



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10166.727125/2017-06
ACÓRDÃO	9202-011.640 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	23 de janeiro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	DINAMICA ADMINISTRACAO, SERVICOS E OBRAS LTDA

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2015

MULTA AGRAVADA. AUSÊNCIA REITERADA DE ESCLARECIMENTOS À FISCALIZAÇÃO. APLICAÇÃO.

Quando o lançamento não é efetuado com base em presunção legal, mas sim na efetiva apuração do tributo devido com base em documentos, é de rigor o agravamento da multa na hipótese de falta de apresentação de documentos e esclarecimentos por parte do sujeito passivo, independentemente da demonstração de prejuízo à formalização do lançamento ou de reiteração da prática infracional.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, em dar-lhe provimento. Votou pelas conclusões e apresentou declaração de voto o Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Fernanda Melo Leal, Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Marcos Roberto da Silva, Miriam Denise Xavier (substituta integral), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausente o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, substituído pela conselheira Miriam Denise Xavier.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão nº 2401-011.597 (fls. 9184/9198), o qual deu parcial provimento ao recurso voluntário, para desagravar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, conforme disposto em ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2015

CONHECIMENTO. INOVAÇÃO DA LIDE ADMINISTRATIVA. INADMISSIBILIDADE. PRECLUSÃO. OCORRÊNCIA.

A delimitação do litígio administrativo se dá segundo os termos da impugnação ou manifestação de inconformidade porventura apresentados, através da dedução de todas as questões controversas, sob pena de preclusão temporal, a teor dos arts. 16, III e 17 do Decreto nº 70.235/72, ressalva feita exclusivamente às matérias supervenientemente incorporadas nas decisões administrativas proferidas ao longo do procedimento contencioso, não sendo possível a inovação da lide em recursos ou petições posteriores.

GILRAT. AUTOENQUADRAMENTO PELA EMPRESA. GRAU DE RISCO CONFORME ATIVIDADE PREPONDERANTE. REENQUADRAMENTO PELA FISCALIZAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Considera-se preponderante a atividade que ocupa, em cada estabelecimento da empresa, o maior número de segurados empregados e de trabalhadores avulsos. No caso de erro no autoenquadramento da atividade econômica preponderante da empresa e respectivo risco de acidente do trabalho, a fiscalização procederá ao lançamento de ofício das diferenças de valores devidos.

MULTA AGRAVADA. REQUISITOS. NÃO CABIMENTO.

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

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. CFL 38.

Constitui infração às disposições inscritas nos §§ 2º e 3º do art. 33 da Lei nº 8212/91 c/c art. 232 do RPS, aprovado pelo Dec. nº 3048/99, deixar a empresa de

exibir no prazo assinalado, qualquer documento ou livro relacionados com as contribuições para a Seguridade Social, ou apresentar documento ou livro que não atenda às formalidades legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita a informação verdadeira.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário, somente quanto à atividade preponderante para apuração da GILRAT e multa. No mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para desagrar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%. Votou pelas conclusões o conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro. Vencida a conselheira Miriam Denise Xavier que negava provimento ao recurso.

Utilizo trechos do relatório da decisão recorrida, por bem retratar a questão:

Trata-se de recurso voluntário interposto por Dinâmica Administração, Serviços e Obras Ltda (fls. 5.706/5.725) em face do acórdão de fls. 5.660/5.673 que julgou improcedente sua impugnação de fls. 5.490/5.519.

Na origem, tratam-se de autos de infração lavrados para a cobrança de: (i) diferença de RAT (fls. 2/12), acrescido de multa de ofício agravada (112,5%) e juros calculados pela Selic; e (ii) multa por descumprimento de obrigação acessória (fls. 13/15), consistente em deixar a fiscalizada de exibir documentos ou livros relacionados com contribuições previdenciárias (CFL 38).

Conforme o relatório fiscal (fls. 18/38), a ação fiscal teve início com a expedição de intimação para que a recorrente justificasse (i) a indicação do CNAE 7830200 (Fornecimento e Gestão de Recursos Humanos para Terceiros), com a alíquota de 2%; e (ii) a indicação, em suas GFIPs, de FAPs diferentes daqueles publicados pelo MPS. Apesar ter sido várias vezes intimada, a Recorrente não atendeu às intimações emitidas pela Fiscalização, tendo se limitado a, reiteradamente, requerer a dilação do prazo para responder aos termos de intimação (vide, neste sentido, as respostas apresentados pela Recorrente aos TIFs de fls. 5.373, 5.386 e 5.437).

Em razão da falta de resposta aos reiterados termos de intimação, a Fiscalização procurou identificar a atividade preponderante da empresa. Para tanto, inicialmente, buscou contratos de prestação de serviços da Recorrente disponíveis na internet (firmados com órgãos da administração pública), avaliou os serviços anunciados no site da Recorrente e realizou o cruzamento da CBO – Classificação Brasileira de Ocupações, informada pela Recorrente para seus trabalhadores em GFIP, com as atividades da tabela CNAE. Esse cruzamento de informações (CBO x CNAE) consta, de forma analítica, no Anexo I – CBO Empregado x CNAE Associado (fls. 39/3.550).

No Anexo II, a fiscalização sintetizou o resultado do cruzamento feito no Anexo I, indicando, mês a mês, a atividade preponderante da empresa como um todo. O resultado revelou que, em todos os meses, a atividade preponderante da empresa correspondeu ao CNAE 8111-7/00 – Serviços combinados de apoio a edifícios, limpeza, manutenção, conservação, zeladoria, portaria, etc, correspondente ao grau de risco alto (3%).

Nos anexos III e IV, a fiscalização realizou a mesma apuração, mas levando em conta a atividade preponderante em cada um dos estabelecimentos da empresa. Adotando-se tal sistemática, concluiu-se que em alguns meses e em alguns estabelecimentos, o grau de risco preponderante era médio (2%) e, em outros, era alto (3%).

Por ser mais benéfica ao contribuinte, a fiscalização adotou a divisão do grau de risco por estabelecimento e, então, elaborou o Anexo V, evidenciando os saldos devedores de RAT, os quais foram lançados em desfavor do contribuinte. Vale destacar que além do ajuste da alíquota do RAT, no Anexo V, a fiscalização também promoveu o ajuste do FAP em todos os períodos de apuração em que o valor indicado pelo contribuinte foi diferente do divulgado pelo MPS.

Além disso, nos termos dos itens 7.1 e 7.2 do Relatório Fiscal (fls. 33/34), a fiscalização aplicou multa de ofício de 75%, agravada (aumentada pela metade), nos termos do art. 44, § 2º da Lei nº 9.430/96. A justificativa apresentada pela fiscalização para o agravamento da multa foi o não atendimento aos termos de intimação fiscal, prejudicando a fiscalização. In verbis:

O agravamento decorre da Empresa Dinâmica Administração Serviços e Obras Ltda ter descumprido as exigências formuladas no TIF – Termo de Início do Procedimento Fiscal e renovada nos TIF – Termos de Intimação Fiscal nºs 01, 02, 03, 04, 05, 06, 07 e 08, referente a informações cadastrais e as folhas de pagamento no formato eletrônico (arquivos digitais). Todos os Termos estão juntados no e-processo.

Destaco que para SOLICITAÇÃO DE PEDIDO DE PRORROGAÇÃO DE PRAZO DE 60(SESENTA) DIAS a Empresa foi instada, por meio de duas Intimações Fiscais (TIF 02 E TIF 03) a justificar as razões do pedido de prorrogação (ver Item 5 – O PROCEDIMENTO FISCAL deste relatório), porém não houve, até a presente data a apresentação das justificativas e/ou a apresentação dos documentos exigidos, assim, apesar de transcorrido um período superior ao prazo solicitado, não foram apresentados elementos que justificassem a prorrogação.

A negativa ao cumprimento das obrigações formuladas nos referidos Termos de Intimação Fiscal (TIF e TIF) prejudicou o trabalho do Auditor Fiscal, dificultando e retardando o conhecimento dos fatos.

Ademais, nos termos do item 7.3 do Relatório Fiscal (fls. 34/35), a fiscalização lavrou auto de infração por descumprimento de obrigação acessória consistente

em deixar de exhibir documentos ou livros relacionados com as contribuições previdenciárias (CFL 38). Transcrevem-se abaixo as justificativas apresentadas no relatório fiscal:

A infração decorre de a empresa deixar de exhibir qualquer documento ou livro relacionados com as contribuições previstas na Lei nº 8.212, de 24/07/91, ou de apresentar documento ou livro que não atenda às formalidades legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita a informação verdadeira.

No presente caso o Contribuinte, apesar de intimado, não apresentou os documentos comprobatórios dos pagamentos dos benefícios do SALÁRIO FAMÍLIA e SALÁRIO MATERNIDADE, bem como a cópia dos contratos de prestação de serviços e de cessão de mão de obra.

A recusa ao cumprimento das intimações fiscais, impediu o Auditor Fiscal de verificar a regularidade dos descontos relacionados aos benefícios previdenciários pagos pela Empresa e retardou a identificação da real atividade preponderante da empresa.

Dispositivo Legal Infringido é o Art. 33, §§ 2º e 3º da Lei nº 8.212:

[...]

A multa aplicável à infração em epigrafe tem sua capitulação legal no artigo 283, inciso II, letra j, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 6 de maio de 1999 e alterações posteriores, in verbis :

[...]

Desta forma, por não haver agravantes, aplico a multa pelo seu valor mínimo, R\$ 22.840,21 (vinte e dois mil e oitocentos e quarenta reais e vinte e um centavos).

O acórdão recorrido entendeu por afastar o agravamento da multa de ofício, ao argumento de que a penalidade só seria cabível *“caso seja demonstrado que o não atendimento às intimações tenha causado prejuízo à fiscalização”*, o que não foi evidenciado no presente caso (fl. 9196/9197).

A Fazenda Nacional tomou ciência da decisão, apresentando Recurso Especial (fls. 9200/9212), visando rediscutir a seguinte matéria: **Multa de ofício agravada**.

Pelo despacho de fls. 9216/9221, foi dado seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, admitindo-se a rediscussão da matéria, com base nos paradigmas nº 9202-007.848 e nº 9101-001.456.

Intimado, o contribuinte não apresentou contrarrazões.

Este processo compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, Relator

Como exposto, trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda, cujo objeto envolve o debate acerca do seguinte tema:

- a) **Multa de ofício agravada** (com base nos paradigmas nº 9202-007.848 e nº 9101-001.456).

I. CONHECIMENTO

Sobre o tema, o acórdão recorrido sedimentou o seguinte (fl. 9184/9198):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2015

(...)

MULTA AGRAVADA. REQUISITOS. NÃO CABIMENTO.

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

(...)

Voto

(...)

Por sua vez, argumenta a Recorrente que o agravamento só seria cabível “se o contribuinte, movido por dolo específico, cause prejuízo à Fiscalização, impossibilitando a obtenção da base tributável pelo não atendimento integral das intimações e pelo oferecimento de resistência à fiscalização”. Desse forma “tal medida justifica-se apenas se as Autoridades Fiscais não tiverem outro meio para a obtenção da base tributável senão através da documentação detida, e não entregue, pelo Contribuinte”.

(...)

Ao se analisar a jurisprudência deste Conselho, verifica-se a predominância do entendimento de que o agravamento da multa de ofício nos termos do art. 44, § 2º da Lei nº 9.430/96 só é cabível caso seja demonstrado que o não atendimento às intimações tenha causado prejuízo à fiscalização. Vale mencionar, neste sentido, os acórdãos 2401-010.126 e 2401-011.381, proferidos por esta turma julgadora, cujas ementas seguem transcritas:

(...)

No presente caso, apesar de o relatório fiscal afirmar que a falta de atendimento às intimações trouxe prejuízos à fiscalização, a análise do processo não os evidencia. Destaca-se, especialmente, o fato de que o elemento essencial para o lançamento foi o confronto entre CBO e CNAE para a aferição da atividade preponderante dos estabelecimentos da Recorrente, elementos estes que a fiscalização dispunha independentemente do atendimento às intimações fiscais. Os demais elementos colhidos pela fiscalização por meio da internet (contratos e descrição dos serviços prestados pela Recorrente) — que poderiam configurar trabalho adicional da fiscalização, que se tornara necessário em decorrência do não atendimento às referidas intimações — não parecem ter exercido nenhuma influência no lançamento, que, repita-se, foi feito exclusivamente com base no confronto entre CBOs e CNAEs, fato que fica evidenciado pelas planilhas constantes dos Anexos I a V do relatório fiscal (fls. 39/3.603).

Cito trechos do voto proferido nos acórdãos paradigmas nº 9202-007.848 e nº 9101-001.456:

Acórdão 9101-001.456

Ementa

Assunto: Multa agravada.

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

(...)

Relatório

"Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional (doc. a fls. 729 a 734), com fundamento no art. 7º, inciso II, da Portaria MF nº 147, de 2007, em face do Acórdão nº 103-23.046, fls. 714 e segs., na parte em que a Terceira Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria, reduziu o percentual da multa de ofício de 112,5% para 75% dos lançamentos do IRPJ e reflexos (CSLL, PIS e COFINS) do exercício de 2000, conforme assim ementado:

"MULTA DE OFÍCIO - AGRAVAMENTO - O atendimento insatisfatório às intimações do fisco não autorizam a majoração da multa de lançamento de ofício para 112,5%." Nos fundamentos do seu voto, o Relator do acórdão recorrido sustenta que "O fato de não atender ou atender de forma incompleta, como aliás, é o caso, às solicitações do Fisco não justifica a majoração, a qual, entendo, somente ser cabível quando o contribuinte cause embaraço à fiscalização".

(...)

Voto

De plano, já merece reforma o acórdão recorrido quando sustenta que o agravamento da multa só é cabível quando houver embaraço à fiscalização, pois assim não dispõe o § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, se não vejamos a sua redação vigente à época do lançamento, in verbis:

(...)

Como se vê, a norma dispõe sobre critérios totalmente objetivos para o agravamento da multa, os quais independe de restar provada a conduta dolosa da contribuinte.

Ora, o embaraço à fiscalização é tratado pela legislação fiscal como conduta dolosa que sejam enquadráveis em tipos penais, tanto que o art. 919 do RIR/99, cuja base legal é o art. 7º da Lei nº 2.354/54, dispõe que "Os que...impedirem a fiscalização serão punidos na forma do Código Penal". Razão pela qual merece ser reformada a decisão recorrida, pois, para o agravamento da multa, não depende que reste provado, nos autos, conduta dolosa consistente em embaraçar a fiscalização.

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

Acórdão nº 9202-007.848**Ementa**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2011 a 31/12/2011

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL PAF. NÃO ATENDIMENTO A INTIMAÇÃO. MULTA AGRAVADA.

O não atendimento às intimações da Fiscalização, no prazo marcado, para prestar esclarecimentos enseja o agravamento da multa de ofício, independentemente da demonstração de prejuízo à formalização do lançamento ou de reiteração da prática infracional.

(...)

Voto

Nos termos do voto condutor da decisão recorrida, no curso da ação fiscal foi apontado que o contribuinte respondeu apenas a um termo de intimação para prestar esclarecimentos após o prazo o prazo determinado pela autoridade autuante e que deixou efetivamente de atender à intimação da Fiscalização também somente em uma ocasião. Além disso, como "Não foi demonstrado ou descrito no Termo de Verificação nenhum prejuízo ou perturbação ao trabalho fiscal, decorrente deste atraso/falta de resposta", resolveu-se por desagrar a multa de ofício qualificada.

O art. 35 A da Lei nº 8.212/1991 dispõe que no caso de lançamento de ofício relativo às contribuições devidas à Seguridade Social é aplicável o art. 44 da Lei nº 9.430/1996:

(...)

A respeito da multa de ofício e de seu agravamento, o inciso I do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 estabelece:

(...)

A despeito do posicionamento consubstanciado no voto vencedor da decisão recorrida, fato é que o inciso I do § 20 da Lei nº 9.430/1996 é absolutamente claro ao estabelecer que o não atendimento às intimações da Fiscalização, no prazo marcado, para prestar esclarecimentos enseja o agravamento da multa de ofício.

Convém ressaltar que o texto legal, em momento algum, condiciona o agravamento à demonstração de prejuízo à formalização do lançamento ou de reiteração da prática do ato infracional, bastando para tanto que reste comprovado o não atendimento de intimação para a prestação esclarecimento ou seu atendimento após expirado o prazo estabelecido pelo Fisco.

Além disso, há que se considerar que os esclarecimentos solicitados no decorrer do procedimento fiscal são necessários à sua correta instrução e que a recusa ou o atraso do contribuinte na prestação de tais esclarecimentos, por óbvio, causam evidentes prejuízos à tarefa empreendida pela autoridade autuante. Certamente por essa razão o legislador julgou desnecessária a comprovação desses prejuízos.

Conclusão Ante o exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento, para restabelecer o agravamento da multa."

Percebe-se que há a semelhança fática, pois ambos os acórdãos tratam da aplicação do agravamento da multa em caso de não atendimento à intimação da fiscalização, nos termos do artigo 44, § 2º, da Lei 9.430/96.

Entendo que restou demonstrada a divergência jurisprudencial quanto à matéria, pois no acórdão recorrido entendeu-se por afastar o agravamento da multa uma vez que não demonstrado pela fiscalização nenhum prejuízo gerado pela falta de atendimento à intimação, por parte do contribuinte. Por outro lado, os acórdãos paradigmas convergem para o entendimento de que o agravamento da multa não depende da comprovação do prejuízo à formalização do lançamento ou do embaraço à fiscalização.

Portanto, deve ser conhecido o recurso da Fazenda Nacional.

II. MÉRITO

Em primeiro plano, cabe ressaltar que a aplicação do agravamento da multa em caso de não atendimento à intimação da fiscalização, encontra guarida no artigo 44, § 2º, da Lei 9.430/96, nos seguintes termos:

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 pela 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)

Dessa forma, entende-se que a legislação expõe de forma clara a aplicação de multa agravada em casos de não atendimento, pelo sujeito passivo, de intimação para prestação de esclarecimentos ou apresentação de documentos, ora requeridos pela fiscalização.

Sobre o tema, a Solução de Consulta Interna Cosit nº 7/2019 oferece um norte interpretativo para o dispositivo que fundamenta a autuação, baseando-se no dever de colaboração do contribuinte, conforme segue:

[a] aplicação de sanção tributária (norma primária sancionatória) decorre, em regra, do descumprimento de uma norma primária prescritiva (conduta), a qual contém o deverinstrumental, formal ou material do sujeito passivo, e que referenciará a análise das multas em tela. (...)

7. Desse modo, não tem como descontextualizar o aspecto material da multa tributária da conduta esperada do sujeito passivo, mormente quando se refere a descumprimento de obrigação acessória que se vincula ao dever de colaboração do sujeito passivo. Explica Leandro Paulsen:

“Estas obrigações, fundadas no dever de colaboração, aparecem, normalmente, como prestações de fazer, suportar ou tolerar normalmente classificadas como obrigações formais ou instrumentais e, no direito positivo brasileiro, impropriamente como obrigações acessórias. Por vezes, aparecem em normas expressas, noutras de modo implícito ou a contrario sensu. Mas dependem sempre de intermediação legislativa. Não apenas a obrigação de pagar tributos, mas também toda a ampla variedade de outras obrigações e deveres estabelecidos em favor da Administração Tributária para viabilizar e otimizar o exercício da tributação, encontram base e legitimação constitucional.” (Revista Tributária das Américas | vol. 5 | p. 31 | Jan / 2012DTR\2012\450272)

7.1. O dever de colaboração dos administrados vem também estampado no art. 4º, IV, da Lei nº 9.784, de 1996:

[...]

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 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. (grifo nosso)

7.5. Esse é o norte teórico que será seguido.

Regra-matriz da multa agravada

8. Analisam-se conjuntamente os critérios que compõem a regra-matriz de incidência da multa agravada para se chegar à solução dos questionamentos formulados.

8.1. O aspecto material refere-se ao não atendimento de intimação para prestar esclarecimentos ou para apresentar os arquivos e sistemas. Há relação direta com o dever de colaboração do sujeito passivo com a administração tributária

8.2. Já o aspecto temporal traz algum complicador ao intérprete. Analisando-se esse critério isoladamente e de forma apressada, seria provável dispor que bastaria o não atendimento de uma intimação pelo sujeito passivo para que se configure o fato gerador da multa. Não é o caso, pois esse critério deve ser analisado em conjunto com o quantitativo e o pessoal para se ter uma conclusão mais acurada.

8.3. No aspecto quantitativo, a base de cálculo é a multa de ofício de que trata o inciso I do mesmo art. 44, qual seja, "75% 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" (podendo incidir inclusive quando da qualificação pelo § 1º do mesmo dispositivo). A sua configuração demanda a existência de lançamento de ofício de um crédito tributário, por auto de infração ou notificação de lançamento, com o valor do tributo não pago e a respectiva multa de ofício.

[...]

9. Conclui-se que apenas ao final do procedimento fiscal é que se tem por configurados todos os elementos que regem a regra-matriz da multa agravada, a qual não pode estar dissociada do descumprimento do dever de colaboração desse sujeito passivo com a administração tributária. Estabeleceu-se, por natural decorrência lógica, a necessária coerência e correlação da sanção com o que se pretende alcançar, que é a arrecadação do tributo em si, sem descurar do "destaque ao caráter pedagógico da sanção – seja para impedir o cometimento de futuras infrações, seja para coibir o locupletamento indevido" (STF, RE nº 783.599 AgR/RS, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe-064 06/04/2015).

Destarte, entende-se que o não atendimento à intimação para apresentação de esclarecimentos e documentos enseja a aplicação do agravamento da multa, nos termos do artigo 44, § 2º, da Lei 9.430/96.

Tal entendimento, conforme supramencionado, tem como fundamento o caráter direto da multa, em desestimular comportamentos "indesejáveis" tidos pelos contribuintes,

motivo pelo qual tal sanção, para alcançar tal finalidade, também precisa apresentar um ônus significativo ao sujeito passivo.

Sabe-se da existência de entendimentos (inclusive sumulados) no sentido de que o referido agravamento da penalidade não se aplica nos casos de lançamentos efetuados com base em presunção legal (por exemplo, depósitos bancários de origem não comprovadas). Contudo, este não é o caso dos autos.

Portanto, conforme claramente disposto no artigo 44, § 2º, da Lei 9.430/96, a multa agravada em questão tem caráter objetivo e não subjetivo, ou seja, não há necessidade de avaliar possíveis prejuízos à autoridade fazendária pelo descumprimento da obrigação acessória, sendo claro ao ser fundamentado exclusivamente no não atendimento à prestação de esclarecimentos/documentos.

No presente caso, a autoridade fiscal justificou o agravamento da multa da seguinte forma (fl. 34):

O agravamento decorre da Empresa Dinâmica Administração Serviços e Obras Ltda ter descumprido as exigências formuladas no TIPF – Termo de Início do Procedimento Fiscal e renovada nos TIF – Termos de Intimação Fiscal n°s 01, 02, 03, 04, 05, 06, 07 e 08, referente a informações cadastrais e as folhas de pagamento no formato eletrônico (arquivos digitais). Todos os Termos estão juntados no e-processo.

Destaco que para SOLICITAÇÃO DE PEDIDO DE PRORROGAÇÃO DE PRAZO DE 60(SESSENTA) DIAS a Empresa foi instada, por meio de duas Intimações Fiscais (TIF 02 E TIF 03) a justificar as razões do pedido de prorrogação (ver Item 5 – O PROCEDIMENTO FISCAL deste relatório), porém não houve, até a presente data a apresentação das justificativas e/ou a apresentação dos documentos exigidos, assim, apesar de transcorrido um período superior ao prazo solicitado, não foram apresentados elementos que justificassem a prorrogação.

A negativa ao cumprimento das obrigações formuladas nos referidos Termos de Intimação Fiscal (TIPF e TIF) prejudicou o trabalho do Auditor Fiscal, dificultando e retardando o conhecimento dos fatos.

Conforme narrado, ante a falta de documentos/esclarecimentos, autoridade lançadora buscou identificar a atividade preponderante da empresa com os meios de que dispunha. Para tanto, analisou contratos de prestação de serviços da contribuinte disponíveis na internet (firmados com órgãos da administração pública), avaliou os serviços anunciados no site da contribuinte e realizou o cruzamento da CBO – Classificação Brasileira de Ocupações, informada para seus trabalhadores em GFIP, com as atividades da tabela CNAE. A partir desse cruzamento de informações (CBO x CNAE) elaborou os volumosos anexos ao auto de infração (fls. 39/3.603) com a finalidade de encontrar a atividade preponderante de cada estabelecimento da contribuinte e, conseqüentemente, ajustar a alíquota do RAT efetivamente devida.

S.m.j., admitir a aplicação da multa agravada apenas mediante prova do embaraço à fiscalização implicaria restringir o agravamento às hipóteses em que o lançamento não pudesse ser realizado de forma adequada, o que não configura, a meu ver, a interpretação mais correta da norma.

Diante do exposto, entendo que merecem ser acolhidas as alegações da RECORRENTE.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por CONHECER do recurso especial da Fazenda Nacional, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**

Minha manifestação é relativa ao mérito.

Convirjo com a conclusão do Eminentíssimo Relator, conquanto tenha observações para pontuar, pois entendo que, apesar de não ser necessário a fiscalização demonstrar efetivo prejuízo, é importante que a intimação descumprida seja reiterada ou, ao menos, que o contribuinte tenha potencial consciência de incorrer na infração. Não entendo que a multa agravada, em si mesma, seja plenamente objetiva. Por exemplo, penso que o descumprimento de uma só intimação, por si só, sem qualquer consciência da infração, não gera a multa agravada. Sobre o assunto já externei posicionamento no Acórdão CARF nº 9202-011.424, a despeito de ter sido vencido.

De qualquer sorte, no caso dos autos, com o descumprimento reiterado das intimações, de forma reiterativa, com pressuposto de consciência da prática de não atender as intimações fiscais por vontade própria, convirjo com o relator para entender correto o agravamento.

Ante o exposto, com as observações anotadas, dou provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, acompanhando a relatoria pelas conclusões.

Eis minha declaração de voto.

ACÓRDÃO 9202-011.640 – CSRF/2ª TURMA

PROCESSO 10166.727125/2017-06

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros

DOCUMENTO VALIDADO