



Solução de Consulta Interna nº 7 - Cosit

Data 21 de outubro de 2019

Origem COORDENAÇÃO-GERAL DE CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL (COCAJ)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

MULTA AGRAVADA. ART. 44, § 2º, DA LEI Nº 9.430, DE 1996. PRINCÍPIO DA COLABORAÇÃO COM A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. VINCULAÇÃO COM O ASPECTO MATERIAL. APLICAÇÃO.

O aspecto material da multa tributária vincula-se à conduta esperada do sujeito passivo quanto ao dever de colaboração com a administração tributária. Apenas ao final do procedimento fiscal que resultou em lançamento de ofício é que se tem por configurados todos os elementos que regem a regra-matriz da multa agravada.

A intimação para prestar esclarecimentos a ensejar o agravamento a que se refere o inciso I do §2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não é aquela com objetivo de apresentar um documento, mas sim para prestar esclarecimentos. Prestá-los não significa comprovar alguma informação já em poder do Fisco, mas sim justificar de forma convincente determinada situação de fato ou de direito; a intimação para tanto deve delimitar de forma precisa a(s) informação(ões) requerida(s).

O agravamento previsto no inciso II do §2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, deverá ser aplicado no caso da não apresentação de arquivos e sistemas solicitados pela Fiscalização, quando houver tributo a ser lançado, independentemente das infrações verificadas e da forma de tributação.

Cabível a aplicação isolada da multa regulamentar prevista no inciso II do artigo 12 da Lei nº 8.218, de 1991, para a hipótese de inocorrência de infração que enseje lançamento de tributo. Inexiste a necessidade de um procedimento fiscal prévio (com o consequente lançamento de tributo) como pressuposto para a incidência da multa, incidindo sobre qualquer sujeito que se enquadre nas hipóteses de que trata o art. 11 da Lei nº 8.218, de 1991.

Na impossibilidade de o Fisco utilizar informações contidas nos arquivos magnéticos ou sistemas, em virtude de não atenderem à forma em que devam ser apresentados os registros e respectivos arquivos, deverá ser aplicada tão somente a multa regulamentar estabelecida pelo inciso I do artigo 12 da Lei nº 8.218 de 1991.

Dispositivos Legais: art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991; § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Relatório

Trata-se de solucionar consulta interna para " esclarecer quais situações ensejam a aplicação da multa de ofício agravada com fundamento nos incisos I e II do §2º do artigo 44, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e questionar o cabimento da sua incidência concomitantemente com a da multa regulamentar prevista no artigo 12 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991".

2. Em relação à primeira questão, ela se insere no alcance da expressão "não atendimento de intimação para prestar esclarecimentos", tendo encontrado duas correntes no âmbito do julgamento administrativo fiscal. Na primeira o não atendimento se traduziria apenas no comportamento completamente omissivo por parte do sujeito passivo. Na segunda abarcaria também o atendimento parcial ou insatisfatório às intimações, pois não bastaria qualquer resposta para afastar a aplicação da multa agravada.

3. Já para a segunda matéria — concomitância da multa agravada com a multa regulamentar — a consulente descreve que "concernente à possibilidade da exigência da multa agravada prevista no inciso II, do §2º, do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, concomitantemente com a multa regulamentar estipulada pelo artigo 12, III, da Lei nº 8.218/1991, a divergência decorre de penalidades previstas para o mesmo suporte fático, qual seja, a não apresentação de arquivos magnéticos no prazo estipulado". Informa que "para uma corrente de entendimento, ambas as penalidades são cabíveis por estarem previstas na legislação". Para outra, "em sentido diverso, outras decisões não admitem a concomitância das multas (...) admitem apenas a imposição da multa agravada, rechaçando a aplicação simultânea da multa regulamentar (...)".

4. Ante este quadro, questiona:

a) Qual o alcance da expressão "não atendimento para prestar esclarecimentos" para fins da aplicação do agravamento da multa de ofício? Qualquer resposta significaria atendimento à intimação, mesmo que a resposta informasse a impossibilidade de prestar os esclarecimentos ou de fornecer os documentos solicitados, ou apenas uma resposta considerada satisfatória? O fiscalizado tem a obrigação de esclarecer o porquê de não dispor dos elementos solicitados, quando por determinação legal deveria dispor? E se a resposta for evasiva, pedindo indeterminadamente prorrogação de prazo, estaria configurado atendimento à intimação?

b) É correta a aplicação de duas penalidades pecuniárias concomitantemente, quais sejam, a multa de ofício agravada prevista nos incisos I e II do §2º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e a multa regulamentar fixada pelo inciso III do artigo 12 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, sobre o mesmo fato, qual seja, não atendimento de intimação para apresentar os arquivos ou sistemas de que trata o art. 11 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991?

Fundamentos

Legislação

5. Convém trazer à colação o texto da Lei nº 8.218, de 1991, vigente quando da edição da Medida Provisória nº 1.602, de 14 de novembro de 1997 (convertida na Lei nº 9.532, de 1997), que primeiro alterou o § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996:

Lei nº 8.218, de 1991 (redação vigente em novembro de 1997, cujo texto original fora alterado, até então, somente pela Lei nº 8.383, de 1991):

(...)

Art. 11. As pessoas jurídicas que, de acordo com o balanço encerrado em relação ao período-base imediatamente anterior, possuírem patrimônio líquido superior a Cr\$ 250.000.000,00 e utilizarem sistema de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal ficarão obrigadas, a partir do período-base de 1991, a manter, em meio magnético ou assemelhado, à disposição do Departamento da Receita Federal, os respectivos arquivos e sistemas durante o prazo de cinco anos.

§ 1º O valor referido neste artigo será reajustado, anualmente, com base no coeficiente de atualização das demonstrações financeiras a que se refere a Lei nº 8.200, de 28 de junho de 1991.

5.1. Traz-se, também, o contido na "Exposição de Motivos nº 644/MF, de 14 de novembro de 1997", da citada Medida Provisória nº 1.602, de 1997 – que primeiro alterou o § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 –, e na qual consta, em relação ao seu artigo 65:

Art. 65. Os dispositivos abaixo enumerados, da Lei nº 9.430, de 1996, passam a vigorar com a seguinte redação:

I - o § 2º do art. 44:

"§ 2º As multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

a) prestar esclarecimentos;

b) apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com as alterações introduzidas pelo art. 62 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991;

c) apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38."

(...)

O art. 65 do Projeto **acrescenta** à legislação tributária, mediante alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a **possibilidade de aplicação de multa agravada** para os casos de empresas que utilizam meios eletrônicos de processamento de dados, para elaboração de sua escrituração contábil, **e se neguem a fornecê-los ao fisco quando em procedimentos de auditoria fiscal**. (grifou-se)

5.2. A alteração do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foi no sentido de acrescentar "a possibilidade de aplicação de multa agravada para as empresas que utilizam

meios eletrônicos (...) e se neguem a fornecê-los ao fisco quando em procedimentos de auditoria fiscal”.

5.3. Um ano depois, o art. 13 da Lei nº 8.218, de 1991 (“arbitramento”, na redação dada pela Lei nº 8.383, de 1991), foi revogado pela Medida Provisória nº 1.788, de 29 de dezembro de 1998 (convertida na Lei nº 9.779, de 1999), sob a motivação de que “a legislação vigente supre, de forma satisfatória, a norma a ser revogada” (Exposição de Motivos nº 834-A/MF, de 29 de dezembro de 1998). Reproduzem-se abaixo os textos legais ora vigentes:

Lei nº 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 nº 2158-35, de 2001) (Vide Mpv nº 303, de 2006)

§ 1º A Secretaria da Receita Federal poderá estabelecer prazo inferior ao previsto no caput deste artigo, que poderá ser diferenciado segundo o porte da pessoa jurídica. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 2º Ficam dispensadas do cumprimento da obrigação de que trata este artigo as empresas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, de que trata a Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, 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 nº 2158-35, de 2001)

§ 4º Os atos a que se refere o § 3º poderão ser expedidos por autoridade designada pelo Secretário da Receita Federal. (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

Art. 12 - A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:

I - multa **de meio por cento do valor da receita bruta** da pessoa jurídica no período, aos que **não atenderem à forma** em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos;

II - multa **de cinco por cento sobre o valor da operação correspondente**, aos que **omitirem ou prestarem incorretamente as informações solicitadas**, limitada a um por cento da receita bruta da pessoa jurídica no período; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

III - multa equivalente a **dois centésimos por cento por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, até o máximo de um por cento dessa**, aos que **não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas**. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

Parágrafo único. Para fins de aplicação das multas, o período a que se refere este artigo compreende o ano-calendário em que as operações foram realizadas. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

Art. 13 - (Revogado pela Lei nº 9.779, de 19/01/1999)

Lei nº 9.430, de 1996

Multas de Lançamento de Ofício

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:(Vide Lei nº 10.892, de 2004) (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;** (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

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

§ 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 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)

Colaboração com a administração tributária.

6. 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. Segundo Eurico de Santi:

Prescreve a regra-matriz da sanção instrumental (Capítulo VI, item 3.4), norma primária sancionadora: da ocorrência do fato jurídico sancionador instrumental (ilícito), então, deve ser a relação jurídica instrumental (efectual) (...) A hipótese da norma individual e concreta do ato-norma administrativo é a motivação, descrição do motivo do ato, que lhe justifica, i.é, a ocorrência do fato jurídico sancionador instrumental (Capítulo V, item 3.4). Seu prescritor (consequência) é a relação jurídica instrumental intranormativa da multa. Esta consiste na obrigação de pagar a título de multa tributária, "sanção" de direito material, em decorrência do descumprimento de deveres instrumentais. (SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. 3ª ed. SP: Saraiva, 2010, p. 75)

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:

Art. 4º São deveres do administrado perante a Administração, sem prejuízo de outros previstos em ato normativo:

(...)

II - proceder com lealdade, urbanidade e boa-fé;

(...)

IV - prestar as informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos.

7.2. Não se pode olvidar, entretanto, que o art. 136 do CTN é explícito ao afirmar que “a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”, apesar de ser razoável a existência de algum temperamento a depender da multa a ser aplicada em determinado caso concreto.

7.3. O Superior Tribunal de Justiça já se manifestou no sentido de que “apesar da norma tributária expressamente revelar ser objetiva a responsabilidade do contribuinte ao cometer um ilícito fiscal (art. 136 do CTN), sua hermenêutica admite temperamentos, tendo em vista que os arts. 108, IV e 112 do CTN permitem a aplicação da equidade e a interpretação da lei tributária segundo o princípio *in dubio pro contribuinte*” (REsp 494.080-RJ, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 16.11.2004).

7.4. Ressalte-se não ser o objetivo desta Solução de Consulta Interna, de forma alguma, afastar o caráter objetivo da multa agravada ou anuir com a tese de que para a sua configuração tem-se de demonstrar prejuízo ao Fisco. O que se quer dizer é que há presunção de descumprimento do dever de colaboração ao não responder a intimação a que se refere o § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, em procedimento fiscal. O eventual temperamento poderia ocorrer em um caso concreto em que o sujeito passivo demonstrasse que ele colaborou com a administração tributária, mesmo que não da forma ideal, ou mesmo que por força maior não pôde proceder à devida resposta, ilidindo a presunção em epígrafe.

7.5. Esse é o norte teórico que será seguido.

Regra-matriz da multa agravada

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

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

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

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

8.3.1. O lançamento de ofício é precedido por um procedimento fiscal, nos termos dos arts. 7º a 9º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, disciplinado atualmente pela Portaria RFB nº 6.478, de 29 de dezembro de 2017. A propósito, o inciso I do art. 3º da Portaria dispõe que os procedimentos de fiscalização são os "que tenham por objeto verificar o cumprimento das obrigações tributárias relativas aos tributos administrados pela RFB e a aplicação da legislação do comércio exterior, e que possam resultar (...) em constituição de crédito tributário".

8.3.2. Retornando-se ao aspecto temporal da multa agravada, esta não é simplesmente pelo não atendimento de intimação para prestar esclarecimento ou para apresentar sistemas, mas sim pelo não atendimento de intimação em procedimento fiscal. Ou seja, o aspecto temporal se configura apenas após o fim do encerramento do procedimento fiscal que resultou em lançamento de ofício.

8.4. E o aspecto pessoal da multa somente pode ser o sujeito passivo fiscalizado por procedimento fiscal que resultou na exigência do crédito tributário.

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).

Do não atendimento para prestar esclarecimentos (inciso I)

10. Apesar de o núcleo central do aspecto material ser o "não atendimento à intimação" constante do §2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, ele se subdivide em três nos respectivos incisos (a consulta se refere apenas aos I e II). Analisa-se a multa referente ao inciso I, pelo qual ela se aplica para o não atendimento de intimação para "prestar esclarecimentos".

10.1. A intimação a ensejar a multa a que se refere o inciso I não é aquela com objetivo de apresentar um documento, por si só. Do mesmo modo, prestar esclarecimentos não significa comprovar alguma informação já em poder do Fisco. Prestar esclarecimentos significa justificar de forma convincente determinada situação de fato ou de direito. A intimação para tanto deve delimitar de forma precisa a(s) informação(ões) requerida(s). A intimação para prestar esclarecimentos gerais, de forma ampla, não pode ensejar a presente multa.

10.2. Destaque-se: uma coisa é simplesmente intimar o sujeito passivo a apresentar algum documento ou comprovar alguma informação já em poder do Fisco, condutas que não se amoldam ao disposto no inciso I do § 2º. Outra coisa é que os esclarecimentos prestados sejam factíveis e que sejam comprovados. Nessa segunda hipótese a apresentação dos documentos não foi objeto da intimação, mas é parte integrante dos esclarecimentos prestados. É uma situação específica em que a falta de apresentação de documentos denota que os esclarecimentos não foram prestados de forma satisfatória, incidindo, observadas as hipóteses do caso concreto, a multa de que trata o inciso I do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

11. Considerando o dito anteriormente, há a necessária vinculação dos esclarecimentos solicitados com a infração objeto do lançamento, em respeito ao aspecto material e quantitativo da multa agravada. Logo, concorda-se com a consultante no sentido de que "o fiscalizado pode atender à intimação relacionada à primeira infração e ser completamente omissivo em relação à segunda, justificando-se o agravamento exclusivamente em relação ao crédito tributário correspondente à segunda infração".

12. Passa-se, assim, a analisar as demais situações que poderiam ensejar a incidência da multa agravada pelo não atendimento à intimação para prestar esclarecimentos.

12.1. Quando o comportamento do sujeito passivo durante o procedimento fiscal for totalmente omissivo, não resta dúvida da incidência da multa agravada.

12.2. Pode ocorrer de o sujeito passivo, no curso do procedimento fiscal, ter respondido algumas intimações para prestar esclarecimentos, mas não outras. Quando do término do procedimento fiscal algumas questões devem ser analisadas pela autoridade fiscal antes da aplicação ou não da multa.

12.2.1. Se o sujeito passivo deixou de responder determinada intimação no prazo, houve nova intimação para prestar esses esclarecimentos, e então o sujeito passivo os presta, descabe aplicar a multa agravada. Afinal, a autoridade fiscal concedeu novo prazo, que foi respondido. Sobre a reintimação, ratifica-se a Solução de Consulta Interna (SCI) Cosit nº 20, de 2012, que tratou do tema, destacando-se o seguinte trecho:

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. (...)

12.2.2. Para tanto, convém à autoridade fiscal: (i) quando verificar o não atendimento de sua intimação e resolver intimar novamente o sujeito passivo, que inclua expressamente no termo de intimação fiscal a possibilidade da aplicação da multa em tela; e (ii) quando do lançamento, especifique o esclarecimento que não tenha sido prestado. Ademais, caso seja verificado que o sujeito passivo dificultou a fiscalização, isso também deve ser ressaltado no lançamento. Citam-se trechos do Acórdão nº 3302-005.451 do CARF, em linha com o aqui exposto:

O agravamento da multa de ofício é previsto no artigo 44, §2º e 46 da Lei nº 9.430/96, transcritos a seguir, na redação vigente à época dos fatos: (...)

O motivo do agravamento foi a ausência de respostas para algumas intimações e insuficiência para outras, conforme conclusão na e-fl. 1560. Por sua vez, a recorrente alegou que as empresas autuadas foram diligentes em cumprir as intimações e não deixaram de atender às intimações, solicitando prorrogação de prazo em algumas e os esclarecimentos foram prestados, e mesmo que de forma insatisfatória à ação fiscal, houve justificativa pela não apresentação e resposta às pretensões da fiscalização, considerando que alguns documentos não foram entregues por não existirem ou por não possuí-los e que, caso a fiscalização se sentisse embaraçada, deveria ter lavrado o competente termo de embaraço.

Constata-se que a fiscalização efetuou diversas intimações que foram atendidas com atraso e outras que nem foram atendidas, todas mencionadas no item 1 do Termo de Verificação Fiscal, demonstrando a falta de colaboração da recorrente quanto ao cumprimento dos prazos e de algumas solicitações, infringindo o dever previsto no artigo 4º da Lei nº 9.784/99 e artigo 23 do Decreto nº 7.574/2011 (...) Destarte, correto o agravamento efetuado pela fiscalização.

12.3. Se o sujeito passivo deixou de responder algumas intimações, mas outras respondeu, ou as respondeu de forma intempestiva, há que se verificar se as informações requisitadas pela autoridade fiscal nas intimações foram esclarecidas naquele procedimento fiscal. Caso não tenham sido, cabe a aplicação da multa agravada. Caso tenham, a multa não deve ser aplicada.

12.4. Se o sujeito passivo responder intimação para esclarecer determinada situação de forma evasiva, ou com pedidos de prorrogação claramente protelatórios cujo intuito é não colaborar com a fiscalização, deve ser aplicada a multa agravada. Para tanto, recomenda-se que a autoridade lançadora individualize o esclarecimento não prestado. Nesse diapasão, vide julgado do CARF:

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO.

O não atendimento às intimações da fiscalização para prestar esclarecimentos sobre aspectos da atividade econômica do sujeito passivo, configura hipótese de agravamento da multa de ofício, independentemente de demonstração, pela autoridade lançadora, de embaraço à fiscalização.

(...)

Todavia, quando o contribuinte deixa de atender intimação em que a autoridade fiscal pede esclarecimentos sobre determinados aspectos de suas atividades econômicas e o contribuinte não oferece resposta, configura-se a hipótese tipificada na norma.

Pois bem, é este o caso deste processo. Segundo o Relatório Fiscal (Ver e-fls. 27), (...) embora lhe tenha sido concedido prorrogação de prazo, atendendo a pedido, não ofereceu resposta ou respondeu apenas parcialmente ao que foi demandado. É possível perceber, inclusive, o claro propósito do contribuinte em fugir à resposta, com reiterados pedidos de prorrogação seguido de ausência de resposta ou resposta parcial. Nessas condições, penso que resta caracterizada a conduta descrita na norma como necessária e suficiente ao agravamento da penalidade. (Acórdão nº 9202-007.446).

12.5. Há também a particular hipótese de o sujeito passivo responder a intimação prestando esclarecimentos parciais. Nesse ponto, o hermeneuta deve ter todo o cuidado ao analisar a matéria de forma abstrata, pois pode significar inúmeras variáveis.

12.5.1. É possível afirmar: se o atendimento parcial da intimação significar o esclarecimento de apenas um dos diversos pontos objeto de intimação, não há que se falar em atendimento parcial. Há o atendimento a um dos esclarecimentos solicitados, nas não dos outros. É como se a intimação, apesar de única, fosse múltipla no seu conteúdo. Logo, não houve esclarecimento de uma ou mais questões solicitadas pela autoridade fiscal (não obstante outra, isoladamente, tenha sido), o que enseja a aplicação da multa agravada. Cabe à autoridade lançadora delimitar no auto de infração o esclarecimento não prestado.

12.5.2. Ainda, se os esclarecimentos prestados não se coadunarem com o que foi solicitado, sendo que o sujeito passivo tinha os elementos de fato e de direito para assim proceder, tampouco configura-se o atendimento da intimação, conforme Acórdão nº 201-78.413 do CARF: "O atendimento insuficiente da intimação, com prestação de informações que não se prestam às verificações pretendidas, representa não atendimento da intimação para efeito da majoração da multa de ofício prevista na lei".

12.6. Se o sujeito passivo fiscalizado, entretanto, apresentar petição justificando o fato de não prestar os esclarecimentos, como nas hipóteses de caso fortuito ou de força maior, com a devida comprovação, não há como restar configurado o aspecto material da multa agravada.

Do não atendimento para apresentar os arquivos ou sistemas de que trata o art. 11 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991 (inciso II). Multa de que trata o art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991. Regra-matriz. Concomitância.

13. A multa agravada a que se refere o inciso II do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, decorre da não entrega dos arquivos e sistemas de que trata o art. 11 da Lei nº 8.218, de 1991, e não para prestar esclarecimentos. Contudo, além das situações de presunções legais a seguir tratadas, essa multa possui similaridade (mas não identidade integral) com aquela de que trata o art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991, notadamente quanto ao aspecto material da regra-matriz. Não é à toa que a possibilidade de aplicação concomitante de ambas as multas foi objeto da consulta interna.

14. Analisando-se a regra-matriz dessa segunda multa, ela possui maior espectro de aplicação em decorrência de inexistência das limitações existentes nos aspectos pessoal e temporal da multa agravada, notadamente pela distinção das bases de cálculo de ambas as multas.

14.1. Enquanto a multa agravada possui vinculação direta com o lançamento do tributo (a base de cálculo é o valor da multa de ofício incidente sobre o lançamento), a multa de que trata o art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991, possui, em suma, a receita bruta e o valor da operação como bases de cálculo.

14.2. Logo, inexistente a necessidade de um procedimento fiscal prévio (com o consequente lançamento de tributo) como pressuposto para a incidência da multa. E, do mesmo modo, ela não incide apenas sobre o sujeito passivo que tenha sofrido procedimento fiscal, mas sobre qualquer um que se enquadre nas hipóteses de que trata o art. 11 da Lei nº 8.218, de 1991.

14.3. Tanto é verdade que a multa em tela pode muito bem ser aplicada na hipótese em que a entrega periódica dos arquivos e sistemas não seja realizada pelo sujeito passivo. Note-se que o parágrafo único do art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991, na redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018, expressamente concedeu a redução da multa caso o sujeito passivo cumpra a obrigação até então descumprida.

15. A consulta, por sua vez, se insere na hipótese em que o sujeito passivo fiscalizado, com lançamento de tributo, realize conduta que enseje a aplicação de ambas as multas.

15.1. Um alerta inicial deve ser feito: a intimação para apresentar os arquivos ou sistemas, para ser válida, evidentemente possui como pressuposto não terem sido tais arquivos e/ou sistemas entregues nos prazos constantes das Instruções Normativas que tratam do Sped. Caso o tenham, não há que se falar na multa agravada a que se refere o inciso II do §2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

15.2. Especificamente quanto à concomitância entre as multas, os critérios cronológico e da especialidade dão sustentação às conclusões e soluções propostas pelo consulente no sentido de que a concomitância seria possível somente em caso de condutas distintas. Frise-se, todavia, que “o princípio do *non bis in idem*, por outro lado, não veda ao legislador a possibilidade de atribuir mais de uma sanção administrativa a uma mesma conduta. [...] [A] sanção que atende ao princípio da proporcionalidade é a prevista no ordenamento jurídico: o legislador, observadas as normas constitucionais, define as medidas sancionadoras adequadas e proporcionais para cada situação de fato. Se estabelece a lei formal múltiplas sanções para uma mesma conduta, são elas as sanções adequadas e proporcionais, não sendo sua aplicação ofensiva ao princípio do *non bis in idem*.” (Princípios constitucionais de Direito Administrativo Sancionador: as sanções administrativas à luz da Constituição Federal de 1988. Munhoz de Mello, Rafael. São Paulo: Malheiros, p.212.). Como exemplos, vide o artigo 87, §2º, da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993; o artigo 12 da Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992, e o que sugere o próprio §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

15.3. Para o art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991, a matéria atinente ao não cumprimento do prazo para apresentação dos arquivos e sistemas está presente desde sua redação original, tendo sofrido apenas alteração de redação. Quanto ao §2º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a remissão aos arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, foi incluída pela Medida Provisória nº 1.602, de 1997. Note-se que a conduta infracional na lei posterior e específica adquire nuance próprio, a distinguir a regra matriz sob critério material – por ser aplicável quando houver tributo a ser lançado – em relação ao contido no art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991.

15.4. Acolhe-se, neste ponto, a proposta da consulente no sentido de que o “agravamento previsto no inciso II, §2º, do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, deverá ser aplicado no caso da não apresentação de arquivos e sistemas solicitados pela Fiscalização, quando apurado crédito tributário [mais apropriadamente, tributo a ser lançado], independentemente das infrações verificadas e da forma de tributação. (...) Por outro lado, não havendo [outra] infração apurada pela Fiscalização [entenda-se ausência de tributo a ser lançado], aplicar-se-ia a multa regulamentar prevista no artigo 12, II, da Lei nº 8.218/1991 [que independe de haver tributo a lançar].

15.5. Entretanto, caso a multa regulamentar já tenha sido aplicada pela não entrega dos mesmos sistemas e arquivos pela RFB, seja de forma automatizada, seja em outro procedimento fiscal, ela não deve ser novamente aplicada, sob pena de dupla punição pela mesma norma sancionatória para uma única conduta.

15.6. Por fim, na impossibilidade de o Fisco utilizar informações contidas nos arquivos magnéticos ou sistemas, em virtude de não atenderem à forma em que devam ser apresentados os registros e respectivos arquivos, deverá ser aplicada tão somente a multa regulamentar estabelecida pelo inciso I do artigo 12 da Lei nº 8.218 de 1991.

Conclusão

16. Diante do exposto, conclui-se:

- a) o aspecto material da multa tributária vincula-se à conduta esperada do sujeito passivo quanto ao descumprimento de obrigação acessória vinculada ao dever de colaboração com a administração tributária; apenas ao final do procedimento fiscal é que se tem por configurados todos os elementos que regem a regra-matriz da multa agravada;
- b) a intimação para prestar esclarecimentos a ensejar a multa a que se refere o inciso I do §2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não é aquela com objetivo de apresentar um documento, mas sim para prestar esclarecimentos; prestá-los não significa comprovar alguma informação já em poder do Fisco, mas sim justificar de forma convincente determinada situação de fato ou de direito; a intimação para tanto deve delimitar de forma precisa a(s) informação(ões) requerida(s);
- c) deve haver vinculação dos esclarecimentos solicitados com a infração objeto do lançamento, motivo pelo qual concorda-se com a consultante no sentido de que "o fiscalizado pode atender à intimação relacionada à primeira infração e ser completamente omissivo em relação à segunda, justificando-se o agravamento exclusivamente em relação ao crédito tributário correspondente à segunda infração";
- d) quando o comportamento do sujeito passivo durante o procedimento fiscal for totalmente omissivo, incide a multa agravada
- e). se o sujeito passivo deixou de responder determinada intimação no prazo, houve nova intimação para prestar esses esclarecimentos, e então o sujeito passivo os presta, descabe aplicar a multa agravada;
- f) se o sujeito passivo deixou de responder algumas intimações, mas outras respondeu, ou as respondeu de forma intempestiva, há que se verificar se as informações requisitadas pela autoridade fiscal nas intimações foram esclarecidas naquele procedimento fiscal; caso não tenham sido, cabe a aplicação da multa agravada; caso tenham, a multa não deve ser aplicada;
- g) se o sujeito passivo responder intimação para esclarecer determinada situação de forma evasiva, ou com pedidos de prorrogação claramente protelatórios cujo intuito é não colaborar com a fiscalização, deve ser aplicada a multa agravada;
- h) se o atendimento parcial da intimação significar o esclarecimento de apenas um dos diversos pontos objeto de intimação, não há que se falar em atendimento parcial; há o atendimento a um dos esclarecimentos solicitados, nas não dos outros, o que enseja a aplicação da multa agravada;
- i) se os esclarecimentos prestados não se coadunarem com o que foi solicitado, sendo que o sujeito passivo tinha todos os elementos de fato e de direito para assim proceder, tampouco configura-se o atendimento da intimação, devendo ser aplicada a multa agravada;
- j) se o sujeito passivo fiscalizado apresentar petição justificando o fato de não prestar os esclarecimentos de forma comprovada, como nas hipóteses de caso fortuito ou de força maior, não há como restar configurado o aspecto material da multa agravada; contudo, caso a autoridade fiscal verifique que a justificativa não era verdadeira e que o sujeito passivo tinha elementos para apresentar os esclarecimentos, a multa agravada deve ser aplicada;

- k) o agravamento previsto no inciso II do §2º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, deverá ser aplicado no caso da não apresentação de arquivos e sistemas solicitados pela Fiscalização, quando houver tributo a ser lançado, independentemente das infrações verificadas e da forma de tributação;
- l) cabível a aplicação isolada da multa regulamentar prevista no inciso II do artigo 12 da Lei nº 8.218, de 1991, para a hipótese de inoccorrência de infração que enseje lançamento de tributo; inexistente a necessidade de um procedimento fiscal prévio (com o consequente lançamento de tributo) como pressuposto para a incidência da multa, incidindo sobre qualquer sujeito que se enquadre nas hipóteses de que trata o art. 11 da Lei nº 8.218, de 1991
- m) na impossibilidade de o Fisco utilizar informações contidas nos arquivos magnéticos ou sistemas, em virtude de não atenderem à forma em que devam ser apresentados os registros e respectivos arquivos, deverá ser aplicada tão somente a multa regulamentar estabelecida pelo inciso I do artigo 12 da Lei nº 8.218 de 1991;

<i>Assinado digitalmente</i> EDUARDO GABRIEL DE GÓES VIEIRA FERREIRA FOGAÇA Auditor-Fiscal da RFB	<i>Assinado digitalmente</i> SÉRGIO AUGUSTO TAUFICK Auditor-Fiscal da RFB
--	--

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Copen.

Assinado digitalmente
MAIRA ACOTIRENE DÁRIO DA CRUZ
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Dinog

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação-Geral de Tributação.

Assinado digitalmente
MIRZA MENDES REIS
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora da Copen

Aprovo. Divulgue-se, observado o disposto no OS Cosit nº 1, de 2015.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral de Tributação