



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10480.728380/2018-86
ACÓRDÃO	9202-011.428 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	21 de agosto de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
RECORRIDA	BBC SERVICOS DE VIGILANCIA LTDA

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO.

Deve ser conhecido o Recurso Especial de Divergência, objetivando uniformizar dissídio jurisprudencial, quando atendidos os pressupostos processuais e a norma regimental.

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 da Fazenda Nacional, e no mérito, por maioria de votos, dar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Leonam Rocha de Medeiros (relator), Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado) 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.

Declarou-se impedido de participar do julgamento o conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, nos termos do art. 82, § 1º da Portaria MF Nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, sendo substituído pelo conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Nogueira Righetti, Thiago Buschinelli Sorrentino (Suplente convocado), Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

Cuida-se, o caso versando, de **Recurso Especial de Divergência do Procurador** (e-fls. 2.909/2.921) — com fundamento legal no inciso II do § 2.º do art. 37 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, estando suspenso o crédito tributário em relação a matéria admitida pela Presidência da Câmara em **despacho prévio de admissibilidade** (e-fls. 2.925/2.932) — interposto pela Fazenda Nacional, sustentado em dissídio jurisprudencial no âmbito da competência deste Egrégio Conselho, inconformado com a interpretação da legislação tributária dada pela veneranda decisão de segunda instância proferida, em sessão de 06/10/2021, pela 2.ª Turma Ordinária da 4.ª Câmara da 2.ª Seção, que deu provimento parcial ao recurso voluntário, dentre os pontos afastando o agravamento da multa deixando-a no percentual ordinário de 75%, consubstanciada no **Acórdão n.º 2402-010.514** (e-fls. 2.873/2.890), **complementado pelo acórdão n.º 2402-011.209**, de 04/04/2023 (e-fls. 2.904/2.907), que decidiu embargos de declaração da Fazenda Nacional, com efeitos infringentes, mas sem interferir no afastamento do agravamento da multa, o qual, no ponto para rediscussão,

tratou da matéria (i) **Multa de Ofício - Agravamento**, cuja ementa do recorrido e de seus aclaratórios integrativos e respectivos dispositivos no essencial seguem:

EMENTA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

(...)

MULTA AGRAVADA. 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, o que não restou configurado.

DISPOSITIVO: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e dar-lhe provimento parcial da seguinte forma: (i) por maioria de votos, determinar a apropriação ao lançamento os valores recolhidos em GPS e as retenções destacadas nas notas fiscais e declaradas nas GFIPs originais/substituídas, nos termos do voto do relator, sendo vencidos os Conselheiros Francisco Ibiapino Luz, Marcelo Rocha Paura e Denny Medeiros da Silveira, que negaram provimento ao recurso, e, (ii) por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, afastar o agravamento da multa, sendo vencidos os Conselheiros Márcio Augusto Sekeff Sallem, Francisco Ibiapino Luz, Marcelo Rocha Paura e Denny Medeiros da Silveira, que negaram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Gregório Rechmann Junior.

Ementa dos Aclaratórios

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. AUSÊNCIA.

Nos termos do art. 65 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma.

Existente a omissão apontada, impõe-se o acolhimento dos Embargos de Declaração.

DISPOSITIVO: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos de declaração opostos, com efeitos infringentes, para determinar: (i) a apropriação dos valores recolhidos em GPS (p.p. 798 a 980) e (ii) especificamente em relação às competências 03, 05, 06, 08 e 13/2014, o aproveitamento das retenções destacadas nas notas fiscais (p.p. 981 a 2.780) e declaradas nas GFIPs originais/substituídas.

Em face do acórdão recorrido, já integrado pelo acórdão dos aclaratórios, foi interposto embargos de declaração pelo Contribuinte (e-fls. 2.949/2.952), porém teve seguimento negado (e-fls. 2.982/2.986). De toda sorte, a temática pretendida que fosse tratada sob alegação de omissão não se relaciona com o agravamento da multa.

Dos Acórdãos Paradigmas

Objetivando demonstrar a alegada divergência jurisprudencial, o recorrente indicou como paradigma decisão da 2.ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, consubstanciada no Acórdão n.º 9202-007.848, Processo n.º 11080.722146/2012-25 (ementa na íntegra, e-fls. 1.503/1.504), cujo aresto contém a seguinte ementa no essencial:

Tema (1): EMENTA DO ACÓRDÃO PARADIGMA (1)

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.

Também, indicou-se como paradigma decisão da 1.ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, consubstanciada no Acórdão 9101-001.456, Processo n.º 10325.000308/2004-88 (ementa na íntegra, e-fl. 1.504), cujo precedente colaciona a seguinte ementa no essencial:

Tema (1): EMENTA DO ACÓRDÃO PARADIGMA (2)

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.

Do resumo processual antecedente ao recurso especial

O contencioso administrativo fiscal foi instaurado pela impugnação do contribuinte (e-fls. 214/229), após notificado em 05/11/2018, insurgindo-se em face do lançamento de ofício, especialmente descrito em relatório fiscal (e-fls. 41/46) e informação fiscal (e-fls. 2.936/2.938).

Consta no relatório fiscal que foi lavrado Auto de Infração para exigência do correto cumprimento de Obrigações tributárias Principais (AIOP) relacionadas com contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, incluindo a parte

patronal e as contribuições a cargo dos segurados. Além disso, lançou-se as contribuições destinadas a terceiros, entendidos como outras entidades e fundos.

Especialmente, no que importa ao recurso especial, consta que a empresa foi intimada, através do *“Termo de Início de Procedimento Fiscal”* (e-fls. 32/33), a apresentar à fiscalização uma série de documentos para fins de verificação, dentre os quais, as informações em meio digital com *leiaute* previsto no Manual Normativo de Arquivos Digitais (**MANAD**)¹ da SRP utilizado no momento da intimação ou em vigor à época de ocorrência dos fatos geradores, porém, apesar de ter apresentado várias documentações, não protocolou as informações contábeis em meio digital que fazia parte da listagem de documentos requisitados relativas ao período de 01/2014 a 12/2014, de modo que a fiscalização entendeu que o contribuinte deixou de entregar os arquivos digitais relacionados à contabilidade do ano de 2014 ensejando a subsunção objetiva no agravamento da multa na forma do § 2º do art. 44 da Lei n.º 9.430 (e-fl. 45, item 5.5). Não houve reintimação e não houve advertência prévia quanto aos efeitos do § 2º do art. 44 da Lei n.º 9.430.

Em decisão colegiada de primeira instância, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), conforme Acórdão n.º 01-36.796 – 4.ª Turma da DRJ/BEL (e-fls. 2.795/2.809), decidiu, em resumo, por unanimidade de votos, julgar improcedente o pedido deduzido na impugnação e manter a exigência fiscal, concordando com a autoridade lançadora. Assentou-se, quanto ao agravamento: *“Cabível a aplicação da multa de ofício agravada quando verificado o não atendimento pela empresa, no prazo marcado, de intimação para apresentação de arquivos digitais.”*

Após interposição de recurso voluntário pelo sujeito passivo (e-fls. 2.831/2.844), sobreveio o acórdão recorrido do colegiado de segunda instância no CARF, com seu acórdão integrativo após decisão de embargos de declaração, anteriormente relatados quanto os resultados, ementas e dispositivos, no essencial, objeto do recurso especial de divergência ora em análise.

¹ **Lei n.º 10.666, de 2003. Art. 8º** A empresa que utiliza sistema de processamento eletrônico de dados para o registro de negócios e atividades econômicas, escrituração de livros ou produção de documentos de natureza contábil, fiscal, trabalhista e previdenciária é obrigada a arquivar e conservar, devidamente certificados, os respectivos sistemas e arquivos, em meio digital ou assemelhado, durante dez anos, à disposição da fiscalização.

Lei n.º 8.218, de 1991. Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária. (Redação dada pela Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001). (...) **§ 3º** A Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos digitais e sistemas deverão ser apresentados. (Incluído pela Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001)

Lei n.º 9.430. Art. 44, § 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput [75% decorrente da multa de ofício] e o § 1º [norma da multa qualificada] deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (...) **II** - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei n.º 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

Do contexto da análise de Admissão Prévia

Em exercício de competência inicial em relação a admissão prévia, a Presidência da 4.ª Câmara da 2.ª Seção de Julgamento do CARF admitiu o recurso especial para a matéria preambularmente destacada com os paradigmas preteritamente citados, assim estando indicada a matéria para rediscussão e os precedentes quanto a correta interpretação da legislação tributária.

A referida autoridade considera, em princípio, para o que foi admitido, ter sido demonstrado o dissídio jurisprudencial entre julgados.

Na sequência, determinou-se o seguimento, inclusive com a apresentação de contrarrazões pela parte interessada.

Doravante, competirá a este Colegiado decidir, em definitivo, pelo conhecimento, ou não do recurso, na forma regimental, para a matéria admitida, quando do voto.

Do pedido de reforma e síntese da tese recursal admitida

O recorrente requer que seja conhecido o seu recurso e, no mérito, que seja dado provimento para reformar o acórdão recorrido e restabelecer o agravamento da multa.

Em recurso especial de divergência, com lastro nos paradigmas informados alhures, o recorrente pretende rediscutir a matéria (i) **Multa de Ofício - Agravamento**.

Argumenta, em apertadíssima síntese, que há equívoco na interpretação da legislação tributária, pois correto é o entendimento dos acórdãos paradigmáticos ao estabelecerem a adequada aplicação do art. 44, I, combinado com o § 2.º da Lei n.º 9.430. Isto porque, o contribuinte não atendeu intimação fiscal, sendo norma objetiva, não necessária a reintimação ou advertência. Não haveria necessidade de comprovação de prejuízo à formalização do lançamento ou de reiteração da prática infracional, tampouco necessidade de se provar conduta dolosa consistente em embaraçar a fiscalização, bastando que se configure situação objetiva descrita no § 2º do art. 44 da Lei n.º 9.430.

Explica que, enquanto o acórdão recorrido decidiu por reduzir a multa de ofício para 75%, mesmo estando configurada a inobservância de atendimento da intimação fiscal pelo sujeito passivo, os acórdãos paradigmáticos adotaram solução diversa, mantendo o agravamento da multa de ofício face à intimação não atendida.

Das contrarrazões

Em contrarrazões (e-fls. 2.957/2.964) a parte interessada (Contribuinte) se insurge contra o conhecimento do recurso alegando falta de demonstração analítica dos pontos de

divergência, além de informar que o paradigma possui mais de 10 (dez) anos, o que afastaria a referibilidade para manter o conceito de paradigma.

No mérito, afirma que o acórdão recorrido foi acertado ao pontificar que a aplicação do agravamento da multa deve ocorrer apenas quando a falta de cumprimento das intimações pelo sujeito passivo impossibilite o trabalho fiscal, o que não restou configurado na conclusão do voto condutor do julgado, sendo os paradigmas contrários a jurisprudência do CARF ao assentar que o agravamento independe da demonstração de prejuízo à formalização do lançamento.

Argumenta, por fim, que a omissão do contribuinte não causou qualquer embaraço ou impediu o conhecimento dos fatos geradores.

Requereu a manutenção do acórdão infirmado.

Encaminhamento para julgamento

Os autos foram sorteados e seguem com este relator para o julgamento.

É o que importa relatar.

Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade para conhecer ou não do recurso no que foi previamente admitido e, se superado este, enfrentar o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, Relator.

Da análise do conhecimento

O recurso especial de divergência da Fazenda Nacional, para reforma do **Acórdão CARF n.º 2402-010.514**, complementado pelo acórdão n.º 2402-011.209, que decidiu embargos de declaração, tem por finalidade hodierna rediscutir a matéria seguinte com os seus respectivos paradigmas:

(i) Matéria: “Multa de Ofício - Agravamento”

(i) Paradigma (1): Acórdão **9202-007.848**

(i) Paradigma (2): Acórdão **9101-001.456**

O exame de admissibilidade exercido pela Presidência da Câmara foi prévio, competindo a este Colegiado a análise acurada e definitiva quanto ao conhecimento, ou não, do recurso especial de divergência interposto.

O Decreto n.º 70.235, de 1972, com força de lei ordinária, por recepção constitucional com referido *status*, normatiza em seu art. 37 que “[o] julgamento no Conselho

Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Neste sentido, importa observar o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF).

Dito isso, passo para a específica análise.

O Recurso Especial de Divergência, para a matéria e precedentes previamente admitidos, a meu aviso, na análise definitiva de conhecimento que ora exerço e submeto ao Colegiado, atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo, como indicado no despacho de admissibilidade da Presidência da Câmara, que adoto em plenitude como integrativo (*§ 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999, com aplicação subsidiaria na forma do art. 69*), tendo respeitado o prazo de 15 (quinze) dias, na forma exigida no § 2º do art. 37 do Decreto nº 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual.

Outrossim, observo o atendimento dos requisitos regimentais.

Especialmente em relação a divergência jurisprudencial, ela restou demonstrada, conforme bem destacado no despacho de admissibilidade da Presidência da Câmara.

Os casos fáticos-jurídicos estão no âmbito de lançamento de ofício no qual o auditor aplicou o agravamento da multa de ofício com base no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430.

Os acórdãos paradigmáticos 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 nº 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 nº 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.

A questão da data do paradigma e o seu distanciamento para o recorrido, sem mudança de contexto legislativo, com identidade fática e circunstancial, não afastam a divergência, que ainda se mantém atual.

Por último, entendo que o debate tangencia o núcleo central do aspecto material da multa de ofício agravada que é o “não atendimento à intimação” da fiscalização, na forma constante no §2º do art. 44 da Lei n.º 9.430, independentemente de seus incisos, que apenas são complementares do debate quanto ao núcleo central que precisa ter a divergência solucionada.

As teses jurídicas, portanto, são antagônicas e o conjunto fático se equivale. O recorrente consegue demonstrar o prequestionamento e as divergências são perceptíveis.

Por conseguinte, reconheço o dissenso jurisprudencial para conhecer do recurso especial de divergência.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, relacionado a alegada divergência jurisprudencial, passo a específica apreciação.

- “Multa de Ofício - Agravamento”

O recorrente, em suma, sustenta que há equívoco na interpretação da legislação tributária pela decisão recorrida, especialmente por força dos precedentes invocados.

Para o recorrente não deveria ter ocorrido o desagravamento da multa do *lançamento de ofício*. Entende que se impõe a *interpretação objetiva da norma de agravamento*.

O quadro fático reportado pelas instâncias ordinárias e extraído do que se tornou incontroverso nos autos descreve que a empresa contribuinte foi intimada, através do “*Termo de Início de Procedimento Fiscal*” (e-fls. 32/33), para apresentar à fiscalização uma série de documentos listados pela autoridade fiscal, dentre os quais, constava como um dos itens as “*informações em meio digital com leiaute previsto no Manual Normativo*” de Arquivos Digitais (**MANAD**)² da SRP utilizado no momento da intimação ou em vigor à época de ocorrência dos fatos geradores, isto é, os “*arquivos digitais (formato MANAD) das folhas de pagamento e*

² **Lei n.º 10.666, de 2003. Art. 8º** A empresa que utiliza sistema de processamento eletrônico de dados para o registro de negócios e atividades econômicas, escrituração de livros ou produção de documentos de natureza contábil, fiscal, trabalhista e previdenciária é obrigada a arquivar e conservar, devidamente certificados, os respectivos sistemas e arquivos, em meio digital ou assemelhado, durante dez anos, à disposição da fiscalização.

Lei n.º 8.218, de 1991. Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária. (Redação dada pela Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001). (...) **§ 3º** A Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos digitais e sistemas deverão ser apresentados. (Incluído pela Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001)

Lei n.º 9.430. Art. 44, § 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput [75% decorrente da multa de ofício] e o § 1º [norma da multa qualificada] deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (...) **II** - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei n.º 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

contabilidade”, porém, apesar de ter apresentado vários documentos, não fez a entrega do específico item destacado, se posicionando de forma omissa.

Consta, ainda, em quadro fático incontroverso, que não houve reintimação ou aviso sobre a ausência da entrega daquele específico item e, também, não houve advertência prévia quanto aos efeitos do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430 e a intimação não fez referência a este dispositivo, tampouco consta que tenha ocorrido qualquer óbice, retardo ou prejuízo ao lançamento de contribuições previdenciárias e de terceiros tendo por base as remunerações apuradas dos segurados considerando as folhas de pagamento apresentadas em meio físico pelo contribuinte.

Consta, também, como incontroverso, que houve outras intimações fiscais posteriores (*Termos de Ciência e Continuidade do Procedimento Fiscal 01 e 02*), porém apenas no “*Termo de Início de Procedimento Fiscal*” se solicitou a documentação relativa aos arquivos digitais (formato MANAD) das folhas de pagamento e contabilidade, que não foram entregues por omissão/inércia do contribuinte, a despeito de aviso de recebimento confirmado.

Diante desta moldura fática, a autoridade lançadora, que segundo o recorrente teria agido corretamente, entendeu que o contribuinte deixou de entregar os arquivos digitais relacionados à contabilidade do período fiscalizado ensejando a subsunção por *interpretação objetiva da norma legal que fixa situação de agravamento da multa do lançamento de ofício, a teor do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430* (e-fl. 45, item 5.5), vez que o dispositivo prevê:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
(...)

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

I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

Argumenta o recorrente que a norma em controvérsia 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*”.

Da tese do recorrente, dessume-se que não seria necessário a reintimação ou uma advertência prévia. Não haveria sequer necessidade de comprovação de prejuízo à formalização do lançamento ou de reiteração da prática infracional, tampouco necessidade de se provar conduta dolosa consistente em embaraçar a fiscalização, bastando que se configure situação objetiva descrita no § 2º do art. 44 da Lei n.º 9.430.

À análise.

O caso trata de aplicação de multa de ofício agravada lavrada no lançamento de ofício em situação na qual o sujeito passivo, a despeito de intimado, se mantém em silêncio e omissivo não atendendo a um dado comando constante em intimação fiscal, tampouco justifica a sua inércia.

A multa de ofício agravada foi aplicada baseada em uma única intimação não atendida, sem advertência (*sob pena de multa*) quanto a consequência da conduta omissiva.

Antes de analisar a situação em si mesma, 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 n.º 9.430, de 1996⁽³⁾.

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 n.º 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 n.º 9.430, art. 44, I, §1º*) ou agravantes (*Lei n.º 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 qualificadas⁴, para ser aplicada, pela

³ 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%*”.

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 n.º 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 n.º 4.502, de 1964.

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 n.º 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 n.º 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. Constou 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 embaraçar 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 n.º 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 n.º 9202-003.987, da sessão de 10/05/2016, por maioria, a Turma assentou ser incabível o agravamento “*quando não configurada a violação pelo*

⁴ Com a Lei n.º 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.

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 inexiste, 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".

Muito bem. Diante do que já apresentado até aqui, é possível deduzir que o **bem jurídico tutelado** pela norma sancionatória tributária do agravamento previsto no § 2º do art. 44 da Lei n.º 9.430 é o "**crédito tributário decorrente da atividade fiscalizatória no procedimento fiscal do lançamento de ofício**".⁵

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.

⁵ 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 ns.º 96 e 133.

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.

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 culpa⁶, 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**⁷.

⁶ 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.

⁷ 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*.

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)**⁸, 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**⁹ e, a partir daí, avaliar a correta aplicação do direito.

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**¹⁰ 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.¹¹

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

⁸ 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.

⁹ 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 n.º 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 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.

¹⁰ 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.

¹¹ 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 n.º 17 vedando a aplicação da multa de ofício no lançamento de ofício para prevenir a decadência.

normativamente (*ainda que em eventual potencial consciência – dolo normativo*)¹² 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*:

- (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 n.º 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 nexo 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.

¹² O dolo normativo se posiciona na culpabilidade, diferentemente do dolo natural que integra a conduta no fato típico.

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*)¹³, 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 n.º 9202-007.848*)¹⁴ 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 n.º 9202-010.815*)¹⁵; 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 n.º 9202-010.947 e 9202-003.987*)¹⁶; ou
- c)** entende que o dano se presume em se observando o não atendimento da intimação fiscal¹⁷, porém a conduta omissiva em si mesma só seria punível se for demonstrado pela autoridade lançadora elementos que comprovem efetivamente

¹³ 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.

¹⁴ 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.

¹⁵ O entendimento exige, por consequência, a demonstração da atipicidade material para não incorrer em atipicidade.

¹⁶ O entendimento exige, por consequência, a demonstração da potencial consciência da ilicitude para não incorrer em erro de proibição.

¹⁷ Estaria atendido o requisito da tipicidade material por força de presunção de lesão ao bem jurídico tutelado.

uma intenção dolosa do agente em se omitir¹⁸ 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 n.º 9101-005.012, o qual traz o exemplo do contribuinte requisitar sucessivos pedidos de prorrogação de prazo em período próximo ao lustro decadencial*).

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

Parece que para o Supremo Tribunal Federal (STF) é subjetiva. Isto porque, a Excelsa Corte descreveu para o Tema 863 de sua Repercussão Geral, cujo *leading case* é o RE 736.090 (Ministro Dias Toffoli), que fixará Tese acerca da constitucionalidade, ou não, da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, no percentual de 150%⁽¹⁹⁾. O ponto nodal é que no RE 1.469.448 o STF tratou o agravamento da multa de ofício lançada (Lei n.º 9.430, §2º do art. 44)⁽²⁰⁾ 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).

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.

¹⁸ 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.

¹⁹ Hodernamente, a multa qualificada é de 100% na não reincidência e de 150% apenas com reincidência (Lei 14.689).

²⁰ A decisão objeto do Recurso Extraordinária 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.”

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* –, a teor do que se extrai da leitura de julgados que enfrentam a discussão do art. 136 do CTN:

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 arresto 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 descharacterizada, 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 n.º 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, tem-se quadro fático com uma única intimação, não atendida, para apresentar arquivos digitais no formato *MANAD*, que conteriam de modo eletrônico dados sobre a folha de pagamentos e a contabilidade, contudo, a

despeito da não entrega de tais arquivos, o contribuinte entregou para a fiscalização elementos físicos, dentro os quais, as folhas de pagamentos, ocasião em que a auditoria as analisou e efetuou o lançamento de ofício em curto espaço de tempo tomando por base os elementos fornecidos, ademais a fiscalização, malgrado outras intimações posteriores àquela não atendida, não reiterou a solicitação dos arquivos digitais, tampouco fez qualquer advertência (*sob pena de multa*), quanto a consequência de uma eventual conduta omissiva, quando da única intimação que solicitou os arquivos digitais.

A *incontroversa intimação*²¹ sequer faz referência normativa a qualquer dos incisos do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430 ou aponta uma norma direta informativa de eventual sanção. De fato, a intimação faz referência ao inciso III do art. 32, aos §§ 1º e 2º do art. 33, ambos da Lei nº 8.212⁽²²⁾ e aos arts. 2º e 3º da Lei nº 11.457⁽²³⁾. Tais normas, lidas diretamente, não falam em sanção.

Considerando que no Tema Repetitivo nº 243 (REsp ns.º 956.943) o STJ firmou que “[a] presunção de boa-fé é princípio geral de direito universalmente aceito, sendo milenar parêmia: a boa-fé se presume; a má-fé se prova”, bem como considerando que é possível que o contribuinte ou não tenha compreendido que estava incorrendo em uma infração tributária ao se omitir ou possa ter compreendido que ao entregar os documentos físicos que se relacionam com os arquivos digitais teria cumprido a intimação ou possa ter interpretado erroneamente o direito

²¹ Quanto ao simples cotejo de informação incontroversa em índole de recurso especial, o STJ entende que: “Não se aplica ao caso a Súmula 7/STJ, pois, consoante já proclamou esta Corte, ‘não constitui reexame de prova a ponto de ensejar o não-conhecimento do especial, a mera aferição da existência de determinado fato incontroverso e necessário ao deslinde da causa, dependente de simples cotejo entre documentos (prova pré-constituída), como, por exemplo, a análise quanto à data em que se verificou determinado acontecimento’ (REsp 120.195/MG, 1ª Turma, Rel. p/ acórdão Min. Demócrata Reinaldo, DJ de 16.2.1998, p. 32).” (AgRg no REsp n. 1.097.356/ES, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 3/8/2010, DJe de 24/8/2010). Também, consta a mesma passagem e citação em voto-vista da Ministra Assusete Magalhães no AgInt no REsp n. 1.683.673/RJ, relator Ministro Francisco Falcão, relator para acórdão Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 2/8/2022, DJe de 10/11/2022.

²² Art. 32, III - prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Art. 33, § 1º É prerrogativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, o exame da contabilidade das empresas, ficando obrigados a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados o segurado e os terceiros responsáveis pelo recolhimento das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Art. 33, § 2º A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

²³ Art. 2º Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição. (Vide Decreto nº 6.103, de 2007).

Art. 3º As atribuições de que trata o art. 2º desta Lei se estendem às contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, na forma da legislação em vigor, aplicando-se em relação a essas contribuições, no que couber, as disposições desta Lei. (Vide Decreto nº 6.103, de 2007).

de não produzir prova contra si mesmo, o qual se restringe à não autoincriminação em matéria exclusivamente penal, prevalecendo no âmbito do direito tributário a garantia da ampla defesa conjugada com o dever de cooperação, entendo que o contribuinte não incorreu em infração punível, haja vista se caracterizar o escusável (justificável) erro de proibição (*ou erro sobre a ilicitude do fato*), que afasta a culpabilidade, de modo a não caracterizar a infração como punível pelo agravamento.

Aliás, na forma do art. 112 do CTN, a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se (*por ocasião da aplicação*) da maneira mais favorável ao acusado (*in dubio pro contribuinte*), em caso de dúvida quanto: à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos (inciso II); à punibilidade (inciso III); e à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação (inciso IV).

Interessante, noutro vértice, observa que, em recente precedente, o STJ assentou:

“As normas complementares ‘são preceitos de menor hierarquia que versam, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes, tais como atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas e outros elencados no art. 100 do CTN’. (HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário, 32 ed. São Paulo: Dialética, 2023). O art. 100, III, do CTN, especificamente, trata de ‘práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, significando, de um lado, práticas dos contribuintes aceitas – comprovada e estavelmente – pela Administração Tributária e, de outro lado, práticas da própria Administração, em geral, contra legem’. (COSTA, Antônio Cláudio da; QUEIROZ, Mary Elbe. Código Tributário Nacional Interpretado, Enlaw - São Paulo: Portal de Revistas Jurídicas, 2021)” (AREsp n. 2.554.882/SP, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 21/5/2024, DJe de 23/5/2024)

Neste viés, é possível esclarecer, informar e afirmar que, para o caso das multas de ofício agravadas, a Administração Tributária vem exercendo algumas práticas reiteradas para a sua formalização, como, por exemplo, proceder com reintimações para só, então, configurar e ter por confirmado o descumprimento do preceito objetivo dado por algum inciso do § 2º do art. 44 da Lei n.º 9.430. No entanto, não se pode afirmar que essa prática reiterada seja estável e confiável, que se confirme em todos os procedimentos fiscais, que seja capaz e suficiente para encetar uma exclusão da imposição da penalidade com fulcro no parágrafo único do art. 100 do CTN. Logo, da aplicação deste dispositivo não se trata.

Todavia, se não há uma prática reiterada estável e confiável, que se confirme, haja vista que ora se reintima, ora se reintima diversas e repetidas vezes, ora se acata prorrogação de prazo, ora se aceita o cumprimento intempestivo e ora, simplesmente, procede com uma só intimação não advertida que não gera publicidade assertiva e deixa o ato carente de uma adequada eficiência, tem-se como adequado entender que a ausência de estabilidade e certeza no proceder da Administração Tributária possibilita aferir, de acordo com o caso concreto a ser analisado, interpretado à luz do art. 112 do CTN, se o erro é ou não escusável. Esse é o ponto de

partida e, no caso destes autos, por suas particularidades e peculiaridades, tem-se um erro de proibição escusável a ser reconhecido e, então, não é aplicada a penalidade por ausência de culpabilidade.

Logo, o contribuinte não deve ser punido com a multa de ofício agravada (*ausente o elemento da culpabilidade*), cabendo apenas a multa de ofício ordinária, considerando que incorreu exclusivamente na infração quanto ao tributo lançado não declarado ou declarado com inexatidão (com lançamento de tributo suplementar), não recolhendo a exação (erro inescusável), sendo certa a decisão recorrida ao desagravar a multa.

De mais a mais, poder-se-ia, ainda, na análise concreta, até mesmo, nem se chegar na análise da culpabilidade, mas se reconhecer um *erro de tipo*, que não se confunde com o erro de proibição. Este último, como visto, é ligado com a culpabilidade, enquanto o *erro de tipo* se relaciona com o fato típico.

O *erro de tipo* que poderia ser reconhecido e que, realmente, também se observa, é constatado com a atipicidade da omissão do caso concreto ao se verificar que o elemento “tipicidade material”, que é essencial para a concretude do “fato típico”, não está presente. Explico.

Como já comentado, a tipicidade material ou normativa é 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, prescindindo que se atenda ao princípio da lesividade ou ofensividade e ao primado que veda a sanção por insignificância (não relevância).

Pois bem. Do caso reportado nas instâncias ordinárias, anteriormente descrito em suas circunstâncias particulares e peculiares, não ocorre com a conduta omissiva *in concreto* observada nenhum risco ao bem jurídico tutelado, ou se risco houve foi irrelevante. A ofensividade ao bem jurídico, se é que existiu, então foi mínima. Os critérios da lesividade ou ofensividade e do princípio que proíbe a sanção por insignificância afastam a tipicidade material e a conduta omissiva do caso passa a ser atípica, logo não haverá fato típico.

Interessante que, ainda ponderando existir quem pense se tratar a multa de ofício agravada de infração de mera conduta, a semelhança do delito de mera conduta, o qual não adotaria tese relativa ao princípio da insignificância, o STJ passou a entender, em mais atualizada jurisprudência, que, para este, é possível sim afastar a tipicidade material por reconhecimento de insignificância da lesão ao bem jurídico tutelado, que no direito penal geralmente indica a presença de um bem jurídico tutelado em abstrato²⁴. O STF atua de igual modo nos dias atuais²⁵.

²⁴ STJ: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. PENAL E PROCESSUAL PENAL. (...) PORTE ILEGAL DE MUNIÇÃO DE USO PERMITIDO. PLEITO DE ABSOLVIÇÃO DO CRIME. (...) PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. APLICABILIDADE. ABSOLVIÇÃO QUE SE IMPÕE. (...).

1. As instâncias ordinárias dispuseram que no tocante a tese de atipicidade material pela apreensão de munição sem a respectiva arma (...) para a configuração do delito de posse ilegal de munição de uso permitido não é necessária a ocorrência de qualquer resultado naturalístico, tratando-se, pois, de crime de mera conduta e de perigo abstrato, sobretudo porque a potencialidade danosa é presumida, sendo suficiente à tipificação delitiva que o agente tenha a simples posse de munição, dispensável, inclusive, a apreensão de arma de fogo na mesma ocasião. [...] Trata-se de um crime de perigo abstrato, que se consuma pela objetividade do ato em si, pois o risco para a ordem social é presumido. [...], (...), configura-se o crime (...).

Por fim, importante lembrar que a decisão recorrida, por outras palavras, assenta que inexistiu óbice à fiscalização por parte do sujeito passivo, uma vez que os arquivos digitais (no formato MANAD) solicitados e não entregues em nada atrapalharam o trabalho fiscal de verificação dos fatos geradores e constituição do crédito tributário, já que, em contraposição, o contribuinte apresentou outros documentos solicitados pela auditoria, possibilitando ser lavrado o auto de infração, tanto que o lançamento se respaldou na utilização dos arquivos digitais GFIP transmitidos para os sistemas informatizados da Receita Federal e nas folhas de pagamentos em meio físico entregues, não havendo prejuízo para o lançamento de ofício.

Sendo assim, sem razão o recorrente (Fazenda Nacional).

Conclusão quanto ao Recurso Especial

Em apreciação racional da alegada divergência jurisprudencial, motivado pelas normas da legislação tributária aplicáveis à espécie, conforme relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em suma, conheço do recurso especial de divergência e, no mérito, nego-lhe provimento.

Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, CONHEÇO do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros

2. Em que pese a apreensão dos 4 cartuchos calibre .32 (...), bem como o referido histórico criminal (...) a ínfima quantidade de munição, aliada à ausência de artefato apto ao disparo, implica no reconhecimento, no caso concreto, da incapacidade de se gerar perigo à incolumidade pública, o que impõe a manutenção da decisão agravada.

3. Ambas as Turmas que compõem a Terceira Seção desta Corte Superior orientaram-se no sentido da atipicidade da conduta perpetrada, diante da ausência de afetação do referido bem jurídico, (...).

4. No caso, o réu foi preso em flagrante em posse de duas munições calibre 38, desacompanhada de dispositivo que possibilitasse o disparo do projétil. Por conseguinte, deve ser reconhecida a inocorrência de ofensa à incolumidade pública, sendo, pois, de rigor o afastamento da tipicidade material do fato, conquanto seja a conduta formalmente típica (HC n. 438.148/MS, Ministro Ribeiro Dantas, Quinta Turma, DJe 30/05/2018).

5. A Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal posicionou-se no sentido de desconsiderar a potencialidade lesiva na hipótese em que pouca munição é apreendida desacompanhada de arma de fogo (RHC n. 143.449/MS, Ministro Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, DJe 9/10/2017).

6. Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp n. 2.056.409/MG, relator Ministro Sebastião Reis Júnior, Sexta Turma, julgado em 4/3/2024, DJe de 7/3/2024).

Em sentido similar AgRg no REsp n. 1.837.970/RS, relator Ministro Nefi Cordeiro, Sexta Turma, julgado em 5/3/2020, DJe de 9/3/2020.

²⁵ STF: (...) DELITO (...). PACIENTE PORTANDO MUNIÇÃO. ATIPICIDADE MATERIAL DA CONDUTA. INCIDÊNCIA DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. ORDEM CONCEDIDA.

1. A análise dos documentos pelos quais se instruiu pedido e dos demais argumentos articulados na inicial demonstra a presença dos requisitos essenciais à incidência do princípio da insignificância e a excepcionalidade do caso a justificar a flexibilização da jurisprudência deste Supremo Tribunal segundo a qual o delito de porte de munição de uso restrito, tipificado no art. 16 da Lei n. 10.826/2003, é crime de mera conduta.

2. A conduta do Paciente não resultou em dano ou perigo concreto relevante para a sociedade, de modo a lesionar ou colocar em perigo bem jurídico na intensidade reclamada pelo princípio da ofensividade. Não se há subestimar a natureza subsidiária, fragmentária do direito penal, que somente deve ser acionado quando os outros ramos do direito não forem suficientes para a proteção dos bens jurídicos envolvidos.

3. Ordem concedida.

(HC 133984, Relatora CÁRMEN LÚCIA, Segunda Turma, julgado em 17-05-2016, Processo Eletrônico DJe-112 DIVULG 01-06-2016 PUBLIC 02-06-2016)

VOTO VENCEDOR

Conselheira **Ludmila Mara Monteiro de Oliveira**, Redatora designada

Peço vênia ao em. Relator e aos demais pares que o acompanham para apresentar respeitosa divergência quanto à única matéria devolvida a esta eg. Câmara: **"cabimento da multa agravada pelo não atendimento às intimações feitas pela auditoria fiscal."**

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;

(...)

§ 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 dever instrumental, 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 eqüidade 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 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).

Para afastar a sanção sustenta a decisão recorrida que "[a] aplicação do agravamento da multa, nos termos do artigo 44, § 2º, da Lei 9.430/96, deve ocorrer apenas quando a falta de cumprimento das intimações pelo sujeito passivo impossibilite, total ou parcialmente, o trabalho fiscal, o que não restou configurado." 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 *Compañía 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."²⁶ Qualquer sistema de direitos (incluídos aqui os direitos de propriedade) prescindem da atuação estatal para que sejam assegurados e geram, por conseguinte, custos financeiros.²⁷ É

²⁶ "taxes are what we pay for civilized society." UNITED STATES. Supreme Court. **Compañía 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.

²⁷ "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**

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,

(...) 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.²⁸

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.”²⁹ 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, 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.

²⁸ taxes. Nova Iorque: W.W. Norton & Company, 1999, p. 44. o próprio valor da liberdade, na medida em que é assegurada pelo Estado tributário.

²⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 277/278.

²⁹ BALEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 579-580.

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

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.

Ante ao exposto, rogando novas vêrias ao em. Relator pelo seu judicioso voto, **dou provimento ao recurso especial fazendário.**

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira