

## Multa agravada por embaralho fiscalizatório e sua aplicação

O tema das multas tributárias é recorrente no âmbito da jurisprudência do Carf: praticamente todos os processos decorrentes de autos de infração implicam na aplicação de sanções, acompanhadas da cobrança do tributo devido. Entretanto, a matéria sancionatória não se encerra em uma chave binária — aplicar ou não aplicar —, mas comporta uma série de nuances e graduações, de acordo com as circunstâncias concretas<sup>[1]</sup>.



**Carlos Augusto Daniel Neto**  
Advogado

As multas podem ser cobradas de forma isolada (a exemplo da multa por

descumprimento de obrigação acessória, compensação não homologada, não recolhimento de estimativas, etc.) ou conjuntamente ao tributo objeto do lançamento (multa pelo não recolhimento ou não declaração, multa moratória etc.). O exemplo clássico, no âmbito federal e nos julgamentos do Carf, é a multa de ofício lançada com base no artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96, de 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.

Essa multa (chamada de *multa básica*) pode ser objeto de circunstâncias *qualificadoras* (artigo 44, §1º<sup>[2]</sup>, da Lei 9.430/96, aplicável nos casos de sonegação, fraude ou conluio) ou *agravantes* (artigo 44, §2º, da Lei 9.430/96<sup>[3]</sup>, sem prejuízo outras hipóteses específicas, a exemplo da Lei nº 4.502/64). As qualificadoras tem o condão de *dobrar* multa básica, enquanto as agravantes implicam o seu aumento em 50%, impactando sobremaneira o montante de crédito tributário que será cobrado ao final, daí a elevada relevância prática do tema.

Pois bem, na coluna de hoje trataremos especificamente da forma como o Carf tem aplicado o artigo 44, §2º, da Lei nº 9.430/96, que estabelece como agravante o *não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos e apresentar registros eletrônicos de atividades econômicas ou financeiras, escrituração contábil digital e arquivos magnéticos dos sistemas de processamento de dados*, no curso de procedimentos de fiscalização.



A matéria foi enfrentada recentemente pela 1ª CSRF, por meio do Acórdão nº 9101-005.012[4], favorável à exclusão do agravamento. Ele se destaca, entretanto, pela presença de diversas posições encampadas no voto vencedor e em três declarações de voto apresentadas. No caso, o contribuinte fora intimado a apresentar determinados documentos que tinham sido solicitados por meio de intimações fiscais, tendo atendido apenas parcialmente a exigência da fiscalização. Inclusive, em razão da não apresentação de extratos bancários, a fiscalização solicitou a emissão de RMF (Requisição de Movimentação Financeira), de acordo com a LC nº 105/01 e sua regulamentação, obtendo assim documentos suficientes ao lançamento.

A tese sobre a qual girava a divergência dizia respeito à exigência ou não de dolo do contribuinte de embarçar a fiscalização, ou se bastaria o não atendimento no prazo determinado na intimação, para a prestação de esclarecimentos.

O voto do relator, bastante minucioso na análise fática, ressaltou que o caso concreto não era de total inércia do contribuinte, mas apenas parcial atendimento e a apresentação tardia de algumas respostas — o que afetaria a própria tipicidade do agravamento da multa. Essa circunstância da inércia do contribuinte ser total ou parcial é juridicamente relevante, sendo utilizado como fundamento para afastar o agravamento no Acórdão nº 3402-003.109[5] (no mesmo sentido, acórdãos 10194.715 e 10194.711), no qual se pontuou que a hipótese ocorreria apenas quando o contribuinte ignorasse absolutamente as intimações fiscais.

Prosseguindo, o relator aponta que a omissão do contribuinte não gerou qualquer prejuízo à atividade fiscalizatória, tampouco implicou em base tributável mais favorável, vez que o RMF serviu à obtenção de todas as informações necessárias para a quantificação da receita omitida. Aponta, na sequência, optar por uma leitura "subjéctiva e consequencial" da hipótese de agravamento, em desfavor de uma aplicação "literal", por entender que este sentido afastaria a regra do valor por ela tutelado. Além disso, sustenta também que havendo dúvida quanto ao alcance do dispositivo agravante da multa, seria cabível a aplicação do artigo 112 do CTN, que estabelece prioridade ao sentido mais benéfico ao contribuinte. Desse modo, e sob tais argumentos, o relator resolveu o tema admitido, afastando os argumentos da Fazenda Nacional, que defendiam uma leitura objetiva da hipótese de agravamento da norma.

Na primeira declaração de voto apresentada, a Conselheira aduz que concorda com os pontos do relator, mas ressalta que, no seu entender, o agravamento estabelecido pelo artigo 44, §2º, da Lei nº 9.430/96, depende da demonstração do *dolo* do contribuinte em não apresentar os documentos e informações solicitados, com a finalidade de prejudicar a fiscalização, o que poderia ter sido feito, pela fiscalização, com a indicação de reiterados pedidos de extensão de prazo, por exemplo. Em não havendo a comprovação do dolo, a multa agravada não subsistiria. Não há aqui, entretanto, nenhuma contestação específica relacionada ao artigo 136 do CTN, que, salvo expressa previsão legal, estabelece a desnecessidade da verificação da intenção do agente em infrações tributárias.

Na segunda declaração de voto apresentada, a conselheira pontuou — em sentido contrário ao defendido ao voto do relator — que a aplicação do agravamento não pressupõe efetivo embarço à atividade fiscal, rechaçando a *tese do efetivo prejuízo* como condição de tipicidade da sanção, mas pondera que a sua aplicação também não pode ser dada ao descumprimento de intimações imotivadas ou desnecessárias.

No caso concreto, a fiscalização, por meio do cruzamento de declarações, verificou uma omissão de receita tributável do contribuinte, que autorizaria a *aplicação das regras de presunção de omissão de receita*, e que, diante disso, a inércia do contribuinte teria como efeito exatamente a manutenção da força probatória dos indícios que autorizariam o lançamento com base nas presunções, na esteira do que determina a Súmula Carf nº 133 ("*A falta de atendimento a intimação para prestar esclarecimentos não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa conduta motivou presunção de omissão de receitas ou de rendimentos*"). Esse mesmo entendimento foi endossado, por exemplo, no acórdão nº 9202-004.290[6].

Por fim, a terceira declaração de voto adotou a linha de que o atendimento parcial às intimações fiscais, desde que o Fisco possa obter as informações buscadas por outro modo, como o RMF, não dariam ensejo ao agravamento da multa aplicada. Essa linha de raciocínio, por sua vez, já fora utilizada também em outras decisões, como no Acórdão nº 9303-001.727[7].

Como se vê, por trás de uma singela regra de agravamento de multas, há diversas camadas de discussão, a saber:

*a) Relacionados à tipicidade da conduta do contribuinte:*

*a.i) discussão objetiva de tipicidade*, a fim de determinar se o agravante depende da inércia absoluta do agente, ou se basta um não prestação parcial de esclarecimentos, para que a multa agravada seja devida;

*a.ii) discussão subjetiva de tipicidade*, para determinar se o dolo específico do agente, na não prestação de esclarecimentos, é necessário para que o agravamento seja ou não aplicado;

*a.iii) discussão de tipicidade material*, em torno da exigência ou não de que haja algum nível de embaraço à fiscalização, por meio da inação do contribuinte, expressando efetiva lesão ao bem jurídico protegido pela regra infracional;

*b) Relacionado à interpretação da regra infracional*: a existência de dúvidas quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, em razão das discussões apontadas acima, conduz à problemática da aplicação ou não do artigo 112 do CTN ao caso.

*c) Relacionado à efetiva necessidade dos esclarecimentos solicitados*: discute-se se o fato da existência de indícios probatórios já ser suficiente ao lançamento tributário, em especial com base em regras legais de presunção, tornaria despicienda a intimação posterior do contribuinte, o que não justificaria a aplicação da sanção agravada em caso de não atendimento.

É preciso observar, ao se discutir o presente tema, os efetivos argumentos que estão permeando o debate em concreto, sob pena de se confrontarem *aspectos distintos da discussão* — em outras palavras, confrontar argumentos que não se opõem diretamente, podendo gerar um debate confuso e conduzindo a um resultado final com menor clareza.

O artigo dessa semana, mais do que apontar uma tendência favorável ao contribuinte na análise da referida hipótese de agravamento, é um alerta para a complexidade subjacente à discussão, a demandar um maior amadurecimento — direcionado ao enfrentamento direto de cada um dos pontos elencados acima — da jurisprudência do Carf.

[1] Sobre o tema, para maior aprofundamento, recomendamos duas obras recentes, que analisam com



---

muita profundidade o tema das multas tributárias: FAJERSZTAJN, Bruno. *Multas no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2019; e LIMA JÚNIOR, João Carlos de. *Interpretação e aplicação das multas de ofício, de ofício qualificada, de ofício* agravada e isolada. São Paulo: Noeses, 2018.

[2] Art. 44. (...) § 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

[3] Art. 44. (...) § 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:

I – prestar esclarecimentos;

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;

III – apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

[4] Relator Cons. Caio Nader Quintella, julgado em 09/07/2020.

[5] Redator Designado Cons. Carlos Augusto Daniel Neto, julgado em 22/06/2016.

[6] Relator Cons. Gerson Macêdo Guerra, julgado em 19/07/2016.

[7] Redatora Designada Cons. Nanci Gama, julgado em 07/11/2011.