Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 19515.720088/2011-79

Processo nº	19515.720088/2011-79
Recurso	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9101-005.363 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de	9 de março de 2021
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	ADEM ASSESSORIA LTDA

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

Ano-calendário: 2007

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. AGRAVAMENTO DA PENALIDADE. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Rejeita-se como paradigma de divergência o acórdão pautado em conduta omissiva mais ampla que a verificada no acórdão recorrido, concernente à falta de atendimento a intimação, distinto da hipótese de cumprimento insatisfatório da intimação, evidenciado pelos esclarecimentos prestados em sua complementação tardia.

AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO. CUMPRIMENTO INSATISFATÓRIO. INOCORRÊNCIA DE OBSTRUÇÃO OU EMBARAÇO. AFASTAMENTO DO AUMENTO DA SANÇÃO. Se o contribuinte, durante o procedimento fiscal, apresenta-se e traz parte da documentação solicitada, não se sustenta a presença de obstrução ou de embaraço para justificar e motivar a majoração sancionatória prevista no §2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96. Ementa em observância do art. 63, §8º do Anexo II do RICARF/2015.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. Votaram pelas conclusões as Conselheiras Andréa Duek Simantob e Adriana Gomes Rêgo. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidas as Conselheiras Andréa Duek Simantob e Adriana Gomes Rêgo, que lhe deram provimento. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Alexandre Evaristo Pinto, e, por fundamentos distintos, a Conselheira Lívia De Carli Germano.

(documento assinado digitalmente)

ADRIANA GOMES RÊGO – Presidente

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

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

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1401-001.105, na sessão de 4 de dezembro de 2013, no qual foi dado provimento parcial ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
>
> Ano-calendário: 2007
>
> OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS E VALORES CREDITADOS EM CONTA BANCÁRIA. ORIGEM NÃO COMPROVADA. ÔNUS DA PROVA.
>
> A Lei n° 9.430/96, em seu art. 42, estabeleceu a presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta corrente ou de investimento.
>
> OMISSÃO DE RECEITA. CESSÃO DE DIREITOS.
>
> Não Caracterizam omissão de receitas os valores recebidos de cessão de direitos de créditos contra Eletrobrás quando apesar de não declarados em DIPJ não foram ainda oferecidos à tributação em função de tais direitos ainda estarem sendo discutidos judicialmente não podendo ser quantificado o ganho de capital.
>
> MÚTUO NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. O valor correspondente à entrega e o recebimento de mútuo deve ser comprovado por documentação hábil e idônea nas respectivas datas de entrega e recebimento dos valores
>
> MULTA AGRAVADA. DESCABIMENTO.
>
> Não tendo de uma forma geral o contribuinte se negado a colaborar com a fiscalização, nem ficado caracterizada a tentativa de obstaculizar a fiscalização, conquanto não tenha tido condições de atendê-las plenamente, descabe o agravamento da multa, mormente quando a fiscalização dispunha de elementos fornecidos pelo próprio contribuinte que subsidiaram à apuração da matéria tributável.
>
> AUTOS REFLEXOS. PIS. COFINS. CSLL.
>
> O decidido quanto ao IRPJ aplica-se à tributação dele decorrente

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento apurados no ano-calendário 2007 a partir da constatação de omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, com acréscimo de multa agravada, além da exigência de IRPJ e CSLL sobre ganho de capital omitido em cessão de direitos, com acréscimo de multa agravada e qualificada. A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente a exigência (e-fls. 479/508). O Colegiado *a quo*, por sua vez, excluiu o agravamento da penalidade e deu provimento parcial ao recurso voluntário *para cancelar o item da autuação referente à tributação do ganho de capital referente ao empréstimo tomado da ADEM-Comércio de Bens e Participações Ltda, bem assim o crédito equivocado estornado pela*

Documento nato-digital

instituição financeira; o depósito bancário de R$ 360.000,00 e de R$ 530.000,00 e o empréstimo da ADEM-Comércio, no valor de R$ 6.475.000,00, bem como, nos termos do voto vencedor do julgado *excluir da base de incidência da autuação o valor de R$330.000,00* (e-fls. 1306/1337).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 16/09/2014 (e-fl. 1338) e em 03/10/2014 retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 1339/1347 no qual a Fazenda aponta divergência reconhecida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 1367/1372, do qual se extrai:

> Os autos foram encaminhados a PGFN em 16.09.2015, para fins de ciência da referida decisão, nos termos do art. 68 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF) 1 e do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.
>
> A PGFN interpôs recurso especial em 03.10.2014, alegando divergência jurisprudencial da decisão proferida. Suscita que:
>
> [...]
>
> O recurso especial está regulamentado nos arts. 67 a 71 do Anexo II do RICARF e atende aos pressupostos de tempestividade e legitimidade. Passa-se a apreciar a admissibilidade. Tem-se que devem ser apresentadas até duas decisões paradigmas sobre cada matéria pré-questionada que dê à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF, de modo a demonstrar analiticamente e de forma objetiva qual a legislação que está sendo interpretada de forma divergente.
>
> Para fins de análise, tem cabimento transcrever excertos dos acórdãos apresentados como paradigmas:
>
> > Acórdão nº104-21.835, de 17.08.2006 :
> >
> > MULTA AGRAVADA - APLICABILIDADE - Aplicar-se-á a multa agravada, em um percentual de 112,5% (no caso de multa de ofício) e 225% (no caso de multa qualificada), sempre que o contribuinte não atender, no prazo marcado, à intimação do Fisco para prestar esclarecimentos.
> >
> > Acórdão nº108-08.356, de 15.06.2005:
> >
> > MULTA DE OFÍCIO – Nos lançamentos decorrentes de auditoria fiscal cabe a aplicação de multa de ofício. Havendo descumprimento de intimação fiscal, correto o agravamento do coeficiente aplicado, nos termos da letra 'a' do § 2º. do artigo 44 da Lei 9430/1996.
>
> Examinando os acórdãos paradigmas verifica-se que trazem o entendimento de que sempre que o contribuinte não atender, no prazo marcado, à intimação do Fisco para prestar esclarecimentos correto o agravamento do coeficiente da aplicação da multa de ofício.
>
> O acórdão recorrido, por seu turno, vem considerar que não tendo de uma forma geral o contribuinte se negado a colaborar com a fiscalização, nem ficado caracterizada a tentativa de obstaculizar a fiscalização, conquanto não tenha tido condições de atendê-las plenamente, descabe o agravamento da multa, mormente quando a fiscalização dispunha de elementos fornecidos pelo próprio contribuinte que subsidiaram à apuração da matéria tributável.
>
> Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial pela PGFN.
>
> Do exame dos requisitos de admissibilidade estabelecidos nos arts. 67 e 68 do Anexo II do RICARF, verifica-se que o recurso especial deve ser admitido, haja vista que restou demonstrada a divergência jurisprudencial.

Documento nato-digital

> Em assim sucedendo, proponho que seja dado seguimento ao recurso especial interposto.

A PGFN argumenta que o acórdão recorrido afastou o agravamento da penalidade apesar de o contribuinte não ter atendido a *intimação formulada pelo Fisco, deixando de apresentar os esclarecimento solicitados por ele*. No entendimento do Colegiado *a quo*, o §2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 *fala em "prestar esclarecimentos" e não em "apresentar documentos". Isso porque a não apresentação de documentos implicaria para o sujeito passivo a possibilidade de ter seu resultado apurado, por exemplo, pelo arbitramento. A não comprovação das origens dos depósitos, ou não apresentação de alguns livros contábeis, no caso concreto, apenas proporcionou a autuação com base na presunção legal do art. 42 da Lei n. 9.430/96 em inteiro desfavor da Contribuinte. Adotou-se, portanto, o critério subjetivo para afastar o agravamento.*

Contudo, o Termo de Verificação Fiscal relata o não atendimento às intimações nos prazos determinados, e o dispositivo legal em referência *determina, expressamente, que o atendimento às intimações enviadas pela autoridade fiscal devem ser atendidas tempestivamente. Não fixa condições outras. Apenas que o contribuinte responda às intimações, no prazo nelas fixado, sob pena de agravamento da multa de ofício a ele imputada.* Aduz, também, que:

> O objetivo da norma ao instituir a necessidade de cumprimento do prazo marcado, sem dúvida alguma, era não permitir que o contribuinte protelasse, por tempo indeterminado, o atendimento às intimações emitidas pelo Fisco. Caso contrário, poderia ele, simplesmente, apresentar resposta em quinze, vinte ou trinta dias após o termo final do prazo estipulado pelo auditor fiscal para apresentar a documentação ou prestar esclarecimentos, por exemplo, e nenhuma penalidade lhe poderia ser imputada. Isso deixaria, em verdade, a critério do próprio sujeito passivo, na ocasião em que fosse de sua conveniência, o momento oportuno de apresentar a resposta para a solicitação feita.
>
> Por certo, deve-se privilegiar a interpretação no sentido de que a lei não utiliza palavras ou expressões inúteis. Em consonância com essa sistemática, observa-se que o dispositivo legal acima transcrito consigna, de forma categórica, como requisito a ser observado pelo sujeito passivo, a fim de não ser penalizado de maneira mais gravosa, não só a resposta a todas as intimações, mas também que essa resposta seja efetuada dentro do prazo marcado.
>
> Não se trata de interpretação extensiva ou conclusão a que se chega da análise de outras circunstâncias que não a letra fria da lei. Trata-se, pois, de disposição expressa e literal que exige, como critério essencial ao não agravamento da multa de ofício, a tempestividade da manifestação do contribuinte.
>
> Neste diapasão, diferentemente da conclusão a que chegou a e. Câmara *a quo*, no sentido de que não cabe o agravamento da multa em decorrência da inobservância do prazo, constata-se que a lei exige o cumprimento do prazo. Entender o dispositivo legal de forma contrária, certamente equivaleria a lhe negar vigência.
>
> Assim, merece reforma o r. acórdão recorrido, neste ponto, pois caso o legislador pretendesse agravar a penalidade aplicada somente nas hipóteses de não atendimento à intimação, não teria elegido também como requisito, que o cumprimento do referido ato se desse de forma tempestiva.

Pede, assim, que o recurso especial seja conhecido e provido para que seja restabelecido o agravamento da penalidade.

A Contribuinte, afirmando-se intimada da interposição do recurso fazendário em 26/11/2015 (e-fl. 1407), apresentou contrarrazões em 09/12/2015 (e-fls. 1375/1396) nas quais destaca a definitividade do acórdão recorrido na parte da autuação cancelada e não enfrentada

Documento nato-digital

pela PGFN, e, quanto ao desagravamento da penalidade, defende o não conhecimento do recurso especial porque os acórdãos comparados não tratam de situações idênticas, e a demonstração analítica não pode se limitar à ementa dos acórdãos.

Aduz que no presente caso as intimações foram atendidas, os documentos foram entregues e todas as indagações forma respondidos, apenas que *os documentos requisitados pela fiscalização, basicamente extratos bancários, foram entregues à medida que a Recorrida dispunha desses.* Daí estar firmado no acórdão recorrido *que quando o contribuinte tinha condições para atender à solicitação da fiscalização ele o fez*, para além de a fiscalização dispor *de outros meios para obtenção de documentos*. Já nos paradigmas não houve atendimento à fiscalização, conforme excertos de seus votos destacados pela Contribuinte.

Acrescenta que *a avaliação suscitada pela União fatalmente esbarrará na impossibilidade de reexame das provas do processo nessa fase processual*, conforme excertos do acórdão recorrido que destaca, e observa que *caso a Recorrente desejasse tratar das questões fático-probatórias dos autos, deveria ter apresentado os competentes embargos de declaração, o que definitivamente não ocorreu*.

Pede, assim, que o recurso especial da PGFN não seja conhecido e, caso o seja, afirma a acertada a conclusão do acórdão recorrido, vez que *o contribuinte não se negou a colaborar com a fiscalização e, tampouco, ficou caracterizada a tentativa de obstaculizar a fiscalização*. Novamente menciona as intimações atendidas e cogita *ter ocorrido uma confusão entre o motivo para o lançamento – falta de comprovação de origem do depósito bancário – e o motivo para agravamento da penalidade*. Em seu entendimento, *fosse possível tal agravamento haveria que ser imputada multa agravada em absolutamente todos os lançamentos fulcrados em depósitos bancários de origem não comprovada*.

Detalha as ocorrências verificadas ao longo do procedimento fiscal, restringe o dito embaraço à fiscalização *à "forma" de apresentação da movimentação financeira* e destaca a jurisprudência contrária ao agravamento quando é *possível à Autoridade Fiscal prosseguir com a sua ação, sem dificuldades ou contratempos.* Reproduz a motivação fiscal no Termo de Embaraço à Fiscalização, e conclui que há mera *aferição subjetiva por parte da Douta Autoridade Fiscal se os documentos apresentados pela Recorrida lhe são formalmente suficientes ou não, o que é inadmissível para a aplicação da multa de ofício agravada*. Acrescenta que o contrato social foi entregue à fiscalização e conclui:

> 39. BEM SE VÊ QUE NÃO HOUVE QUALQUER REGISTRO DE ATUAÇÃO ATIVA OU OMISSIVA POR PARTE DA RECORRIDA. AO CONTRÁRIO, TODAS AS INTIMAÇÕES FORAM CUMPRIDAS E A DOCUMENTAÇÃO ENTREGUE. HOUVE, NA REALIDADE, JUÍZO DE VALOR ACERCA DOS DOCUMENTOS ENTREGUES, O QUE NEM DE PERTO PODE SE EQUIVALER A EMBARAÇO À ATIVIDADE DE FISCALIZAÇÃO.
>
> 40. E MAIS, VERIFICA-SE QUE ALÉM DE NÃO TER HAVIDO QUALQUER EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO, O LANÇAMENTO FOI PARCIALMENTE CANCELADO, TENDO REMANESCIDO PEQUENA PARTE DESSE, O QUE ALIADO AOS DEMAIS ARGUMENTOS, REVELA A IMPROPRIEDADE DO LANÇAMENTO LEVADO A EFEITO.

Assim, se não for negado conhecimento ao recurso especial, pede que lhe seja negado provimento, *mantendo-se o v. acórdão recorrido quanto ao desagravamento da multa de ofício, pelas razões expostas*.

A Contribuinte não interpôs recurso especial, apesar de afirmar-se cientificada dos atos editados no processo digital pelo Termo de Ciência, Vista e Entrega de Cópia de Processo

Documento nato-digital

Digital à e-fl. 1407. Às e-fls. 1445/1450 consta ciência dos cálculos do crédito tributário remanescente, seguida de comprovantes de pagamento.

Os autos foram sorteados para relatoria do Conselheiro André Mendes de Moura, mas com sua dispensa promoveu-se novo sorteio.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

A Contribuinte contesta a admissibilidade do recurso fazendário, apontando inexistir identidade entre as situações fáticas analisadas nos acórdãos comparados, bem como que a análise do recurso especial demandaria reexame de provas.

Inicialmente registre-se que a divergência jurisprudencial não demanda identidade entre os casos comparados, mas apenas similitude, ou seja, que eles não se distingam em ponto substancial, determinante para aplicação da legislação tributária de regência. Estabelecido este alinhamento, a solução do dissídio jurisprudencial poderá se dar sem reexame de provas, ou seja, com base, apenas, nos referenciais fáticos já estabelecidos no acórdão recorrido.

No presente caso, o agravamento da penalidade foi aplicado sobre créditos tributários decorrentes da falta de comprovação da origem de depósitos bancários, bem como sobre as exigências referentes às *demais receitas omitidas*, ambos *em virtude do não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de Intimação para prestar esclarecimentos ao Termo de Intimação nº 3*. A autoridade fiscal assim relata esta exigência;

> Mais uma oportunidade de comprovação da origem dos depósitos recebidos em sua conta corrente foi dada a ADEM Assessoria Ltda ao ser intimado, por intermédio do Termo de Intimação Fiscal nº 3, lavrado em 01/03/2011, a comprovar o vínculo entre os documentos apresentados e os depósitos recebidos em sua conta corrente. Solicitou adiamento por cinco dias, findo os quais, não havendo manifestação por parte do contribuinte, foi lavrado o Termo de embaraço à fiscalização, lavrado em 28/03/2011 e recebido pelo contribuinte em 31/03/2011, nos termos dos artigos 33, inciso I e do artigo 44, §2º da Lei 9.430/96.
>
> Em 26/04/2011, após a lavratura e o recebimento do Termo de embaraço à fiscalização, o sujeito passivo apresentou resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 3, fora do prazo.

O Termo de Intimação nº 3 exigiu da Contribuinte a prestação de esclarecimentos acerca de justificativas apresentadas para comprovação da origem de depósitos bancários (e-fl. 258/260). Parte destes depósitos restaram injustificadamente associados a operações de mútuo e, assim, ensejaram presunção de omissão de receitas, e outra parcela resultou na apuração de ganho de capital suprimido da tributação. O Colegiado *a quo*, porém, afastou o agravamento sob os seguintes fundamentos:

> A jurisprudência deste Colegiado vem seguindo na linha de que o agravamento da multa só se justifica quando plenamente caracterizada a recusa no atendimento às solicitações ou ainda quando o atraso ou o não atendimento causa prejuízos à ação fiscal.

Documento nato-digital

> De fato a intenção do legislador foi mesmo estabelecer um mecanismo de punição nas situações em que o atraso no fornecimento das informações solicitadas possa acarretar prejuízos ao procedimento fiscal.
>
> Registre-se que a norma fala em "prestar esclarecimentos" e não em "apresentar documentos". Isso porque a não apresentação de documentos implicaria para o sujeito passivo a possibilidade de ter seu resultado apurado, por exemplo, pelo arbitramento. A não comprovação das origens dos depósitos, ou não apresentação de alguns livros contábeis, no caso concreto, apenas proporcionou a autuação com base na presunção legal do art. 42 da Lei n. 9.430/96 em inteiro desfavor da Contribuinte.
>
> A meu ver, o que houve foi um mal entendido ocorrido entre o Contribuinte que achava que estava já atendido a sua solicitação em relação aos extratos. Mas, na medida do possível a Recorrente atendeu e respondeu, dando justificativas, em todas as intimações.
>
> Nesse contexto, não tendo o contribuinte se negado a colaborar com a fiscalização, uma vez que apresentara várias outros elementos que subsidiaram a autuação, se visto pelo "conjunto da obra", conquanto não tenha tido condições de atende-las plenamente, descabe o agravamento da multa, mormente quando a fiscalização dispunha dos elementos necessários para apuração da matéria tributária através da emissão de RMF, como o fez.
>
> Outrossim, os extratos trazidos aos autos através de RMF não destoaram dos extratos fornecidos pela Recorrente. Por todo o exposto, desagravo a multa em 50%, remanescendo apenas a multa de 75% sobre a parte mantida.

Como se vê, embora a autuação fiscal não vincule o agravamento à falta de apresentação de extratos bancários, foram estas as referências fáticas para análise da conduta da Contribuinte e conclusão de que ela não autorizaria o gravame em debate. Possivelmente a análise do Colegiado *a quo* foi influenciada por outro Termo de Embaraço à Fiscalização (e-fl. 140) lavrado por falta de atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 1, no qual foram exigidos atos societários, demonstrações contábeis e extratos bancários referentes ao ano-calendário 2007 (e-fl. 94). A defesa da Contribuinte também mais se estende em questionar a lavratura do primeiro termo de embaraço, mencionando, quanto ao segundo termo, apenas que o prazo concedido para a prestação de informações era exíguo, em razão da complexidade dos fatos questionados (e-fls. 522/524). Contudo, embora relate no Termo de Verificação Fiscal aquelas primeiras ocorrências, inclusive mencionando a contestação apresentada pela Contribuinte à acusação de embaraço (e-fl. 320/321), a autoridade fiscal não as invoca para motivação do agravamento, como se pode confirmar, mais claramente, na transcrição a seguir:

> IV. MULTAS APLICADAS
>
> Em função da verificação por parte desta fiscalização da omissão de receitas, conforme demonstrado neste Termo de Verificação, foram aplicadas as seguintes multas de ofício:
>
> a) 75% (setenta e cinco por cento), em cumprimento ao disposto no artigo 44, I da Lei nº 44, I da Lei nº 9.430/1996, apurados sobre os depósitos bancários sem comprovação, relacionados na Tabela III.1 deste Termo;
>
> b) Acréscimo de 50%, perfazendo o percentual de 112,5% (cento e doze e meio por cento), em cumprimento ao disposto no artigo 44, §2º da Lei nº 9.430/1996, apurados sobre os depósitos bancários sem comprovação, relacionados na Tabela III.1 deste Termo, em virtude do não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos ao Termo de Intimação nº 3;
>
> c) 75% (setenta e cinco por cento), em cumprimento ao disposto no artigo 44, I da Lei nº 44, I da Lei nº 9.430/1996, apurados sobre as demais receitas omitidas, relacionadas na Tabela III.2 deste Termo;
>
> d) Duplicação da multa, passando o percentual aplicável para 150% (cento e cinquenta por cento), em cumprimento ao disposto no artigo 44, §1º da Lei nº 9.430/1996,

Documento nato-digital

> apurados sobre as demais receitas omitidas, relacionadas na Tabela III.2 deste Termo, em virtude de sonegação, prevista no artigo 71 da Lei nº 4.502/64, dos depósitos referentes à venda da posição acionária da Eletrobrás, escrituradas no livro Diário, mas omitidas nas declarações da DIPJ e da DCTF.
>
> e) Acréscimo de 50%, perfazendo o percentual de 225% (duzentos e vinte e cinco por cento), em cumprimento ao disposto no artigo 44, §2º da Lei nº 9.430/1996, apurados sobre as demais receitas omitidas, relacionadas na Tabela III.2 deste Termo, em virtude do não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos ao Termo de Intimação nº 3;

De toda a sorte, consoante as premissas aqui inicialmente fixadas, para que o julgamento do recurso especial não se preste ao reexame de provas, impõe-se observar as premissas fáticas do acórdão recorrido, mormente tendo em conta que eventual obscuridade ou contradição nesta análise deveria ter sido confrontada por meio de embargos de declaração, o que não se verificou no presente caso.

Assim, em um contexto no qual se observou que o sujeito passivo colaborou, em sua maior parte do tempo, com a autoridade fiscal, e deixou de apresentar elementos que, inclusive, não impediram a autuação fiscal com base na presunção legal estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96, o Colegiado *a quo* identificou evidências de que o atraso no atendimento à intimação poderia decorrer de um *mal entendido*, tornando injustificado o gravame aplicado.

Inicialmente cabe observar que não se trata, aqui, propriamente, de acórdão que aplicou entendimento assim consolidado em súmula posteriormente aprovada:

> **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.
>
> Acórdãos Precedentes:
>
> 9101-002.992, 9101-003.147, 9202-007.445, 9202-007.001, 1301-002.667, 1301-002.961, 1401-001.856, 1401-002.634 e 2202-002.802.

Isto porque o agravamento, na visão do Colegiado *a quo*, decorreu da falta de atendimento a intimação para apresentação dos extratos bancários, e não da intimação que exigiu a comprovação da origem dos depósitos bancários. De outro lado, ainda que a divergência seja analisada sob a ótica da motivação fiscal original para o agravamento, tem-se que os fatos tardiamente esclarecidos em parte resultaram na autuação por omissão de ganho de capital, e não em presunção de omissão de receitas estabelecida em lei por falta de atendimento a intimação para prestar esclarecimentos acerca da origem dos depósitos.

Assim, não é o caso de negar conhecimento ao recurso fazendário em face do que dispõe o art. 67, §3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015. Necessário, portanto, analisar os paradigmas indicados para avaliação da similitude fática e consequente caracterização do dissídio jurisprudencial.

Diz a PGFN que, segundo o paradigma nº 104-21.835, *não cabe desagravar a multa quando o contribuinte não observa o prazo fixado nas intimações formuladas pelo Fisco*. No mesmo sentido seria o paradigma nº 108-08.356, dado o referido na ementa de ambos os julgados.

O exame do primeiro paradigma, porém, é suficiente para caracterização da divergência. Nele não há notícia nem mesmo de reintimação, mas apenas o relato de que o sujeito passivo foi intimado a comprovar pagamentos de despesas médicas, apresentando à

Documento nato-digital

fiscalização os correspondentes recibos e declarando que os pagamentos *foram feitos em moeda corrente, não tendo, portanto, cópias de cheques ou extratos*. Mais à frente, sem o relato de qualquer outra intimação, noticia-se que o sujeito passivo apresentou extratos bancários nos quais teria tentado, sem êxito, correlacionar saques aos pagamentos das despesas médicas. Ao final, *considerando as informações e documentos colhidos antes e após o início da fiscalização*, a exigência foi formalizada com aplicação da penalidade de 225%, sendo o agravamento mantido nos seguintes termos:

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

Como se vê, à semelhança do presente caso, no qual o sujeito passivo apresenta tardiamente os extratos bancários, ou mesmo os documentos que lhe foram exigidos para complementar outros antes entregues para a comprovação da origem dos depósitos, no paradigma em referência o agravamento foi mantido porque caracterizada hipótese de atendimento, fora do prazo marcado, de intimação para prestação de esclarecimentos. Ou seja, diversamente do entendimento firmado pelo Colegiado *a quo*, o Colegiado que proferiu o paradigma entendeu ser válido o agravamento frente a atendimento insatisfatório de intimação fiscal, deixando de cogitar de circunstâncias subjetivas que pudessem justificar esse agir.

Já o paradigma nº 108-08.356 traz consignado que o agravamento se deu em razão de a contribuinte *deixar de atender, deliberadamente, a intimação para fornecer os extratos das contas bancárias que deram origem à movimentação financeira*. Ao final, a penalidade é mantida porque *houve descumprimento dos prazos estipulados para prestação de esclarecimento*. Ou seja, houve intimações que deixaram de ser atendidas, e por esta razão se afirmou o descumprimento dos prazos. Não há, como no presente caso, qualquer discussão quanto ao cabimento do agravamento na hipótese de cumprimento insatisfatório da intimação, evidenciado pelos esclarecimentos prestados em sua complementação tardia.

Assim, em relação a este segundo paradigma nota-se dessemelhança em ponto que foi determinante para, no presente caso, decidir-se na forma questionada pela PGFN. Deve ser ele, portanto, afastado na caracterização do dissídio jurisprudencial.

Por tais razões, ante a divergência constatada em face do paradigma nº 104-21.835, o recurso especial da PGFN deve ser CONHECIDO.

<u>Recurso especial da PGFN - Mérito</u>

Este Colegiado há muito se manifesta em favor da interpretação objetiva da norma legal que fixa as hipóteses de agravamento da penalidade. Neste sentido é o voto condutor do Acórdão nº 9101-001.456:

> De plano, já merece reforma o acórdão recorrido quando sustenta que o agravamento da multa só é cabível quando houver embaraço à fiscalização, pois assim não dispõe o § 2° do art. 44 da Lei n° 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. 7° da Lei n° 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.

Contudo, em declaração de voto integrada ao Acórdão nº 9101-004.769[1], esta Conselheira apresentou ressalvas à análise objetiva da conduta do sujeito passivo:

> Acompanhei a I. Relatora em seu posicionamento contrário ao provimento do recurso especial interposto pela PGFN porque, por outras razões, não vislumbro, no presente caso, que, como alegado pela recorrente, a Contribuinte, embora *reiteradamente intimada*, tenha, *de forma deliberada* deixado de prestar *esclarecimentos cruciais ao bom andamento da Auditoria no que se refere à infração de glosa de amortização com ágio interno/artificial.*
>
> Inicialmente ressalvo meu entendimento de que a hipótese na qual a autoridade fiscal capitulou o agravamento (art. 44, §2º, inciso I da Lei nº 9.430, de 1996), contempla, também, a exigência de apresentação de documentos, na medida em que, na quase totalidade dos casos, esclarecimentos são exigidos em forma escrita, constituindo documentos elaborados para aquele fim específico ou reportando-se a documentos outros, anteriormente produzidos.
>
> Registro, também, que discordo da orientação decisória do acórdão recorrido, no sentido de ser avaliado o prejuízo que a prestação insuficiente de documentos e esclarecimentos causou ao procedimento fiscal. A falta de apresentação de documento ou de prestação de esclarecimento, exigidos por razões justificáveis, é suficiente para a imposição do gravame em debate, ainda que a autoridade lançadora recorra a outras fontes e obtenha as informações exigidas da Contribuinte e por ela não fornecidas.
>
> E, examinando o caso concreto, observo que a autoridade fiscal indicou precisamente os documentos que deixaram de ser apresentados pela Contribuinte: Contrato de Compra e Venda das ações com ágio, Livro Registro de Ações Nominativas e Livro Registro de Transferências de Ações Nominativas. Contudo, extraio outra conclusão da postura da Contribuinte, assim sintetizada na decisão de 1ª instância:
>
> - Em 01/03/2013, a Braskem foi intimada a apresentar o Livro Registro de Ações Nominativas e Livro Registro de Transferências de Ações Nominativas;
> - Em 27/03/2013, a Braskem solicitou dilação de prazo de 30 dias, o que foi deferido;
> - Em 24/04/13 e 24/05/2013, a Braskem apresentou parte dos documentos solicitados na intimação fiscal nº 006, todavia, solicitou dilação de prazo de mais

[1] Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Lívia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Andrea Duek Simantob, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), Adriana Gomes Rêgo (Presidente), e divergiu na matéria o Conselheiro André Mendes de Moura, votando pelas conclusões as Conselheiras Edeli Pereira Bessa, Viviane Vidal Wagener, Andrea Duek Simantob e Adriana Gomes Rêgo.

Documento nato-digital

trinta dias para apresentação do Livro Registro de Ações Nominativas e Livro Registro de Transferências de Ações Nominativas, entre outros;

- Em 25/06/13 e 15/07/13, solicitou novas dilações de prazo de vinte e de trinta dias;
- Em 22/08/13, a Braskem foi intimada (TI nº 12), a apresentar instrumento de Compra e Venda referente à aquisição de ações da ODEQUI realizada em 30/04/2002, bem como, reintimada a apresentar o Livro Registro de Ações Nominativas e o Livro Registro de Transferências de Ações Nominativas, entre outros.;
- Em 02/09/13, requereu nova dilação de prazo de cinco dias;
- Em 06/09/13, a Braskem informou não ter localizado o instrumento de Compra e Venda mas que, no seu entender, seria prescindível em virtude de as operações visadas estarem devidamente retratadas nos demais documentos apresentados. Em relação ao Livro Registro de Transferências de Ações Nominativas, informou que não localizou os citados documentos, mas que continuaria a busca para o cumprimento do quanto solicitado.

Isto porque a Contribuinte respondeu a todas as intimações que lhe foram dirigidas, informando não ter localizado documentos produzidos há mais de 10 (dez) anos por empresas sucedidas. Tais circunstâncias específicas, verificadas ao longo de apenas 6 (seis) meses de procedimento fiscal, infirmam a recalcitrância que a lei pretende reprimir mediante imposição de uma penalidade mais gravosa na exigência dos créditos tributários dela decorrentes.

No presente caso, ainda que não apresentados documentos exigidos por intimação fiscal, obrigando a *auditoria*, como bem destacado na decisão de 1ª instância, *a identificar os partícipes das operações e mensurar as participações no capital social, de forma indireta, ou seja, através de informações contidas em Atas de Assembléia em datas não coincidentes com o evento, dificultando sobremaneira a investigação fiscal sobre o ágio oriundo da aquisição de ações da ODEQUI pela OPP PP*, fato é que a Contribuinte respondeu às intimações no prazo marcado, e apresentou justificativas razoáveis, neste contexto específico, para deixar prestar os esclarecimentos requeridos.

Minimamente há, neste contexto, dúvida quanto à caracterização da conduta prevista em lei para o agravamento da penalidade, a impor intepretação mais favorável ao acusado, na forma do art. 112, inciso IV do CTN.

Avançando um pouco mais nos parâmetros de decisão quanto ao cabimento do agravamento da penalidade, esta Conselheira observou no voto condutor do Acórdão nº 9101-004.683[2], que:

É inconteste que a Contribuinte deixou de atender intimações a ela dirigidas durante o procedimento fiscal. Seu inconformismo com o agravamento da penalidade se dirige à exiguidade do prazo que lhe foi concedido, à desnecessidade do que lhe foi exigido e à desconsideração dos documentos por ela apresentados, mormente considerando a efetivação do lançamento dos tributos devidos em apenas dois meses do início do procedimento fiscal. O Colegiado *a quo*, por sua vez, entendeu que a falta de atendimento às intimações não prejudicou os trabalhos fiscais e, assim, afastou o agravamento da penalidade.

Neste cenário, embora esta Conselheira concorde com o entendimento firmado no paradigma, no sentido de que a aplicação do agravamento em tela não pressupõe efetivo embaraço à atividade fiscal, não se pode negar que esta punição diferenciada é

[2] Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Lívia de Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), Andrea Duek Simantob (Presidente em Exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Cristiane Silva Costa e Caio Cesar Nader Quintella, votando pelas conclusões a Conselheira Lívia De Carli Germano.

Documento nato-digital

> dependente de intimação validamente formulada por parte da autoridade fiscal. Embora o agravamento da penalidade não exija demonstração de que a omissão do sujeito passivo prejudicou, em alguma medida, a constituição do crédito tributário, a sanção em debate não seria aplicável frente ao descumprimento de intimações imotivadas ou desnecessárias.
>
> A definição acerca do cabimento do agravamento da penalidade, assim, exige a aferição exata da conduta da autoridade lançadora e do sujeito passivo durante o procedimento fiscal. Passa-se, então, a este exame.
>
> [...]
>
> As referências finais do Termo de Verificação Fiscal confirmam que a autoridade fiscal somente teve acesso aos arquivos de registros contábeis do ano-calendário 2007, assim como aos Livros de Registro de Apuração do IPI de 2007 e 2008 porque buscou tais informações autuadas em processo administrativo decorrente de procedimento anterior, encerrado há cerca de dois anos. Além disso, o procedimento fiscal foi concluído sem as informações da escrituração **contábil** digital do sujeito passivo de janeiro a novembro/2010, pautando-se a autoridade lançadora apenas nos registros da escrituração **fiscal** digital deste período. Esta conclusão é claramente extraída das referências contidas no Termo de Verificação Fiscal, novamente a seguir transcritas:
>
> [...]
>
> Tais constatações evidenciam que, como alega a Contribuinte, a autoridade lançadora dispunha de apenas parte da documentação exigida, sendo que mesmo em relação a esta somente a alcançou posteriormente, diante da recalcitrância da Contribuinte, mediante busca aos autos de procedimento fiscal anterior. Logo, a intimação fiscal dirigida ao sujeito passivo era necessária e seu desatendimento presta-se a caracterizar a hipótese de agravamento da penalidade, inclusive porque as alegações no sentido de que a Contribuinte não tivera *tempo hábil para segregar/entregar a documentação pleiteada* não merece acolhida, na medida em que nenhum pedido de prorrogação de prazo foi dirigido à autoridade fiscal.
>
> [...]
>
> Reitere-se que, como antes demonstrado, o procedimento fiscal foi encerrado sem a escrituração contábil digital do sujeito passivo referente aos meses de janeiro a novembro/2010, pautando-se a autoridade lançadora, apenas, nas informações da escrituração fiscal digital. Recorde-se, ainda, que a Contribuinte também se manteve silente em face do pedido de esclarecimentos acrescentado à reintimação de fls. 301/310 acerca dos referenciais expressos em planilhas para apuração das repercussões da ação judicial proposta pelo sujeito passivo, referenciais estes determinados sem a colaboração da fiscalizada.
>
> Resta patente, assim, que a Contribuinte não atendeu, no prazo marcado, às intimações que lhe foram dirigidas, e as exigências nela veiculadas não representavam elementos dos quais a autoridade fiscal já dispunha para as investigações que entendia necessárias. Em tais circunstâncias, o art. 44, §2º da Lei nº 9.430, de 1996, impõe o agravamento da penalidade, sem exigir que se investigue a existência de efetivo embaraço à atividade fiscal. Como bem expresso no paradigma indicado pela recorrente, *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. 7° da Lei n° 2.354/54, dispõe que "Os que...impedirem a fiscalização serão punidos na forma do Código Penal"*. Logo, *o agravamento da multa, não depende que reste provado, nos autos, conduta dolosa consistente em embaraçar a fiscalização.*

Firmadas estão, portanto, as seguintes premissas para decisão da matéria: 1) a falta de atendimento pode decorrer, também, de intimação para apresentação de documentos; 2) é desnecessária prova de prejuízo ao procedimento fiscal; 3) a exigência veiculada na intimação desatendida deve ser necessária e motivada; e 4) justificativas apresentadas pelo intimado à autoridade fiscal para o não atendimento devem ser analisadas quanto à sua razoabilidade. Em

Documento nato-digital

síntese: o agravamento é cabível quando a autoridade fiscal solicita esclarecimentos/documentos que necessite e o sujeito passivo, estando obrigado a prestá-los e devendo deles dispor, deixa de fazê-lo no prazo marcado.

Recentemente a aplicação destas referências interpretativas resultaram no voto vencido pela manutenção do agravamento da penalidade no Acórdão nº 9101-005.229[3]:

> No presente caso, diversamente do que consignado no voto condutor do acórdão recorrido, não há evidências de que a autoridade fiscal já dispunha das informações do Fisco Estadual quando iniciou o procedimento fiscal, lavrando a intimação que deixou de ser atendida pela Contribuinte. Em 10/08/2009 foi emitido o relatório "Dossiê Integrado" que apontava, apenas, a discrepância entre a movimentação financeira e as receitas declaradas pela Contribuinte, nada trazendo a título de "Informações de Terceiros" ou "Vendas ICMS" (e-fl. 95). Em 13/08/2009, a autoridade fiscal, diante daquele descompasso, intima a Contribuinte a apresentar, em 10 (dez) dias, "Livros de Saídas e Livro Registro de Apuração do ICMS" e, ciente desta exigência, por via postal, em 17/08/2009, a Contribuinte nada respondeu. Somente quando expirado o prazo de intimação, em 28/08/2009, é emitida "Listagem do Valor Contábil das Operações e Prestações" (e-fls. 93/94).
>
> Conclui-se, daí, que ao constatar a falta de colaboração da Contribuinte com a investigação fiscal, a autoridade lançadora optou por recorrer ao Fisco Estadual e assim alcançou prova de vendas compatíveis com a movimentação financeira, desprezando esta segunda linha investigativa, e identificando evidências suficientes dos valores omitidos para a formalização da exigência, sem a necessidade de reintimação da Contribuinte, mas entendendo caracterizada a hipótese de agravamento da penalidade. Os autos infração, assim, são lavrados em 27/10/2009.
>
> Constata-se, neste contexto, que os fatos sob exame se situam no extremo oposto de outros já examinados por este Colegiado, nos quais a recalcitrância é evidenciada a partir de ações reiteradas e tendo por objeto a exigência de esclarecimentos significativamente mais complexos. Não há dúvida que o sujeito passivo deixou de atender à intimação que lhe foi dirigida, mas foi lavrada uma única intimação e o lançamento foi formalizado poucos dias depois de expirado seu prazo, a partir de informações que o Fisco logrou obter sem a colaboração do sujeito passivo.
>
> Ainda assim deve ser aplicada a orientação inicialmente expressa porque confirmada circunstância que se enquadra no critério objetivo fixado em lei para agravamento da penalidade, ainda que não caracterizada *conduta dolosa consistente em embaraçar a fiscalização*. Os livros exigidos pela autoridade fiscal eram necessários às verificações demandadas pelos indícios de irregularidade que motivaram a investigação, a Contribuinte deveria dispor da escrituração fiscal exigida, mas não respondeu à intimação fiscal e não apresentou qualquer justificativa para deixar de atendê-la.
>
> E, caracterizado o *não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: a) prestar esclarecimento*, a determinação legal é no sentido de que a multa de ofício passe de 75% para 112,5%. Acrescente-se que esta conclusão não se altera caso o esclarecimento exigido seja expresso pela apresentação de livros da escrituração do sujeito passivo. É irrelevante a autoridade fiscal demandar a prestação de informações ou indicar o veículo em que elas devem ser entregues. A conduta de *prestar esclarecimentos* expressa na lei alcança esclarecimentos exigidos sob qualquer forma pelas autoridades fiscais, excluídos apenas aqueles sob a forma de arquivos, sistemas e documentação técnica, destacados nas demais alíneas do art. 44, §2º na redação original da Lei nº 9.430/96, e depois incisos do mesmo dispositivo, na redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

[3] 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) e restaram vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa (relatora, Viviane Vidal Wagner, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Andréa Duek Simantob.

Documento nato-digital

> No mais, a confiscatoriedade caracterizada pelo percentual fixado em lei para a penalidade em debate não merece apreciação por este Colegiado em razão do que dispõe a Súmula CARF nº 2 (*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*).
>
> Por tais razões, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN e restabelecer o agravamento da penalidade.

No presente caso, sob a ótica das premissas fáticas analisadas pelo Colegiado *a quo* para decidir contra o agravamento, tem-se que a Contribuinte, depois de reintimada, atendeu a intimação para apresentação de extratos bancários, mas os documentos foram recebidos com a ressalva de que *os extratos bancários não são os originais, não estão completos. Portanto, não atendem ao solicitado* (e-fl. 139). Lavrado Termo de Embaraço à Fiscalização (e-fl. 140), a Contribuinte apontou que os extratos foram apresentados em face do Termo de Início de Fiscalização e novamente entregues em razão da reintimação lavrada, além de disponibilizá-los em meio digital, esclarecendo também a *inexistência de extratos bancários incompletos* (e-fls. 142/161). A autoridade fiscal informa no Termo de Verificação que, *ao receber este documento, com ressalvas, e dando continuidade à fiscalização, foi solicitado ao contribuinte que elaborasse um demonstrativo dos depósitos efetuados em suas contas correntes no período de 01/01/2007 a 31/12/2007 e que fornecesse cópias dos extratos em que constassem tais depósitos*, sendo apresentada *uma lista dos depósitos, porém nenhum novo extrato foi entregue naquela data*, motivando a expedição de Requisição de Movimentação Financeira – RMF.

Ao final, consta do Termo de Verificação Fiscal somente a especificação de que os *extratos não guardam entre si padrão de uniformidade. Há vários formatos de extratos e sobreposição de datas em folhas diferentes ocasionando perda de sequência, e consequente dificuldade de análise*. Contudo, ocorrências como sobreposição de datas e perda de sequência são esperadas em extratos bancários arquivados à época dos fatos, e que são, precisamente, aqueles exigidos do sujeito passivo para comprovação de seus registros contábeis passados. Resultado diferente seria alcançado, apenas, se o sujeito passivo requeresse prorrogação de prazo para obtenção, junto às instituições financeiras, dos extratos requeridos, mas não há como afirmar que esta obrigação lhe incumbiria quando arquivados, ainda com algumas deficiências, os extratos produzidos à época dos fatos.

Assim, ante as evidências de que a Contribuinte apresentou, no prazo marcado, os documentos que estava obrigada a manter arquivados em razão das ocorrências do período fiscalizado, as deficiências verificadas e o eventual sobretrabalho ocasionado para sua análise não se conformam ao contexto de recalcitrância que a lei pretende reprimir mediante imposição de uma penalidade mais gravosa na exigência dos créditos tributários dela decorrentes.

Minimamente há, neste contexto, dúvida quanto à caracterização da conduta prevista em lei para o agravamento da penalidade, a impor intepretação mais favorável ao acusado, na forma do art. 112, inciso IV do CTN. Aliás, talvez por essa razão nem mesmo a autoridade fiscal invocou estas circunstâncias para agravamento da penalidade.

De outro lado, como a maioria deste Colegiado acompanhou o entendimento desta Conselheira de que não seria possível a apreciação dos fatos que efetivamente motivaram o agravamento da penalidade, deixa de ter qualquer conteúdo decisório a indicação assim feita no voto apresentado em sessão:

> ... dever-se-ia ter em conta que a Contribuinte, intimada a prestar os esclarecimentos consignados às e-fls. 258/260, deixou de fazê-lo no prazo de 15 (quinze) dias corridos, mas solicitou prorrogação de prazo por 5 (cinco) dias, que lhe foi concedido em 17/03/2011 (e-fl. 261), findo o qual lavrou-se Termo de Embaraço à Fiscalização em

Documento nato-digital

> 28/03/2011 (e-fl. 262). Os esclarecimentos exigidos somente foram prestados em 26/04/2011 (e-fls. 264/268).
>
> Em tais circunstâncias, não prosperariam as alegações da Contribuinte quanto à complexidade do que lhe fora exigido. Estas dificuldades deveriam ter sido reportadas à autoridade fiscal e motivado adequado pedido de prorrogação de prazo para atendimento à intimação. A Contribuinte, porém, se manteve silente depois de obter a estreita prorrogação pleiteada, e somente apresentou esclarecimentos um mês depois de expirado o prazo prorrogado. Logo, caracterizado estaria o *não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: a) prestar esclarecimento*, e a multa de ofício deveria passar, por determinação legal, de 75% para 112,5%.

Por fim, considerando que a maioria do Colegiado acompanhou esta Conselheira apenas em sua conclusão de negar provimento ao recurso especial fazendário, cabe, em observância ao art. 63, §8º do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MFnº 343/2015, consignar os fundamentos da maioria dos Conselheiros bem refletidos no voto condutor do Acórdão nº 9101-005.149, de lavra do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella:

> Ora, na análise deste Conselheiro, a consequência da carência parcial no entendimento das intimações, apontada pela Fiscalização foi, naturalmente, a glosa de tais dispêndios. Utilizar o mesmo *fato* e *ocorrência* para agravar a multa de ofício criaria situação em que sempre que um contribuinte não conseguir entregar para a Fiscalização documentação relacionada com a comprovação da despesa, automaticamente, a penalidade incidente sobre a sua glosa será de 112,5%.
>
> Não houve aqui prejuízo à atividade de fiscalização ou aos trabalhos da Autoridade Tributária e, muito menos, benefício ao contribuinte em razão de tal *omissão*. Certamente, não existe embaraço ou obstrução na falta de localização de documentação, sua perda ou inexistência – mormente quando tal insuficiência já dá margem legal para a constatação de infração tributária, ordinariamente acompanhada da – pesada - multa de ofício de 75%.
>
> O agravamento da multa de ofício é medida excepcional e extrema.
>
> Ainda que a Fazenda Nacional defenda hermenêutica literal e objetiva na interpretação da sua hipótese de aplicação, prevista no §2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 – supostamente, então, bastando o contribuinte não atender, no prazo marcado, ou de maneira insuficiente à intimação para prestar esclarecimentos ou apresentar a documentação – é também cabível e muito salutar uma outra leitura, mais subjetiva e consequencial dessa mesma previsão legal, que prestigia a ponderação do *valor* jurídico efetivamente tutelado pela sua existência, qual seja: coibir o embaraço, intencional, 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.

Documento nato-digital

Por fim, acrescente-se que tal posição, ainda que por fundamentos semelhantes, tem respaldo na jurisprudência das C. Turmas Ordinárias da 1ª Seção deste E. CARF, como se ilustra pelo Acórdão nº 1402-002.177, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, de relatoria do I. Conselheiro Demetrius Nichele Macei, publicado em 27/05/2016:

> *ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*
>
> *Ano-calendário: 2008*
>
> *MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. NÃO ATENDIMENTO ÀS INTIMAÇÕES. OBSTRUÇÃO À FISCALIZAÇÃO. INOCORRÊNCIA.*
>
> *O agravamento da multa de ofício, em função do não atendimento pelo interessado no prazo marcado, chegando ao patamar de 112.5%, tem sua essência no fato de restar caracterizada a obstrução do contribuinte ao feito fiscal. Caso contrário, se a interessada comparece e traz pelo menos em parte, durante o procedimento fiscal, a documentação solicitada, a qual ainda serviu de base para a imputação tributária, faz com que não se sustente.*

Desse modo, não merece provimento o *Apelo* fazendário, mantendo-se integralmente o v. Aresto combatido – bem como o entendimento da DRJ. *(destaques do original)*

Por tais razões, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Documento nato-digital