicação de multa qualificada, ademais, muitas vezes as razões do precedente em questão estão intimamente vinculadas ao contexto fático da operação, de maneira que a verificação da existência de divergência jurisprudencial pode se revelar tarefa ainda mais minuciosa, eis que circunstancial.

***Admissibilidade recursal – recurso especial da Fazenda Nacional***

O sujeito passivo questiona a admissibilidade do recurso especial da Fazenda Nacional alegando que este iria de encontro à Sumula CARF 96.

Súmula CARF nº 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, o voto condutor do acórdão recorrido, menciona a Súmula CARF 96 como razões de decidir, após observar que *“O campo de aplicação do agravamento da penalidade não contempla a hipótese de prestação deficitária ou insuficiente de documentos e esclarecimentos por parte dos contribuintes, o que, a meu ver, foi o que ocorreu na presente situação”*. In verbis (grifamos):

Invoco, ainda, como argumento contrário ao agravamento da penalidade a inteligência da Súmula CARF nº 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".

Inaplicável, contudo, o agravamento da penalidade.

Em seu recurso especial, a Fazenda Nacional sustenta que seu apelo não contraria a Súmula CARF 96, pretendendo discutir o alcance que o acórdão recorrido deu a tal enunciado, e concluindo (grifamos):

O acórdão recorrido entendeu que a falta de atendimento à intimação para apresentação de livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, inclusive a de movimentação bancária, por autorizar o arbitramento do lucro, não justificaria a aplicação da multa em seu percentual majorado.

Por outro lado, os acórdãos paradigmas apresentados mantiveram a exasperação da penalidade, considerando a previsão objetiva da lei. Isso é, não faz parte da previsão normativa o fato de a omissão do contribuinte redundar em outras consequências e/ou o embaraço efetivo à fiscalização.

Nesses termos, para os precedentes indicados, ainda que haja consequências específicas para a desídia do contribuinte em atender a todas as intimações da fiscalização e muito embora possa o Fisco socorrer-se de outros elementos para realizar o lançamento, ainda assim deve ser mantido o agravamento da multa.

Essa semelhança entre os acórdãos contrastados serve para demonstrar que a presente insurgência não contraria o enunciado nº 96 da Súmula do CARF (“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”). Isso porque não se trata pura e simplesmente da falta de apresentação de documentos requisitados por intimação do Fisco, redundando no arbitramento de lucros (hipótese da súmula).

Trata-se, isso sim, do agravamento da multa de ofício motivada pela conduta do contribuinte de deixar de prestar esclarecimentos e apresentar documentos reiteradamente solicitados pela Fiscalização e que poderiam alicerçar o lançamento.

Logo, demonstrada a divergência jurisprudencial quanto ao disposto no art. 44, § 2º da Lei nº 9.430/96; art. 97 do CTN; enunciado n. 96 da Súmula do CARF.

Considerando a pretensão expressamente consignada no recurso especial (de questionar a interpretação e o alcance que o acórdão recorrido deu ao enunciado da Súmula CARF 96), o que manifesta o devido *distinguishing* do caso concreto, compreendo que o fato de o acórdão ter mencionado adotar entendimento de Súmula não obsta ao conhecimento do recurso especial.

De fato, quando é feito o *distinguishing* (mencionando ou não expressamente o enunciado da súmula), decidir se o acórdão recorrido está ou não contrário à súmula acaba se tornando uma questão de mérito, não havendo lógica em se obstar o conhecimento do recurso especial com base na hipótese regimental prevista no artigo 67, §12, do Anexo II ao RICARF/2015<sup>2</sup>.

Passo, assim, a examinar se a divergência jurisprudencial resta demonstrada.

O recurso especial da Fazenda Nacional teve seguimento com relação ao tema do “agravamento da multa” em face dos paradigmas 9101-001.456 e 9101-002.997. Nesse aspecto, o despacho de admissibilidade estabeleceu a comparabilidade entre a decisão dos autos e tais precedentes sob o prisma da necessidade ou não de haver demonstração de embaraço à fiscalização, ao tema que a Fazenda Nacional intitulou em seu recurso como “*Do atendimento insuficiente/incompleto às intimações como fundamento para o agravamento da multa*”.

Observo que, ainda na parte do recurso dedicada à demonstração de divergência jurisprudencial, além do título acima, a Fazenda Nacional apresentou outros dois paradigmas especificamente quanto à questão da concomitância entre multa agravada e arbitramento, no item que intitulou “*Da possibilidade de agravamento da multa mesmo na hipótese de arbitramento ou aplicação de presunções ou outras consequências específicas*” (paradigmas 9101-001.487 e 1101-001.226). Todavia, o despacho de admissibilidade não tratou esse item como matéria autônoma do recurso, registrando a admissibilidade recursal genericamente quanto à matéria “agravamento da multa de ofício” em face dos dois primeiros paradigmas indicados no recurso especial (9101-001.456 e 9101-002.997).

Como foi registrado que o recurso especial teve integral seguimento, não foi proporcionado à Fazenda Nacional recorrer de tal admissibilidade.

Não obstante, compreendo que o processo está apto a julgamento considerando (i) a admissibilidade recursal **ampla** feita pelo despacho de admissibilidade (que operou a devolução integral da matéria “agravamento da multa de ofício”), acrescido da constatação de que **o racional dos votos condutores dos paradigmas** 9101-001.456 e 9101-002.997, se aplicado ao caso dos autos, seria capaz de **alterar a conclusão a que chegou a decisão recorrida** – o que revela a suficiência recursal do tema tal como admitido pelo despacho do Presidente de Câmara.

Nesse ponto, ressalto que, na sessão de julgamento, a maioria da Turma rejeitou a preliminar suscitada pela Conselheira Edeli Pereira Bessa de conversão do julgamento em diligência para exame dos outros dois paradigmas não analisados pelo despacho de admissibilidade, vencidos esta e o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

---

<sup>2</sup> Art. 67. § 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

(...)

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

(...)

Isso porque além de a matéria que a Fazenda Nacional pretendeu trazer em seu recurso especial ter tido seguimento em termos abrangentes pelo despacho de admissibilidade (permitindo assim o exame do tema “agravamento da multa de ofício”), a questão não analisada por tal despacho tangenciaria entendimento que, de qualquer forma, já estaria albergado pela Súmula CARF 96. É dizer, a matéria omitida no exame de admissibilidade se referiria a um tópico do acórdão recorrido decidido conforme súmula, e portanto para o qual de qualquer forma não se admitiria recurso especial, nos termos do artigo 67, § 3º do Anexo II ao RICARF/2015<sup>3</sup>.

Superada a preliminar de conversão em diligência, passo a explicar porque, no meu entendimento, a aplicação, ao caso dos autos, do racional dos paradigmas 9101-001.456 e 9101-002.997, seria capaz de alterar a conclusão a que chegou a decisão recorrida – que é a razão pela qual orientei meu voto para conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional.

O voto condutor do acórdão recorrido limitou a hipótese de aplicação da multa agravada ao *reiterado não atendimento à fiscalização*, mencionando ainda a necessidade de que se verifiquem prejuízos ao trabalho fiscal. Veja-se:

A meu ver tal dispositivo deve ser interpretado com cautelas, dirigindo-se apenas às situações de reiterado não atendimento às intimações feitas ao longo do procedimento fiscalizatório. E, diga-se, “não atender” não é “sinônimo de “mal atender”.

O campo de aplicação do agravamento da penalidade não contempla a hipótese de prestação deficitária ou insuficiente de documentos e esclarecimentos por parte dos contribuintes, o que, a meu ver, foi o que ocorreu na presente situação.

Não vislumbro, nessa situação fática, que a conduta dos Recorrentes no sentido de não prestar todos os esclarecimentos na forma pela qual pretendeu o auditor fiscal responsável tenha gerado obstáculos ao levantamento do crédito tributário e a instrução dos Autos de Infração.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, aliás, vem afastando o agravamento da multa quando não há prejuízos ao trabalho fiscal, conforme atesta a ementa do seguinte julgado: (...)

Para o voto, é irrelevante se o que se deixou de apresentar foram documentos (e quais), esclarecimentos, ou ambos.

O paradigma 9101-001.456 parte da premissa de que o §2º do artigo 44 da Lei 9.430/1996 “*dispõe sobre critérios totalmente objetivos para o agravamento da multa*”, e então observa que “*para o agravamento da multa, não depende que reste provado, nos autos, conduta dolosa consistente em embaraçar a fiscalização*”.

O caso ali decidido tratou de sujeito passivo que atendeu apenas parcialmente às intimações, deixando de apresentar alguns dos livros fiscais e de prestar esclarecimentos. O voto observa que o agravamento da multa estaria justificado tanto na hipótese de ausência de apresentação de documentos elaborados por processamento eletrônico (que coloca na alínea “b”) quanto pela ausência de esclarecimentos (que coloca na alínea “a”):

---

<sup>3</sup> § 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

Em resumo, após 11 meses da primeira intimação e, depois de cinco reintimações, a contribuinte não apresentou à fiscalização o Livro Registro de Inventário (anos-calendário de 1999, 2000, 2001, 2002 e 2003), o Livro de Registro de Apuração do Lucro Real (anos-calendário de 1999, 2000, 2001, 2002 e 2003), o Livro Diário (anos-calendário de 2001, 2002 e 2003) e o Livro Razão (anos-calendário de 2001, 2002 e 2003).

Ora, o não atendimento da intimação para apresentar tais livros, que eram elaborados por sistemas de processamento de dados (vide doc. a fls. 222), enquadra-se literalmente na hipótese de agravamento de multa, prevista na alínea "b" do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (na sua redação original).

Além disso, intimado em 02/03/2004, a prestar esclarecimentos acerca da origem dos recursos utilizados nos pagamentos das compras não contabilizadas, bem como justificar por que determinadas notas fiscais (discriminadas em planilha anexa à intimação) não foram escrituradas, a contribuinte não respondeu à intimação. Novamente intimada em 12/03/2004 e, mais uma vez reintimada em 01/04/2004, a contribuinte nada respondeu até o momento da lavratura do auto de infração. Ora, negar-se à prestar esclarecimentos é hipótese de agravamento nos termos da alínea "a" do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (na sua redação original).

Vale ressaltar que as condutas acima identificadas continuam a ser razão para o agravamento da multa na nova redação dada ao referido § 2º pela Lei 11.488/07, razão pela qual não há falar, no presente caso, de aplicação do art. 106 do CTN.

Apesar de ter analisado a redação original do artigo, o voto trata expressamente da nova redação em face da possibilidade de retroatividade benigna de norma penal, do que se conclui que não se pode dizer tratar-se de paradigma anacrônico.

Vemos, portanto, que enquanto para o voto condutor do acórdão recorrido a multa apenas pode ser agravada quando se verifique prejuízo ao trabalho da fiscalização, sendo indiferente o tipo de intimação que se deixou de atender (sendo de se notar que as intimações que se deixou de atender continham tanto pedido de documentos emitidos por processamento eletrônico quanto pedidos de esclarecimentos), para o paradigma 9101-001.456 a norma dispõe sobre critérios objetivos para o agravamento da multa, de maneira que a ausência de apresentação de documentos elaborados por processamento eletrônico já se encaixaria na hipótese da alínea "b", bem como a ausência de prestação de esclarecimentos desencadearia a multa por aplicação da na alínea "a".

Neste sentido, demonstrada está a divergência jurisprudencial quanto ao paradigma 9101-001.456, eis que a aplicação de seu racional ao caso dos autos seria capaz de levar à manutenção do agravamento da multa de ofício.

Quanto ao paradigma 9101-002.997, este conclui que não apresentar notas fiscais seria hipótese de agravamento da multa, esclarecendo que atender à intimação deve ser interpretado no seu aspecto material, não apenas de apresentar uma resposta mas de efetivamente realizar a prestação exigida. E conclui:

Se um dos itens do texto da intimação não foi contemplado, há o descumprimento de uma exigência, o que dá ensejo ao agravamento da multa de ofício, salvo situações excepcionais, o que não foi trazido aos autos.

A norma tributária em tela apresenta requisitos de ordem objetiva: cabe a penalidade pelo não atendimento pelo sujeito passivo no prazo marcado para prestar esclarecimentos, apresentar arquivos ou sistemas ou apresentar documentação

comprobatória. De acordo com os presentes autos a contribuinte deixou de apresentar as notas fiscais requeridas, forçando a fiscalização a realizar um considerável esforço adicional de auditoria, inclusive realizando diligências nas empresas que a contribuinte apontou, na sua escrituração, como sendo as emissoras das notas fiscais faltantes.

A aplicação desse racional ao caso dos autos seria capaz de levar à manutenção do agravamento da multa de ofício, razão porque também conheço do recurso especial quanto ao paradigma 9101-002.997.

Ante o exposto, **conheço** do recurso especial da Fazenda Nacional.

### ***Admissibilidade recursal – recurso especial dos sujeitos passivos***

O recurso especial apresentado pelos sujeitos passivos apenas teve seguimento quanto ao tema “9) *qualificação de multa por presunção*”.

Nesse ponto, observo que o auto de infração tributou, além de receitas omitidas apuradas com base em presunção (depósitos bancários), receitas omitidas apuradas diretamente, sendo de se notar que o recurso especial teve seguimento apenas com relação às primeiras.

Assim, registro que **transitou em julgado administrativamente a multa qualificada relacionada à omissão de receitas apurada diretamente, estando em discussão apenas a multa qualificada aplicada à infração de omissão de receitas apurada por presunção legal.**

Sobre esse ponto, o voto condutor do acórdão recorrido (1201-002.056) não traz exatamente uma distinção entre a multa qualificada aplicada a cada uma das infrações, afirmando aspectos como a reiteração, o volume das receitas omitidas (menciona terem sido R\$2 bilhões movimentados em contas bancárias sem explicação) e a natureza das receitas (da atividade) para concluir que isso “*afasta a possibilidade de mero erro ou engano e demonstra a ação voluntária e consciente de fraudar o fisco e de se furtar ao recolhimento de tributos, ainda mais num quadro de ausência de contabilidade regular e não atendimento para justificar a elevada movimentação bancária.*”

Considerando o voto condutor do acórdão recorrido manteve a qualificação da multa diante de um somatório de fatores, os precedentes a serem comparados deverão tratar de uma gama semelhante de circunstâncias, exonerando a qualificação da multa diante de quadro fático semelhante, a fim de que possam servir de paradigma para o caso em questão.

Assim, com a devida vênia, discorda-se da leitura feita pelo despacho de admissibilidade, de que “*a decisão recorrida considerou que a conduta reiterada do contribuinte de omitir receitas significativas de forma reiterada 5(cinco) anos, por si só já caracterizaria o dolo necessário à qualificação da multa, pois afastaria "a possibilidade de mero erro ou engano e demonstra a ação voluntária e consciente de fraudar o fisco e de se furtar ao recolhimento de tributos".*”

Como visto, o acórdão recorrido não considerou a reiteração, por si só, como suficiente para a qualificação da multa, tendo mantido a exasperação da penalidade diante do

contexto em questão, que evidenciava acusação de omissão de receitas baseada em presunção legal, em que a qualificação da multa teve por pressupostos a reiteração da conduta, o volume da omissão, e o fato de o contribuinte não manter os registros e/ou declarações esperados considerando o seu tipo de atividade.

Diante dessa leitura divergente quando ao conteúdo da decisão do acórdão recorrido, também se discordará do despacho de admissibilidade quanto a seu resultado. Vejamos.

O paradigma 2401-005.929 tratou de omissão de receitas apurada por presunção legal, referente a três anos-calendário, em autuação de pessoa física que não menciona acerca do volume das omissões (apenas menciona que a infração “apurou imposto suplementar de R\$ 127.862,88”). O voto transcreve trecho do Termo de Verificação Fiscal que fundamenta a qualificação da penalidade na reiteração da omissão e no fato de se ter verificado a compra de dois imóveis que não foram mencionados pelo contribuinte em suas declarações de imposto de renda.

Diante disso, o voto vencedor do acórdão 2401-005.929 entendeu por não aplicar a qualificação da multa, por considerar que esta estaria baseada exclusivamente na reiteração, afirmando: *“não é possível afirmar com segurança que o contribuinte agiu com dolo objetivando suprimir tributos, eis que o fiscal atuante arrimou sua tese simplesmente na reiteração da conduta que, ao meu juízo, é fundamento insuficiente para se chegar à conclusão apontada.”*

Como se percebe, no caso analisado pelo acórdão 2401-005.929 a qualificação da multa foi excluída porque que entendeu que estaria baseada apenas em reiteração, e os fatos analisados, conforme consta de tal acórdão, mostram que, para além da reiteração, a autoridade autuante havia apontado uma outra circunstância (compra de 2 imóveis não declarados), que foi considerada irrelevante pelo voto vencedor – e que, em paralelo ao caso dos autos, poderia inclusive ser comparada com a ausência de contabilidade regular apontada pelo acórdão recorrido como circunstância adicional que levou à qualificação a multa.

Ocorre que não se pode afirmar que o precedente em questão retrata quadro fático semelhante ao dos autos, em especial porque não se sabe a posição daquela turma caso se tratasse de acusação baseada também em volume de receitas omitidas.

De fato, para que pudesse ser considerada situação semelhante à dos autos, como se disse, compreendo que seria necessário que o paradigma analisasse acusação de omissão de receitas baseada em presunção, em que a qualificação da multa fosse baseada na reiteração da conduta, no volume da omissão, e no fato de o contribuinte não manter os registros e/ou declarações esperados considerando o seu tipo de atividade.

Neste sentido, compreendo que o acórdão 2401-005.929 não serve de paradigma para o caso.

Quanto ao paradigma 2402-006.599, este também decidiu cancelar a qualificação da multa aplicada a omissão e receitas apurada por presunção legal por entender que a acusação fiscal, ali, também teria baseado a exasperação da penalidade apenas na reiteração da conduta (por 5 anos), afirmando que *“tenho por mim que a ocorrência reiterada dessas infrações, dentro*

*de um mesmo procedimento fiscal, não tem, em princípio, o condão de dar azo à qualificação da multa de ofício.”*

O voto vencedor de tal precedente reproduz acórdão da DRJ que havia mantido a qualificação da multa exclusivamente com base na reiteração da conduta.

Como se percebe, o quadro acusatório de tal precedente não se compara com o dos autos, em que, para além da reiteração, havia ainda outros fatores que foram considerados relevantes pelo acórdão recorrido para que a qualificação a multa fosse mantida. Diante de um quadro fático que não revele que outras circunstâncias estavam sob acusação, como é o caso desse paradigma, cancelar a qualificação a multa sob o argumento de que a reiteração, por si só, não seria capaz de demonstrar o dolo, não tem o condão de resolver o caso dos autos, porque se está diante de acusações diferentes.

Neste sentido, compreendo que também o acórdão 2402-006.599 não serve de paradigma para o caso em questão, eis que a aplicação, ao caso dos autos, de seu racional, não é capaz de alterar a conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

Ante o exposto, oriento meu voto para **não conhecer** do recurso especial dos sujeitos passivos.

## Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional (ao que o voto acima restou vencido), bem como para não conhecer do recurso especial dos sujeitos passivos.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

## Voto Vencedor

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca - Redator designado.

Com a devida, e máxima, vênia, mas ousei discordar da D. Relatora quanto ao conhecimento do apelo fazendário no que, inclusive, fui acompanhado pela maioria de meus pares.

E as razões de minha discordância restaram calcadas na premissa de que não podemos, para atestar a divergência e, assim, resolver a lide (nesta instância especial), revolver a matéria de prova.

Vejam que, quando assim afirmo, não sustento que não possamos considerar os fatos postos no processo; aliás, sempre defendi a possibilidade de, até mesmo, requalificar as provas à luz da legislação a ser aplicada. Dentro das premissas que adoto<sup>4</sup>, é perfeitamente possível que dadas circunstâncias sejam qualificadas de forma distinta por cada Colegiado. Isto porque, em tal caso, a leitura que estes (Turmas Julgadoras) fazem destas circunstâncias são, inadvertidamente, impactadas pela carga axiológica (conexões axiológicas, nas palavras de Humberto Ávila<sup>5</sup>) que cada qual traz e intensifica. Nesta hipótese, os fatos são juridicamente qualificados de forma distinta e a sua análise é, senão, o próprio fim desta jurisdição administrativa.

O que não pode ocorrer, todavia, é que, para erigir a norma concreta, os fatos considerados sejam, de tal sorte dessemelhantes, que para que se possa concluir pela correção de uma decisão ou outra, o julgador se veja compelido a buscar outros elementos que não os considerados por cada Turma julgadora. Nesta hipótese, não haverá uma mera requalificação das provas mas, objetivamente, uma nova incursão probatória. E, ao assim fazer, este Colegiado construirá uma nova norma concreta e individual a luz de uma nova realidade fática, porque considerará outras circunstâncias que não aquelas subsumidas pelas turmas julgadoras às prescrições normativas então examinadas.

O caso vertente, diga-se, se enquadra justamente na situação acima. Isto porque, como se vê até do próprio voto proferido pela D. Conselheira Livia, para atestar a divergência foi necessário, inclusive, se socorrer de elementos contidos no auto de infração, restando, insuficientes, aqueles tomados pelo Colegiado *a quo*. Melhor dizendo, o contexto fático de cada julgado comparado era tão específico, que, mesmo se vencido o conhecimento, a construção da norma jurídica, aqui, pressuporia a consideração de outras provas que não aquelas juridicamente qualificadas pelo acórdão recorrido.

Daí se aplicar a espécie a advertência contida no Manual de Exame de Admissibilidade do Recurso Especial, segundo o qual:

Assim, a divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova, e sim na interpretação da legislação. Com efeito, tratando-se de situações fáticas diversas, cada qual com seu conjunto probatório específico, as soluções diferentes não têm como fundamento a interpretação diversa da legislação, mas sim as diferentes situações fáticas retratadas em cada um dos julgados<sup>6</sup>.

Vejam que ainda que o paradigma invocado sustente, em tese, que as regras contidas no art. 44, § 2º, da Lei 9.430/96, sejam objetivas, há dois pontos claros de dessemelhança entre ele e o acórdão de piso: num houve atendimento às intimações, sem que fossem exibidos, nas respectivas respostas, os livros e documentos que, ao fim, e ao cabo,

---

<sup>4</sup> Em que, nesta seara, nos cabe comparar as normas jurídicas concretas e individuais, cuja edificação se dá pelo exercício silogístico positivo mediante subsunção dos elementos de fato à prescrição normativa, a fim de se alcançar o consequente.

<sup>5</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios - da definição à aplicação dos princípios. 18ª ed., São Paulo: Malheiros, 2018, p. 65.

<sup>6</sup> Manual de Admissibilidade do Recurso Especial, Orientações Gerais para Formalização de Despachos, v. 3.1. Brasília, dezembro 2018, p. 54, disponível em [http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/arquivos-e-imagens-pasta/manual-admissibilidade-recurso-especial-v-3\\_1-ed\\_14-12-2018.pdf](http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/arquivos-e-imagens-pasta/manual-admissibilidade-recurso-especial-v-3_1-ed_14-12-2018.pdf). Acessado em 23 de junho de 2022.

justificaram a aplicação da Sumula/CARF de nº 96. Noutro, deixou-se de apresentar arquivos específicos, sem se reportar sobre se houve, de fato, ou não, atendimento às preditas intimações.

Neste passo, até para que possamos atestar se num e noutro caso observou-se a ocorrência de prejuízos ao exercício fiscalizatório, a fim de, quiçá, superar esta primeira tese (defendida pela decisão de piso), teríamos, necessariamente, que considerar outros elementos de prova que não aqueles exclusivamente examinados pela Turma *a quo*. E, como dito, isto é impossível.

Mas, mais que isso, e como alertado em sessão pelo D. Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, a decisão atacada restou calcada em verbete de Súmula do CARF. A D. Relatora, neste ponto, afirma que a decisão comparada teria exprimido juízo sobre elementos de prova que seriam suficientes para justificar um *discrimen* apto para afastar, naquele caso, a observância ao entendimento plasmado no aludido verbete. Mas, vejam que, até para isso, ainda será necessário se considerar as circunstâncias específicas de cada caso... o citado *distinguishing*, tratado pela D. Conselheira Livia, aqui, inadvertidamente demandará, mais uma vez, um levantamento (e não uma requalificação) das provas.

Uma vez que fundado nos preceitos da Sumula 96, o acórdão recorrido somente poderia ser objeto de revisão, caso existisse decisão que tivesse se repousado nos mesmos elementos de fato e, nesta esteira, tivesse premido pelo afastamento do aludido verbete. Fora daí, a dessemelhança, por mais sutil que seja, torna impossível a comparação entre os julgados.

Como já afirmado alhures, para simples reexame de provas, descabe a interposição de recurso especial de divergência precisamente porque, nesta hipótese, como consequente lógico, assume-se a inegável distinção fática dos casos comparados.

A luz do exposto, e com as renovadas vênias à D. Relatora, e à aqueles que à acompanhara, voto por NÃO CONHECER do recurso especial manejado pela D. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, concordando com a Conselheira Livia quanto aos demais pontos de seu voto.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca

## **Declaração de Voto**

Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Esta Conselheira suscitou a preliminar de conversão do julgamento em diligência, por compreender que a PGFN apontou duas matérias em seu recurso especial, e apenas uma delas foi analisada em exame de admissibilidade. Observou, ainda, a impossibilidade de se dizer, a primeira vista, que o conhecimento da segunda matéria não examinada encontraria óbice em Súmula aprovada por este Conselho, circunstância que poderia dispensar a complementação do exame de admissibilidade.

A PGFN contesta o afastamento do agravamento da penalidade sob os seguintes títulos:

- Do atendimento insuficiente/incompleto às intimações como fundamento para o agravamento da multa: paradigmas nº 9101-001.456 e 9101-002.997; e
- Da possibilidade de agravamento da multa mesmo na hipótese de arbitramento ou aplicação de presunções ou outras consequências específicas: paradigmas nº 9101-001.487 e 1101-001.226.

Cada uma das matérias foi apresentada com demonstração da divergência mediante destaques de trechos dos paradigmas e do acórdão recorrido. Os seguintes trechos do recurso especial sintetizam as divergências, respectivamente:

- “Todos os acórdãos confrontados tratam do agravamento da multa de ofício previsto no art. 44, §2º, "a", da Lei nº 9.430, de 1996 em casos nos quais o contribuinte interessado não apresentou todos os documentos e/ou esclarecimentos solicitados e a fiscalização se valeu de outros elementos para realizar o lançamento”;
- “Como se vê, é manifesta a identidade (ou similitude) fática entre as situações analisadas no acórdão recorrido e no(s) paradigma(s). Todos os acórdãos confrontados tratam do agravamento da multa de ofício previsto no art. 44, §2º, "a", da Lei nº 9.430, de 1996 em casos nos quais havia a previsão de consequência jurídica específica para a omissão do sujeito passivo.”

O exame de admissibilidade, por sua vez, foi conduzido tendo em conta apenas a primeira matéria. A transcrição dos trechos seguintes não deixa dúvidas acerca do lapso, vez que nada foi dito para deixar de analisar a admissibilidade da segunda matéria arguida:

#### **Da Tempestividade**

[...]

#### **Da Divergência apontada**

A Fazenda Nacional apresentou recurso especial onde aponta divergência em relação ao **agravamento da multa de ofício**, indicando como legislação interpretada de maneira divergente o art. 44, § 2º, inciso "a" da Lei n.º 9.430/96.

Para tanto, a Fazenda apresenta os acórdãos paradigmas nº.9101-001.456 (da 1ª Turma da CSRF, de 15/08/2012) e nº. 9101-002.997 (da 1ª Turma da CSRF, de 07/08/2017), não reformados até a data da interposição do recurso.

A Recorrente, no relevante, procurou demonstrar a similitude fática e a divergência, nos seguintes termos:

[...]

Ementa do primeiro paradigma nº 9101-001.456, no relevante:

[...]

Ementa do segundo paradigma nº 9101-002.997, no relevante:

[...]

Transcreve-se abaixo trechos relevantes dos paradigmas e do recorrido trazidos pela Recorrente:

[...]

#### **Da situação fática assemelhada**

Em todos os casos tratou-se de aplicação de multa de ofício agravada em consequência da não apresentação de documentos solicitados em intimações no curso da ação fiscal. Esses elementos consistiam em livros e outros documentos contábeis e fiscais, bem como referentes à movimentação financeira do contribuinte.

É nesse mesmo contexto que a Recorrente defende que o caso que se cuida não trata da aplicação direta da Súmula, tanto quanto ocorreu nos paradigmas:

[...]

Ademais verifica-se que no recorrido, após defender de forma veemente a necessidade de demonstração do embaraço ou prejuízo ao fisco (*ratio decidendi*) o conteúdo da súmula foi utilizado apenas como um argumento de reforço, aproveitando-se da sua "inteligência":

[...]

#### **Da Divergência**

Embora a situação seja assemelhada, as decisões foram diametralmente opostas:

Isso porque no recorrido, a interpretação dada ao dispositivo legal que prevê o agravamento não foi de forma restritiva<sup>7</sup>, na medida em que reconheceu que a falta de um ou outro atendimento fiscal ou documento não ensejaria o agravamento da multa, quando foram apresentados outros documentos e que a fiscalização, ainda que se utilizando de presunção legal, conseguiu efetuar o lançamento. Ou seja, o acórdão guerreado vislumbrou a necessidade de também haver embaraço ou prejuízo à Fiscalização.

De maneira oposta, os paradigmas consideraram que bastaria ser atendido objetivamente um dos critérios do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, ou seja, a não apresentação de algum documento solicitado ou sua apresentação fora do prazo seria condição suficiente a ensejar o agravamento da multa, não havendo necessidade de haver demonstração de embaraço à fiscalização.

Tendo em vista todo o exposto, e com base no que dispõem os arts. 67 e 68 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, OPINO no sentido de DAR SEGUIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional.

À consideração do Sr. Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

[...] (*destaques do original*)

---

<sup>7</sup> No sentido de que não bastaria ser atendido objetivamente um dos critérios do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, havendo que se demonstrar o prejuízo ou embaraço à fiscalização.

O acórdão recorrido não traz, em seu relatório, a motivação para agravamento da penalidade. Demonstra, mediante transcrição da ementa, que esta exigência foi mantida em 1ª instância, e o voto condutor assim conclui pelo não cabimento do agravamento:

**Da multa agravada (de 150% para 225%)**

O agravamento da multa de ofício foi levado a efeito com base no artigo 44, § 2º, inciso I, da Lei nº 9.430/96, que assim prevê:

(...) § 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) grifei

I – prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

A meu ver tal dispositivo deve ser interpretado com cautelas, dirigindo-se apenas às situações de reiterado não atendimento às intimações feitas ao longo do procedimento fiscalizatório. E, diga-se, "não atender" não é "sinônimo de "mal atender".

O campo de aplicação do agravamento da penalidade não contempla a hipótese de prestação deficitária ou insuficiente de documentos e esclarecimentos por parte dos contribuintes, o que, a meu ver, foi o que ocorreu na presente situação.

Não vislumbro, nessa situação fática, que a conduta dos Recorrentes no sentido de não prestar todos os esclarecimentos na forma pela qual pretendeu o auditor fiscal responsável tenha gerado obstáculos ao levantamento do crédito tributário e a instrução dos Autos de Infração.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, aliás, vem afastando o agravamento da multa quando não há prejuízos ao trabalho fiscal, conforme atesta a ementa do seguinte julgado:

MULTA AGRAVADA – ARTIGO 44, § 2º, LEI 9.430/96 – EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO – LANÇAMENTO POR PRESUNÇÃO. A aplicação do agravamento da multa nos termos do artigo 44, § 2º, da Lei 9.430/96 deve ocorrer quando a falta de cumprimento das intimações pelo sujeito passivo impossibilite, total ou parcialmente, o trabalho fiscal. Na hipótese em que a fiscalização se vale de regra que admite o lançamento por presunção, a atitude do sujeito passivo torna-se irrelevante para o deslinde do trabalho fiscal, de modo a tornar-se inaplicável o agravamento da multa. (Acórdão n. 9202-004.290. Data de publicação: 17/08/2016)

Invoco, ainda, como argumento contrário ao agravamento da penalidade a inteligência da Súmula CARF nº 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"*.

Inaplicável, contudo, o agravamento da penalidade. *(destaques do original)*

Nestes termos, há pelo menos quatro fundamentos para afastamento do gravame: i) a conduta de deixar de prestar **todos** os esclarecimentos não constitui hipótese legal de *não atendimento*, mas apenas de mal atendimento; ii) ainda que se caracterize não atendimento em tais circunstâncias, ele deveria ser reiterado; iii) não há evidência de a conduta do sujeito passivo ter *gerado obstáculos ao levantamento do crédito tributário e a instrução dos Autos de Infração*; iv) a hipótese de *falta de apresentação de livros e documentos da escrituração*, quando motiva arbitramento dos lucros, não autoriza o agravamento nos termos da Súmula CARF nº 96. À

míngua de descrição da acusação fiscal que motivou o agravamento e de embargos de declaração antes da interposição do recurso especial pela PGFN, deduz-se dos fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido que a situação fática seria de falta de atendimento ocasional de intimações, além de prestação insuficiente de informações, mas que, ainda assim não impediram a constituição do crédito tributário. A referência subsidiária à Súmula CARF nº 96 também permite deduzir que há falta de atendimento a intimações distintas daquelas para *apresentação de livros e documentos da escrituração* que motiva o arbitramento dos lucros, pois se assim não fosse, bastaria a invocação da referida súmula para afastamento da exigência.

Em tais circunstâncias, a PGFN precisaria reverter apenas um dos três primeiros fundamentos para restabelecer o agravamento, vez que apenas o quarto fundamento não seria passível de confrontação por recurso especial por estar amparado em súmula do CARF. Eventualmente poder-se-ia cogitar de óbice semelhante em face da aprovação posterior da Súmula CARF nº 133 (*A falta de atendimento a intimação para prestar esclarecimentos não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa conduta motivou presunção de omissão de receitas ou de rendimentos*), mas isto demandaria examinar se foram apenas as intimações dirigidas neste sentido que deixaram de ser atendidas, devendo se observar que o recurso fazendário não aborda este aspecto porque interposto antes da aprovação desta segunda súmula.

O primeiro e o segundo fundamentos, por sua vez, estão confrontados na primeira matéria (Do atendimento insuficiente/incompleto às intimações como fundamento para o agravamento da multa: paradigmas nº 9101-001.456 e 9101-002.997). Esta primeira matéria também pode ser hábil a se contrapor ao terceiro fundamento, dado os paradigmas afirmarem a desnecessidade de embaraço à fiscalização para agravamento da penalidade. Mas o terceiro fundamento também pode ser confrontado, sob outro viés, pela segunda matéria (Da possibilidade de agravamento da multa mesmo na hipótese de arbitramento ou aplicação de presunções ou outras consequências específicas: paradigmas nº 9101-001.487 e 1101-001.226), caso algum dos paradigmas indicados aponte *consequências específicas* semelhantes às existentes nestes autos e que foram aqui compreendidas como permissivas do lançamento e impeditivas do agravamento, mas admitidas em paradigma como autorizadora do agravamento da penalidade, sem constituir hipóteses das Súmulas CARF nº 96 ou 133.

Diante desta cogitação, não é possível, neste momento, dispensar o exame de admissibilidade da segunda matéria, razão pela qual esta Conselheira propôs a CONVERSÃO DO JULGAMENTO em diligência para complementação do exame de admissibilidade do recurso especial da PGFN.

Vencida nesta proposta, esta Conselheira diverge da maioria do Colegiado que entendeu por não conhecer do recurso fazendário na matéria que teve seguimento, mormente porque, como antes mencionado, bastaria à PGFN reverter um dos fundamentos do acórdão recorrido para ser restabelecido o agravamento da penalidade.

E, neste sentido, tem-se o paradigma nº 9101-001.456 já admitido por esta Conselheira em litígio semelhante, por firmar que *o agravamento da multa não depende que reste provado, nos autos, conduta dolosa consistente em embaraçar a fiscalização, bastando que*

*se configure algumas das situações objetivamente descritas no §2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, nas circunstâncias fáticas assim referidas no voto condutor do Acórdão nº 9101-004.683<sup>8</sup>:*

A Contribuinte contesta a admissibilidade do recurso especial da PGFN, afirmando não ser possível extrair do paradigma admitido (Acórdão nº 9101-001.456), quais circunstâncias motivaram o restabelecimento do agravamento da penalidade e aduz que *a decisão não traz uma linha sequer a respeito dos aspectos/da motivação do lançamento realizado no processo administrativo nº 10325.000308/2004-88*. Contudo, o voto condutor do paradigma expõe claramente a motivação do lançamento sob exame, nos seguintes termos:

Destarte, a questão posta em julgamento reside em verificar se a conduta da fiscalizada durante os procedimentos de fiscalização se enquadra em uma hipótese do § 2º acima transcrito. Assim, vale verificarmos a dinâmica dos fatos conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal a fls. 623 a 626 (TVF).

a) no Termo de Início de Fiscalização, cuja ciência deu-se em 23/06/2003, consta que o Sujeito Passivo estava intimado a apresentar os seguintes elementos **referentes ao período de 01/07/1998 a 31/05/2003**:

- 1) Livros Diário e Razão;
- 2) Livro Apuração do ICMS;
- 3) Livro Registro de Entradas;
- 4) Livro Registro de Saídas;
- 5) Livro Registro de Inventário;
- 6) Livro de Registro de Apuração do Lucro Real — LALUR;
- 7) Livros Auxiliares da Escrituração;
- 8) Fotocópia do Contrato/Estatuto Social e alterações.

b) em resposta, a contribuinte solicitou a prorrogação do prazo para apresentação dos elementos, sendo prorrogado o prazo para o dia 28/07/2003;

c) transcorrido o prazo supracitado a contribuinte foi novamente intimada, através do Termo de Reintimação Fiscal de 08/08/2003, a apresentar todos os elementos constantes no Termo de Início de Fiscalização, sendo cientificada de que o não atendimento, no prazo marcado, para prestar esclarecimentos, sujeitar-lhe-ia, no caso de lançamento de ofício, ao agravamento das multas;

d) como não respondeu, foi novamente intimado em 03/09/2003, a apresentar todos os elementos constantes no Termo de Início de Fiscalização, sendo novamente cientificado de que o não atendimento, no prazo marcado, para prestar esclarecimentos, sujeitar-lhe-ia, no caso de lançamento de ofício, ao agravamento das multas;

e) em 08/09/2003, o Sujeito Passivo atendeu **parcialmente** as intimações apresentando os elementos abaixo relacionados:

---

<sup>8</sup> Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), Andrea Duek Simantob (Presidente em Exercício), e o recurso especial da PGFN foi conhecido à unanimidade.

**1) Livros Diário e Razão do ano-calendário de 1998;**

2) Livro Apuração do ICMS do período de 01/01/1998 a 31/05/2003;

3) Livro Registro de Entradas do período de 01/01/1998 a 31/05/2003;

4) Livro Registro de Saídas do período de 01/01/1999 a 31/05/2003 5) Fotocópia do Contrato/Estatuto Social e alterações.

f) em 01/10/2003, o Sujeito Passivo foi reintimado a apresentar todos os elementos constantes no Termo de Início de Fiscalização que ainda não tinha sido apresentados, sendo novamente cientificado de que o não atendimento, no prazo marcado, para prestar esclarecimentos, sujeitar-lhe-ia, no caso de lançamento de ofício, ao agravamento das multas;

g) exaurido o prazo concedido no termo de intimação, o Sujeito Passivo foi novamente reintimado, por meio dos Termos de Reintimação Fiscal de 11/11/2003, 12/12/2003, 15/01/2004 e 16/02/2004, a apresentar todos os elementos constantes no Termo de Início de Fiscalização que ainda não foram apresentados, sendo novamente cientificado de que o não atendimento, no prazo marcado, para prestar esclarecimentos, sujeitar-lhe-ia, no caso de lançamento de ofício, ao agravamento das multas;

h) em 02/03/2004, o Sujeito Passivo atendeu **parcialmente** as intimações apresentando os elementos abaixo relacionados, conforme Termo de Retenção de 02/03/2004:

1) Livros Diário e Razão dos anos-calendário de 1999 e 2000;

2) Livro Apuração do ICMS do período de 01/06/2003 a 31/12/2003;

3) Livro Registro de Entradas do período de 01/06/2003 a 31/12/2003;

4) Livro Registro de Saídas do período de 01/06/2003 a 31/12/2003.

i) em 09/03/2004, o Sujeito Passivo foi reintimado a apresentar todos os elementos constantes no Termo de Início de Fiscalização que ainda não tinham sido apresentados, quais sejam:

1) Livros Diário e Razão dos anos-calendário de 2001, 2002 e 2003;

2) Livro de Registro de Apuração do Lucro Real — LALUR- dos anos-calendário de 1999, 2000, 2001, 2002 e 2003;

3) Livro Registro de Inventário dos anos-calendário de 1999, 2000, 2001, 2002 e 2003.

l) por não apresentar os Livros Diário e Razão dos anos-calendário de 2001, 2002 e 2003, este foi intimado, através do Termo de Intimação Fiscal de 10/03/2004, a apresentar planilha com os valores mensais referentes às outras receitas não abrangidas pelas receita de revenda de mercadorias, a fim de que se pudesse apurar a verdadeira base de cálculo do PIS e da COFINS no período de 2001, 2002 e 2003;

m) em 01/04/2004, mais de dez meses após a primeira intimação, o Sujeito Passivo foi intimado pela quinta vez a apresentar todos os elementos constantes no Termo de Início de Fiscalização que ainda não tinham sido apresentados, sendo alertado que o não atendimento à reintimação, no prazo previsto, ensejaria a aplicação da multa agravada e caracterizaria a presunção legal de omissão de receita conforme artigos 959 e 281, respectivamente, do RIR/99.

Diante de tais circunstâncias, o ex-Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior conclui que:

Em resumo, após 11 meses da primeira intimação e, depois de cinco reitimações, a contribuinte não apresentou à fiscalização o Livro Registro de Inventário (anos-calendário de 1999, 2000, 2001, 2002 e 2003), o Livro de Registro de Apuração do Lucro Real (anos-calendário de 1999, 2000, 2001, 2002 e 2003), o Livro Diário (anos-calendário de 2001, 2002 e 2003) e o Livro Razão (anos-calendário de 2001, 2002 e 2003).

Ora, o não atendimento da intimação para apresentar tais livros, que eram elaborados por sistemas de processamento de dados (vide doc. a fls. 222), enquadra-se literalmente na hipótese de agravamento de multa, prevista na alínea "b" do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (na sua redação original).

Além disso, intimado em 02/03/2004, a prestar esclarecimentos acerca da origem dos recursos utilizados nos pagamentos das compras não contabilizadas, bem como justificar por que determinadas notas fiscais (discriminadas em planilha anexa à intimação) não foram escrituradas, a contribuinte não respondeu à intimação. Novamente intimada em 12/03/2004 e, mais uma vez reintimada em 01/04/2004, a contribuinte nada respondeu até o momento da lavratura do auto de infração. Ora, negar-se à prestar esclarecimentos é hipótese de agravamento nos termos da alínea "a" do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (na sua redação original).

Para além disso, apesar de, nestes autos, as circunstâncias que motivaram o agravamento da penalidade apresentarem contornos distintos, a divergência jurisprudencial suscitada pela PGFN tem em conta, justamente, a interpretação do dispositivo legal em foco a partir dos critérios objetivos que afirma nele estabelecidos e, neste sentido, demonstra a divergência a partir do assim expresso na introdução do voto condutor do acórdão paradigma:

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.

É sob esta ótica que o voto condutor do paradigma expressa a conclusão de que o agravamento da penalidade é cabível porque o sujeito passivo se negou a prestar esclarecimentos, sem adentrar à repercussão, na condução do procedimento fiscal, da omissão confirmada. Ao final, o entendimento deste Colegiado, em antiga composição, é assim descrito na ementa do paradigma:

O agravamento da multa não depende que reste provado, nos autos, conduta dolosa consistente em embaraçar a fiscalização, bastando que se configure algumas das situações objetivamente descritas no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Já o acórdão recorrido traz a seguinte justificativa para cancelamento do agravamento da penalidade aplicado pela autoridade lançadora:

58. Foi agravada a multa de ofício, com aumento em 50%.

59. A Lei nº 9.430, I e § 2º de 1996, com a redação do art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007, determina o agravamento da multa de ofício de 75%, para 112,50%, se o sujeito passivo não atender no prazo marcado, intimação para: prestar esclarecimentos, ou para apresentar os arquivos ou sistemas digitais e sistemas de escrituração dos livros e contabilidade, bem como documentação técnica do sistema a possibilitar a auditoria.

60. A Recorrente argumenta que descabe o agravamento, porque a fiscalização dispunha de todos os documentos necessários e requereu os documentos e esclarecimentos, por mera comodidade, tanto que lista os documentos que utilizou, disponíveis na repartição, para lavrar os autos.

61. O Termo de Início de Fiscalização foi cientificado ao contribuinte em 09/09/2011, e os autos de infração lavrados em 30/11/2011 (cientificados em 03/12/2011).

62. No presente caso, conforme relatado no TVF:

*Assim, em 14/10/2011 encaminhamos Termo de Reintimação, Intimação e Constatação Fiscal, conforme fls. 301 a 309, ficando o contribuinte reintimado, no prazo de 5 dias, a apresentar os documentos/esclarecimentos solicitados no Termo de Início do Procedimento Fiscal, sob pena de, no caso de lançamento de ofício, ao agravamento em 50 % das multas a que se referem o inciso I e o § 1º do caput do art. 44 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.*

*No referido Termo o contribuinte foi ainda intimado a apresentar à fiscalização, a Escrituração Contábil Digital SPED Contábil, referente ao ano-calendário 2.010 (Período de Apuração de 01/01/2010 a 31/12/2010), ou apresentar os arquivos magnéticos estabelecidos no Art. 11 da Lei 8.218/1991, no formato especificado pela Instrução Normativa 86/2001 e Ato Declaratório Executivo-ADE COFIS 15/2001, relativos ao item 4.1 Registros Contábeis do Anexo Único do referido ADE, para o período de Janeiro de 2010 a Dezembro de 2010.*

*O Termo de Reintimação, Intimação e Constatação Fiscal foi recebido pelo contribuinte em 21/10/2011, conforme AR à fl. 310. No entanto, decorrido o prazo concedido no referido termo, o contribuinte novamente não apresentou qualquer documento ou esclarecimento, sujeitando-se ao*

*agravamento em 50% da multa de ofício, a que se referem o inciso I e o § 1º do caput do art. 44 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007 (§ 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96).*

*Em 31/10/2011 recebi o documento à fl. 311 da Geacon Contábil Empresarial Ltda, que me foi entregue através de serviço de "motoboy", no qual o Sr. Geraldo da Consolação Pereira, ressalte-se que não consta a assinatura do mesmo no documento e nem foi anexada procuração da empresa CAO A Montadora de Veículos S/A, encaminha CD com o arquivo do SPED Contábil da empresa CAO A Montadora de Veículos S/A relativo ao ano 2010, informando ainda que não conseguiram validá-lo, pois o tamanho do arquivo ficou superior a 1GB, e que os técnicos do sistema estariam trabalhando e a previsão era de que até 04/11 o registro seria entregue particionado.*

*O arquivo contido no CD entregue não foi considerado na presente fiscalização. Conforme fl. 312, constatamos ainda que até 28/11/2011 não havia sido transmitido o SPED Contábil de 01/2010 a 11/2010.*

*Considerando a não apresentação dos documentos e esclarecimentos solicitados, prosseguimos com a fiscalização utilizando-se de elementos e documentos que dispúnhamos na repartição:*

63. O contribuinte também recebeu Termo de Constatação, págs. 302/303, em que o Autuante comunicou ao contribuinte, entre outras constatações, págs. 160/161:

*• Ressalte-se que, considerando o não atendimento do Termo de Início do Procedimento Fiscal até a presente data, no qual foram solicitados os Livros de Apuração do IPI dos anos-calendários 2007, 2008, 2009 e 2010, esclareço que extraímos cópias dos Livros de Registro de Apuração do IPI RAIPI dos anos-calendários 2007 e 2008 a partir do processo administrativo nº 13116.002203/2009-21 (Auto de Infração IPI). Para os anos-calendários 2009 e 2010 obtivemos as informações através da Escrituração Fiscal Digital EFD do SPED Sistema Público de Escrituração Digital transmitida pelo contribuinte.*

64. Os relatos supra se contradizem e verifica-se que a fiscalização buscou os dados em outras fontes, que eram livros e contabilidade digitais enviados pelo contribuinte à RFB, embora não lhe tivesse sido proporcionado acesso à documentação completa que requereu.

65. À vista disso, não se justifica o agravamento da multa de ofício.

Como se vê, embora reconhecendo que a Contribuinte não proporcionou acesso à documentação completa requerida pela autoridade fiscal, como esta buscou os dados em outras fontes, que eram livros e contabilidade digitais enviados pela contribuinte à RFB, o Colegiado a quo entendeu que o agravamento da penalidade não era cabível.

O paradigma, de outro lado, não faz qualquer juízo acerca das repercussões da omissão do sujeito passivo. Apenas confronta as circunstâncias fáticas com a hipótese legal e afirma o cabimento da penalidade agravada.

O dissídio jurisprudencial, portanto, está regularmente demonstrado, devendo ser CONHECIDO o recurso especial da PGFN. (*destaques do original*)

Aqui, diante das circunstâncias fáticas deduzidas como determinantes para a decisão acerca do agravamento da penalidade - falta de atendimento ocasional de intimações,

além de prestação insuficiente de informações, mas que, ainda assim não impediram a constituição do crédito tributário – impõe-se concluir pela similitude ao menos em face do paradigma nº 9101-001.456, e pela caracterização da divergência jurisprudencial quanto à necessidade de a conduta omissiva do sujeito passivo impedir ou não a constituição do crédito tributário para fins de cabimento do agravamento da penalidade.

Estas as razões portanto para, vencida na diligência proposta para complementação do exame de admissibilidade, CONHECER do recurso especial da PGFN acerca do agravamento da penalidade.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa