



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 19647.020814/2008-59  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9101-005.288 – CSRF / 1ª Turma  
**Sessão de** 02 de dezembro de 2020  
**Recorrente** A. PEREIRA TRANSPORTES LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2004

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. FALTA DE ATENDIMENTO ÀS INTIMAÇÕES PARA APRESENTAR DOCUMENTOS E ESCLARECIMENTOS.

Desde que não tenha servido par justificar o arbitramento do lucro (Súmula CARF nº 96), a recusa do sujeito passivo em apresentar os documentos e esclarecimentos que lhe foram reiteradamente solicitados pela Fiscalização autoriza o agravamento da multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, por maioria de votos, negar-lhe provimento. Vencidos os Conselheiros Lívia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Caio Cesar Nader Quintella que votaram por dar-lhe provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Lívia De Carli Germano.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em exercício e Relatora

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

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-005.288 - CSRF/1ª Turma  
Processo nº 19647.020814/2008-59

## Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pelo sujeito passivo em epígrafe, com amparo no então vigente art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, atual art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015.

O acórdão recorrido é o 1802-002.016 – da 2ª Turma Especial deste E. CARF.

Segue a ementa:

O acórdão recorrido é o 1802-002.016 – da 2ª Turma Especial deste E. CARF.

Segue a ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ*

*Ano-calendário: 2004*

*Ementa: OMISSÃO DE RECEITA. TRIBUTAÇÃO. LUCRO PRESUMIDO. Havendo a Recorrente optado pela tributação com base no lucro presumido, verificada a omissão de receita, correto o procedimento fiscal da autoridade tributária em determinar o valor do IRPJ e CSLL, aplicando sobre a receita bruta os percentuais correspondentes a atividade desenvolvida pela pessoa jurídica.*

*BASE DE CÁLCULO PIS e Cofins.*

*No caso da pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, a base de cálculo da Contribuição para o PIS e da Cofins é a receita bruta mensal decorrente da venda de produtos e serviços, apurada em procedimento de ofício.*

*MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA.*

*O agravamento da multa lançada de ofício no percentual de 112% se aplica quando comprovado que o sujeito passivo não atendeu às intimações fiscais para a apresentação de informações relacionadas com as atividades do fiscalizado.*

*TRIBUTAÇÃO REFLEXA CSLL , PIS e Cofins.*

*Decorrendo a exigência das contribuições do mesmo fato que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada, no mérito, a mesma decisão proferida para o imposto de renda, na medida em que não presentes elementos de prova a ensejar conclusão diversa*

O especial foi admitido relativamente à divergência interpretativa suscitada pela recorrente acerca da seguinte matéria:

**- Multa de ofício agravada. Falta de apresentação de documentos e esclarecimentos.**

Intimada para tanto, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões pedindo, ao final, seja negado provimento ao recurso, não havendo questionado seu conhecimento.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

Não havendo a Fazenda Nacional, em suas contrarrazões, pedido para que o recurso não seja conhecido, e também por não haver vislumbrado razões em contrário, **conheço do especial.**

Passo, então, ao exame do mérito.

Inicialmente deve-se esclarecer que o presente lançamento do IRPJ e reflexos foi feito com base nas regras do lucro presumido, e não nas do lucro arbitrado, **daí porque não incide no caso o disposto na Súmula CARF nº 96**, que assim estabelece:

### 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.** (g.n.)

Sobre a questão do agravamento da multa de ofício consta o seguinte no Relatório de Fiscalização (e-fl. 40 e ss.):

### 2. Ação Fiscal

A ação fiscal foi iniciada, em 24/10/2007, com a ciência do Termo de Início de Fiscalização, fls. 53 e 54, onde foram solicitados os livros e documentos contábeis e fiscais do contribuinte, relativos ao **ano calendário 2004.** (g.n.)

**Sem respostas do contribuinte ao Termo de Início, enviamos as Reintimações Fiscais nºs 01, 02, 03, 04, 05, 06, 07 e 08** com ciências nos dias 14/11/2007, 02/01/2008, 25/02/2008, 14/04/2008, 29/05/2008, 31/07/2008, 11/09/2008 e 03/11/2008, respectivamente, fls. 55 a 74. **Ressalte-se que no caso da Reintimação nº 05, além de ser enviada ao endereço da empresa, foi enviada também ao seu sócio-administrador, o Sr. André Felipe Martins Pereira, CPF. nº 334.969.944-87, e que na Reintimação nº 08 enviamos ao contribuinte um Termo de Esclarecimentos cientificando o contribuinte das diferenças de receita que originam o presente lançamento para que ele se manifestasse e ele novamente não se pronunciou.** (g.n.)

Apenas nos dias 10 de junho e 02 de julho de 2008, pudemos manter contato com o contribuinte que nos apresentou solicitações de prorrogação do prazo para apresentação da documentação solicitada, por 30 dias, conforme documentos às fls. 75 a 78. **Concedemos o prazo na condição de que dentro desse período nos fosse entregue toda a documentação solicitada, o que não ocorreu.** (g.n.)

Ficamos, desde o início da fiscalização, no aguardo da documentação necessária para verificação a ser fornecida pelo contribuinte, mas foi a própria Seção de Programação, Avaliação e Controle da Atividade Fiscal - Sapac/DRF/REC que nos entregou no mês de outubro de 2008 tal documentação e nos deu suporte para efetuarmos o levantamento das diferenças de receitas declaradas para a RFB e para a Sefaz/PE. **Após tal análise, encaminhamos as diferenças ao contribuinte para ciência e esclarecimentos. E, como já foi esclarecido, até a presente data nada nos foi apresentado pelo contribuinte.** Ou seja, mesmo tendo ciência da fiscalização e da necessidade da entrega de documentação/esclarecimentos a esta Equipe, mais especificamente à auditora fiscal Andreza Lopes de Oliveira, como consta nos Termos de Intimação e Reintimações entregues ao contribuinte, **apenas nos foram apresentadas duas solicitações de prorrogação de prazo e nada mais, o que comprova que o contribuinte estava ciente dos Termos, mas não apresentou o que foi solicitado.** (g.n.)

(...)

#### 4.5 MULTAS DE OFÍCIO

##### 4.5.1 Bases de Cálculo, Créditos Tributários e Fatos Geradores

Considerando os tributos e contribuições a serem lançados de ofício, determinados nos itens 4.1, 4.2, 4.3 e 4.4, aplica-se a **multa de ofício de 75% sobre aqueles valores, com o acréscimo da metade deste percentual, passando a ser de 112,5%, tendo em vista a não apresentação de qualquer documentação solicitada nas Intimações e Reintimações que enviamos ao contribuinte**, nem dentro nem fora dos prazos dados. (g.n.)

##### 4.5.2 Enquadramento Legal

O Lançamento da Multa de Ofício está previsto no art. 44, inc. I e §2º da Lei n.º 9.430/96, no art. 86, §1º, da Lei n.º 7.450/85, e no art. 10, parágrafo único da Lei Complementar n.º 70/91.

(...)

O art. 44, § 2º, da Lei n.º 9.430/96, com a redação dada pela Lei n.º 9.532/97, vigente à época dos fatos, assim estabelece:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

(...)

§ 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:** (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)

a) prestar esclarecimentos; (Incluída pela Lei n.º 9.532, de 1997)

b) apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei n.º 8.218, de 29 de agosto de 1991, com as alterações introduzidas pela art. 62 da Lei n.º 8.383, de 30 de dezembro de 1991; (Incluída pela Lei n.º 9.532, de 1997)

c) apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38. (Incluída pela Lei n.º 9.532, de 1997)

(...)

Pois bem, no caso, a autoridade fiscal impôs o agravamento da multa de ofício sob a justificativa de que o sujeito passivo deixara de atender às solicitações para apresentação de documentos e esclarecimentos que lhe foram dirigidas.

É de se ter em conta, também, os pedidos de prorrogação de prazo de 30 (trinta) dias feitos pelo sujeito passivo para atendimento às intimações, pedidos esses que, embora deferidos pela autoridade fiscal, deixaram de ser cumpridos.

Resta, portanto, cabalmente demonstrada a recusa do sujeito passivo em apresentar os documentos e esclarecimentos que lhe foram solicitados, daí porque deve ser mantido o agravamento da multa.

A imputação de agravamento à multa de ofício encontra-se consignada nos termos do art. 44, § 2º, da Lei n.º 9.430/96, abaixo transcrito:

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

*a) prestar esclarecimentos;*

Sobre este aspecto, faz-se mister trazer à colação alguns trechos da Solução de Consulta Interna COSIT 7, de 21 de outubro de 2019 (file:///C:/Users/CARF/Downloads/SCI\_Cosit\_n\_7-2019.pdf) devidamente publicada no Diário Oficial da União, in verbis:

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

7.3. O Superior Tribunal de Justiça já se manifestou no sentido de que “apesar da norma tributária expressamente revelar ser objetiva a responsabilidade do contribuinte ao cometer um ilícito fiscal (art. 136 do CTN), sua hermenêutica admite temperamentos, tendo em vista que os arts. 108, IV e 112 do CTN permitem a aplicação da equidade e a interpretação da DF CARF MF Fl. 5503 Documento nato-digital Fl. 18 do Acórdão n.º 9101-004.835 - CSRF/1ª Turma Processo nº 10314.725309/2015-11 lei tributária segundo o princípio in dubio pro contribuinte” (REsp 494.080-RJ, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 16.11.2004).

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

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

Diante do exposto, conclui-se:

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

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

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

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

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

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

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

h) se o atendimento parcial da intimação significar o esclarecimento de apenas um dos diversos pontos objeto de intimação, não há que se falar em atendimento parcial; há o atendimento a um dos esclarecimentos solicitados, nas não dos outros, o que enseja a aplicação da multa agravada;

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

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

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

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

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

Portanto, exatamente, a situação esposada, nos termos do entendimento da Receita Federal do Brasil e com o qual me coaduno, tanto para descaracterizar o agravamento da penalidade, quanto para entender deva incidir a respectiva aplicação da penalidade, deveria ter prevalecido no bojo destes autos.

Justamente, ao deixar de trazer o que era necessário para a investigação fiscal, após ter sido intimado por mais de uma vez, como acima exposto, foi autuado. Exatamente por não trazer ao fisco o que deveria.

Assim, se o silêncio do contribuinte, neste aspecto da autuação, impede que a autoridade fiscal chegue no resultado que chegaria, entendo ser aplicável o agravamento da multa.

Tendo em vista todo o exposto, voto por conhecer do recurso especial interposto pelo sujeito passivo e, no mérito, voto por negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob

## **Declaração de Voto**

Conselheira Livia De Carli Germano

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais, pedindo vênua ao consistente voto da i. Relatora, orientei meu voto para dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

O caso dos autos discute a aplicação de multa agrava a sujeito passivo que, intimado e reintimado por 8 vezes, não respondeu às intimações.

Sobre a matéria, reitero as premissas teóricas adotadas em meu voto no acórdão 9101-005.229, de 11 de novembro de 2020, assim ementado (e que transcreverei ao final desta declaração):

### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2006

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

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

Antes, observo que aquele caso tratou de situação em que o sujeito passivo deixou de responder a apenas uma intimação, sequer reiterada -- o que, para alguns, pode ser

considerado aspecto fático diferencial para o caso dos autos, em que houve reintimação por 8 vezes.

No entanto – e é esta a principal razão para esta Relatora ter solicitado apresentar a presente declaração de voto -- compreendo que, tanto lá como aqui, a fiscalização não se desincumbiu do ônus de fundamentar a exasperação da penalidade em conduta específica do sujeito passivo (diversa do silêncio), não tendo sequer pontuado a existência de qualquer eventual prejuízo a seus trabalhos. É dizer, tenho o entendimento de que as situações lá e aqui são juridicamente identificáveis, e por isso merecem receber o mesmo resultado.

Na verdade, em casos como tais, em que, a despeito do silêncio do sujeito passivo, a fiscalização logra efetuar o lançamento da mesma forma que o faria caso o sujeito passivo tivesse respondido às intimações, estas se revelam, pelo menos na prática, desnecessárias ao lançamento. **E é também este o sentido da menção à exigência de “algum nível de prejuízo aos trabalhos de fiscalização” afirmada em tal precedente.**

Não se nega que o sujeito passivo tenha o dever de responder a intimações fiscais, mas apenas se afirma que não o fazê-lo não é, por si só, *suficiente* para a aplicação da multa em sua modalidade agravada, sendo portanto ônus da autoridade fiscal que pretende aplicar a exasperação fundamentá-la em comportamento diverso do mero silêncio.

Por fim, observo que, curiosamente, se, no caso, em vez de efetuar o lançamento no regime escolhido pelo sujeito passivo, a autoridade fiscal tivesse arbitrado o lucro em razão da não exibição dos livros, a multa certamente não poderia ser agravada simplesmente com base em tal omissão de informação, sendo pacífica a jurisprudência deste Tribunal neste sentido:

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.

Dito isso, peço vênica para transcrever trecho do voto condutor do acórdão 9101-005.229, cuja ementa já foi acima citada, para pontuar as premissas teóricas do meu raciocínio acerca da necessidade de que a fiscalização embase o agravamento da multa em conduta do sujeito passivo:

(...)

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

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

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

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

Existe um certo consenso de que a multa de ofício em sua modalidade qualificada depende da caracterização do *dolo* do sujeito passivo, eis que a norma tributária (art. 44, I e §2º,

da Lei 9.430/1996) remete à verificação das condutas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964, isto é, sonegação, fraude e conluio.

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

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

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

(...)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) ´

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

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

**Art. 136.** Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

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

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

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

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

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

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

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

I - à capitulação legal do fato;

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

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

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

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

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

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

(...)

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

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

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

Além disso, na mesma esteira, o dispositivo aqui tratado se apresenta exclusivamente como ferramenta punitiva do Estado, compondo o *ius puniendi* (ainda que formalmente contida no sistema jurídico tributário),

ficando sujeita aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa penal do Poder Público.

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

(...)

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

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

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

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

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

De fato, fossem as hipóteses do § 2º do artigo 44 da Lei 9.430/1996 necessárias e *suficientes* para o agravamento da multa, por que então se deveria deixar de agravar a penalidade quando o não atendimento à intimação também dê causa ao arbitramento dos lucros? É certo que arbitramento do lucro não é penalidade, não sendo tal súmula baseada em aplicação do princípio do *non bis in idem*.

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

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

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

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

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

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

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

Acórdão 9101-002.326, de 4 de maio de 2016

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

Acórdão 9303-001.727, de 7 de novembro de 2011

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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

MULTA AGRAVADA.

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

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

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

Observo, apenas por transparência, que esta Conselheira filia-se à posição de que é implícito ao requisito de prejuízo aos trabalhos da fiscalização a *intenção* do sujeito passivo de prejudicar a investigação fiscal (conforme expresso em declaração de voto no acórdão 9101-

005.012, julgado na sessão de 09 de julho de 2020). Nessa mesma linha já se posicionou esta CSRF (por exemplo, acórdão 9101002.066, de 13 de novembro de 2014).

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

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

Mas, novamente ressalto, prevaleceu no Colegiado a posição intermediária, não se exigindo, necessariamente, para o agravamento da multa, o aspecto da intenção/dolo do sujeito passivo, mas apenas excluindo a exasperação no caso concreto antes as circunstâncias de fato já descritas (não atendimento a uma única intimação, sequer reiterada). A ementa do julgado reflete a posição que alcançou maioria, em observância ao artigo 63, § 8º do Anexo II do Regimento Interno deste CARF.

São essas as razões pelas quais, mercê do brilhantismo dos entendimentos em contrário, orientei meu voto para dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano