



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10380.722231/2013-27
ACÓRDÃO	9202-011.723 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	21 de março de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	C. E. CONSTRUÇÕES & SERVIÇOS DE LOCAÇÕES DE MÁQUINAS LTDA.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/11/2010

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. SIMILITUDE FÁTICA. INTERPRETAÇÃO DIVERGENTE DA LEI TRIBUTÁRIA. MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. ART. 44, § 2º, LEI Nº 9.430. NÃO ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO. CONHECIMENTO.

Merece ser conhecido o recurso especial interposto contra acórdão que, em situação fática similar, conferir à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais, observados os demais requisitos previstos nos arts. 118 e 119 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. ART. 44, § 2º, LEI Nº 9.430. NÃO ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO. CONTROLE DE LEGALIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO.

No exercício de controle de legalidade do lançamento, inexistindo dúvidas acerca da configuração das situações objetivamente descritas no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, há de ser agravada a multa.

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. Votaram pelas conclusões os Conselheiros

Leonam Rocha de Medeiros e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim. O Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros apresentou declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira – Relatora

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores *Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro (substituto integral)*, *Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim*, *Sheila Aires Cartaxo Gomes*, *Leonam Rocha de Medeiros*, *Marcos Roberto da Silva*, *Fernanda Melo Leal*, *Ludmila Mara Monteiro de Oliveira* e *Liziane Angelotti Meira (Presidente)*. Ausente o conselheiro *Mauricio Nogueira Righetti*, substituído pelo conselheiro *Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro*.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela FAZENDA NACIONAL em face do acórdão nº 2202-010.357, proferido pela Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara desta eg. Segunda Seção de Julgamento que, à unanimidade, conheceu parcialmente do recurso voluntário interposto por C. E. CONSTRUÇÕES & SERVIÇOS DE LOCAÇÕES DE MÁQUINAS LTDA. para, na parte conhecida, por maioria de votos, dar-lhe provimento parcial ao para afastar o agravamento da multa, reduzindo-a ao piso de 75%.

Colaciono, por oportuno, a ementa e o respectivo dispositivo do acórdão recorrido:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/11/2010

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE - SÚMULA CARF 02

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade/ilegalidade de lei vigente. O CARF falece de competência para se pronunciar sobre a alegação de ilegalidade de ato normativo vigente, uma vez que sua competência resta adstrita a verificar se o fisco utilizou os instrumentos legais de que dispunha para efetuar o lançamento. Nesse sentido, art. 62, do Regimento Interno do CARF, e o art. 26-A, do Decreto 70.235/72. Isso porque o controle efetivado pelo CARF, dentro da devolutividade que lhe compete frente à decisão de primeira instância, analisa a conformidade do ato

da administração tributária em consonância com a legislação vigente. Nesse sentido, compete ao Julgador Administrativo apenas verificar se o ato administrativo de lançamento atendeu aos requisitos de validade e observou corretamente os elementos da competência, finalidade, forma e fundamentos de fato e de direito que lhe dão suporte, não havendo permissão para declarar ilegalidade ou inconstitucionalidade de atos normativos.

MATÉRIA ESTRANHA À LIDE. RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO CONHECIMENTO.

O litígio instaurado limita o exercício do controle de legalidade afeto ao julgador administrativo, e o limite decorre do cotejamento das matérias trazidas na defesa que guardam relação direta e estrita com a autuação. A atuação do julgador administrativo no contencioso tributário deve restar adstrita aos limites da peça de defesa que tiverem relação direta com a autuação ou despacho decisório, sobretudo, nas matérias conhecidas e tratadas nos votos e acórdãos, excetuadas, apenas, as matérias de ordem pública.

NORMAS PROCESSUAIS. ARGUMENTOS DE DEFESA. INOVAÇÃO EM SEDE DE RECURSO. PRECLUSÃO.

Os argumentos de defesa trazidos apenas em grau de recurso, em relação aos quais não se manifestou a autoridade julgadora de primeira instância, impedem a sua apreciação, por preclusão processual.

LANÇAMENTO. AFERIÇÃO INDIRETA DAS BASES DE CÁLCULO. HIPÓTESES AUTORIZADORAS.

Constatando-se que a contabilidade do contribuinte é apresentada de forma deficiente ou não espelha a realidade econômico-financeira da empresa, por omissão de qualquer lançamento contábil ou por não registrar o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, seu faturamento ou seu lucro, abre-se a possibilidade de aferir-se indiretamente as bases imponíveis das contribuições sociais, invertendo-se o ônus da prova.

MULTA AGRAVADA. AFASTAMENTO. REDUÇÃO DO PISO LEGAL.

A multa de ofício agravada deve ser afastada nas hipóteses em que a autoridade fiscal pode concretizar a autuação, de modo que o não atendimento a uma das intimações fiscais não obsta a lavratura do auto de infração, não ensejando qualquer prejuízo à realização e continuação do procedimento fiscal que precede a lavratura do auto de infração.

MULTA DE MORA. SÚMULA CARF Nº 4.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

PEDIDO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA. ELEMENTOS NECESSÁRIOS. INDEFERIMENTO.

A prova documental deve ser sempre apresentada na impugnação, admitidas exceções somente nos casos expressamente previstos. Cabe ao contribuinte o ônus da comprovação de que incidiu em algumas dessas hipóteses previstas no art. 16, do PAF. A deficiência da defesa na apresentação de provas, sob sua responsabilidade, não implica a necessidade de realização de diligência ou o deferimento de novo prazo para provas, não podendo ser utilizada para suprir a ausência de provas que já poderiam ter sido juntadas à impugnação. O indeferimento da solicitação corretamente bem fundamentado, não enseja vício à decisão por cerceamento à defesa.

INTIMAÇÃO DOS ADVOGADOS. SÚMULA CARF Nº 110. IMPOSSIBILIDADE.

Não encontra acolhida a pretensão de que as intimações no processo administrativo fiscal sejam dirigidas aos advogados da parte, conforme Súmula CARF nº 110. (f. 579/580)

Dispositivo: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto da alegação de que não há incidência de contribuição previdenciária sobre determinadas verbas, das alegações de inconstitucionalidades, e da alegação de que a multa de mora aplicada deu-se no percentual de 30% e, na parte conhecida, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para afastar o agravamento da multa, reduzindo-a ao piso de 75%, vencidos os Conselheiros Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Leonam Rocha de Medeiros que negavam provimento ao recurso. (f. 580/581)

Por entender padecer o acórdão da mácula da omissão, apresentou aclaratórios (f. 228), que vieram a ter o seguimento obstado, porquanto

[a]o contrário do que alega o embargante o voto condutor do acórdão embargado assim se manifestou sobre tal argumento do então recorrente (efl. 206):

Multa por descumprimento de obrigação acessória. CFL 68.

(...)

Embora alegue a contribuinte que as verbas relacionadas ao AI não constituem remuneração, a recorrente não traz prova de tais alegações, seja nestes autos, seja nos processos quanto à obrigação principal (19515.005224/2009-82 e 19515.005225/2009- 27), em relação ao período de 01/2004 a 11/2004. Desse modo, carece de razão a recorrente. (f. 234/235; sublinhas deste voto)

Cientificada, apresentou a FAZENDA NACIONAL recurso especial (f. 602/613) afirmando haver dissidência interpretativa da norma contida § 2º no art. 44 da Lei nº 9.430/96, com relação à (des)necessidade de prejuízo ao erário para imposição da multa agravada por

ausência de atendimento às intimações. Aduz que nos acórdãos paradigmáticos de nºs 9202-003.673 e nº 9202-007.848), em situações assemelhadas, entenderam que “o não atendimento às intimações da Fiscalização para prestar esclarecimentos enseja o agravamento da multa de ofício, independentemente da demonstração de prejuízo à formalização do lançamento.” (f. 606)

O despacho inaugural de admissibilidade, juntado às f. 617/621, entendeu serem aptos ambos os paradigmas, além de preenchidos os demais pressupostos de admissibilidade recursal.

Com a devolução do Aviso de Recebimento (AR) – vide f. 624 -, ultimada a intimação pela via editalícia (f. 625/627).

Transcorrido o prazo *in albis*, vieram-me os autos conclusos.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Relatora.

I – DO CONHECIMENTO

Passo a aferir o preenchimento dos requisitos intrínsecos e extrínsecos do recurso especial de divergência com relação à única matéria devolvidas a esta instância especial: **necessidade de prejuízo à ação fiscal para imposição da multa agravada.**

Segundo a decisão recorrida,

[a] descrição fiscal não é suficiente para esclarecer que a agravante decorreu do comportamento de obstacularização à ação fiscal, promovida pelo Recorrente para os fatos descritos nos presentes autos.

Observa-se que o não atendimento de intimação fiscal ou a não apresentação de livros contábeis, não prejudicou o lançamento, lavrado pelo método de aferição indireta. Ou seja, a simples inércia do Recorrente ensejou o lançamento com aplicação da penalidade prevista no inciso I do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, sem causar prejuízo à ação fiscal.

Nesse sentido, analogamente, a 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 rendimento.

Assim é que **a multa de ofício agravada deve ser afastada nas hipóteses em que a autoridade fiscal pode concretizar a autuação, de modo que o não atendimento a uma das intimações fiscais não obsta a lavratura do auto de**

infração, não ensejando qualquer prejuízo à realização e continuação do procedimento fiscal que precede a lavratura do auto de infração. (f. 596)

Em sentido oposto, apesar das similitude fática, asseverado no acórdão paradigmático de nº 9202-003.673 que,

[c]onforme o Termo de Verificação Fiscal de fls. 80, o **Contribuinte não atendeu a nenhuma das intimações para apresentação de documentos e esclarecimentos, o que por si só já constitui descumprimento ao dispositivo legal acima, que em momento algum ressalva a necessidade de demonstração de prejuízo à autuação.** (sublinhas deste voto)

O segundo paradigma, acórdão nº 9202-007.848, já fora considerado apto para dar seguimento à uniformização interpretativa que ora se objetiva. Em sessão realizada em 22 de agosto de 2024, este Colegiado, em composição ligeiramente díspar, entendeu, à unanimidade, que

[o]s acórdãos paradigmas assentam, em suma, o entendimento segundo o qual o agravamento da multa de ofício independe da demonstração de ocorrência de embarço à fiscalização, bastando que o contribuinte tenha deixado de atender à fiscalização naquilo que foi intimado a fazê-lo na forma do § 2º do art. 44 da Lei n.º 9.430. Entendem que o não atendimento à intimação fiscal enseja o agravamento da multa, independentemente de qualquer outra demonstração. Estabelecem que a sanção do § 2º do art. 44 da Lei n.º 9.430 tem caráter estritamente objetivo.

Lado outro, o acórdão recorrido assenta entendimento segundo o qual o singelo não atendimento à intimação fiscal não é, por si só, suficiente para o agravamento da multa, sendo necessário adicionalmente a demonstração de prejuízo à fiscalização na constituição do crédito tributário. Há a necessidade de um elemento subjetivo adicional e este não estaria presente.¹

Preenchidos os pressupostos de admissibilidade, **conheço do recurso especial fazendário.**

II – MÉRITO

Calha a transcrição do dispositivo cuja interpretação merece ser dirimida por este Colegiado:

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;

¹ **CARF.** Acórdão nº 9202-011.424, Cons. Rel. Leonam Rocha de Medeiros, Redatora Designada Cons.^a Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, sessão de 22 de ago. de 2024.

(...)

§ 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)

Consabido ter este Conselho editado dois verbetes sumulares que, em princípio, poder-se-ia cogitar a aplicabilidade ao caso em espeque: a Súmula CARF nº 86, que dispõe que [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; bem como a Súmula CARF nº 133, determinando que “[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.”

Nos casos abordados nos verbetes sumulares, o não atendimento às intimações, por si só, não caracterizaria o agravamento, porquanto o próprio descumprimento já implicaria em materialidade do lançamento seja por arbitramento, seja por caracterização de presunção legal. Assim, se a intimação não for cumprida e seu descumprimento não acarreta nenhuma outra consequência que não a configuração do próprio lançamento, o que, de certo modo, torna conclusiva a ação fiscal, então não há motivo para o agravamento da multa, conforme é possível depreender do escrutínio dos precedentes que deram arrimo à edição das Súmulas CARF nºs 96 e 133. Contudo, não diz respeito à omissão de receitas ou rendimentos a infração lavrada nestes autos, e sim a exigência de contribuições previdenciárias.

Já teve a Receita Federal a oportunidade de se debruçar sobre a temática em duas soluções de consulta.

Na Solução de Consulta Interna nº 20/2012, analisou a incidência da multa por atraso na entrega de arquivos digitais de que tratam os arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218/91, nos seguintes termos:

4. O sujeito passivo que recebe intimação para apresentar os arquivos digitais pode proceder de cinco maneiras: (i) entregar os arquivos no prazo originário da intimação; (ii) solicitar dilação de prazo e entrega-los no prazo dilatado; (iii) entrega-los após nova intimação (ou reintimação), sendo que o prazo originário tenha expirado sem manifestação; (iv) entregar os arquivos intempestivamente, sem reintimação e (v) não cumprir a intimação, independentemente de ter havido ou não nova intimação ou de ter havido dilação de prazo.

4.1. Nos casos contidos nos itens (i) e (v) supra, não há maiores dificuldades. No primeiro, não há o que se falar em multa, e no segundo, ela obviamente incide, havendo dúvida apenas para o prazo inicial para o seu cálculo no caso de nova intimação ou de deferimento da dilação de prazo, o que será tratado mais a frente.

(...)

4.3.4. No caso concreto, caso o AFRFB intime um sujeito passivo a apresentar arquivos magnéticos no prazo de 20 (vinte) dias e esse fique inerte, não os apresentando nem justificando o fato, tampouco requerendo dilação de prazo, aquele pode de imediato lavrar auto de infração para a aplicação da multa em tela. A aplicação da sanção e a forma da sua contagem têm como objetivo imediato coagir o sujeito a demonstrar os arquivos.

4.3.5. Contudo, caso o AFRFB faça nova intimação para a apresentação dos arquivos, ele expressamente preferiu tal caminho à sanção. Note-se que, a depender do caso concreto, esta escolha é plenamente justificável e até mesmo preferível. Não se está aqui dizendo que a atuação da autoridade fiscal não é vinculada, mas sim que há margem na sua atuação para se chegar à norma concreta, qual seja, o lançamento tributário, que então é um ato vinculado.

4.3.6. Neste último caso, se o sujeito passivo entrega os arquivos, seria uma atuação contraditória da Administração Pública proceder dessa maneira e também aplicar a multa pela falta de entrega dos arquivos. Até porque a conduta requerida pela Administração Pública foi feita por parte do sujeito passivo, no prazo por ela determinado, por mais que não tenha feito isso anteriormente. Caso o objetivo da Administração Pública fosse sancionar o sujeito passivo por não ter cumprido a primeira intimação, ela deveria ter procedido de acordo com o disposto no tópico 4.3.4.

(...)

4.3.8. Portanto, mesmo que descumprida a intimação originária, se há nova intimação para apresentação dos arquivos, e dentro deste novo prazo o sujeito passivo cumpre com a obrigação, não resta configurado o atraso, motivo pelo qual não incide a multa em tela. 4.4. Quanto à situação do item (iv) (apresentação intempestiva sem nova intimação), a mora restou configurada, não havendo nova intimação que a tenha “convertido” em tempestiva. Não houve ato do AFRFB (como uma nova intimação) que demonstre a sua “opção” a uma nova possibilidade de o sujeito passivo ainda apresentar os arquivos requisitados. A regra geral sancionadora prevalece. Logo, incide a multa.

A Solução de Consulta Interna Cosit nº 7/2019, por seu turno, oferta interpretação especificamente do dispositivo ensejador da autuação, fazendo-o com base no dever de colaboração do contribuinte. Dito que

[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.

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 descuidar 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).

Para afastar a sanção sustenta a decisão recorrida que “a simples inércia do Recorrente ensejou o lançamento com aplicação da penalidade prevista no inciso I do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, sem causar prejuízo à ação fiscal.” (f. 596) **Fato, portanto, incontroverso não ter havido atendimento à intimação para apresentação de esclarecimento e documentos.**

As multas, mesmo as oriundas de inobservância das obrigações tributárias, para além de serem ontologicamente distintas dos tributos, também o são no plano teleológico. No julgamento do caso *Compañia General de Tabacos de Filipinas v. Collector of Internal Revenue*, o juiz da Suprema Corte norte-americana, Oliver Wendell Holmes Jr. proferiu, em seu voto de divergência, a célebre frase de que os “tributos são o que pagamos por uma sociedade civilizada.”² Qualquer sistema de direitos (incluídos aqui os direitos de propriedade) prescindem da atuação estatal para que sejam assegurados e geram, por conseguinte, custos financeiros.³ É do recolhimento de tributos que o Estado contemporâneo capta esses recursos necessários para o exercício de suas atividades. As multas, diferentemente dos tributos, são receitas extraordinárias, auferidas em caráter excepcional, não regular, cuja finalidade é desestimular comportamentos tidos como indesejáveis, e não a geração de receitas públicas. Em um cenário ideal, no qual houvesse o estrito cumprimento da lei, nenhum ingresso nos cofres públicos decorreria do recolhimento de multas, sejam elas penais, de trânsito, administrativas ou tributárias.

A primeira das funções do poliédrico fenômeno tributário é a arrecadatória, que se traduz em imprescindível instrumento à salvaguarda do custeio dos direitos outorgados pelo Texto Constitucional brasileiro; a seu turno, multa carrega como funções tanto punir uma falta praticada quanto desencorajar sua prática num momento futuro. Assim,

² “taxes are what we pay for civilized society.” UNITED STATES. Supreme Court. **Compañia General de Tabacos de Filipinas v. Collector of Internal Revenue**. 1927. Há quem diga que quando confrontado com o questionamento “você não odeia pagar tributos?!” Holmes teria dito “não, jovem amigo. Eu gosto de pagar tributos. Com eles eu compro civilização.” FRANKFURTER, Felix. **Mr. Justice Holmes and the Supreme Court**. Cambridge: Harvard University Press, 1938, p. 42.

³ “Se direitos fossem meras imunidades contra a interferência pública, a maior virtude do governo (ao menos em se tratando do exercício de direitos) seria a paralisia ou a incapacidade de agir. Mas um Estado incapaz de agir não pode proteger liberdades individuais, mesmo aquelas totalmente ‘negativas’, como o direito a não ser torturado por policiais ou guardas da prisão.” [“If rights were merely immunities from public interference, the highest virtue of government (so far as the exercise of rights was concerned) would be paralysis or disability. But a disabled state cannot protect personal liberties, even those that seem wholly ‘negative’, such as the right against being tortured by police officers and prison guards.”] HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **The cost of rights: why liberty depends on taxes**. Nova Iorque: W.W. Norton & Company, 1999, p. 44. o próprio valor da liberdade, na medida em que é assegurada pelo Estado tributário.

(...) as penalidades pecuniárias e as multas fiscais não se confundem juridicamente com o tributo. A penalidade pecuniária, embora prestação compulsória, tem a finalidade de garantir a inteireza da ordem jurídica tributária contra a prática de ilícitos, sendo destituída de qualquer intenção de contribuir para as despesas do Estado. O tributo, ao contrário, é o ingresso que se define primordialmente como destinado a atender às despesas essenciais do Estado, cobrado com fundamento nos princípios da capacidade contributiva e do custo/benefício.⁴

Como bem nota Aliomar Baleeiro, “as sanções, de modo geral, desde a execução fiscal até as multas, especialmente em caso de cumulação, podem levar à perda substancial do patrimônio do contribuinte, sem ofensa ao direito.”⁵ A multa, para alcançar a sua finalidade, necessariamente há de representar um ônus significativamente pesado, de sorte que as condutas que ensejam sua imposição sejam deveras desestimuladas.

Com a devida vênia ao que de modo contrário entendem,⁶ a multa agravada sob escrutínio **tem cariz objetivo**, sendo despicienda a aferição do aspecto subjetivo ou de eventuais prejuízos a serem suportados pela autoridade fazendária por descumprimento da obrigação acessória. O fundamento para a aplicação da multa agravada consiste no não atendimento à prestação de esclarecimento.

Colaciono, em igual sentido, alguns precedentes, todos oriundos deste eg. Conselho:

Acórdão nº 9202-007.848

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.

Acórdão n.º 9101-001.456

⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 277/278.

⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 579-580.

⁶ **Dispositivo do Acórdão nº 9202-011.424**: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e no mérito, por maioria de votos, dar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Leonam Rocha de Medeiros (relator), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Fernanda Melo Leal, que negavam provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira. Votou pelas conclusões a conselheira Fernanda Melo Leal.

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.

Acórdão nº 9202-007.849

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, da reiteração do ato infracional ou da prática do fraude, dolo ou conluio.

III – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, **conheço do recurso especial da Fazenda Nacional e dou-lhe provimento.**

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira – Relatora

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**

Acompanho e parablenizo a eminente relatora por seu voto, embora, respeitosamente, apresente as conclusões a seguir em relação ao debate sobre a **multa agravada**. No caso, minha motivação é distinta, mas converge ao final em termos de resultado conclusivo, pois mantenho o agravamento da multa.

Para a Fazenda Nacional não deveria ter ocorrido o desagravamento da multa do lançamento. Entende que se impõe a interpretação estritamente objetiva da norma de agravamento da multa punitiva pelo não atendimento de intimação fiscal. Vale dizer, um só não atendimento de intimação fiscal ensejaria de forma suficiente a punibilidade. A relatoria anui com a tese.

Argumenta a recorrente que a norma em controvérsia (*Lei 9.430. art. 44, § 2º, por quaisquer de seus incisos*) é de índole objetiva e que, em direito tributário, deve prevalecer o disposto no art. 136 do Código Tributário Nacional (CTN), segundo o qual: “*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*”.

No acórdão nº 9202-011.424, a despeito de vencido, este Conselheiro manifestava não entender como acertado que a multa agravada seja aplicável de forma estritamente objetiva na qual bastaria, por exemplo, um *“simples não atendimento, quiçá único”* de intimação fiscal, que não seja relacionado a um automático direito de a fiscalização lançar (*casos que não guardem relação com as Súmulas CARF nºs 96 e 133*), sem consciência de estar a cometer uma ilicitude agravada. Todavia, a eminente conselheira relatora destes autos, vencedora na ocasião do acórdão nº 9202-011.424, anuía com a tese da Fazenda Nacional no sentido de a norma ser puramente objetiva e sem qualquer condição.

Muito bem. O ponto fulcral do meu entendimento para acompanhá-la nestes autos em novo escrutínio parte do contexto específico do caso díspar, pois aqui visualizo um descumprimento instrumental consciente e reiterado, consciente inclusive quanto a ilicitude e punibilidade, sendo estas bases fáticas e premissas que ensejam e justificam o agravamento da multa ao meu sentir. O caso dos autos tem o que se chama de “algo a mais” e não um mero não atendimento de uma única intimação, sem consciência do potencial ilícito de violação de norma de dever colaborativo com a fiscalização para proteção de bem jurídico do crédito tributário. Veja-se.

No caso concreto consta como incontroverso que o contribuinte, conforme TIPF (e-fls. 330/331), TIF's nºs 01 (e-fl. 332), 02 (e-fls. 333/335, **com advertência que ocorreria a punição, caso não ocorresse o atendimento**) e 03 (e-fls. 336/337, *nova solicitação que já estava advertida no TIF 02*), passou a ter consciência e conhecimento de que estava a violar norma de dever colaborativo com a fiscalização e, assim, realmente, passa a se justificar a aplicação da multa agravada.

Ora, como consta incontroverso nos autos e peço vênia para transcrever do relatório fiscal, tem-se o fidedigno relato de que (e-fl. 247):

“1. No início da auditoria campal, em 17/10/2012, a CE CONSTRUÇÕES foi intimada a apresentar as informações em meio digital com leiaute previsto no Manual Normativo de Arquivos Digitais – MANAD aprovado pela Instrução Normativa SRP nº 12, de 2006, contendo as informações relativas a escrituração contábil e da folha de pagamento e para apresentar a documentação técnica completa e atualizada de seus sistemas.

2. Em 13/12/2012, novamente a empresa foi intimada a apresentar esses arquivos digitais. Tal procedimento restou não atendido novamente. Em 04/01/2013, a contribuinte foi cientificada da falta cometida por meio de termo de constatação e intimação fiscal nº 2.

3. Decorridos 142 dias, os arquivos solicitados NÃO foram apresentados a esta autoridade requisitante.”

Observa-se de forma incontroversa que o contribuinte foi intimado por mais de uma vez e ainda chegou a ser advertido no TIF nº 02 (e-fls. 333/335) no sentido de que seria penalizado pelo reiterado descumprimento e, ainda, no TIF nº 03 (e-fls. 336/337) se reiterou a solicitação e transcorrido diversos dias – com prazo bem dilatado –, o contribuinte preferiu violar a norma de

dever colaborativo com a fiscalização, sob pena de punição com multa agravada. Isto é, o contribuinte perpetrou o elemento volitivo necessário para o agravamento da multa. Então, ela se justifica, mas não porque seja estritamente objetiva e imediata e sim pelo contexto específico de vontade consciente e reiterada, advertida e, ainda assim, praticada a ensejar a punibilidade, pois consciente do potencial de ilicitude no não atendimento da intimação fiscal.

Importante esclarecer, em contexto de exigência de tributos pela Administração Tributária (poder de tributar - *ius tributandi*), que a legislação prevê escalonamentos para as sanções a serem impostas pelo Fisco na aplicação das multas correlacionadas com o tributo por infração da legislação tributária (*sanções tributárias no cenário da responsabilidade por infrações da legislação tributária, do direito tributário sancionador*).

Deveras, para a infração da legislação tributária relacionada com o mero inadimplemento do tributo federal, a sanção é a multa moratória, que pode chegar até 20%, na forma do art. 61, *caput* e §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.430, de 1996⁽⁷⁾.

Por sua vez, para a infração da legislação tributária relacionada a situação que enseja o *lançamento de ofício*, o qual se perfaz instrumentalizado por Auto de Infração ou por Notificação de Lançamento, nos casos de falta de declaração e nos de declaração inexata com sequencial falta de pagamento ou recolhimento, a sanção é a multa de ofício, de natureza punitiva, aplicada, como regra geral ordinária, no percentual de 75%, na forma do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007.

Referida multa punitiva ordinária de 75% do lançamento de ofício pode ser aumentada percentualmente se e quando verificadas circunstâncias qualificadoras (*Lei nº 9.430, art. 44, I, §1º*) ou agravantes (*Lei nº 9.430, art. 44, I, §2º, com situações objetivas nos incisos*).

Certo é que a exasperação da multa punitiva ordinária de 75% do lançamento de ofício só ocorre em situações excepcionais, não ordinárias, autorizadas no §1º para a qualificação ou nos incisos do §2º para o agravamento.

Dito isto, pode-se dizer que há majoritário entendimento no sentido de que a multa punitiva do lançamento de ofício em suas modalidades qualificadas⁸, para ser aplicada, pela autoridade lançadora, precisa ser lavrada com motivação suficiente a demonstrar o dolo do sujeito passivo (*elemento subjetivo intencional*) na prática de situação excepcional prevista em norma do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, considerando que a legislação tributária para qualificar faz referência ao cometimento de condutas típicas do direito penal (*ius puniendi*) relacionadas com a prática de ação ou omissão tendente a sonegação, a fraude ou a conluio, figuras típicas prescritas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

⁷ No Tema 214 da Repercussão Geral do STF, no RE 582.461, a Excelsa Corte assentou que: “Não é confiscatória a multa moratória no patamar de 20%”.

⁸ Com a Lei nº 14.689, de 2023, a modalidade de multa punitiva qualificada do lançamento de ofício passou a ser em duas modalidades: a) a multa qualificada sem reincidência (100%); e b) a multa qualificada com reincidência (150%). Ademais, a expressa exigência de verificação do dolo consta positivada no §1º-C, inciso I, do art. 44 da Lei nº 9.430, com redação incluída pela Lei nº 14.689, de 2023.

Todavia, não ocorre igual consenso em relação à multa punitiva do lançamento de ofício na modalidade de agravamento (*multa de ofício agravada*).

A explicação, para o não consenso jurisprudencial na modalidade agravada, deve-se as circunstâncias objetivas listadas nos incisos da norma sancionatória da infração tributária (*Lei nº 9.430, art. 44, I, §2º, I, II, III*) conjugada com o disposto na norma geral de responsabilidade por infração à legislação tributária (*CTN, art. 136*).

Não é de hoje que se discute, por exemplo, neste Colegiado, ainda que em outra composição, a correta forma de aplicação da punitiva ***multa de ofício agravada***.

No acórdão nº 9202-010.815, da sessão de 29/06/2023, por maioria, a Turma assentou que a ausência de um mínimo potencial prejuízo para a efetivação do lançamento afasta a motivação do agravamento. Constatou em declaração de voto da lavra do Ilustre Conselheiro Regis Xavier Holanda que “o objetivo da presente norma é evitar prejuízo e/ou dificuldade à formalização do lançamento, sem contudo, exigir-se, em outro extremo, a prova de conduta dolosa do contribuinte consistente em embarçar a fiscalização” e que não se deve entender “que o prejuízo à atividade fiscal possa restar presumido em todas as hipóteses de não atendimento às intimações do fisco – situação que atrairia a aplicação incondicionada da norma em comento”.

Noutra ocasião, em sessão de 23/08/2023, no acórdão nº 9202-010.947, o Ilustre Conselheiro Maurício Nogueira Righetti, em relatoria, ponderou que o “*colegiado vinha entendendo, em uma outra composição e salvo melhor juízo, pela desnecessidade que fosse demonstrado o prejuízo à fiscalização em razão do não atendimento à intimação fiscal. Bastaria, para isso, fosse demonstrada a subsunção do caso à norma*”. Entretanto, ao final do julgamento, afastou o agravamento da multa, acompanhado pela maioria, motivado no fato da autoridade lançadora ao intimar o contribuinte não ter trazido “*assertividade suficiente a demonstrar ao fiscalizado a imprescindibilidade de sua colaboração/cooperação no desenrolar do procedimento de ofício*” e, assim, compreendeu não ser “*razoável imputar ao fiscalizado uma deliberada conduta omissiva a ensejar o agravamento da multa*”.

Em outro vértice, no acórdão nº 9202-003.987, da sessão de 10/05/2016, por maioria, a Turma assentou ser incabível o agravamento “*quando não configurada a violação pelo contribuinte ao dever de colaborar com a autoridade fiscalizadora*”. Consta no voto vencedor que o entendimento ordinário do redator é compreender que, em regra, “*sempre que restar comprovado o não atendimento de intimações por parte do contribuinte*” deveria se aplicar o agravamento, conquanto no caso em espécie tenha afastado o agravamento por motivar sua decisão no racional:

“... mesmo mantendo o posicionamento acima [que não atendida a intimação deve-se, via de regra, agravar a multa], entendo que deva, também, o julgador ponderar acerca da plausibilidade do agravamento à luz dos fatos e provas produzidas no caso em concreto, a fim de que, por exemplo, não se aplique o agravamento a situações extremas, tais como, exemplificativamente, aquela em que determinado contribuinte atendeu regularmente a todas as intimações no

curso da ação fiscal, mas deixou de atender à fiscalização por uma única vez, ou a atendeu somente por uma vez superando em pouco o prazo estabelecido pela intimação, caso em que o agravamento resultaria, em meu entendimento, contrário ao espírito da lei.

Deve-se usar de razoabilidade em tais situações limítrofes, em especial ao notar que inexistente, na seara tributária, qualquer possibilidade de dosimetria do agravamento...

No caso em questão, contrariamente aos casos em que há repetido não atendimento às solicitações da autoridade fiscal e/ou contumaz descumprimento de prazos, vejo que o agravamento se baseou em um único não atendimento...

Poderia e deveria, em meu entendimento, sem dúvida, tal como em casos os que tenho mantido o agravamento, ter a fiscalização se utilizado de forma mais extensiva da sua prerrogativa de solicitação reiterada, a fim de que se pudesse caracterizar inequivocamente a conduta geradora da sanção (que, repito, em meu entendimento deve ser vista à luz de violação do dever de colaborar com a fiscalização), o que não foi feito in casu e, assim, diante do suporte fático-probatório do caso em concreto, não me parece razoável que se mantenha o agravamento na forma pleiteada pela recorrente”.

Diante do que apresentado, é possível deduzir que o **bem jurídico tutelado** pela norma sancionatória tributária do agravamento previsto no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430 é o **“crédito tributário decorrente da atividade fiscalizatória no procedimento fiscal do lançamento de ofício”**⁹.

A norma objetiva garantir a efetividade da constituição do crédito tributário no procedimento fiscalizatório dado pelo lançamento de ofício, de modo a assegurar que ao auditor-fiscal sejam oferecidas as condições necessárias e suficientes ao trabalho de verificação da ocorrência dos fatos geradores e constituição regular do crédito tributário relacionado.

Outra constatação é que a multa de ofício agravada é uma multa punitiva representando sanção por infração da legislação tributária, pelo cometimento de ilícito tributário.

A aplicação da sanção tributária da multa agravada (*norma sancionatória*) decorre do descumprimento de uma norma primária prescritiva (*norma de conduta*), a qual veicula dever instrumental do sujeito passivo de atender intimação da fiscalização, quando solicitado em procedimento fiscal de lançamento de ofício sendo devedor de tributo, ao qual está obrigado a recolher. No caso concreto a intimação foi para apresentar arquivos digitais, vez que utilizava meios eletrônicos de processamento de dados na elaboração de sua escrituração contábil e processamento de folha de pagamentos.

⁹ O bem jurídico tutelado não é exclusivamente à atividade fiscalizadora, mas o crédito tributário que se constitui no lançamento de ofício decorrente desta atividade, de modo a também protegê-la como necessária e obrigatória. É, por isso, que se a conduta omissiva já enseja a constituição do próprio crédito tributário não ocorre o agravamento, a teor de diversos entendimentos no CARF, particularmente expressos nas Súmulas nsº 96 e 133.

O sentido teleológico da multa de ofício agravada é assegurar a colaboração do contribuinte no procedimento de lavratura do lançamento de ofício que constitui o crédito tributário. A sanção é condicionada a efetivação do próprio lançamento de ofício, de modo que em não havendo tributo a ser constituído (lançado) não haverá a aplicação da específica multa de ofício agravada, ainda que não atendido o comando da intimação. A multa agravada possui, por conseguinte, vinculação direta com o lançamento de ofício do tributo, com o crédito tributário constituído, inclusive a sua base de cálculo é o valor da multa de ofício primária.

Também, é possível inferir que, a despeito de alguns apontarem que a norma do agravamento não exige comprovação de dolo ou culpa¹⁰, nem demonstração de prejuízo para a atividade fiscalizadora, sendo uma **espécie de infração de mera conduta**, ainda assim, mesmo para alguns daqueles que pensam de tal maneira, haveria um certo espaço de conformação para aplicação de técnica hermenêutica de razoabilidade para, em situações peculiares, não aplicar de forma objetiva a referida sanção, afastando, então, o agravamento da multa de ofício.

Dito isto, torna-se imprescindível compreender que o ilícito tributário – a infração tributária sancionável punitiva –, guarda identidade ontológica, estrutural, cautelar e teleológica com a infração do direito penal (*com o conceito de delito*). Importa, inclusive, anotar que as sanções do §2º do art. 44 da Lei nº 9.430 são **infrações por omissão (a conduta é omissiva)**, o que particularmente se assemelha com os **delitos de mera conduta**¹¹.

Neste diapasão, penso que, para resolver adequadamente a questão com base consistente, importa utilizar a **moderna teoria do tipo penal e do conceito de delito (infração)**¹², com foco na **infração de mera conduta, aplicando-a na esfera tributária**, e, assim, **definir adequadamente o tipo tributário-sancionador e a concepção de infração punível pela multa de ofício agravada**¹³ e, a partir daí, avaliar a correta aplicação do direito.

¹⁰ Talvez, quem pensa não se exigir a demonstração do dolo na multa agravada, possa ter mudado a compreensão a partir da Lei nº 14.689, de 2023, considerando que a multa com agravamento sem basear-se em qualificante (112,5%) passou a ter valor percentual maior do que a multa qualificada sem reincidência (100%), assim demonstrando com evidências nítidas se enquadrar no regime excepcionalíssimo.

¹¹ Porém, advirta-se que esta identidade não é absoluta, diante das naturezas jurídicas distintas (a penal baseada em *ius puniendi* difere em certa medida da tributária sustentada em *ius tributandi*). Observe-se que a multa de ofício agravada para ser aplicada precisa estar vinculada a um crédito tributário constituído pelo lançamento de ofício, o qual a sanção pretende assegurar que seja constituído. Se não ocorrer a constituição do crédito tributário, se não houver o tributo lançado, não se sustentará a referida específica condicionada sanção (no direito penal ainda continuaria ocorrendo a punição). Esta condição de haver um crédito tributário lançado acaba, assim, sendo elemento do critério material da *regra-matriz de incidência da multa de ofício agravada*.

¹² Ao tempo do causalismo o tipo penal era puramente objetivo ou formal (ou formal-objetivo), sendo teoria hodiernamente superada. Teorias posteriores passaram a compor o tipo por novas dimensões, como, por exemplo, a objetiva (formal e material) e a subjetiva (dolo ou culpa), além de exigir o desvalor da conduta para a caracterização material do tipo e um potencial risco ou incremento de lesão ou perigo concreto de lesão ao bem jurídico tutelado.

¹³ A meu sentir a infração tributária punível (fato típico, ilícito e culpável) aparecerá na composição do antecedente da regra-matriz de incidência da multa de ofício agravada como critério material. O critério material é incorrer em infração tributária punível (fato típico, ilícito e culpável) dentre hipóteses dos incisos do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430. Ainda no antecedente, tem-se o critério territorial como sendo o domicílio tributário do sujeito passivo (no qual pode ser autuado, localizado no território nacional) e o critério espacial

Insta compreender, de partida, que a **infração tributária punível** pelo agravamento em concepção tripartite, em aspecto analítico da infração, se funda em três essenciais pressupostos: **fato típico**, **antijuridicidade (ou ilicitude)** e **culpabilidade**.

Destarte, apenas **será considerada infração** se o conceito tripartido for atendido. Somente se configurará a infração tributária punível com *multa de ofício agravada* se o contribuinte cometer o **fato típico**, **ilícito** e **culpável**. Estes serão a tríade da infração punível, sendo a **punibilidade**¹⁴ o pressuposto de aplicação da pena.

O **fato típico** é identificado pelos elementos da conduta, do resultado, da relação de causalidade ou nexo causal e da tipicidade.

A **antijuridicidade (ou ilicitude ou ilícito)** é a contrariedade com o ordenamento jurídico do fato típico incorrido pelo agente, de modo que caracterizado o fato típico presume-se a ilicitude, a qual poderá ser afastada apenas em caso de causas excludentes do ilícito.¹⁵

A **culpabilidade**, que para alguns é pressuposto de aplicação da sanção, é o juízo de reprovação do agente por ter incorrido no fato típico quando lhe era possível compreender normativamente (*ainda que em eventual potencial consciência – dolo normativo*)¹⁶ o caráter ilícito do fato típico, com possibilidade de se motivar para agir conforme o direito, sendo causas excludentes a potencial consciência da ilicitude (erro de proibição ou erro sobre a ilicitude do fato), a imputabilidade e a exigibilidade de conduta diversa. A culpabilidade, como juízo de valor que se faz em relação ao proceder do agente, possui elementos exclusivamente normativos. É culpável o agente que é capaz de motivar-se em seu comportamento pelos mandatos normativos e decide não fazê-lo.

Retomando, explica-se que o **fato típico** – cujos elementos são a conduta, o resultado, a relação de causalidade ou nexo causal e a tipicidade –, é o modelo usado pelo legislador para enunciar a situação infratora punível, sendo assim identificados seus elementos na infração sancionada com a *multa de ofício agravada*:

será o momento da constituição do crédito tributário pelo lançamento de ofício e não o momento final do prazo para atender a intimação, que integrará o critério material, haja vista que não se perfaz a incidência da multa de ofício agravada sem o crédito tributário constituído. No consequente normativo tem-se o critério pessoal dado pelo sujeito passivo autuado e o critério quantitativo dado pela base de cálculo como sendo a multa de ofício primária e a alíquota é o aumento em 50% desta base de cálculo.

¹⁴ 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: (...) III – à (...) punibilidade;

¹⁵ No direito penal seriam causas excludentes da ilicitude o estado de necessidade, a legítima defesa, o estrito cumprimento de dever legal e o exercício regular de direito. Considerando a seara autônoma do direito tributário sancionador e especialmente a multa do lançamento de ofício vinculada a um *ius tributandi*, torna-se difícil adaptar as três primeiras figuras da teoria das causas excludentes de antijuridicidade para a esfera tributária, caso ocorra o fato típico para fins de sanção tributária. Lado outro, quando o contribuinte deixa de cumprir determinado dever jurídico dado pela legislação tributária amparado, por exemplo, em liminar judicial, tem-se causa excludente da ilicitude pelo exercício regular de direito (CTN, art. 151, IV ou V). Ao que parece, esta excludente se apresenta implícita na Súmula CARF nº 17 vedando a aplicação da multa de ofício no lançamento de ofício para prevenir a decadência.

¹⁶ O dolo normativo se posiciona na culpabilidade, diferentemente do dolo natural que integra a conduta no fato típico.

(i) **a conduta** é a omissão típica consciente e voluntária (elementos consciência + vontade) de *não atender a intimação em quaisquer das situações objetivas dos incisos do §2º do art. 44 da Lei nº 9.430 (dolo natural)*;

(ii) **o resultado** é normativo (ou jurídico) sendo a lesão efetiva ou potencial, ou aumento de risco, ao bem jurídico tutelado que é o crédito tributário decorrente da atividade fiscalizatória no procedimento fiscal do lançamento de ofício com dever de colaboração do agente para a verificação dos fatos geradores;

(iii) **a relação de causalidade ou nexa causal** é normativo (ou jurídico) sendo a relação entre a omissão (*não atendimento de situações objetivas do §2º do art. 44*) e a lesão ao bem jurídico tutelado (*o crédito tributário decorrente da atividade fiscalizatória no lançamento de ofício*);

(iv) **a tipicidade** é um atributo de correspondência da conduta do agente com o modelo usado pelo legislador para enunciar a situação infratora punível e que seja apta a produzir o resultado, sendo um corolário do princípio da legalidade, dividindo-se em: (a) **tipicidade subjetiva**, dada pelo dolo quando há a vontade consciente na ocorrência da conduta omissiva; e (b) **tipicidade objetiva**, é dada pela subdivisão (b.1) **tipicidade formal**, sendo a mera subsunção da conduta omissiva *in concreto* do agente no modelo geral e abstrato enunciado pelo legislador que proíbe aquela omissão estabelecendo uma obrigação de fazer, e (b.2) **tipicidade material ou normativa**, sendo o juízo de valoração da ofensa ao bem jurídico tutelado, de modo a exigir que a conduta ameace ou possa oferecer risco efetivo ou relevante ao bem jurídico tutelado (*atendimento ao princípio da lesividade ou ofensividade e ao primado que veda a sanção por insignificância*). Se a conduta omissiva não ameaça ou não causa nem oferece risco efetivo ou relevante ao bem jurídico tutelado, o fato será atípico.

Realizada a **descrição analítica da infração tributária punível pela multa de ofício agravada**, percebe-se ser necessário analisar eventual atipicidade da omissão do caso concreto pela ótica da atipicidade material (*se assim for constatado na avaliação que se fará*) ou, ainda, verificar se ocorre causa excludente de culpabilidade analisando se houve, ou não, por parte do contribuinte, potencial consciência da ilicitude (dolo normativo, ou se há *erro de proibição/erro sobre a ilicitude do fato*). Para tanto, torna-se necessário, igualmente, analisar a situação frente ao art. 136 do CTN.

Os entendimentos deste Colegiado são semelhantes a própria jurisprudência das demais Turmas no CARF, com algumas variáveis.

No geral o CARF ora caminha entendendo que para a aplicação da *multa de ofício agravada* é necessário que a fiscalização demonstre efetivo prejuízo para a atividade de fiscalização (um prejuízo relevante) tendente a constituição do crédito tributário pelo lançamento

de ofício (*ao não ser o contribuinte colaborativo*)¹⁷, ora entende que basta a mera e simples omissão não respondendo a intimação fiscal (*haveria presunção de dano e, também, presunção de dolo, considerando uma responsabilidade objetiva*), consumando-se a infração com a mera conduta (*é o caso do acórdão paradigma nº 9202-007.848*)¹⁸ e ora, em **posição intermediária**, em três vertentes:

a) entende que deva haver não uma efetiva lesão, mas um mínimo risco de lesão ou algum tipo de prejuízo ao bem jurídico tutelado, não podendo o prejuízo ser sempre presumido (*declaração de voto no acórdão nº 9202-010.815*)¹⁹; ou

b) entende que deva haver um mínimo de compreensão por parte do contribuinte que esteja incorrendo na omissão de que está cometendo uma ilicitude, uma conduta omissiva proibida sancionável (*acórdão nº 9202-010.947 e 9202-003.987*)²⁰; ou

c) entende que o dano se presume em se observando o não atendimento da intimação fiscal²¹, porém a conduta omissiva em si mesma só seria punível se for demonstrado pela autoridade lançadora elementos que comprovem efetivamente uma intenção dolosa do agente em se omitir²² para prejudicar a verificação da ocorrência dos fatos geradores, para só assim ser aplicável a multa agravada, que teria índole subjetiva (*declaração de voto no acórdão nº 9101-005.012, o qual traz o exemplo do contribuinte requisitar sucessivos pedidos de prorrogação de prazo em período próximo ao lustrro decadencial*).

Mas, a infração tributária punível pela multa de ofício agravada (*com seu núcleo no §2º do art. 44 da Lei nº 9.430*) é aferível por responsabilidade objetiva ou subjetiva?

Parece que para o Supremo Tribunal Federal (STF) é subjetiva. Isto se extrairia das razões de decidir do Tema 863 de sua Repercussão Geral, cujo *leading case* é o RE 736.090

¹⁷ Essa corrente dentro da jurisprudência do CARF pode se desdobrar nos que entendem que para se demonstrar o efetivo prejuízo é preciso comprovar também o dolo do agente (*e a infração seria de índole subjetiva*) e nos que compreendem que a infração é objetiva, logo não precisaria comprovar o dolo, bastando demonstrar o prejuízo efetivo.

¹⁸ O entendimento se enquadra na teoria causalista do tipo, sendo puramente formal-objetivo, tratando-se de teoria superada por aquelas que passaram a compor o tipo por novas dimensões, como, por exemplo, a objetiva (formal e material) e a subjetiva (dolo ou culpa), além de exigir o desvalor da conduta para a caracterização material do tipo e um potencial risco ou incremento de lesão ou perigo concreto de lesão ao bem jurídico tutelado.

¹⁹ O entendimento exige, por consequência, a demonstração da atipicidade material para não incorrer em atipicidade.

²⁰ O entendimento exige, por consequência, a demonstração da potencial consciência da ilicitude para não incorrer em erro de proibição.

²¹ Estaria atendido o requisito da tipicidade material por força de presunção de lesão ao bem jurídico tutelado.

²² O entendimento acaba por exigir o dolo natural presente na conduta, como parte do tipo. De qualquer sorte, se não houver dolo natural na conduta omissiva, então é possível ponderar que o dolo normativo da culpabilidade (*potencial conhecimento da ilicitude*) também não ocorrerá.

(Ministro Dias Toffoli), que tratou da constitucionalidade, ou não, da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio⁽²³⁾.

O ponto nodal é que no RE 1.469.448 o STF tratou o agravamento da multa de ofício lançada (Lei nº 9.430, §2º do art. 44)²⁴ como situação assemelhada a da multa qualificada e ordenou a suspensão do processo por força da Repercussão Geral do Tema 863, determinando a *“devolução dos autos à Corte de origem para que adote, conforme a situação do(s) referido(s) tema(s) de repercussão geral, os procedimentos previstos nos incisos I a III do artigo 1.030 do Código de Processo Civil (alínea c do inciso V do art. 13 do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal)”* (RE 1.469.448, Ministro Luís Roberto Barroso, decisão monocrática de 1º/12/2023, publicado em 06/12/2023). Em lógica, no referido processo será aplicada a Tese do Tema 863, com limitação do percentual da multa. Mas, o ponto é a lógica subjetiva da sanção da multa qualificada e da similitude dela com a multa agravada.

Demais disto, o STF descreveu para o Tema 1.195 de sua Repercussão Geral, cujo *leading case* é o RE 1.335.293 (Ministro Nunes Marques), que fixará Tese acerca da constitucionalidade, ou não, do percentual razoável comparado com o valor do tributo para as multas fiscais não qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio. Ocorre que, para este outro tema não há processo com *agravamento da multa* de ofício lançada (Lei 9.430, §2º do art. 44) que esteja suspenso em razão de tal repercussão geral.

Também, parece que para o Superior Tribunal de Justiça (STJ) é subjetiva a responsabilidade em casos de infrações mais gravosas – *como o é a multa de ofício agravada e não somente para casos de multa qualificada* –, a teor do que se extrai da leitura de julgados que enfrentam a discussão do art. 136 do CTN:

²³ Hodiernamente, a multa qualificada é de 100% na não reincidência e de 150% apenas com reincidência (Lei 14.689). A Tese firmada no Tema 863 foi: *“Até que seja editada lei complementar federal sobre a matéria, a multa tributária qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio limita-se a 100% (cem por cento) do débito tributário, podendo ser de até 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário caso se verifique a reincidência definida no art. 44, §1º-A, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23, observando-se, ainda, o disposto no §1º-C do citado artigo”*.

²⁴ A decisão objeto do Recurso Extraordinário contém em sua ementa: *“2. A apelante afirma que, diferentemente do restou consignado na sentença, na realidade não houve fixação de multas distintas, mas apenas uma lançada em 75% sobre o valor do tributo principal com acréscimo de 37,5%, sem que uma segunda multa fosse lançada. Ou seja, houve o agravamento da multa lançada e não a fixação de nova multa. Aduz que, no caso em evidência, a Receita Federal do Brasil aplicou multa com nítido viés confiscatório: 112,5% (cento e doze vírgula cinco por cento), sobre o valor do tributo, o que efetivamente não se concebe, tampouco se harmoniza com os ditames que regem o Ordenamento Jurídico Brasileiro. Nesse sentido, ressalta que o Pretório Excelso em julgados da primeira e segunda turmas, vem proclamando a impossibilidade de as multas ultrapassarem a barreira de 100% (cem por cento) sobre o valor do tributo principal. 3. A sentença recorrida afastou a pretensão de reduzir multa aplicada, considerando que, “como são duas as condutas que ensejaram a aplicação de multa, uma à razão de 75% e outra à razão de 37,5%, o limite de 100% estabelecido pelo STF deve ser analisado individualmente, pelo que não se observa violação ao princípio do não confisco, pois ambas as sanções foram aplicadas regularmente”. 4. O cerne da controvérsia devolvido ao conhecimento deste TRF da 5ª Região consiste em analisar se a aplicação de multa que supera o percentual de 100% (cem por cento), decorrente de lançamento de ofício (75% - inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996), acrescida pela metade nos casos de não prestação de esclarecimentos no prazo legal (37,5% - § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996), apresenta efeito confiscatório.”*

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. INFRAÇÃO À LEI TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE ART. 136 DO CTN.

1. O artigo 136 do Código Tributário Nacional, no que toca à infração da lei tributária, deve ser examinado em harmonia com o art. 137, também do CTN, que consagra a responsabilidade subjetiva.

2. Recurso especial improvido. (REsp n. 68.087/SP, relator Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 3/6/2004, DJ de 16/8/2004, p. 156)

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DO DEVEDOR. (...). MULTA. AUSÊNCIA DE PROVA DE MÁ-FÉ, FALSIFICAÇÃO OU DE ADULTERAÇÃO. ERRO DE DIREITO CONFIGURADO. INTERPRETAÇÃO MAIS FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. (...).

(...)

4. Recurso Especial visando a majoração da penalidade, bem como a confirmação da sucumbência recíproca, sob os seguintes argumentos: (a) a lei local não exige dolo para a configuração da infração, por isso que violados os artigos 97, V e VI, 136, 141, e 142, do CTN; (...)

(...)

7. Deveras, o erro de direito, assim inferido das conclusões do aresto recorrido, impede a aplicação acrítica do artigo 136, do CTN, porquanto, na atividade de concreção, o magistrado há de pautar a sua conclusão iluminado pela regra de hermenêutica do artigo 112, do CTN, *verbis*:

"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."

8. *In casu*, as circunstâncias materiais do fato exibição da escrita e erro de direito, acrescido da carência probatória, conduziram o Tribunal *a quo* a preconizar a minimização da multa.

9. Outrossim, a responsabilidade objetiva e gravosa, preconizada pelo recorrente, não encontra respaldo na justa aplicação do direito tributário, nem na doutrina sobre o tema, que leciona:

"=> Culpa. "... o que o art. 136, em combinação com o item III do art. 112, deixa claro, é que para a matéria da autoria, imputabilidade ou punibilidade, somente é exigida a intenção ou dolo para os casos das infrações fiscais mais graves e para as quais o texto da lei tenha exigido esse requisito. Para as demais, isto é, não dolosas, é necessário e suficiente um dos três graus de culpa. De tudo isso decorre o princípio fundamental e universal, segundo o qual se não houver dolo nem culpa, não existe infração

da legislação tributária." (Ruy Barbosa Nogueira, Curso de Direito Tributário, 14ª edição, Ed. Saraiva, 1995, p. 106/107)

- "... (...)." (...) "... o dispositivo não diz que a responsabilidade por infrações independa da culpa. Ele diz que independe da 'intenção'. Ora, intenção, aqui, significa vontade: eu quero lesar o Fisco. Eu quero ludibriar a arrecadação do tributo. Isto é vontade. Isto é intenção. (...) O Código não está aqui dizendo que todos podem ser punidos independentemente de culpa." (Luciano da Silva Amaro, Infrações Tributárias, Revista de Direito Tributário nº 67, Ed. Malheiros, p. 32/33)

- "Se ficar evidenciado que o indivíduo não quis descumprir a lei, e o eventual descumprimento se deveu a razões que escaparam a seu controle, a infração ficará descaracterizada, não cabendo, pois, falar-se em responsabilidade." (AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, 2ª ed., Ed. Saraiva, 1998, p. 418)

(...)

(...)

(REsp n. 743.839/RS, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 14/11/2006, DJ de 30/11/2006, p. 154)

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. SUPOSTA OFENSA AO ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. TRIBUTÁRIO. ICMS. MULTA APLICADA POR CANCELAMENTO DE NOTAS FISCAIS. AFASTAMENTO PELO TRIBUNAL DE ORIGEM. DISCUSSÃO ACERCA DA INCIDÊNCIA DO ART. 136 DO CTN. (...)

2. Tratando-se de infração tributária, a sujeição à sanção correspondente impõe, em muitos casos, o questionamento acerca do elemento subjetivo, em virtude das normas contidas no art. 137 do CTN, e da própria ressalva prevista no art. 136. Assim, ao contrário do que sustenta a Fazenda Estadual, *"não se tem consagrada de nenhum modo em nosso Direito positivo a responsabilidade objetiva enquanto sujeição à sanção-penalidade"* (MACHADO, Hugo de Brito. *"Comentários ao Código Tributário Nacional"*, Volume II, São Paulo: Atlas, 2004, pág. 620).

No mesmo sentido: REsp 494.080/RJ, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 16.11.2004; REsp 699.700/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 3.10.2005; REsp 278.324/SC, 2ª Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 13.3.2006.

3. Recurso especial desprovido.

(REsp n. 777.732/MG, relatora Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 5/8/2008, DJe de 20/8/2008)

O entendimento do STF e do STJ caminham, portanto, por um viés no qual poderia se dizer que tanto as multas do §1º (*impedir ou retardar ou excluir ou modificar circunstâncias quanto aos fatos geradores – sonegação, fraude ou conluio*) como as do §2º do art. 44 da Lei nº

9.430 (*dever de colaborar com a verificação dos fatos geradores na constituição do crédito*) buscam sancionar uma **conduta dolosa** do contribuinte, sendo aferível por **responsabilidade subjetiva** e visam coibir um ato para o qual necessariamente concorre a vontade consciente do agente.

De qualquer sorte, é importante entender, ao que parece, que na responsabilidade objetiva (*se aplicada para a multa de ofício agravada*) o agente responde pela “conduta”, porque se presume a intenção (*presumiria o dolo natural, isto é, a vontade consciente na conduta – atendendo os elementos de “consciência + vontade” para validar o item “conduta” em relação ao resultado, ligado pelo nexo causal normativo*), porém, como delineado na **descrição analítica da infração tributária punível pela multa de ofício agravada**, não há só o item “conduta” em sua composição, tem-se, ainda, outros elementos, dentre os quais a culpabilidade, que é aferida por ótica estritamente normativa. Nela se inclui a necessidade de constatação do dolo normativo, traduzido pelo conhecimento ou potencial conhecimento da norma ilícita (ou, tecnicamente, a “*potencial consciência da ilicitude*”).

No campo da culpabilidade (*e não no campo do “fato típico”, que tem lá a observação empírica quanto a conduta*), a chamada responsabilidade objetiva não deve interferir por se estar diante de elementos exclusivamente normativos onde vai imperar a pesquisa normativa para se compreender se há culpabilidade. Para a culpabilidade não importa a intenção da “conduta” do agente (elemento subjetivo do querer, da vontade consciente, o dolo natural na realização de uma conduta), mas a “*potencial consciência da ilicitude*” dada pela possibilidade de conhecimento da norma proibitiva (o dolo normativo, o qual não se deve presumir, mas ser aferível pelas circunstâncias do caso).

É certo que a ninguém é dado não cumprir a lei, alegando que não a conhece (*Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro, art. 3º*), porém se escusável o erro de proibição (*ou erro sobre a ilicitude do fato*) não deve o agente ser punível, haja vista a ausência do elemento normativo culpabilidade (não se deve punir o agente que não tem a “*potencial consciência da ilicitude*”, já que a infração punível é aquela que tem no critério material o “fato típico”, “antijurídico” e “culpável”). É culpável o agente que é capaz de motivar-se em seu comportamento pelos mandatos normativos e decide não fazê-lo (*se não tem sequer a compreensão de incorrer em ilicitude com a conduta, não há a culpabilidade*).

Após toda essa abordagem, retomando ao caso concreto, tenho a convergência com a relatoria para manter o agravamento, pois observa-se de forma incontroversa que o contribuinte foi intimado por mais de uma vez e ainda chegou a ser advertido no TIF nº 02 (e-fls. 333/335) no sentido de que seria penalizado pelo reiterado descumprimento e, ainda, no TIF nº 03 (e-fls. 336/337) se reiterou a solicitação e transcorrido diversos dias – com prazo dilatado –, o contribuinte preferiu violar a norma de dever colaborativo com a fiscalização e por em risco o bem

jurídico tutelado “*crédito tributário decorrente da atividade fiscalizatória no procedimento fiscal do lançamento de ofício*”²⁵, de modo a dar ensejo a incidir na punição com multa agravada.

Isto é, o contribuinte perpetrrou o elemento volitivo doloso com consciência necessária para o agravamento da multa. Então, ela se justifica, mas, repito, não porque seja estritamente objetiva e imediata e sim pelo contexto específico de vontade consciente e reiterada, advertida e, ainda assim, praticada a ensejar a punibilidade, pois consciente do potencial de ilicitude no não atendimento da intimação fiscal.

Neste sentido, acompanho a eminente relatora, embora, respeitosamente, o faça pelas conclusões, de modo a conhecer do recurso especial de divergência da Fazenda Nacional e, no mérito, dar-lhe provimento.

É minha declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros

²⁵ O bem jurídico tutelado não é exclusivamente à atividade fiscalizadora, mas o crédito tributário que se constitui no lançamento de ofício decorrente desta atividade, de modo a também protegê-la como necessária e obrigatória. É, por isso, que se a conduta omissiva já enseja a constituição do próprio crédito tributário não ocorre o agravamento, a teor de diversos entendimentos no CARF, particularmente expressos nas Súmulas nsº 96 e 133.