

O Custo Adicional do *Compliance* Tributário: as Multas pelo Descumprimento de Obrigações Acessórias

The Additional Cost of Tax Compliance: Penalties for Non-compliance with Ancillary Obligations

Dora Almeida

Mestranda em Direito Tributário Internacional e Desenvolvimento pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Especialista em Direito Tributário Nacional e em Direito Tributário Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Advogada em São Paulo. *E-mail*: dora.pimentelm@gmail.com.

Michell Przepiorka

Mestre em Direito Tributário Internacional e Desenvolvimento pelo IBDT. Pós-graduando no MBA IFRS da FIPECAFI. Especialista em Direito Tributário e Direito Tributário Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Advogado em São Paulo. *E-mail*: michellprzepiorka@hotmail.com.

Jeferson Teodorovicz

Pós-doutorado em Direito pela Universidade de Brasília – UNB. Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – USP. Mestre em Direito Econômico e Socioambiental pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUCPR. Especialização em Gestão Contábil e Tributária pela Universidade Federal do Paraná – UFPR. Graduado em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUCPR. Conselheiro Titular da Primeira Seção de Julgamento do Carf. Professor da Escola de Políticas Públicas e Governo da Fundação Getulio Vargas – FGV – Brasília. *E-mail*: jeferson.teodorovicz@yahoo.com.br.

Resumo

O presente artigo busca demonstrar que, para além das incertezas decorrentes da própria legislação tributária, existem inseguranças relevantes com relação às penalidades aplicáveis aos contribuintes em decorrência do descumprimento de obrigações acessórias, notadamente na interpretação e aplicação das multas da Medida Provisória n. 2.158/2001 e da Lei n. 8.218/1991. Para tanto, o artigo focará no exemplo prático da Escrituração Fiscal Digital das Contribuições Sociais (EFD-Contribuições). Conclui-se que as inúmeras alterações legislativas e, principalmente, interpretativas por parte da Administração Pública, acarretam autuações fiscais em violação à legalidade e à segurança jurídica, como também às garantias de proporcionalidade e não confisco na imposição de multas, em consonância com o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF). Para tanto, adotou-se o método hipotético-dedutivo, por meio de levantamento bibliográfico, legislativo e jurisprudencial.

Palavras-chave: *compliance* tributário, obrigações acessórias, penalidades tributárias, multas, SPED, EFD-Contribuições, Lei n. 8.218/1991, MP n. 2.158/2001.

Abstract

This paper seeks to demonstrate that, in addition to the uncertainties arising from the tax legislation itself, there is considerable insecurity when dealing with the applicable penalties for non-compliance with ancillary obligations, particularly concerning the interpretation and application of the fines provided by Presidential Provisional Decree No. 2,158/2001 and Law No. 8,218/1991. For such purposes, the paper will focus on the practical example of the PIS and Cofins Tax Return (EFD-Contributions). It is concluded that the numerous law amendments and changes in administrative interpretations have led to tax assessments that violate the principles of legality, legal certainty, proportionality, and non-confiscation in the application of fines as defined by the Federal Supreme Court (STF). Therefore, the authors adopted the hypothetical-deductive method through a bibliographic, legislative, and jurisprudential survey.

Keywords: tax compliance, ancillary obligations, penalties, fines, tax returns, EFD-Contributions, Law No. 8,218/1991, MP No. 2,158-2001.

1. Introdução

No Brasil, a quantidade e a complexidade das normas em matéria tributária são frequentemente identificadas como um dos principais gargalos ao desenvolvimento institucional e econômico do País. Em grande parte, isso decorre da complexidade do Sistema tributário brasileiro, um modelo federativo pouco colaborativo, fortemente apoiado na privatização da gestão tributária¹ e em uma perspectiva não raras vezes punitivista e nem sempre informativa ou mesmo colaborativa dos órgãos fiscais.

Nesse sentido, cresce a importância da *compliance*², que pode ser compreendido como “[...] o conjunto de medidas que garante conformidade nos processos diários, como tributos a serem pagos e documentação a ser entregue”³.

¹ LAPATZA, José Juan Ferreiro. La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativo. *Revista Española de Derecho Financiero* n. 37. Madrid: Civitas, 1983, p. 82-86. Vide também DIAS, Karem Jureidini; SILVEIRA, Francisco Secaf Alves. *O compliance e o exercício da fiscalização tributária*. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Compliance no direito tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 171-195; SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. Compliance tributário como política pública: a função protetiva do lançamento e a culpabilidade no sistema de multas. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva (coord.). *Compliance no direito tributário*. 1. ed. São Paulo: RT, 2020. v. 7, p. 25-58; e DIAS, Karem Jureidini; PRZEPIORKA, Michell. *Compliance em tempos de pandemia e as relações de cooperação e boa-fé*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva (org.). *Compliance no direito tributário*. 1. ed. São Paulo: RT, 2020. v. 7, p. 253-276.

² PISCITELLI, Tathiane. Compliance das normas tributárias: como evoluímos e para onde ainda devemos ir? In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Compliance no direito tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 18-33. TAVARES, Daniela Pessoa; DOMINGUES, Rodrigo Rabeca. FATCA e CRS. Enquadramento, regimes jurídicos e legislação complementar. Portugal: Almedina, 2017, p. 15-17.

³ SANTOS, Cleônimo. *Compliance fiscal e tributário*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2019, p. 01 e ss.

O objetivo da *compliance*, na esfera tributária, busca “[...] examinar os procedimentos fiscais das empresas e propiciar condições legais para o planejamento fiscal e tributário”. Logo, demanda tempo e custo ao contribuinte preocupado em atender aos padrões de conformidade legalmente exigidos.

Não por acaso, estar em *compliance* (*to comply*) demanda importantes modificações do comportamento do contribuinte (inclusive preventivo) para atender, principalmente, aos custos de conformidade (gastos do contribuinte para atendimento de obrigações acessórias) e prevenir eventuais autuações (e penalidades).

Apesar de uma relativa evolução – de 2.600 horas em 2004 para 1.501 horas em 2018 –, o Brasil ainda é o país com o maior número de horas para a conformidade com as obrigações fiscais do mundo. Para fins de referência, a média mundial é de 234 horas⁴.

O custo desses dois meses de trabalho é considerável. Em estudo levantado pela FIESP, estimou-se que o contribuinte paulista possui um custo anual de 1,2% de sua receita com custos de conformidade⁵, valor comparável com tributos como o Imposto sobre Serviços (ISS) ou as próprias contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins.

Importa lembrar que não conformar com as obrigações acessórias acarreta inúmeras consequências negativas aos contribuintes, entre as quais: (i) confissão inadequada de dívida tributária, que pode ser diretamente inscrita em dívida ativa, segundo a jurisprudência do e. Superior Tribunal de Justiça, bem como a perda da espontaneidade para fins de art. 138 do CTN; (ii) notificações eletrônicas ou cobrança automática de tributos em função da inconsistência de informações; (iii) aplicação de multas pelo atraso no envio ou pela inexatidão do preenchimento das obrigações⁶; (iv) atribuição de responsabilidade tributária; e (v) não homologação de pedidos de compensação, entre outras.

Não é o foco do presente artigo questionar a necessidade ou a conveniência de se introduzir obrigações acessórias fiscais, que possuem um papel relevante na viabilização e agilização da fiscalização⁷, contribuindo para o aumento da arrecadação⁸. Ocorre que, dentro desse sistema de terceirização pública, o tema das

⁴ PRICEWATERHOUSE COOPERS – WORLD BANK/IFC. Paying taxes 2020: the changing landscape of tax policy and administration across 190 economies. Disponível em: <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2020.pdf>. Acesso em: 6 jul. 2021.

⁵ FIESP. O peso da burocracia tributária na indústria de transformação. Departamento de Competitividade e Tecnologia, março de 2019. Disponível em: <http://joserobertoafonso.com.br/attachment/197773>. Acesso em: 2 jul. 2021.

⁶ Segundo Luciana Aguiar essas três seriam as principais consequências (AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. *Compliance* e a implementação de deveres instrumentais. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Compliance no direito tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 112).

⁷ AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. *Compliance* e a implementação de deveres instrumentais. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Compliance no direito tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 96.

⁸ Autores como Caio Augusto Takano possuem estudos aprofundados sobre a implementação de

obrigações acessórias – notadamente o seu custo para os contribuintes – torna-se ainda mais grave quando se considera que a Administração Pública delega ao contribuinte todo o trabalho de preparar, organizar, filtrar e processar informações e apresentá-las em determinado formato tempestivamente em declarações diversas (muitas vezes coincidentes em escopo) sem quaisquer erros, sob pena de imposição de multas altíssimas, aplicadas muitas vezes de forma inconsistente e insegura.

Nesse contexto, vale analisar a Escrituração Fiscal Digital das Contribuições Sociais (EFD-Contribuições), na qual hoje são reportadas informações a respeito da apuração do PIS e da Cofins, bem como da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB). Referida declaração foi instituída em 2010, pela Instrução Normativa RFB n. 1.052, após a instituição do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) no início de 2007⁹. Atualmente, a EFD-Contribuições é disciplinada pela Instrução Normativa RFB n. 1.252/2012 que, tal como as demais obrigações fiscais federais, delega ao Coordenador-Geral de Fiscalização a regulamentação da obrigação mediante Ato Declaratório Executivo (ADE)¹⁰.

Esses ADEs aprovam os chamados Manuais de Orientação do Leiaute da EFD-Contribuições ou Guias Práticos da EFD-Contribuições, que estabelecem a forma de apresentação, a documentação de acompanhamento e as especificações técnicas do arquivo digital a ser apresentado, as tabelas de códigos internas, referenciadas no leiaute da escrituração e as regras de validação, aplicáveis aos campos e registros do arquivo digital. A versão mais recente do Guia Prático (35ª versão) possui 433 páginas e cerca de 200 registros, exigindo informações com um grau de detalhamento e exatidão que beira o impraticável até o 10º dia útil do 2º mês subsequente ao que se refira a escrituração¹¹.

Caso o contribuinte não cumpra esse prazo ou esses termos, desde 2018 a RFB vem defendendo (e cobrando) a aplicação das multas previstas no art. 12 da Lei n. 8.218/1991¹², especialmente a multa de 5% sobre o valor da operação nos

obrigações acessórias, sua função no ordenamento jurídico na otimização e racionalização da Administração e seus exatos limites (TAKANO, Caio Augusto. *Deveres instrumentais dos contribuintes: fundamentos e limites*. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 262).

⁹ Até então, as apurações das contribuições sociais eram apresentadas exclusivamente pelo Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON) e, anteriormente, pelo Demonstrativo de Apuração da Contribuição para o PIS/Pasep (DAPIS).

¹⁰ Art. 12 da Instrução Normativa RFB n. 1.252/2012.

¹¹ Art. 7º da Instrução Normativa RFB n. 1.252/2012.

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

I – multa equivalente a 0,5% (meio por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração aos que não atenderem aos requisitos para a apresentação dos registros e respectivos arquivos;

II – multa equivalente a 5% (cinco por cento) sobre o valor da operação correspondente, limitada a 1% (um por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a es-

casos de omissão ou incorreção nos registros e arquivos e a multa de 0,02% sobre a receita bruta da empresa por dia de atraso na entrega da declaração ambas limitadas a 1% da receita bruta do contribuinte. Especificamente no caso de apresentação extemporânea, a multa está sendo calculada, gerada e cientificada à empresa no momento da transmissão da declaração pelo programa desde janeiro de 2020¹³.

Tal dispositivo legal tem servido de fundamento para exigências milionárias em casos muitas vezes sem qualquer prejuízo ao fisco. Observe-se que, não raramente, há autuações por informação incorreta na EFD-Contribuições pelo contribuinte ter cadastrado alguns serviços com descritivo “serviços padrões”, sob o fundamento que o Guia Prático veda discriminações genéricas. Isso para contribuintes que preencheram devidamente todos os registros, inclusive com detalhamento de notas fiscais de serviços. Há casos também de autuações aplicando as multas da Lei n. 8.218/1991 retroativamente, para EFD-Contribuições de períodos anteriores à mudança de entendimento da Receita Federal, bem como casos em que o contribuinte teve seus créditos de PIS/Cofins glosados e incorreu nas multas sob o fundamento de inclusão de informação incorreta de créditos.

Não obstante, conforme se demonstrará nas próximas seções, a exigência das multas do art. 12 da Lei n. 8.218/1991 desde 2018 decorrem de mudança de entendimento enviesada da Administração Pública, que não apenas contraria a legalidade e a segurança jurídica, mas também viola as garantias de proporcionalidade e de não confisco na imposição de multas, em consonância com o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF).

2. Das multas pelo descumprimento de obrigações acessórias: evolução legislativa

Hoje convivem no ordenamento jurídico dois dispositivos que tratam da punibilidade pelo descumprimento de obrigações acessórias: o art. 12 Lei n. 8.218/1991¹⁴ e o art. 57 da MP n. 2.158/2001¹⁵. Desde 2018, a Receita Federal tem

crituração, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações referentes aos registros e respectivos arquivos; e

III – multa equivalente a 0,02% (dois centésimos por cento) por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, limitada a 1% (um por cento) desta, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos registros e respectivos arquivos.

Parágrafo único. Para as pessoas jurídicas que utilizarem o Sistema Público de Escrituração Digital, as multas de que tratam o *caput* deste artigo serão reduzidas:

I – à metade, quando a obrigação for cumprida após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; e

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se a obrigação for cumprida no prazo fixado em intimação.”

¹³ Guia Prático da EFD Contribuições – Versão 1.33: Atualização em 18.6.2021.

¹⁴ *Supra* nota 15.

¹⁵ “Art. 57. O sujeito passivo que deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que as cumprir com incorreções ou omissões

defendido que as multas da atual redação do art. 12 da Lei n. 8.218/1991 valem para a entrega extemporânea da EFD-Contribuições ou para a entrega desta com incorreções ou omissões, em razão das alterações efetuadas pela Lei n. 13.670/2018.

Contudo, em que pese a incontroversa vigência e eficácia do art. 12 da Lei n. 8.218/1991, sua extensão à EFD-Contribuições é equivocada, devendo o art. 57 da MP n. 2.158/2001¹⁶ ser aplicado aos casos de descumprimento da obrigação

será intimado para cumpri-las ou para prestar esclarecimentos relativos a elas nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – por apresentação extemporânea:

a) R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que estiverem em início de atividade ou que sejam imunes ou isentas ou que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido ou pelo Simples Nacional;

b) R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às demais pessoas jurídicas;

c) R\$ 100,00 (cem reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas físicas;

II – por não cumprimento à intimação da Secretaria da Receita Federal do Brasil para cumprir obrigação acessória ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela autoridade fiscal: R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário;

III – por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas:

a) 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta;

b) 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), não inferior a R\$ 50,00 (cinquenta reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa física ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta.

§ 1º Na hipótese de pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional, os valores e o percentual referidos nos incisos II e III deste artigo serão reduzidos em 70% (setenta por cento).

§ 2º Para fins do disposto no inciso I, em relação às pessoas jurídicas que, na última declaração, tenham utilizado mais de uma forma de apuração do lucro, ou tenham realizado algum evento de reorganização societária, deverá ser aplicada a multa de que trata a alínea *b* do inciso I do *caput*.

§ 3º A multa prevista no inciso I do *caput* será reduzida à metade, quando a obrigação acessória for cumprida antes de qualquer procedimento de ofício.

§ 4º Na hipótese de pessoa jurídica de direito público, serão aplicadas as multas previstas na alínea *a* do inciso I, no inciso II e na alínea *b* do inciso III.

¹⁶ “Art. 57. O sujeito passivo que deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que as cumprir com incorreções ou omissões será intimado para cumpri-las ou para prestar esclarecimentos relativos a elas nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – por apresentação extemporânea:

a) R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que estiverem em início de atividade ou que sejam imunes ou isentas ou que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido ou pelo Simples Nacional;

b) R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às demais pessoas jurídicas;

c) R\$ 100,00 (cem reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas físicas;

II – por não cumprimento à intimação da Secretaria da Receita Federal do Brasil para cumprir obrigação acessória ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela autoridade fiscal: R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário;

acessória ora analisada. Tal conclusão pode ser confirmada através de uma análise da evolução histórica de ambas as previsões normativas, notadamente de seus antecedentes e consequentes, isto é, quanto à obrigação exigida do contribuinte, à infração caracterizada e à sanção aplicada pela legislação.

Inicialmente, cabe mencionar que, embora citadas como inovadoras, as multas do art. 12 da Lei n. 8.218/1991 existem desde 1991. O art. 11 da norma, em sua redação original, estabelecia que o contribuinte tinha a obrigação de manter arquivos e sistemas de registros de atividades, livros escriturados e documentos contábeis e fiscais em meio magnético ou assemelhado à disposição da Receita Federal durante o prazo decadencial se utilizados sistemas de processamento eletrônico de dados¹⁷. Em seguida, o art. 12 estabelecia que a inobservância a essa obrigação acarretaria a aplicação de uma série de penalidades atreladas à apresentação dos documentos quando solicitados pelas autoridades.

As multas em questão, portanto, aplicavam-se exclusivamente aos casos de contribuintes que não arquivavam ou guardavam seus arquivos durante o prazo decadencial de cinco anos para fiscalização da Receita Federal ou não a apresentavam corretamente quando exigida pela autoridade.

III – por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas:

a) 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta;

b) 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), não inferior a R\$ 50,00 (cinquenta reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa física ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta.

§ 1º Na hipótese de pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional, os valores e o percentual referidos nos incisos II e III deste artigo serão reduzidos em 70% (setenta por cento).

§ 2º Para fins do disposto no inciso I, em relação às pessoas jurídicas que, na última declaração, tenham utilizado mais de uma forma de apuração do lucro, ou tenham realizado algum evento de reorganização societária, deverá ser aplicada a multa de que trata a alínea *b* do inciso I do *caput*.

§ 3º A multa prevista no inciso I do *caput* será reduzida à metade, quando a obrigação acessória for cumprida antes de qualquer procedimento de ofício.

§ 4º Na hipótese de pessoa jurídica de direito público, serão aplicadas as multas previstas na alínea *a* do inciso I, no inciso II e na alínea *b* do inciso III.”

¹⁷ “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.

§ 2º O Departamento da Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos e sistemas deverão ser apresentados.”

Posteriormente, em 2001, foi editada a MP n. 2.158/2001, que modificou o art. 12 da Lei n. 8.218/1991 para alterar o valor das multas previstas, conforme quadro comparativo abaixo:

Art. 12 da Lei n. 8.218/1991 – Redação original	Art. 12 da Lei n. 8.218/1991 – com alterações do art. 72 da MP n. 2.158/2001
Art. 12. A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:	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;	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;	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;
III – multa equivalente a Cr\$ 30.000,00, por dia de atraso, até o máximo de trinta dias, aos que não cumprirem o prazo estabelecido pelo Departamento da Receita Federal ou diretamente pelo Auditor-Fiscal, para apresentação dos arquivos e sistemas. Parágrafo único. O prazo de apresentação de que trata o inciso III deste artigo será de, no mínimo, vinte dias, que poderá ser prorrogado por igual período pela autoridade solicitante, em despacho fundamentado, atendendo a requerimento circunstanciado e por escrito da pessoa jurídica.	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. 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.

É importante ressaltar que a aplicação de tais multas permaneceu vinculada à inobservância da obrigação prevista no art. 11¹⁸, qual seja, “manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária”. Apesar de a MP n. 2.158/2001

¹⁸ É o que dispõe o *caput* do art. 12, que estabelece “A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades”.

ter alterado a redação do art. 11, a obrigação de empresas que utilizassem sistemas eletrônicos de manter os arquivos e sistemas à disposição da Receita Federal durante o prazo decadencial continuou a mesma¹⁹. O § 3º, introduzido no dispositivo, prescreve que a Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos digitais devem ser apresentados. Porém, esse dispositivo apenas esclarece como os arquivos mantidos à disposição da Receita Federal seriam submetidos caso solicitado, tal como nos casos de fiscalização.

Tanto é assim que, para regulamentar o disposto no art. 11 da Lei n. 8.218/1991, a Receita Federal editou a Instrução Normativa RFB n. 68/1995 e, posteriormente, a Instrução Normativa RFB n. 86/2001. Ambas estabeleciam que as empresas ficavam obrigadas a apresentar, na forma especificada, os arquivos magnéticos contendo informações relativas aos seus negócios “quando solicitadas pelos Auditores Fiscais”²⁰ ou quando “intimadas pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal”.

Tal consideração é relevante, uma vez que o *caput* do art. 12 vincula as multas à inobservância dessa obrigação até hoje. Considerando que as multas em questão estão previstas em incisos e, nos termos da Lei Complementar n. 95/1998, incisos são desdobramentos dos artigos, promovendo sua discriminação ou enumeração²¹, já é possível concluir desde o início que as multas do art. 12 da Lei n. 8.218/1991 não se aplicam ao mero atraso na transmissão da EFD-Contribuições pelo SPED ou sua apresentação com erro ou omissão quando o contribuinte possui em mãos toda a documentação de suporte às suas operações devidamente arquivada e à disposição da Receita Federal.

Em todo o caso, a mesma Medida Provisória, que alterou a Lei n. 8.218/1991, trouxe em seu art. 57²² novas multas pelo descumprimento de obrigações fiscais.

¹⁹ “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.

§ 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.

§ 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.

§ 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.

§ 4º Os atos a que se refere o § 3º poderão ser expedidos por autoridade designada pela Secretário da Receita Federal.”

²⁰ Art. 2º da Instrução Normativa SRF n. 68/1995 e art. 2º da Instrução Normativa SRF n. 86/2001.

²¹ Art. 10, II e art. 11, III, “d”, da Lei Complementar nº 95/1998.

²² “Art. 57. O descumprimento das obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 1999, acarretará a aplicação das seguintes penalidades:

Na redação original, o dispositivo exigia o cumprimento das obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei n. 9.779/1999²³. O descumprimento dessa obrigação resultaria na aplicação de uma multa de R\$ 5.000,00 por mês de atraso ou 5%, no caso de informações omitidas, inexatas ou incompletas, com uma redução de 75% nos casos de empresas no Simples Nacional.

Enquanto a redação do art. 12 da Lei n. 8.218/1991 permaneceu a mesma, o art. 57 da Medida Provisória foi alterado, em 2012, pela Lei n. 12.766/2012. A obrigação original de cumprimento de obrigações fiscais passou para declarações, demonstrativos ou escrituração digital exigidos nos termos do art. 16 da Lei n. 9.779/1999, com o estabelecimento de novas multas mais detalhadas. No ano seguinte, em 2013, essa redação foi alterada novamente pela Lei n. 12.873/2013, reestabelecendo a obrigação de cumprir as obrigações exigidas nos termos do art. 16 da Lei n. 9.779/1999 e aumentando as multas estabelecidas. Abaixo inclui-se um quadro comparativo:

Art. 57 da MP n. 2.158/2001 – com alterações da Lei n. 12.766/2012	Art. 57 da MP n. 2.158/2001 – com alterações da Lei n. 12.873/2013
Art. 57. O sujeito passivo que deixar de apresentar nos prazos fixados declaração, demonstrativo ou escrituração digital exigidos nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que os apresentar com incorreções ou omissões será intimado para apresentá-los ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas:	Art. 57. O sujeito passivo que deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que as cumprir com incorreções ou omissões será intimado para cumpri-las ou para prestar esclarecimentos relativos a elas nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas:
I – por apresentação extemporânea: a) R\$ 500,00 (<i>quinhentos reais</i>) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que, na última declaração	I – por apresentação extemporânea: a) R\$ 500,00 (<i>quinhentos reais</i>) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que estiverem em início de

I – R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por mês-calendário, relativamente às pessoas jurídicas que deixarem de fornecer, nos prazos estabelecidos, as informações ou esclarecimentos solicitados;

II – cinco por cento, não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta.

Parágrafo único. Na hipótese de pessoa jurídica optante pelo Simples, os valores e o percentual referidos neste artigo serão reduzidos em setenta por cento.”

²³ “Art. 16. Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável.”

<p>apresentada, tenham apurado lucro presumido; b) R\$ 1.500,00 (<i>mil e quinhentos reais</i>) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro real ou tenham optado pelo autoarbitramento;</p>	<p>atividade ou que sejam imunes ou isentas ou que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido ou pelo Simples Nacional; b) R\$ 1.500,00 (<i>mil e quinhentos reais</i>) por mês-calendário ou fração, relativamente às demais pessoas jurídicas; c) R\$ 100,00 (<i>cem reais</i>) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas físicas;</p>
<p>II – por não atendimento à intimação da Secretaria da Receita Federal do Brasil, para apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital ou para prestar esclarecimentos, nos prazos estipulados pela autoridade fiscal, que nunca serão inferiores a 45 (quarenta e cinco) dias: R\$ 1.000,00 (<i>mil reais</i>) por mês-calendário;</p>	<p>II – por não cumprimento à intimação da Secretaria da Receita Federal do Brasil para cumprir obrigação acessória ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela autoridade fiscal: R\$ 500,00 (<i>quinhentos reais</i>) por mês-calendário;</p>
<p>III – por apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital com informações inexatas, incompletas ou omitidas: 0,2% (<i>dois décimos por cento</i>), não inferior a R\$ 100,00 (<i>cem reais</i>), sobre o faturamento do mês anterior ao da entrega da declaração, demonstrativo ou escrituração equivocada, assim entendido como a receita decorrente das vendas de mercadorias e serviços.</p>	<p>III – por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas: a) 3% (<i>três por cento</i>), não inferior a R\$ 100,00 (<i>cem reais</i>), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta; b) 1,5% (<i>um inteiro e cinco décimos por cento</i>), não inferior a R\$ 50,00 (<i>cinquenta reais</i>), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa física ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta.</p>
<p>§ 1º Na hipótese de pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional, os valores e o percentual referidos nos incisos II e III deste artigo serão reduzidos em 70% (setenta por cento).</p>	<p>§ 1º Na hipótese de pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional, os valores e o percentual referidos nos incisos II e III deste artigo serão reduzidos em 70% (setenta por cento).</p>
<p>§ 2º Para fins do disposto no inciso I, em relação às pessoas jurídicas que, na últi-</p>	<p>§ 2º Para fins do disposto no inciso I, em relação às pessoas jurídicas que, na últi-</p>

ma declaração, tenham utilizado mais de uma forma de apuração do lucro, ou tenham realizado algum evento de reorganização societária, deverá ser aplicada a multa de que trata a alínea <i>b</i> do inciso I do <i>caput</i> .	ma declaração, tenham utilizado mais de uma forma de apuração do lucro, ou tenham realizado algum evento de reorganização societária, deverá ser aplicada a multa de que trata a alínea <i>b</i> do inciso I do <i>caput</i> .
	§ 3º A multa prevista no inciso I do <i>caput</i> será reduzida à metade, quando a obrigação acessória for cumprida antes de qualquer procedimento de ofício.
	§ 4º Na hipótese de pessoa jurídica de direito público, serão aplicadas as multas previstas na alínea <i>a</i> do inciso I, no inciso II e na alínea <i>b</i> do inciso III.

O art. 16 da Lei n. 9.779/1999 é aquele que autoriza que a Receita Federal institua obrigações acessórias. Este artigo serviu de fundamento para a instituição do Demonstrativo de Apuração da Contribuição para o PIS/Pasep (DAPIS) pela Instrução Normativa RFB n. 365/2003²⁴ e o Demonstrativo de Apuração de Contribuição Sociais (DACON) pela Instrução Normativa RFB n. 387/2004²⁵, ambos antecedentes à EFD-Contribuições. Outrossim, a EFD-Contribuições também foi instituída com fundamento no art. 16 da Lei n. 9.779/1999, conforme estabelecido na Instrução Normativa RFB n. 1.052/2010²⁶ e posteriormente mantido pela Instrução Normativa RFB n. 1.252/2012²⁷. Assim, é possível concluir que, nos termos

²⁴ Instrução Normativa SRF n. 365/2003: “O Secretário da Receita Federal, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, e tendo em vista o disposto no art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e nos arts. 1º ao 11 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, resolve:”

²⁵ Instrução Normativa SRF n. 387/2004: “O Secretário da Receita Federal, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, e tendo em vista o disposto no art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, nos arts. 1º a 11 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nos arts. 1º a 16 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, resolve:”

²⁶ Instrução Normativa RFB n. 1.052/2010: “O Secretário da Receita Federal do Brasil, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 261 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF n. 125, de 4 de março de 2009, e tendo em vista o disposto no art. 11 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com a redação dada pelo art. 72 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, no art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, nos arts. 10 e 11 da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001, no art. 35 da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009, e no Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, resolve:”

²⁷ Instrução Normativa RFB nº 1.252/2012: “O Secretário da Receita Federal do Brasil, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 273 do Regimento Interno da Secretaria da Receita

da legislação, as multas do art. 57 da MP n. 2.158/2001 se aplicam para o descumprimento da EFD-Contribuições, na medida em que todas as declarações foram instituídas com fundamento no art. 16 da Lei n. 9.779/1999.

Vale mencionar que, embora o art. 11 da Lei n. 8.218/1991, na redação da MP n. 2.158/2001, seja citado no preâmbulo da Instrução Normativa que instituiu a EFD-Contribuições e, posteriormente, na Instrução Normativa RFB n. 1.252/2012²⁸, tal inclusão pode ser justificada pelo fato de as normas estabelecerem que a devida apresentação da EFD-Contribuições, nos termos exigidos, “surpriria” e “dispensaria” a obrigação de reapresentar os mesmos documentos caso exigidos pelos fiscos nos termos da Instrução Normativa RFB n. 86/2001, sem prejuízo de guarda dos documentos na forma e nos prazos estabelecidos. Como mencionado acima, esta Instrução Normativa regulamentou a obrigação fiscal exigida pelo art. 11 da Lei n. 8.218/1991 de apresentação dos livros e documentos à Receita Federal caso solicitado.

Em todo o caso, é importante mencionar que o art. 12 da Lei n. 8.218/1991 foi alterado, em 2018, pela Lei n. 13.670/2018, alteração esta que a Receita Federal entende ter modificado por completo o escopo das multas previstas na legislação para estendê-las à EFD-Contribuições, dentre outras declarações²⁹. Apesar de a alteração ter de fato ocorrido, sua significância no ordenamento jurídico é bastante questionável.

Como comentado acima, desde 1991, as multas previstas na Lei em questão estão vinculadas ao descumprimento da obrigação prevista no art. 11. Essa obrigação permanece inalterada desde 2001 e não sofreu alterações em 2018. O *caput* do art. 12 foi tampouco alterado. Com efeito, a Lei n. 13.670/2018 trouxe duas alterações: (1) passou os percentuais das multas, antes escritos por extenso, para números arábicos; (2) introduziu uma hipótese de desconto para empresas que utilizassem o SPED. É o que se pode verificar no quadro comparativo abaixo:

Art. 12 da Lei n. 8.218/1991 – com alterações do art. 72 da MP n. 2.158/2001:	Art. 12 da Lei n. 8.218/1991 – com alterações do art. 13.670/2018:
Art. 12. A <i>inobservância do disposto no artigo precedente</i> acarretará a imposição das seguintes penalidades:	Art. 12. A <i>inobservância do disposto no artigo precedente</i> acarretará a imposição das seguintes penalidades:

Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 587, de 21 de dezembro de 2010, e tendo em vista o disposto no art. 11 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, no art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, nos arts. 10 e 11 da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001, no art. 35 da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009, nos arts. 7º a 9º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, e no Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, resolve:”.

²⁸ Art. 6º da Instrução Normativa RFB n. 1.052/2010 e art. 9º da Instrução Normativa FB n. 1.252/2012.

²⁹ Essa multa é hoje também aplicada à Escrituração Contábil Digital (ECD), por exemplo, e para a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) de empresas que não sejam tributadas pelo regime do lucro real.

I – multa de <i>meio por cento</i> 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;	I – multa equivalente a <i>0,5% (meio por cento)</i> do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração aos que não atenderem aos requisitos para a apresentação dos registros e respectivos arquivos;
II – multa de <i>cinco por cento</i> sobre o valor da operação correspondente, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações solicitadas, <i>limitada a um por cento da receita bruta da pessoa jurídica</i> no período;	II – multa equivalente a <i>5% (cinco por cento)</i> sobre o valor da operação correspondente, <i>limitada a 1% (um por cento) do valor da receita bruta</i> da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações referentes aos registros e respectivos arquivos; e
III – multa equivalente a <i>dois centésimos por cento por dia de atraso</i> , calculada sobre a <i>receita bruta da pessoa jurídica no período</i> , até o <i>máximo de um por cento</i> dessa, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas.	III – multa equivalente a <i>0,02% (dois centésimos por cento) por dia de atraso</i> , calculada sobre a <i>receita bruta da pessoa jurídica no período</i> a que se refere a escrituração, <i>limitada a 1% (um por cento)</i> desta, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos registros e respectivos arquivos.
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.	Parágrafo único. Para as pessoas jurídicas que utilizarem o Sistema Público de Escrituração Digital, as multas de que tratam o <i>caput</i> deste artigo serão reduzidas: I – à metade, quando a obrigação for cumprida após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; e II – à <i>75% (setenta e cinco por cento)</i> , se a obrigação for cumprida no prazo fixado em intimação.

Tal alteração não é suficiente para alterar o âmbito de aplicação das multas e sustentar a sua imposição aos casos de descumprimento da EFD-Contribuições. Resta claro, portanto, que a obrigação vinculada às multas do art. 12 é a obrigação de manter os arquivos à disposição da Receita Federal durante o prazo decenal e apresentá-los à Autoridade Fiscal quando exigidos e não para os casos em que o contribuinte devidamente mantém os seus arquivos, mas, por um lapso, apresenta a EFD-Contribuições extemporaneamente ou com erros e omissões.

Contudo, em que pese a mínima alteração na Lei n. 8.218/1991 em 2018, a Receita Federal tem sustentado a aplicação desta Lei à EFD-Contribuições de forma contraditória há anos, agravando a insegurança jurídica dos contribuintes.

3. Penalidades e (in)segurança jurídica no entendimento das autoridades fiscais

As multas do art. 57 da MP n. 2.158/2001 sempre estiveram vinculadas ao descumprimento das obrigações fiscais instituídas com base no art. 16 da Lei n. 9.779/1999, que serviu de fundamento para a instituição do DAPIS e do DACON e da EFD-Contribuições.

Nesse sentido, as normas reguladoras das duas primeiras declarações traziam que as multas do art. 57 da MP n. 2.158/2001 se aplicavam nos casos de descumprimento das obrigações³⁰. Por outro lado, o art. 7º da referida Instrução Normativa em 2010 que instituiu a EFD-Contribuições também estabelecia que a não apresentação da declaração acarretaria a aplicação de multa no valor R\$ 5.000,00 por mês³¹, o que, como explicitado acima, era a multa prevista no art. 57 da MP n. 2.158/2001.

A Instrução Normativa RFB n. 1.052/2010 foi posteriormente revogada pela Instrução Normativa RFB n. 1.252/2012, a qual, em sua redação original, também trazia expressamente a aplicação da multa de R\$ 5.000 por mês³². Essa interpretação de que as normas da MP n. 2.158/2001 eram aplicáveis foi reiterada pelo Parecer Normativo RFB n. 3/2013.

Aqui cabem alguns comentários sobre este Parecer Normativo. Naquela oportunidade, analisando a alteração da Lei n. 12.766/2012 no art. 57 da Medida Provisória³³ e o art. 12 da Lei n. 8.218/1991, a Receita Federal concluiu que a multa da MP n. 2.158/2001 tinha até então um escopo genérico de aplicação nos casos em que não houvesse qualquer norma específica. Na visão fazendária, a multa passou a ter um escopo específico quando a legislação estabeleceu que as multas eram vinculadas à obrigação de apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital exigidos nos termos do art. 16 da Lei n. 9.779/1999, diferente da previsão antes vigente de obrigações fiscais exigidas nos termos do art. 16 da Lei n. 9.779/1999. Por esse motivo, na visão da Receita Federal, a nova redação da MP n. 2.158/2001 deveria ser incorporada na Instrução Normativa RFB n. 1.052/2010, que disciplinava a EFD-Contribuições³⁴.

É importante destacar que a linguagem empregada pelo Parecer Normativo em alguns trechos parece induzir que as multas do art. 57 da MP n. 2.158/2001

³⁰ Para o DAPIS, art. 4º da Instrução Normativa SRF n. 365/2003. Para o DACON, art. 5º da Instrução Normativa SRF n. 387/2004. Embora as normas não fizessem referência ao artigo em si, sua redação foi reproduzida de forma idêntica nas Instruções Normativas. O art. 57 da MP n. 2.158/2001 também estava previsto no preâmbulo de ambas as Instruções Normativas.

³¹ Art. 7º da Instrução Normativa RFB n. 1.052/2010.

³² Art. 10 da Instrução Normativa RFB n. 1.252/2012.

³³ Que especificou a obrigação de apresentar declaração, demonstrativo ou escrituração digital exigidos nos termos do art. 16 da Lei n. 9.779/1999 em oposição à previsão antes vigente de obrigações fiscais exigidas nos termos do art. 16 da Lei n. 9.779/1999.

³⁴ O mesmo foi afirmado para a Instrução Normativa SRF n. 387/2004, que disciplinava o DACON.

eram novas ou não exigidas pela Receita Federal, o que não se verifica. Embora a Instrução Normativa da EFD-Contribuições e a do DACON de fato demandassem uma atualização, para refletir a nova redação da legislação, o que foi feito em 2013 com a Instrução Normativa RFB n. 1.387/2013³⁵, a regulamentação anterior já exigia as multas previstas na MP n. 2.158/2001 há anos. Portanto, a sua aplicação aos casos de descumprimento da EFD-Contribuições não decorreu da alteração legislativa de 2013.

Outro ponto relevante é que a própria Receita Federal afirmou que, tendo em vista a nova redação do art. 57 da MP n. 2.158/2001, a multa do art. 12 da Lei n. 8.218/1991 aplicar-se-ia apenas aos casos de pessoas jurídicas que não mantêm seus arquivos digitais à disposição da fiscalização de maneira contínua – diferente da situação do contribuinte que possui sua escrituração e apenas não a apresenta ou a apresenta com erros³⁶. Nesse sentido, a autoridade afirmou que a simples não apresentação de documentos, sem a comprovação que faltou a escrituração, não poderia gerar a multa mais gravosa em decorrência do art. 112 do Código Tributário Nacional³⁷. Tal afirmação é relevante, pois, como demonstrado acima, a redação do art. 12 da Lei n. 8.218/1991 não foi alterada de forma a justificar uma mudança de entendimento com relação ao escopo das multas do art. 12, que nunca foram aplicadas pela autoridade fiscal para as obrigações fiscais relativas ao PIS e à Cofins.

Ademais, embora tenha tentado diferenciar o escopo do art. 12 da Lei n. 8.218/1991 e do art. 57 da MP n. 2.158/2001, defendendo a ausência de revogação tácita, a Receita Federal afirmou que a aplicação da Lei n. 8.218/1991 deveria ser coadunar com a nova redação do art. 57 da MP n. 2.158/2001³⁸. Essa afirmação permite induzir que ocorreu a revogação parcial do dispositivo³⁹.

³⁵ Art. 10 da Instrução Normativa RFB n. 1.252/2012 na redação da Instrução Normativa RFB n. 1.387/2013.

³⁶ Nas palavras da Receita Federal: “Caso a fiscalização comprove que a pessoa jurídica não apresentou o demonstrativo ou escrituração digital por não ter escriturado e, concomitantemente, não mantém os arquivos à disposição de maneira contínua à RFB, tal conduta se amolda no aspecto material dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991.”

³⁷ Lei n. 5.172/1966.

³⁸ Nos termos do Parecer: “4.6. Na situação do item 4.5, é importante que a aplicação da multa prevista nos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, se coadune com a distinção dos aspectos materiais dela em relação ao novo art. 57 da MP nº 2158-35, de 2001. A simples não apresentação de documentos sem a comprovação de que faltou a escrituração não pode gerar a multa mais gravosa, mas sim a geral de que trata o novo art. 57 da MP nº 2158-35, de 2001. Havendo dúvidas quanto a esse fato ou não se conseguindo comprová-lo, aplica-se a multa mais benéfica da Lei nº 12.766, de 2012, em decorrência do que determina o art. 112, inciso II, da Lei nº 5.172, de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN)”.

³⁹ Essa revogação tácita veio a ser reconhecida em decisões do Carf. Vide, por exemplo, Acórdãos n. 1103-000.841, de 10 de abril de 2013; Acórdão n. 9303-008.133, de 21 de fevereiro de 2019; e Acórdão n. 9303-007.160, de 10 de julho de 2018.

No entanto, em 2015, a Receita Federal editou o Parecer Normativo Cosit n. 3/2015, alterando as suas conclusões em face da Lei n. 12.783/2013⁴⁰:

- “a) O aspecto material do art. 57 da MP n° 2.158-35, de 2001, na redação dada pela Lei n° 12.783, de 2013, retomou o escopo genérico de sua redação originária, e não contém mais, em seu aspecto material, as infrações relativas à não apresentação de ‘declaração, demonstrativo ou escrituração digital’;
- b) O aspecto material dos arts. 11 e 12 da Lei n° 8.218, de 1991, é deixar de escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal quando exigido o sistema de processamento eletrônico, e não mais se encontra limitado pelo art. 57 da MP n° 2.158-35, de 2001, de modo a abarcar, novamente (tal qual antes da Lei n° 12.766, de 2012), a não apresentação de declaração, demonstrativo ou escrituração digital; [...]”

Na visão da autoridade, o aspecto material das multas do art. 12 da Lei n. 8.218/1991 seria “deixar de escriturar livros ou elaborar documentos”, o que, como mencionado acima, não é o caso. A legislação estabelece que as pessoas jurídicas que utilizam sistemas de processamento para registrar suas atividades, escriturar livros ou elaborar documentos contábeis e fiscais ficam obrigadas a manter os respectivos arquivos à disposição da Receita Federal, de modo que a obrigação exigida pela legislação é a manutenção dos arquivos digitais e sistemas e não a escrituração de livros e documentos.

Ademais, a autoridade sustenta que alteração teria retomado o escopo genérico do art. 57 da MP n. 2.158/2001, de modo a excluir a sua aplicação no caso de declarações, demonstrativos ou escriturações digitais. Contudo, uma vez admitida a revogação parcial do art. 12 da Lei n. 8.218/1991, não é possível a sua restauração pela alteração posterior da MP n. 2.158/2001, pois vedada a repriminção no ordenamento jurídico brasileiro⁴¹.

Em todo o caso, apesar da mudança de entendimento veiculada no Parecer Normativo Cosit n. 3/2015, a Instrução Normativa RFB n. 1.252/2012 e os Guias Práticos expedidos pela Receita Federal continuaram a estabelecer que as multas do art. 57 da MP n. 2.158/2001 eram aplicáveis ao atraso na entrega da EFD-Contribuições ou por sua entrega com omissões ou incorreções. Esse entendimento foi apenas alterado em agosto de 2018, três anos depois, quando a Receita Federal retificou o Guia Prático da EFD-Contribuições⁴². Conforme esclarecido no Manual, em face das alterações da Lei n. 13.670/2018 e o entendimento do Parecer Normativo Cosit n. 3/2015, as multas do art. 12 da Lei n. 8.218/1991 passariam a ser impostas aos casos de descumprimento da EFD-Contribuições.

⁴⁰ Que trouxe de volta a redação original de que as sanções estavam vinculadas às obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei n. 9.779/1999 e não especificamente declarações, demonstrativos ou escriturações exigidos nos termos do art. 16 da Lei n. 9.779/1999.

⁴¹ Art. 2º, § 3º, da LINDB.

⁴² Guia Prático da EFD Contribuições – Versão 1.28: Atualização em 27.11.2018.

É importante destacar que, para a incerteza e insegurança dos contribuintes, até 14 de março de 2019, quando foi publicada a Instrução Normativa RFB n. 1.876/2019, a Instrução Normativa RFB n. 1.252/2012 que disciplinava a EFD-Contribuições manteve a aplicação das multas da Medida Provisória, que é mais benéfica aos contribuintes. Nesse sentido, após aplicar consistentemente as multas do art. 57 da MP n. 2.158/2001 às obrigações acessórias relacionadas com o PIS e a Cofins desde 2002, inclusive com autuações mantidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais⁴³, a Receita Federal manteve atos infralegais contraditórios sobre a sua aplicação até 2019. No pior dos cenários, a Receita Federal deveria exigir, quando muito, a multa prevista no art. 57 da Medida Provisória para todos os fatos geradores ocorridos até 14 de março de 2019.

Tal verificação não afasta, todavia, a conclusão de que tanto a exigência das multas do art. 12 da Lei n. 8.218/1991 quanto a das multas do art. 57 da MP n. 2.158/2001, da maneira como atualmente redigidas, são confiscatórias e desproporcionais.

4. Vedação ao efeito de confisco e proporcionalidade

A multa é espécie de sanção⁴⁴. E como tal exerce tríplex função: (i) punitiva, penalizante de infrações atuais cometidas pelo agente infrator; (ii) reparatória, em que se busca o ressarcimento pelos danos causados pela infração cometida; e (iii) didática (ou preventiva), desincentivando o infrator de novas infrações e incentivando os demais cidadãos ao cumprimento espontâneo do mandamento legal⁴⁵. A imposição de uma multa tributária, modalidade de sanção mais comum na esfera fiscal⁴⁶, somente se justifica diante da ocorrência de um comportamen-

⁴³ No Acórdão n. 2202-008.054, de 11 de março de 2021, em decisão unânime, o Carf manteve a aplicação da multa do art. 57 da MP pela entrega em atraso de EFD-Contribuições de 2013 e 2014, sob o fundamento que a EFD-Contribuições teria sido instituída com fundamento no art. 16 da Lei n. 9.779/1999 e trazia a aplicação da multa em questão. O Carf também proferiu decisão por maioria sobre a matéria no Acórdão n. 1302003.563, de 14 de maio de 2019, ao afirmar que a multa seria devida, pois o fato gerador da multa prevista no art. 57 da MP n. 2.158/2001 seria o cumprimento com incorreções ou omissões de obrigação acessória exigida em conformidade com o art. 16 da Lei n. 9.779/1999, o que seria o caso da EFD-Contribuições. Notem que ambas as decisões se referiam a fatos geradores anteriores às alterações na Lei n. 8.218/1991, de modo que os julgadores não endereçaram a questão sob a eventual alteração em seu escopo.

⁴⁴ Nas palavras de Gordillo como “específica reação do direito ante a violação de um dever jurídico”. Vide GORDILLO, Agustín. *Introducción al derecho administrativo*. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1966, p. 69-70.

⁴⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Sanções tributárias e denúncia espontânea. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo/Fortaleza: Dialética/ICET, 2004, p. 400.

⁴⁶ Sobre o tema de sanções e multas tributárias também: FAJERSZTAJN, Bruno. Multas no direito tributário. *Série Doutrina Tributária* v. XXVII. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2019, p. 78 e ss; MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo/Fortaleza: Dialética/ICET, 2004, p. 09 e ss.

to ilícito do infrator, e é instituída em estrita conformidade com a lesão ao bem jurídico protegido pela norma sancionatória e na medida da culpabilidade do infrator (dimensionada, na seara tributária, já no âmbito legislativo⁴⁷).

Nesse contexto, como bem ilustra Caio Augusto Takano, há uma verdadeira incoerência e desproporção nas sanções pelo descumprimento de deveres instrumentais no âmbito da EFD-Contribuições, notadamente aquelas calculadas com base na receita bruta da pessoa jurídica ou no valor das operações reportadas na declaração⁴⁸.

A imposição de penalidades deve observar a razoabilidade e a proporcionalidade, atentando à indispensável equivalência entre a antijuricidade do suposto ilícito cometido e respectiva penalização. A esse respeito, Celso Antônio Bandeira de Mello⁴⁹ ensina que o princípio da razoabilidade deve nortear todos os atos da Administração, sendo que um ato não se reveste de razoabilidade quando não existiram os fatos nos quais ele se embasou; quando os fatos, embora existentes, não guardarem relação lógica com a medida tomada; quando, mesmo existente alguma coerência relacional, não houver adequada proporção entre uns e outros; ou quando se assentou em argumentos ou premissas, explícitas ou implícitas, que não autorizavam, do ponto de vista lógico, a conclusão deles extraída.

A multa visa à punição e à reeducação do infrator, bem como à prevenção social do cometimento do ilícito e, portanto, não deve ser excessiva, mas necessária para coibir a prática do ilícito. Nessa linha, são controláveis a partir da proporcionalidade entre a conduta e os danos, considerando-se a efetivação de sua tríplice função e a boa-fé dos contribuintes, ainda mais quando patente a terceirização das atividades de fiscalização aos jurisdicionados.

Ou seja, o princípio da razoabilidade deve garantir a perfeita correlação entre a medida tomada e a conduta que se pretende punir ou coibir, sendo “[...] uma faceta que é ínsita à própria legalidade: a lei jamais autorizaria uma atitude de exagero, de megalomania, ou uma autuação desarrazoada, insensata”⁵⁰. Assim, o princípio da proporcionalidade se apresenta como um limite à atuação da Administração Pública, que deve levar em conta a finalidade pública da norma

⁴⁷ Apenas em alguns casos excepcionais é possível a adequação da dosimetria da pena ao caso concreto no Direito Tributário. A legislação estadual paulista (art. 527-A do RICMS/SP) traz um exemplo interessante, no qual a própria lei permitiu que, em infrações em que não implique falta de pagamento de tributo e não esteja comprovado dolo, fraude ou simulação, os órgãos julgadores do Poder Executivo possam reduzir ou relevar a multa aplicada, levando em consideração as circunstâncias do caso concreto e as peculiaridades do contribuinte (por exemplo, seu porte econômico e seus antecedentes fiscais).

⁴⁸ TAKANO, Caio Augusto. *Deveres instrumentais dos contribuintes: fundamentos e limites*. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 223.

⁴⁹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*, 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 46.

⁵⁰ FIGUEIREDO, Lucia Valle (coord.). *Devido processo legal na Administração Pública*. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 109.

que está sendo aplicada, para guardar proporção entre a finalidade e as medidas restritivas. Ou seja, “[...] não é lícito à Administração Pública valer-se de medidas restritivas ou formular exigências aos particulares além daquilo que for estritamente necessário para a realização da finalidade pública almejada”⁵¹.

Confirmando o entendimento exposto acima, o Ministro Celso de Mello do STF considerou confiscatória a penalidade aplicada pelo Estado de Goiás no percentual de 25% sobre o valor da operação.

Como se sabe, o STF em mais de uma oportunidade firmou o entendimento de fortalecer a vedação ao efeito do confisco⁵², prescrita no art. 150, § 4º, da Constituição Federal de 1988⁵³. É importante registrar ainda que existem pelo menos seis temas em sede de repercussão geral no STF relacionados à constitucionalidade de multas fiscais, dois deles já decididos (temas 214 e 872), três ainda aguardando data para julgamento (temas 487, 816⁵⁴ e 863⁵⁵) e um com julgamento iniciado e ainda não concluído (tema 736⁵⁶).

No tema 214⁵⁷, o e. STF reconheceu a constitucionalidade da multa de mora de 20% sobre o valor do tributo recolhido em atraso, por se tratar de valor pro-

⁵¹ FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson Abreu. *Processo administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 64.

⁵² Entre outras, cita-se a ADI n. 551 e o Recurso Extraordinário n. 582.461, da relatoria do Ministro Gilmar Mendes.

⁵³ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] IV – utilizar tributo com efeito de confisco.”

⁵⁴ “Ementa: Recurso Extraordinário. Tributário. ISSQN. Incidência. Industrialização por encomenda. Subitem 14.5 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003. Multa fiscal moratória. Limites. Vedação ao efeito confiscatório. Matéria constitucional. Questões relevantes dos pontos de vista econômico e jurídico. Transcendência de interesses. Repercussão geral reconhecida.” (RE n. 882.461 RG, Rel. Luiz Fux, Tribunal Pleno, j. 21.5.2015, processo eletrônico, *DJe*-112, divulg. 11.6.2015, public. 12.6.2015)

⁵⁵ “Ementa: Recurso Extraordinário. Tributário. Multa fiscal qualificada. Sonegação, fraude e conluio. 150% sobre a totalidade ou diferença do imposto ou contribuição não paga, não recolhida, não declarada ou declarada de forma inexistente (atual § 1º c/c o inciso I do caput do artigo 44 da Lei Federal nº 9.430/1996). Vedação ao efeito confiscatório. Matéria constitucional. Questão relevante dos pontos de vista econômico e jurídico. Transcendência de interesses. Repercussão geral reconhecida.” (RE n. 736.090 RG, Rel. Luiz Fux, Tribunal Pleno, j. 29.10.2015, processo eletrônico, *DJe*-240, divulg. 26.11.2015, public. 27.11.2015)

⁵⁶ “Ementa: Constitucional. Processo administrativo tributário. Indeferimento de pedidos de ressarcimento, restituição ou compensação de tributos. Multas. Incidência *ex lege*. Suposto conflito com o art. 5º, XXXIV. Repercussão geral reconhecida. I – A matéria constitucional versada neste recurso consiste na análise da constitucionalidade dos §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pelo art. 62 da Lei nº 12.249/2010. II – Questão constitucional que ultrapassa os limites subjetivos *ad causa*, por possuir relevância econômica e jurídica. III – Repercussão geral reconhecida.” (RE n. 796.939 RG, Rel. Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, j. 29.5.2014, processo eletrônico, *DJe*-120, divulg. 20.6.2014, public. 23.6.2014)

⁵⁷ “1. Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Taxa Selic. Incidência para atualização de débitos tributários. Legitimidade. Inexistência de violação aos princípios da legalidade e da anterioridade. Necessidade de adoção de critério isonômico. No julgamento da ADI 2.214, Rel. Min.

porcional, enquanto no tema 872⁵⁸, julgado em 25 de agosto de 2020, reconheceu a constitucionalidade da multa de 2% a 20% sobre o valor do imposto que deveria ter sido informado no caso de DCTFs entregues em atraso.

Nesse julgamento, o relator Ministro Marco Aurélio indicava como critérios indicativos da ausência de confisco identificados na jurisprudência do e. STF: (i) a multa não pode ser superior ao tributo devido (ADI n. 551 e AI no RE n. 833.106); e (ii) o percentual da multa é *notadamente* inferior à dívida (RE n. 582.461). Ademais, comparando a referida multa à multa de mora computada à taxa de 0,33% ao dia, limitada a 20%, entendeu que é proporcional a penalidade, haja vista que a DCTF é o principal e mais importante instrumento de autolancamento de tributos federais, constituindo créditos tributários, e o STF já teria declarado constitucional no passado a multa de 20% sobre o valor dos tributos⁵⁹.

Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, DJ 19.4.2002, ao apreciar o tema, esta Corte assentou que a medida traduz rigorosa igualdade de tratamento entre contribuinte e fisco e que não se trata de imposição tributária. 3. ICMS. Inclusão do montante do tributo em sua própria base de cálculo. Constitucionalidade. Precedentes. A base de cálculo do ICMS, definida como o valor da operação da circulação de mercadorias (art. 155, II, da CF/1988, c/c arts. 2º, I, e 8º, I, da LC 87/1996), inclui o próprio montante do ICMS incidente, pois ele faz parte da importância paga pelo comprador e recebida pelo vendedor na operação. A Emenda Constitucional nº 33, de 2001, inseriu a alínea 'i' no inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, para fazer constar que cabe à lei complementar 'fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço'. Ora, se o texto dispõe que o ICMS deve ser calculado com o montante do imposto inserido em sua própria base de cálculo também na importação de bens, naturalmente a interpretação que há de ser feita é que o imposto já era calculado dessa forma em relação às operações internas. Com a alteração constitucional a Lei Complementar ficou autorizada a dar tratamento isonômico na determinação da base de cálculo entre as operações ou prestações internas com as importações do exterior, de modo que o ICMS será calculado 'por dentro' em ambos os casos. 4. Multa moratória. Patamar de 20%. Razoabilidade. Inexistência de efeito confiscatório. Precedentes. A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento). 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento." (RE n. 582.461, Rel. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, j. 18.5.2011, repercussão geral, mérito, *DJe*-158, divulg. 17.8.2011, public. 18.8.2011, ement. v. 2568-02, p. 177)

⁵⁸ "Tributário – obrigação acessória – descumprimento – multa – Lei nº 10.426/2002. Revela-se constitucional a sanção prevista no artigo 7º, inciso II, da Lei nº 10.426/2002, ante a ausência de ofensa aos princípios da proporcionalidade e da vedação de tributo com efeito confiscatório." (RE n. 606.010, Rel. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, j. 12.11.2020, processo eletrônico, *DJe*-271, divulg. 12.11.2020, public. 13.11.2020).

⁵⁹ Nas palavras do Ministro: "A DCTF surge como principal obrigação tributária acessória no âmbito federal, sendo indispensável para o cruzamento automático de dados e o início do lançamento de ofício pela fiscalização. Com a entrega, constitui-se o crédito tributário, de modo que o pagamento intempestivo impede emissão de certidão negativa e acarreta o encaminhamento para inscrição em dívida ativa, seguido de cobrança administrativa e judicial por parte da Procurado-

Já para o Ministro Facchin, no mesmo julgamento, a modernização da fiscalização, com a possibilidade de cruzamento entre diversas obrigações acessórias “[...] torna prescindível a imposição de multa com nítido caráter confiscatório a constranger o contribuinte prestar informações que a SRF já dispõe considerando todo o sistema de escrituração digital que vigora”. Por tal razão sustenta o ministro que:

“Em um juízo de proporcionalidade em sentido estrito o ônus imposto ao contribuinte, ante eventual inobservância da entrega da DCTF nos termos legais, é, em muito, desproporcional, ao bônus da SRF que já dispõe, ainda que por outros meios, de recursos informacionais para proceder ao lançamento tributário.”

Verifica-se assim a dificuldade na aferição da proporcionalidade da multa, e quais critérios deveriam ser utilizados. Serão tais critérios replicados na resolução do tema 487, em que se discute a constitucionalidade das multas isoladas por descumprimento de deveres instrumentais fixada em percentuais sobre valores de operações que não geraram crédito tributário ao fisco?

Todavia, é importante registrar que, se o principal e mais importante instrumento de autolancamento de tributos federais comporta multa de 2% a 20% sobre o valor do imposto declarado, não se pode admitir que outras multas em semelhantes situações alcancem esse patamar, sob o risco de ofensa à própria proporcionalidade. Da mesma forma, não se deve admitir multas mais gravosas para obrigações que não exerçam tal relevância no ordenamento jurídico, ainda mais se existirem outros meios para que as autoridades fiscais alcancem o mesmo objetivo fiscalizatório.

Não parece guardar qualquer proporcionalidade multas de 1% sobre o valor da receita bruta da pessoa jurídica por 50 dias de atraso em declarações que sequer constituem débitos tributários, mas tão somente facilitam a atividade fiscalizatória, como é o caso da EFD-Contribuições. Outrossim, não há proporcionalidade ou razoabilidade em multas estabelecidas em percentuais de 3% ou 5% sobre o valor de operações não informadas, especialmente se tais informações puderem ser obtidas por outros meios.

Ainda que seja difícil precisar o limite da proporcionalidade de uma sanção, é patente que uma sanção é confiscatória quando se nota que, por exemplo, um contribuinte que apura o PIS e Cofins sob a sistemática cumulativa, paga 0,65% de PIS e 1% de multa sobre o valor de sua receita bruta por não ter preenchido as informações sobre a sua base de cálculo na EFD-Contribuições (ou atrasado 50 dias na sua entrega), ainda mais considerando que a própria Receita Federal po-

ria-Geral da Fazenda Nacional – consequências não verificadas se ausente o documento. Diante disso, o desvalor das condutas afigura-se ao menos equivalente”.

ALMEIDA, Dora; PRZEPIORKA, Michell; TEODOROVICZ, Jeferson. O Custo Adicional do *Compliance* Tributário: as Multas pelo Descumprimento de Obrigações Acessórias.

Revista Direito Tributário Atual nº 50. ano 40. p. 477-501. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2022.

deria confirmar o valor da receita da empresa pela sua ECD, ECF e por todos os livros de apuração de ICMS e de ISS.

Ressalta-se finalmente, em caráter informativo, que a questão também é objeto de preocupação do Poder Legislativo. Tramitam pelo menos três projetos de lei que propõem redações “não confiscatórias” para as multas da Lei n. 8.218/1991 e da MP n. 2.158/2001⁶⁰.

5. Conclusões

Atualmente, o contribuinte exerce importante papel na fiscalização e no controle de conformidade tributária, com o atendimento de inúmeras obrigações acessórias. Seu descumprimento integral ou parcial implica severas consequências aos contribuintes (intérpretes primários da legislação) que se sujeitam ao controle secundário da administração tributária, inclusive com a aplicação de multas não raramente elevadas.

Por essa razão, deve ser preservada a boa-fé dos contribuintes no escalonamento das sanções, em linha com a jurisprudência do e. Superior Tribunal de Justiça⁶¹. Isso, além da lesão ao bem jurídico tutelado, o reconhecimento da culpabilidade é importante vetor à aplicação de sanções tributárias. Ademais, o contribuinte deve saber de antemão a sanção ao qual estará sujeito em caso de descumprimento de qualquer mandamento legal, em atendimento ao viés de previsibilidade da segurança jurídica.

No cenário atual, verifica-se que a fiscalização tem alterado seu próprio entendimento acerca de qual a penalidade aplicar, sem qualquer motivação e a despeito de qualquer alteração no quadro normativo sancionatório aplicável. A existência de dois dispositivos prescrevendo multas sobre o descumprimento de obrigações acessórias dificulta inclusive a acusação fiscal por parte do agente de fiscalização responsável pelo enquadramento nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional.

Nesses casos, é importante que a penalidade esteja adequada aos mandamentos e aos limites prescritos na Constituição Federal, mormente a vedação ao efeito do confisco e ao princípio da proporcionalidade, que, hoje, em linha com a jurisprudência do e. STF, parece estar limitada ao patamar de 20% do imposto devido.

⁶⁰ O PL n. 1.203/2019 limita a multa da MP n. 2.158/2001 por apresentação extemporânea ao valor de R\$ 25.000,00 no caso de entidades imunes. De outro lado, o PL n. 3.244/2012: introduz escalonamento conforme a receita para as multas da MP n. 2.158/2001, ainda limitada ao valor de R\$ 1.500,00 por mês de atraso para entidades com receita maior do que R\$ 48M. Por fim, o PL n. 7.544/2010: limita a multa da Lei n. 8.218/1991 a R\$ 100.000,00 para apresentação em atraso.

⁶¹ O Superior Tribunal de Justiça tem, de fato, afastado a responsabilidade por infrações tributárias quando se verifica a ausência de culpa pelo contribuinte, principalmente nos casos em que sua boa-fé está constatada nos autos.

Referências bibliográficas

- AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. *Compliance* e a implementação de deveres instrumentais. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Compliance no direito tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.
- DIAS, Karem Jureidini; PRZEPIORKA, Michell. *Compliance* em tempos de pandemia e as relações de cooperação e boa-fé. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva (org.). *Compliance no direito tributário*. 1. ed. São Paulo: RT, 2020. v. 7.
- DIAS, Karem Jureidini; SILVEIRA, Francisco Secaf Alves. O *compliance* e o exercício da fiscalização tributária. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Compliance no direito tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.
- FAJERSZTAJN, Bruno. Multas no direito tributário. *Série Doutrina Tributária* v. XXVII. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2019.
- FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson Abreu. *Processo administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2002.
- FIESP. O peso da burocracia tributária na indústria de transformação. Departamento de Competitividade e Tecnologia, março de 2019. Disponível em: <http://joserobertoafonso.com.br/attachment/197773>. Acesso em: 2 jul. 2021.
- FIGUEIREDO, Lucia Valle (coord.). *Devido processo legal na Administração Pública*. São Paulo: Max Limonad, 2001.
- GORDILLO, Agustín. *Introducción al derecho administrativo*. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1966.
- LAPATZA, José Juan Ferreiro. La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativo. *Revista Española de Derecho Financiero* n. 37. Madrid: Civitas, 1983.
- MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética/ICET, 2004.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Sanções tributárias e denúncia espontânea. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Sanções administrativas tributárias*. Fortaleza: Dialética/ICET, 2004.
- PISCITELLI, Tathiane. *Compliance* das normas tributárias: como evoluímos e para onde ainda devemos ir? In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Compliance no direito tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.
- PRICEWATERHOUSE COOPERS – WORLD BANK/IFC. Paying taxes 2020: the changing landscape of tax policy and administration across 190 economies. Disponível em: <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2020.pdf>. Acesso em: 6 jul. 2021.
- SANTOS, Cleônimo. *Compliance fiscal e tributário*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2019.

- SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. *Compliance tributário como política pública: a função protetiva do lançamento e a culpabilidade no sistema de multas*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva (coord.). *Compliance no direito tributário*. 1. ed. São Paulo: RT, 2020. v. 7.
- TAKANO, Caio Augusto. *Deveres instrumentais dos contribuintes: fundamentos e limites*. São Paulo: Quartier Latin, 2017.
- TAVARES, Daniela Pessoa; DOMINGUES, Rodrigo Rabeca. *FATCA e CRS. Enquadramento, regimes jurídicos e legislação complementar*. Coimbra: Almedina, 2017.