



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10923.720107/2019-38
ACÓRDÃO	1201-007.596 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TEKNIZA INDUSTRIA METALURGICA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2015

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. CRÉDITO INEXISTENTE. FALSIDADE. MULTA ISOLADA.

A declaração de compensação transmitida com crédito materialmente falso, sem lastro nas obrigações acessórias do contribuinte e sem confirmação pela fonte pagadora indicada, sujeita o declarante à multa isolada prevista no art. 18, § 2º, da Lei nº 10.833/2003.

MULTA ISOLADA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO FALSA. DOLO ESPECÍFICO. DESNECESSIDADE.

A aplicação da multa isolada por falsidade em declaração de compensação exige a comprovação objetiva da falsidade do crédito informado, independentemente da demonstração autônoma de dolo específico.

MULTA AGRAVADA. ART. 44, § 1º, DA LEI Nº 9.430/1996. NECESSIDADE DE EFETIVO EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO. INSUFICIÊNCIA DO MERO SILÊNCIO DO CONTRIBUINTE.

A agravante prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996 pressupõe demonstração de conduta concretamente apta a dificultar, retardar ou comprometer o regular exercício da atividade fiscalizatória, não bastando, para sua incidência, a simples silêncio do contribuinte às intimações expedidas pela autoridade administrativa. No âmbito da compensação tributária, o dever de comprovar a liquidez e certeza do crédito informado em DCOMP recai sobre o próprio sujeito passivo, de modo que sua inércia ordinariamente prejudica a própria pretensão compensatória, e não a atividade investigativa da Administração Tributária.

MULTA ISOLADA. PERCENTUAL DE 150%. PRECEDENTES DO STF. TEMAS 863 E 487. INAPLICABILIDADE.

Não se reduz a multa isolada prevista no art. 18, § 2º, da Lei nº 10.833/2003 com fundamento nos Temas 863 e 487 do STF, quando ausente identidade entre as matérias neles decididas e a penalidade específica aplicada à declaração de compensação falsa.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIO-ADMINISTRADOR. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO DE ATUAÇÃO PESSOAL E CONSCIENTE NA INFRAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE RESPONSABILIZAÇÃO FUNDADA APENAS NA POSIÇÃO SOCIETÁRIA.

A responsabilização pessoal do sócio-administrador exige demonstração concreta de que o gestor, no exercício de poderes de administração, praticou ato com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto, mantendo relação causal com a infração tributária apurada.

A simples condição de sócio ou administrador, desacompanhada da individualização de conduta específica, não constitui fundamento suficiente para a imputação de responsabilidade pessoal, conforme orientação consolidada na Súmula nº 430 do STJ.

Não se admite responsabilização construída exclusivamente a partir da posição ocupada pelo indivíduo na estrutura societária, sem demonstração de efetiva participação na prática do ilícito ou de assunção consciente do risco de sua ocorrência.

Ausentes elementos probatórios aptos a demonstrar dolo direto, dolo eventual ou cegueira deliberada, não se configuram os standards mínimos necessários à responsabilização pessoal prevista no art. 135, III, do CTN.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para: (1) por unanimidade de votos, cancelar o agravamento da multa e afastar a sujeição passiva solidária; e (2) por maioria de votos, manter a multa isolada no percentual de 150%, vencidos o Relator, que votou por reduzi-la a 100%, e o Conselheiro Lucas Issa Halah, que votou por exonerá-la. Designada a Conselheira Isabelle Resende Alves Rocha para redigir o voto vencedor.

Assinado Digitalmente

Renato Rodrigues Gomes – Relator

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha – Redatora designada

Assinado Digitalmente

Nilton Costa Simões – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Marcelo Antonio Biancardi, Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Nilton Costa Simoes.

RELATÓRIO

Cuida-se de Auto de Infração lavrado em face da pessoa jurídica Tekniza Indústria Metalúrgica LTDA., por meio do qual a Delegacia da Receita Federal do Brasil em São Bernardo do Campo promoveu a constituição de multa isolada no montante de R\$ 842.192,64 (oitocentos e quarenta e dois mil, cento e noventa e dois reais e sessenta e quatro centavos):

DCOMP	DÉBITO COMPENSADO	MULTA APLICADA 225%
DCOMP 3127	R\$ 315.371,39	R\$ 709.585,63
DCOMP 6419	R\$ 58.936,45	R\$ 132.607,01
TOTAL (R\$)	R\$ 374.307,84	R\$ 842.192,64

Consta do relatório fiscal que a aplicação da penalidade decorre da não homologação das DCOMP nº 21165.24500.210716.1.3.02-3127 e nº 31763.17061.290716.1.3.02-6419, transmitidas pela contribuinte com fundamento em suposto crédito de saldo negativo de IRPJ do 4º trimestre de 2015.

A fiscalização informa que o crédito utilizado no encontro de contas seria inexistente, circunstância que evidenciaria, no entendimento fazendário, a utilização deliberada de crédito fictício para viabilizar compensações tributárias indevidas.

Tal conclusão foi construída a partir das informações prestadas pela instituição financeira indicada como fonte pagadora, a qual teria informado inexistirem retenções de IRRF em favor da contribuinte. Além disso, a análise das obrigações acessórias transmitidas pela própria Recorrente teria revelado situação incompatível com a existência de saldo negativo de IRPJ, apontando imposto a pagar no valor de R\$ 12.050,33.

No curso do procedimento fiscal, a contribuinte foi intimada em três oportunidades para esclarecer as inconsistências identificadas e apresentar documentação comprobatória das supostas retenções de imposto de renda na fonte que teriam lastreado os créditos informados nas declarações de compensação.

Segundo registrado pela autoridade lançadora, a contribuinte permaneceu inerte, deixando de apresentar resposta ou documentação apta a demonstrar a efetiva existência das retenções declaradas e, por consequência, a legitimidade dos créditos utilizados nas compensações.

Diante desse quadro probatório, a fiscalização reputou configurada hipótese de fraude, ao fundamento de que a contribuinte teria inserido créditos fictícios nas DCOMP's com o propósito de promover compensações indevidas.

Com base nessa premissa, foi aplicada multa isolada qualificada no percentual de 150% sobre os débitos indevidamente compensados, posteriormente agravada para 225% em razão do não atendimento às intimações regularmente expedidas no curso da ação fiscal.

A autoridade fiscal promoveu, ainda, a extensão da sujeição passiva aos sócios-administradores da pessoa jurídica, Srs. Erivaldo José Costa Sampaio, Eraldo Costa Sampaio e Fernando Costa Sampaio, atribuindo-lhes responsabilidade solidária sob o fundamento de que teriam participado da prática dos atos reputados irregulares relacionados às compensações objeto da autuação.

Também foi incluído no polo passivo o Sr. Odair Ribeiro da Silva, na condição de terceiro interessado, em razão de ter sido identificado, segundo a narrativa fiscal, que certificado digital vinculado ao seu nome foi utilizado na transmissão das DCOMP contendo as informações consideradas inverídicas pela fiscalização, circunstância que, em tese, evidenciaria sua vinculação aos fatos apurados no procedimento fiscal.

Na impugnação administrativa apresentada em litisconsórcio pela pessoa jurídica autuada e pelos sócios incluídos no polo passivo, foi suscitada, em caráter preliminar, a exclusão da responsabilidade atribuída aos corresponsáveis, ao argumento de que a autoridade fiscal não teria demonstrado a presença dos pressupostos jurídicos necessários à imputação da responsabilidade solidária pretendida.

No mérito, os recorrentes requereram a decretação de nulidade do Auto de Infração vinculado ao processo nº 10923.720107/2019-38. Em síntese, defendem que o ato de lançamento não teria observado os pressupostos formais e materiais necessários à adequada

constituição do crédito tributário, circunstância que, em sua compreensão, acarretaria a invalidade da exigência fiscal desde a origem.

A matéria foi apreciada pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP, que concluiu pela improcedência da impugnação administrativa apresentada. Transcrevo, a seguir, a ementa do Acórdão recorrido:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 21/07/2016

NULIDADE. INOCORRÊNCIA. Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOUTRINA E JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS. As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e as judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, bem como os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

MULTA. ALEGAÇÃO DE CONFISCO. Não pode ser inquinado pela alegação de confisco o lançamento que atendeu aos preceitos legalmente estabelecidos e exigiu multa qualificada e agravada de 225%, pela compensação ilegal de tributos. No que tange, ainda, à invocação da figura do confisco, refoge à competência da Autoridade Administrativa a apreciação e a decisão de questões que versem sobre a constitucionalidade de atos legais, salvo se já houver decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo. SÚMULA CARF Nº 2.

VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS (NÃO CONFISCO E PROPORCIONALIDADE). ARGUIÇÃO. INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. VEDAÇÃO DE APRECIACÃO DE DIVERGÊNCIA DE NATUREZA CONSTITUCIONAL. SÚMULA CARF Nº 2. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento apreciar violação a princípios constitucionais e afastar a aplicação, ou deixar de observar lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, cujo reconhecimento encontra-se na esfera de competência do Poder Judiciário.

ADMINISTRADOR. RESPONSABILIZAÇÃO POR ATOS PRATICADOS COM INFRAÇÃO À LEI. POSSIBILIDADE. A responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN reclama, no caso de falsidade em DCOMP não homologada, a presença de dois requisitos: a) que a pessoa responsabilizada se qualifique como diretor, gerente ou representante da empresa contribuinte ao tempo da apresentação das DCOMP não homologadas; e b) que os créditos indevidamente compensados decorram de atos praticados pelo administrador com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 21/07/2016

JUNTADA POSTERIOR DE PROVAS. PRECLUSÃO. Nos termos do que dispõe o Processo Administrativo Fiscal, a juntada de documentos probatórios deverá ser

feita por ocasião da impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em momento posterior, salvo nos casos expressamente previstos no PAF.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ODAIR RIBEIRO DA SILVA. REVELIA. Não tendo o responsável solidário, Sr. Odair Ribeiro da Silva, apresentado impugnação, deve ser considerado revel.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 21/07/2016

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. NÃO HOMOLOGAÇÃO. LANÇAMENTO DE MULTA ISOLADA. POSSIBILIDADE. Trata-se de Despacho Decisório que não homologou compensações implementadas pelo sujeito passivo, com trânsito administrativo, face a não-apresentação de manifestação de inconformidade. Apresentada manifestação de inconformidade contra a não-homologação das compensações, a exigibilidade da multa isolada fica suspensa, ainda que o lançamento desta não seja impugnado. Significa dizer que a Autoridade fiscal não fica impedida de realizar o lançamento, pois o que se suspende é a cobrança do crédito (exigibilidade) e não a possibilidade de constituí-lo. E não poderia ser diferente, pois se a suspensão da exigibilidade fosse causa impeditiva do lançamento haveria a possibilidade de o Fisco ver esvair-se o prazo para constituição de seu crédito, que possivelmente seria fulminado pela decadência. O lançamento está dentro da legalidade.

COMPENSAÇÃO NÃO-HOMOLOGADA. FALSIDADE. MULTA ISOLADA. QUALIFICAÇÃO. CABIMENTO. Cabe a imposição de multa isolada qualificada no percentual de 150% em razão da não-homologação de compensação quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo contribuinte. A imposição da multa isolada neste percentual está em harmonia com o art. 18, § 2º, da Lei nº 10.833, de 2003, devendo incidir sobre a totalidade dos débitos indevidamente compensados, sendo inviável, na esfera administrativa, desconsiderar norma federal expressa em face de um suposto caráter confiscatório da penalidade aplicada.

MULTA AGRAVADA. FATO GERADOR. INTIMAÇÃO PARA PRESTAR ESCLARECIMENTOS. NÃO ATENDIMENTO. O fato gerador do agravamento da multa isolada é o não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos. Prestar esclarecimentos significa justificar de forma convincente determinada situação de fato ou de direito.

MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL. LEGALIDADE. SUBSTITUIÇÃO POR MULTA DE 20%. IMPOSSIBILIDADE. Os percentuais da multa de ofício, exigível em lançamento de ofício, são determinados expressamente em lei, descabendo a substituição por multa em patamar diverso (20%).

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.

O órgão julgador decidiu: i) julgar improcedente a impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário exigido; ii) conservar as responsabilidades solidárias atribuídas aos sócios-administradores; iii) considerar revel o responsável solidário Sr. Odair Ribeiro da Silva; e iv) rejeitar o pedido de redução da multa isolada ao percentual de 20%, formulado sob alegação de confisco e desproporcionalidade com fundamento na Súmula CARF nº 2.

Inconformadas com o desfecho do julgamento de primeira instância, a contribuinte e os responsáveis solidários interpuseram Recurso Voluntário, requerendo a reforma integral da decisão. Para tanto, formulam os seguintes argumentos:

- **Nulidade do lançamento:** Sustentam que o fato gerador da multa isolada pressupõe a existência de despacho decisório de não homologação da compensação declarada, circunstância que, segundo alegam, não teria sido demonstrada nos autos;
- **Cancelamento da multa isolada agravada:** Argumentam que os recorrentes não poderiam ser responsabilizados por atos praticados por terceiros contratados para gerir assuntos tributários da empresa, inexistindo elementos aptos a caracterizar inércia deliberada ou má-fé que justificassem o agravamento da penalidade para o percentual de 225%;
- **Ausência de responsabilidade solidária:** Defendem que os sócios incluídos no polo passivo não incorreram em nenhuma das hipóteses legalmente previstas para imputação de responsabilidade solidária em relação à infração apurada;
- **Caráter confiscatório da multa aplicada:** Sustentam que a penalidade fixada no valor de R\$ 842.192,64 configuraria violação aos princípios constitucionais do não confisco e da proporcionalidade.

Regularmente redistribuído o feito à minha relatoria, passo à análise da controvérsia devolvida a este Conselho, submetendo o presente voto à apreciação deste Colegiado.

Em síntese, este é o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Renato Rodrigues Gomes**, Relator.

Admissibilidade dos Recurso Voluntário:

O recurso voluntário foi interposto tempestivamente e preenche os demais requisitos para sua admissibilidade. Por isso, passo ao seu conhecimento.

Delimitação do objeto da lide:

A controvérsia devolvida a este Colegiado restringe-se à análise da exigência da multa isolada qualificada e agravada ao percentual de 225%, aplicada em razão da não homologação das declarações de compensação transmitidas com créditos reputados falsos pela fiscalização, bem como à responsabilização solidária atribuída aos sócios-administradores.

Nesse contexto, não cabe rediscutir a existência, liquidez ou certeza do alegado crédito de saldo negativo de IRPJ utilizado nas compensações, uma vez que tal matéria já foi objeto de apreciação em procedimento próprio e não integra os limites objetivos da presente controvérsia.

Admitir a reabertura dessa discussão implicaria ampliar indevidamente o objeto do presente julgamento, reintroduzindo matéria já superada e comprometendo a estabilidade e a racionalidade do processo administrativo fiscal.

Do pedido de cancelamento da multa isolada qualificada:

Ao examinar o capítulo do Recurso Voluntário destinado à discussão acerca da validade da multa aplicada, verifico que os recorrentes apresentaram múltiplas linhas argumentativas voltadas ao afastamento da penalidade exigida pela autoridade fiscal.

Todavia, embora estruturadas sob diferentes enfoques, constato que tais alegações se reconduzem a uma premissa comum: a de que a sanção não poderia subsistir porque os recorrentes não teriam praticado as condutas descritas pela legislação tributária como aptas a autorizar a imposição da multa.

Pois bem. A Teoria Geral do Direito há muito reconhece que a sanção jurídica representa mecanismo institucional de reação do ordenamento à prática de condutas consideradas ilícitas. Sua validade, contudo, não decorre exclusivamente da previsão abstrata em lei, exigindo também correspondência material entre a natureza da infração praticada, o bem jurídico protegido e a intensidade da resposta estatal legitimamente autorizada.

Essa premissa adquire especial relevo no âmbito do direito tributário sancionador. A aplicação de multa qualificada ou agravada não pode resultar da simples constatação da infração tributária em sentido genérico, exigindo, para além da ocorrência do ilícito, a demonstração concreta de circunstâncias qualificadoras ou agravantes aptas a justificar o recrudesimento da resposta sancionatória.

A intensidade da penalidade deve, portanto, guardar correspondência com a gravidade concretamente demonstrada da conduta praticada e com o nível de proteção ao bem

jurídico tutelado pela norma sancionadora, sob pena de comprometimento da racionalidade e da coerência interna do sistema sancionador tributário.

A controvérsia submetida à apreciação deste Colegiado possui como eixo central a legitimidade da aplicação da multa isolada qualificada prevista no § 2º do art. 18 da Lei nº 10.833/03, em decorrência da não homologação das DCOMP nº 21165.24500.210716.1.3.02-3127 e nº 31763.17061.290716.1.3.02-6419, transmitidas pela contribuinte com fundamento em supostos créditos de saldo negativo de IRPJ relativos ao 4º trimestre de 2015.

Para adequada compreensão da controvérsia, reputo necessário delimitar o campo de incidência das penalidades relacionadas à não homologação de compensações tributárias. Para tanto, adoto como ponto de partida a disciplina geral aplicável à matéria:

Lei nº 9.430/1996

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 17. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pela sujeito passivo.

Como se nota, a legislação federal confere ao contribuinte a faculdade de utilizar créditos regularmente apurados perante a Administração Tributária para compensação com débitos próprios relativos a tributos administrados pela Receita Federal do Brasil.

Para operacionalização desse mecanismo, o contribuinte transmite a declaração de compensação por meio do sistema PER/DCOMP, formalizando o encontro de contas entre créditos e débitos tributários, ficando a compensação sujeita à posterior análise da Administração Tributária no prazo legal de cinco anos.

Dentro desse contexto, entendo que o sistema legal de compensação foi estruturado em ambiente de confiança e boa-fé recíproca entre Fisco e contribuinte, na medida em que o ordenamento permite a utilização imediata da compensação como modalidade de extinção do crédito tributário, independentemente de prévia autorização da Administração Tributária.

A confiança conferida pelo sistema legal ao sujeito passivo traz consigo correspondente dever de responsabilidade na utilização dos créditos informados à Administração Tributária. Justamente para preservar a seriedade do sistema e evitar que a DCOMP seja utilizada apenas como mecanismo de postergação do pagamento de tributos, a legislação estabeleceu

multa isolada de 50% sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada.

Partindo da premissa central desta decisão, segundo a qual a intensidade da resposta sancionatória deve guardar correspondência com a gravidade e a reprovabilidade da conduta praticada, observo que o § 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/1996 exclui expressamente de seu campo de incidência as hipóteses em que a declaração apresentada pelo sujeito passivo seja considerada falsa.

A ressalva final constante do § 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/1996 revela, de forma inequívoca, que o legislador restringiu o campo de incidência da penalidade ali prevista às hipóteses de compensação indevida, não abrangendo situações em que a declaração compensatória se encontre fundada em elementos falsos.

É precisamente nesse contexto que se insere a multa prevista no § 2º do art. 18 da Lei nº 10.833/03. A penalidade aqui disciplinada possui campo de incidência mais restrito e qualitativamente mais gravoso, exigindo, para sua configuração, circunstância adicional de especial reprovabilidade, consubstanciada na utilização de declaração falsa como instrumento destinado a viabilizar a compensação tributária:

Lei nº 10.833/2003

Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão de não-homologação da compensação quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

§ 2º A multa isolada a que se refere o caput deste artigo será aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.

Lei nº 9.430/1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - De 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

Aqui, o desvalor jurídico da conduta não se esgota na inexistência do crédito utilizado na compensação. Reside, sobretudo, na violação da confiança mínima de veracidade que sustenta o sistema declaratório e torna operacional o próprio regime de compensação tributária.

A falsidade apta a produzir repercussões no campo do Direito Tributário Sancionador exige mais do que a simples inexatidão objetiva da informação declarada. Sua configuração pressupõe desconformidade consciente entre a realidade fática e os dados apresentados à Administração Tributária, acompanhada de elemento subjetivo qualificado consistente na ciência da inveracidade da informação e na deliberada apresentação dessa informação como se verdadeira fosse.

Sob essa perspectiva, entendo que a aplicação das penalidades envolvendo o sistema de compensação deve observar a seguinte gradação:

a) Multa isolada (art. 74, § 17, da Lei nº 9.430/1996): Incide quando a glosa da compensação decorrer de vícios objetivos, deficiências probatórias ou divergências técnico-jurídicas acerca da existência, liquidez ou certeza do crédito compensável. A conduta do contribuinte, embora possa revelar pretensão creditória improcedente, permanece situada no campo da compensação não homologada;

b) Multa qualificada (art. 18, § 2º, da Lei nº 10.833/2003): Incide quando a compensação estiver lastreada em falsidade material ou ideológica, exigindo elemento subjetivo qualificado, consistente na ciência da inveracidade das informações declaradas e na sua deliberada apresentação como verdadeiras. A partir desse momento, a controvérsia deixa de se situar apenas no campo da improcedência do crédito e passa a envolver a introdução de informação inverídica no sistema de compensação tributária.

Com base nessas premissas, de pronto, entendo que a alegação dos Recorrentes de inexistência de conduta apta a justificar a penalidade aplicada não comporta acolhimento. A análise dos autos demonstra que o Despacho Decisório DRF/SBC/SEORT nº 130/2019, acostado às e-fls. 55/58, indeferiu o crédito pleiteado pela contribuinte e, por consequência lógica, deixou de homologar as compensações por ela realizadas.

Verifico, ainda, que a contribuinte Tekniza Indústria foi regularmente cientificada do Despacho Decisório em 30/05/2019 e, não obstante a ciência inequívoca do ato administrativo, deixou de apresentar impugnação contra o indeferimento do crédito pleiteado. A ausência de provocação da instância contenciosa fez com que a decisão se torne definitiva, estabilizando a conclusão quanto à inexistência do direito creditório invocado pela contribuinte.

Quanto ao elemento subjetivo da conduta, entendo que os elementos constantes dos autos revelam quadro probatório suficientemente consistente para sustentar a conclusão de falsidade da declaração apresentada. A relevância jurídica da conduta não se extrai apenas da ausência de comprovação do crédito, mas da postura assumida pela contribuinte diante das reiteradas oportunidades que lhe foram conferidas para esclarecer as inconsistências identificadas pela Administração Tributária.

A contribuinte foi intimada em três oportunidades distintas para apresentar documentação comprobatória do crédito informado e esclarecer as divergências apontadas pela fiscalização. Ainda assim, optou por permanecer silente, sem oferecer qualquer justificativa minimamente idônea apta a conferir plausibilidade à existência do direito creditório utilizado nas compensações declaradas.

E era precisamente nesse espaço procedimental que poderia ter demonstrado que a glosa decorreria de mera controvérsia técnico-jurídica relacionada à existência, liquidez ou certeza do crédito compensável, hipótese que permaneceria inserida no campo da compensação indevida ou não homologada, e não da utilização de elementos falsos no sistema declaratório tributário.

Esclareço, todavia, que não se pretende aplicar ao caso qualquer presunção derivada da lógica do “quem cala consente”, incompatível com os postulados do Direito Tributário Sancionador e com as garantias próprias do devido processo administrativo. O ponto juridicamente relevante situa-se no plano do ônus probatório e da aptidão para a produção da prova.

A contribuinte detinha plena disponibilidade técnica, documental e informacional acerca da formação, origem e composição do crédito declarado nas compensações transmitidas. Ainda assim, mesmo após sucessivas intimações fiscais, deixou de apresentar qualquer elemento minimamente idôneo capaz de sustentar a veracidade material das informações levadas ao sistema declaratório tributário.

Identificadas inconsistências objetivas pela fiscalização, incumbia à contribuinte apresentar documentos, esclarecimentos ou justificativas aptos a conferir suporte material às informações declaradas, especialmente porque os elementos necessários à comprovação do crédito encontravam-se sob sua esfera exclusiva de disponibilidade e controle.

O silêncio do sujeito passivo não equivale à confissão da infração, nem autoriza, por si só, a imposição de penalidade em matéria tributária sancionadora. Todavia, quando confrontado com as inconsistências objetivas encontradas, a ausência de manifestação impede o afastamento da presunção de legitimidade do ato administrativo e inviabiliza a formação de narrativa minimamente plausível apta a sustentar a regularidade da compensação declarada.

De outro lado, observo que a fiscalização reuniu elementos consistentes no sentido de demonstrar que a contribuinte possuía plena ciência da inexistência do crédito utilizado nas compensações. A primeira evidência decorre das próprias informações prestadas

pela contribuinte em suas obrigações acessórias. Tanto a ECF quanto a DCTF indicam existência de imposto a pagar no valor de R\$ 12.050,33 e não a restituir.

Apesar disso, a contribuinte transmitiu a DCOMP nº 21165.24500.210716.1.3.02-3127 informando justamente a existência de saldo negativo de IRPJ relativo ao mesmo período de apuração e utilizou esse suposto crédito para extinguir o débito anteriormente confessado.

A inconsistência não é meramente formal. A mesma apuração fiscal foi simultaneamente apresentada ao Fisco como geradora de débito tributário e como fonte de crédito compensável. Parece-me difícil admitir que contradição dessa natureza pudesse ocorrer sem que a contribuinte tivesse plena ciência da incompatibilidade entre as informações por ela própria declaradas perante a Administração Tributária.

O segundo elemento probatório relevante decorre da resposta apresentada pelo Banco Bradesco no curso das diligências fiscais. Ao ser questionada sobre a existência de retenções de imposto de renda na fonte vinculadas à contribuinte, a instituição financeira informou não haver qualquer retenção de IRRF em seu favor. Essa informação ratificou os dados constantes das declarações fiscais do período, nas quais também não se identificava registro de imposto retido na fonte capaz de justificar a formação do saldo negativo utilizado nas compensações.

Diante da inequívoca comprovação da falsidade da declaração apresentada, concluo pela manutenção do lançamento fiscal, nos termos do entendimento firmado por esta Turma no Acórdão nº 1201-007.434, de relatoria do Conselheiro Lucas Issa Halah:

DCOMP. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. INFORMAÇÃO FALSA. MULTA ISOLADA. ART. 18, CAPUT E § 2º, DA LEI Nº 10.833/2003. DESNECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE DOLO ESPECÍFICO. DISTINÇÃO EM RELAÇÃO À MULTA QUALIFICADA. A multa isolada prevista no art. 18, caput e § 2º, da Lei nº 10.833/2003 incide quando comprovada a falsidade da declaração de compensação apresentada pelo sujeito passivo, tendo como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado e aplicando-se o percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430/96, em dobro.

Os elementos probatórios constantes dos autos revelam quadro que transcende a hipótese de simples erro material ou divergência interpretativa. A autoridade fiscal demonstrou, de maneira objetiva e fundamentada, que a compensação foi estruturada mediante utilização consciente de crédito sabidamente inexistente, circunstância apta a justificar a imposição da penalidade prevista no § 2º do art. 18 da Lei nº 10.833/03.

Do pedido de redução da multa em razão do seu caráter confiscatório:

A Recorrente pugna, ainda, pela redução da multa isolada aplicada com fundamento no art. 18, § 2º, da Lei nº 10.833/2003, sustentando que a penalidade fixada no montante de R\$ 842.192,64 afronta os princípios da proporcionalidade, razoabilidade e vedação ao efeito confiscatório.

Como regra, alegações voltadas ao afastamento ou a redução de penalidade legalmente prevista escapa à competência deste Conselho, por envolverem controle de constitucionalidade de norma regularmente editada pelo Poder Legislativo, providência vedada no âmbito administrativo pela Súmula CARF nº 2.

Todavia, o próprio Regimento Interno do CARF excepciona as hipóteses em que exista prévia manifestação vinculante do Supremo Tribunal Federal acerca da matéria constitucional debatida. Nessas situações, a atuação administrativa deixa de envolver controle originário de constitucionalidade e passa a traduzir mera aplicação da interpretação constitucional já firmada pela Corte Suprema, conforme expressamente previsto no art. 98, parágrafo único, do RICARF:

RICARF

Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que:

I - Já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, ou em controle difuso, com execução suspensa por Resolução do Senado Federal; ou

II - Fundamente crédito tributário objeto de:

b) Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária;

A controvérsia, portanto, não reside propriamente na possibilidade de controle de constitucionalidade por este Conselho do § 2º, art. 18 da Lei nº 10.833/2003, mas na adequada compreensão do alcance normativo da *ratio decidendi* firmada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Tema 863 da repercussão geral, cuja observância possui caráter cogente:

RICARF

Art. 99. As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Ao examinar a evolução da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria sancionatória tributária, observo progressivo movimento de consolidação hermenêutica em torno da necessidade de submissão das multas fiscais ao limite do tributo devido na operação.

Foi nesse contexto que, ao julgar o Tema 863 da repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal consolidou entendimento segundo o qual “até que seja editada lei complementar federal sobre a matéria, a multa tributária qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio limita-se a 100% (cem por cento) do débito tributário, podendo ser de até 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário caso se verifique a reincidência.

A partir desse julgamento, passaram a coexistir neste Conselho duas correntes interpretativas. A primeira sustenta que o Tema 863 possuiria incidência estritamente circunscrita às hipóteses previstas no art. 44 da Lei nº 9.430/1996. A segunda reconhece que a *ratio decidendi* firmada pelo Supremo Tribunal Federal transcende a literalidade daquele dispositivo específico, irradiando-se para as demais penalidades tributárias qualificadas previstas na legislação federal.

Após refletir detidamente sobre a matéria e sobre os fundamentos constitucionais que sustentam o precedente firmado pelo Supremo Tribunal Federal, entendo que esta última interpretação melhor se harmoniza com a racionalidade do sistema sancionador tributário.

A autoridade normativa de um precedente vinculante não se exaure na literalidade de sua tese redacional. Sua força obrigatória decorre, sobretudo, da racionalidade constitucional afirmada nos fundamentos determinantes do julgamento. Limitar o Tema 863 a uma leitura estritamente topográfica do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 significaria reduzir precedente constitucional estruturante a exercício predominantemente formal de interpretação legislativa.

É precisamente nesse ponto que se revela a força expansiva do precedente firmado pelo Supremo Tribunal Federal. A eficácia vinculante dos julgamentos proferidos sob a sistemática da repercussão geral não se limita à reprodução mecânica do dispositivo legal examinado no caso paradigma, alcançando também as hipóteses materialmente equivalentes abrangidas pela mesma razão de decidir.

A força expansiva da *ratio decidendi* permite, assim, que a orientação firmada pela Corte Suprema irradie seus efeitos para situações normativas distintas, desde que submetidas ao mesmo núcleo jurídico-material apreciado no precedente.

No âmbito do CARF, essa compreensão não representa exercício autônomo de controle de constitucionalidade, mas simples observância institucional da interpretação

qualificada já firmada pelo Supremo Tribunal Federal, nos termos do Regimento Interno deste Conselho.

O Supremo Tribunal Federal, no Tema 863, não afirmou apenas que o art. 44 da Lei nº 9.430/1996 deveria observar determinado teto quantitativo. O que efetivamente se consolidou foi compreensão constitucional mais ampla, segundo a qual penalidades tributárias qualificadas fundadas em fraude, sonegação, conluio ou especial censurabilidade subjetiva não podem ultrapassar, como regra, o próprio valor do débito tributário, ressalvadas hipóteses legislativamente qualificadas de reincidência.

E é precisamente nesse ponto que se insere a multa isolada prevista no art. 18, § 2º, da Lei nº 10.833/2003, por revelar inequívoca identidade material com as hipóteses examinadas pelo Supremo Tribunal Federal.

Embora formalmente situada fora do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, sua estrutura normativa evidencia natureza substancialmente qualificada. Sua incidência não decorre da mera improcedência da compensação ou da simples não homologação do crédito declarado. Exige, ao contrário, elemento subjetivo qualificado consistente na ciência da falsidade das informações prestadas e em sua deliberada apresentação perante a Administração Tributária como se verdadeiras fossem.

A penalidade pressupõe, portanto, especial censurabilidade da conduta, fundada justamente na utilização consciente de informação inverídica perante a Administração Tributária. Sob perspectiva material, trata-se de sanção estruturada sobre o mesmo núcleo axiológico que orienta as hipóteses de sonegação, fraude e conluio examinadas pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Tema 863.

Fraude constitui categoria jurídica ampla, caracterizada pela utilização dolosa de expediente destinado a induzir terceiros em erro para obtenção de vantagem ilícita. No plano fenomênico, pode manifestar-se sob múltiplas formas, como falsificação documental, simulação de negócios jurídicos, manipulação contábil ou criação artificial de situações jurídicas inexistentes. O elemento comum subjacente a todas essas hipóteses reside no emprego consciente do engano como mecanismo de obtenção de resultado juridicamente indevido.

Nesse contexto, a utilização consciente de crédito sabidamente inexistente constitui espécie do gênero fraude tributária. A conduta pressupõe atuação dolosa voltada à redução ou supressão indevida do tributo mediante indução da Administração Tributária em erro, por meio da apresentação de créditos fictícios, artificialmente constituídos ou destituídos de substrato jurídico-material.

Tal expediente insere-se no núcleo material das condutas fraudulentas, na medida em que se vale da criação deliberada de realidade tributária inexistente para obtenção de vantagem fiscal indevida, consistente na pretendida extinção de débito tributário sem suporte jurídico-material correspondente.

Não por outra razão, o Conselheiro Sérgio Magalhães Lima registrou, nos julgamentos dos Acórdãos nº 1302-007.706, 1302-007.707 e 1302-007.597, que “essa conexão normativa evidencia que o legislador sempre conferiu às condutas de fraude, sonegação, conluio e falsidade na compensação o mesmo grau de reprovabilidade, atribuindo-lhes consequências sancionatórias equivalentes”:

LIMITAÇÃO DO PERCENTUAL DA MULTA. INTERPRETAÇÃO CONFORME À CONSTITUIÇÃO E TEMA 863 DO STF. A multa isolada prevista no art. 18, § 2º, da Lei nº 10.833/2003, por sua natureza qualificada, deve observar os limites fixados pelo STF no julgamento do Tema 863, que estabeleceu teto de 100% para penalidades aplicadas em casos de fraude, sonegação ou conluio, salvo reincidência. Assim, aplica-se interpretação conforme à Constituição para limitar a penalidade ao percentual de 100%

Nos precedentes citados, o Presidente da Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da 1ª Seção de Julgamento afirma que a coerência sistêmica do ordenamento recomenda solução harmônica. Admitir que a multa qualificada do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 se submeta ao limite de 100%, mas permitir simultaneamente que a multa por falsidade em compensação permaneça fixada em 150%, acabaria por produzir assimetria sancionatória de difícil compatibilização com a racionalidade afirmada pelo Supremo Tribunal.

Situações materialmente equivalentes passariam a receber tratamento sancionatório substancialmente distinto em razão de mera diferença formal de técnica legislativa. A consequência seria admitir incidência de limites constitucionais diversos sobre condutas inseridas no mesmo espectro axiológico de fraude tributária exclusivamente porque disciplinadas em dispositivos legais distintos.

Reitero que a força normativa do precedente decorre precisamente da matriz jurídica que lhe confere sustentação. E essa matriz repousa na compreensão de que penalidades tributárias qualificadas, fundadas em especial censurabilidade subjetiva, não podem ultrapassar, como regra, o próprio valor do débito tributário.

A racionalidade constitucional subjacente ao Tema 863 foi recentemente reforçada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Tema 487, conferindo maior densidade sistemática à compreensão de que multas de elevada carga punitiva não podem exceder, como regra, o próprio valor do tributo relacionado à infração:

O Tribunal, por unanimidade, homologou a desistência do recurso extraordinário. Em seguida, por maioria, apreciando o tema 487 da repercussão geral, fixou a seguinte tese:

1. A multa isolada aplicada por descumprimento de obrigação tributária acessória

estabelecida em percentual não pode ultrapassar 60% do valor do tributo ou do crédito vinculado, podendo chegar a 100% no caso de existência de circunstâncias agravantes.

2. Não havendo tributo ou crédito tributário vinculado, mas havendo valor de operação ou prestação vinculado à penalidade, a multa em questão não pode superar 20% do referido valor, podendo chegar a 30% no caso de existência de circunstâncias agravantes.

3. Na aplicação da multa por descumprimento de deveres instrumentais, deve ser observado o princípio da consunção, e, na análise individualizada das circunstâncias agravantes e atenuantes, o aplicador das normas sancionatórias por descumprimento de deveres instrumentais pode considerar outros parâmetros qualitativos, tais como: adequação, necessidade, justa medida, princípio da insignificância e ne bis in idem.

4. Não se aplicam os limites ora estabelecidos à multa isolada que, embora aplicada pelo órgão fiscal, se refira a infrações de natureza predominantemente administrativa, a exemplo das multas aduaneiras"

Naquela assentada, o Supremo Tribunal Federal voltou a examinar os limites do poder sancionador tributário, reafirmando que mesmo penalidades qualificadas decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias permanecem submetidas a parâmetros de contenção do excesso sancionatório compatíveis com a racionalidade do sistema tributário.

O aspecto particularmente relevante do julgamento reside no fato de que o Supremo Tribunal Federal não circunscreveu sua análise às multas diretamente vinculadas ao inadimplemento da obrigação tributária principal. A Corte avançou para reconhecer que também as penalidades associadas a infrações instrumentais ou declaratórias permanecem sujeitas a limites materiais decorrentes da própria racionalidade do sistema sancionador tributário.

A importância desse precedente para o presente caso é evidente. Isso porque a multa prevista no art. 18, § 2º, da Lei nº 10.833/2003 também se insere em ambiente jurídico marcado por forte componente declaratório e instrumental, na medida em que decorre da apresentação de declaração de compensação reputada falsa perante a Administração Tributária.

Como já tive a oportunidade de sustentar em outras ocasiões, entendo que a DCOMP não se exaure na condição de mera declaração fiscal destinada à comunicação de informações à Administração Tributária. Trata-se de instrumento jurídico-fiscal dotado de dupla dimensão normativa.

Sob o primeiro aspecto, ostenta natureza de obrigação acessória, pois veicula dados relevantes ao exercício da atividade fiscalizatória, ao controle da regularidade fiscal do

contribuinte e à verificação da legitimidade do crédito indicado. Sob o segundo, projeta efeitos sobre a obrigação tributária principal, na medida em que constitui o meio formal pelo qual o sujeito passivo manifesta sua pretensão de extinguir crédito tributário mediante compensação, modalidade extintiva expressamente prevista no art. 156, inciso II, do CTN.

Essa dupla dimensão é decisiva. A falsidade eventualmente inserida na DCOMP não permanece confinada ao plano meramente informacional, pois se dirige à produção de efeito jurídico-material sobre o próprio crédito tributário. Em outras palavras, a declaração falsa não apenas comunica uma realidade inexistente; ela busca operar a extinção indevida de obrigação tributária principal.

Por essa razão, embora situada em ambiente normativo relacionado a deveres declaratórios e instrumentais, a penalidade em exame pressupõe especial reprovabilidade subjetiva fundada na ideia de fraude declaratória com aptidão para afetar a exigibilidade do tributo. Essa circunstância a aproxima, sob perspectiva material, das multas qualificadas examinadas pelo Supremo Tribunal Federal tanto no Tema 863 quanto no Tema 487.

Diante desse cenário, entendo que a multa prevista no art. 18, § 2º, da Lei nº 10.833/2003 deve observar o limite de 100% do débito compensado, em conformidade com a *ratio decidendi* firmada pelo Supremo Tribunal Federal nos julgamentos dos Temas 863 e 487 da repercussão geral. A solução decorre da força expansiva desses precedentes sobre hipóteses materialmente equivalentes e da necessária observância, por este Conselho, das decisões vinculantes da Suprema Corte, nos termos do Regimento Interno do CARF.

Do pedido de afastamento da circunstância agravante:

Os Recorrentes pugnam pelo afastamento da circunstância de agravamento da multa imposta, ao argumento de inexistirem elementos fáticos aptos a justificar sua aplicação. Sustentam, ainda, que jamais tiveram a intenção de ignorar os termos das intimações fiscais ou de adotar postura de desprezo em relação à fiscalização, afirmando que o não atendimento das solicitações decorreu de equívoco atribuído à assessoria jurídica contratada para acompanhar o procedimento fiscal.

A mim, não parece juridicamente procedente a tentativa de afastar a responsabilidade da contribuinte sob o fundamento de que teria contratado assessoria jurídica para conduzir os assuntos relacionados à Receita Federal do Brasil. A alegação é compreensível sob a perspectiva da dinâmica empresarial, mas não possui aptidão para modificar a relação jurídico-tributária estabelecida entre o sujeito passivo e a Administração Fiscal.

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

A contratação de terceiros para atuação em nome da pessoa jurídica não transfere ao prestador de serviços a titularidade das obrigações tributárias, tampouco exonera a contribuinte do dever de assegurar a regularidade das informações prestadas ao Fisco e o atendimento das intimações regularmente expedidas no curso do procedimento fiscal.

Eventual falha atribuída à assessoria contratada permanece circunscrita ao âmbito interno da relação privada entre contratante e contratado, sendo inoponível à Fazenda Pública para fins de afastamento da responsabilidade tributária da pessoa jurídica. Trata-se de circunstância que pode, em tese, ensejar consequências regressivas ou indenizatórias na esfera própria, mas que não descaracteriza a irregularidade verificada perante a Administração Tributária.

Todavia, o ponto central da controvérsia não reside propriamente na legitimidade das intimações expedidas pela fiscalização, mas na subsunção da conduta omissiva do sujeito passivo à hipótese excepcional de agravamento prevista no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96:

Lei nº 9.430/1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

§ 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:

I - Prestar esclarecimentos;

II - Apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os [arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991](#);

III - Apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

Segundo a autoridade fiscal, o silêncio mantido pelo contribuinte mesmo após tripla intimação revelaria postura de descaso perante a atividade fiscalizatória, circunstância apta, em sua compreensão, a justificar o agravamento sancionatório.

Penso eu. A multa agravada possui campo de incidência específico e normativamente delimitado. Como circunstância de agravamento sancionatório, sua aplicação exige mais do que a mera ausência formal de resposta do contribuinte, pressupõe demonstração concreta de comportamento apto a dificultar, retardar ou comprometer o regular exercício da atividade fiscalizatória.

A *ratio* do dispositivo não reside na punição genérica da ausência de colaboração procedimental. O que a norma busca reprimir é a resistência qualificada que imponha à Administração Tributária ônus extraordinário de investigação ou efetivo obstáculo à obtenção da verdade material.

Por essa razão, a agravante deve ser reservada a hipóteses excepcionálíssimas, funcionando como verdadeira *última ratio* sancionatória contra condutas deliberadamente voltadas à obstrução da fiscalização. No caso concreto, contudo, não identifico a presença desse elemento material de obstrução.

A autoridade fiscal já dispunha, antes mesmo das intimações, de elementos suficientes para concluir pela inexistência do crédito utilizado nas compensações transmitidas. A própria ECF e a DCTF apresentadas pela contribuinte revelavam existência de imposto a pagar no período de apuração, circunstância frontalmente incompatível com a alegada existência de saldo negativo de IRPJ apto a sustentar a compensação declarada.

Esse quadro probatório foi ainda corroborado pelas informações prestadas pela instituição financeira indicada como fonte pagadora, a qual confirmou objetivamente a inexistência das retenções de IRRF declaradas pela contribuinte. Esse aspecto é decisivo, pois evidencia que a omissão do contribuinte não comprometeu, dificultou ou inviabilizou a atividade fiscalizatória, circunstância indispensável, a meu ver, à configuração da hipótese de agravamento sancionatório invocada pela autoridade fiscal.

Embora o não atendimento às intimações não seja comportamento desejável sob a perspectiva da colaboração procedimental, não identifico efetiva resistência capaz de comprometer o acesso da fiscalização à verdade material já evidenciada pelos próprios elementos declaratórios constantes dos autos.

Colaciono, como fundamento de reforço, o Acórdão nº 9303-011.891, proferido pela Terceira Turma da Câmara Superior, envolvendo a mesma matéria:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. MOTIVAÇÃO. INTIMAÇÃO. NÃO ATENDIMENTO. INOCORRÊNCIA. Resta inaplicável o agravamento da multa, pela falta de atendimento à intimação para prestar esclarecimentos, nos casos em que o lançamento tenha sido efetuado sem a necessidade de buscar informações junto a terceiros, o que indica que todos os esclarecimentos necessários ao lançamento já estavam à disposição da autoridade tributária.

Ainda que a contribuinte tivesse atendido integralmente às intimações, não vislumbro elementos capazes de indicar que o desfecho do procedimento fiscal seria outro. A irregularidade, em linguagem própria da auditoria fiscal, revela-se “fratura exposta”, de modo que sua identificação não dependia de atividade instrutória complexa nem de colaboração adicional do sujeito passivo.

Parece-me relevante observar, ainda, que a informação exigida pela fiscalização não se limitava, no caso concreto, à mera complementação probatória ordinária. Na prática, a intimação dirigia-se à obtenção de elemento apto a confirmar a própria inexistência do crédito informado nas declarações de compensação, aproximando-se, portanto, da exigência de reconhecimento indireto da falsidade declaratória imputada à contribuinte.

Embora o art. 197 do CTN legitime a exigência de documentos e esclarecimentos necessários à atividade fiscalizatória, entendo que esse dever instrumental não pode ser interpretado a ponto de transformar-se em mecanismo de obtenção compulsória de autoincriminação ou de confissão indireta acerca do ilícito investigado.

Torno a enfatizar: embora inconveniente e processualmente indesejável, a conduta não alcança o grau de ilicitude necessário à caracterização de obstrução agravada à fiscalização, permanecendo no campo da resistência defensiva juridicamente tolerada, ou, com maior precisão, da autopreservação legítima assegurada ao contribuinte.

Há, ainda, aspecto adicional que reforça a ausência de suporte material para a incidência da agravante sancionatória.

No regime jurídico da compensação tributária, o ônus de demonstrar a liquidez e certeza do crédito informado em DCOMP recai integralmente sobre o próprio contribuinte, conforme orientação reiteradamente consolidada na jurisprudência deste Conselho. A sistemática legal da compensação pressupõe, precisamente, que o sujeito passivo detenha condições de comprovar a existência, origem e legitimidade do crédito que pretende opor à Fazenda Pública.

Nesse contexto, o não atendimento às intimações fiscais, em regra, não produz obstáculo material relevante à constituição do crédito tributário pela Administração, mas consequência processual desfavorável ao próprio contribuinte, consistente na impossibilidade de comprovação da certeza e liquidez do direito creditório e na consequente não homologação da compensação declarada.

Em outras palavras, dentro da lógica própria da compensação tributária, o silêncio do sujeito passivo ordinariamente compromete sua própria pretensão compensatória, e não a atividade investigativa da fiscalização.

Essa circunstância reforça, no caso concreto, a ausência de efetivo embaraço material à atuação fiscal, especialmente porque a autoridade administrativa já dispunha dos elementos necessários para concluir pela inexistência do crédito informado.

Diante desse cenário, reputo ausentes os pressupostos materiais aptos a justificar a incidência da agravante prevista no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, razão pela qual deve ser afastado o agravamento sancionatório aplicado no caso concreto.

Da responsabilidade solidária dos sócios-administradores:

Os Recorrentes sustentam que o lançamento fiscal não apresenta os elementos materiais e probatórios necessários para justificar a responsabilização dos sócios-administradores, Srs. Erivaldo José Costa Sampaio, Eraldo Costa Sampaio e Fernando Costa Sampaio, nos termos pretendidos pela autoridade fiscal.

Como já destacado em outras oportunidades, o ordenamento brasileiro adota a teoria da personalidade jurídica como mecanismo de separação patrimonial e de alocação de riscos inerentes à atividade empresarial. Por meio dessa construção normativa, constitui-se uma entidade dotada de personalidade própria, apta a adquirir direitos e contrair obrigações de forma autônoma.

Essa autonomia não é absoluta. A responsabilização pessoal de administradores pode ocorrer de forma excepcional, nas hipóteses previstas no art. 135 do CTN, quando demonstrada a prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

III - Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

A responsabilização não decorre da simples posição ocupada na estrutura societária, mas da demonstração de que o gestor praticou, ou determinou a prática, de conduta que tenha contribuído diretamente para o surgimento da obrigação tributária inadimplida.

Sob essa perspectiva, a imputação de responsabilidade com fundamento no art. 135, III, do CTN pressupõe a presença simultânea de três elementos:

i) Poder de gestão: O responsável deve ocupar uma posição de controle e direção, seja ela de direito ou de fato, com autoridade para tomar decisões em nome da empresa, como sócios, diretores ou administradores.

ii) Ato praticado com excesso de poderes ou infração: A responsabilização não ocorre apenas pela posição ocupada, mas sim pela prática de atos que extrapolem os limites do poder de gestão ou que violem a lei, contrato social ou estatuto.

iii) Nexa de causalidade: Deve haver uma relação direta entre o ato ilícito praticado e o não recolhimento do tributo. Ou seja, o comportamento do gestor deve contribuir para o inadimplemento da obrigação.

O entendimento apresentado encontra respaldo na Súmula nº 430 do STJ, que estabelece que o simples inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não autoriza, por si só, a responsabilização solidária do sócio-gerente.

No caso em exame, a fiscalização sustentou a responsabilização dos sócios sob a motivação genérica do cargo ocupado. Colaciono, a seguir, o trecho pertinente extraído do Termo de Verificação Fiscal:

Considerando todo o arrazoado até o momento acerca do caráter fraudulento do procedimento de compensação realizado pela TEKNIZA, restando evidenciada a prática dolosa de falsidade, cumpre a esta fiscalização averiguar a responsabilização de sócios e/ou outros com as operações relatadas, como determina o Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172/66. [...]

Conforme consulta ao cadastro CNPJ da Receita Federal do Brasil, constam como sócios-administradores da TEKNIZA os Srs. ERIVALDO JOSÉ COSTA SAMPAIO, CPF [REDACTED]; ERALDO COSTA SAMPAIO, CPF [REDACTED]; e FERNANDO COSTA SAMPAIO, CPF [REDACTED], sendo assim arrolados como responsáveis solidários por este Auto de Infração. Segue abaixo cópia da tela de consulta. Considerou se as informações constantes do Cadastro CNPJ visto que o não atendimento dos termos de intimação inviabilizou até mesmo o recebimento de cópia do contrato social. As informações contantes do Cadastro CNPJ foram confirmadas em consulta ao sítio eletrônico da Junta Comercial do Estado de São Paulo – JUCESP

O relatório fiscal não identifica ato específico de gestão praticado pelos administradores que possa ser relacionado, de forma direta e pessoal, à irregularidade apontada pela fiscalização. A imputação de responsabilidade limita-se, em essência, à referência ao ilícito verificado no âmbito da própria pessoa jurídica, sem a necessária individualização da conduta atribuída aos corresponsáveis.

A decisão proferida pela DRJ/SPO (Acórdão nº 16-93.273) tentou afastar essa constatação argumentando que o Termo de Verificação Fiscal teria detalhado os motivos da responsabilização, consubstanciados na prática dolosa de inserir créditos falsos e inexistentes nas declarações de compensação.

Contudo, como já adiantado, a narrativa fiscal descreve a infração atribuída à pessoa jurídica, mas deixa de individualizar qual dos três sócios teria efetivamente participado da tomada de decisão que deu causa à irregularidade apontada pela fiscalização, restringindo-se à imputação genérica de responsabilidade a todos os administradores.

Em outras palavras, a fiscalização descreveu a fraude imputada à pessoa jurídica e, por presunção, atribuiu o elemento doloso aos seus administradores. A responsabilização das pessoas físicas foi construída, em essência, a partir da posição por elas ocupada na empresa, e não da demonstração concreta de conduta específica individualmente praticada.

Tal construção não se harmoniza com o entendimento deste Relator de que a responsabilização pessoal fundada em dolo direto exige a demonstração de atuação consciente do administrador dirigida à prática da infração tributária.

A imputação baseada em afirmação genérica, sem a identificação de conduta específica do agente, não atende ao nível de fundamentação exigido para a responsabilização pessoal. Nesse sentido, cito o Acórdão nº 1201-007.236, deste Colegiado:

RESPONSABILIDADE DO SÓCIO ADMINISTRADOR. A responsabilização pessoal dos administradores exige prova concreta de sua participação direta em atos dolosos de gestão. Inexistente tal demonstração nos autos, é vedado imputar-lhes responsabilidade tributária com base em suposições, sob pena de afronta ao artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

A responsabilização também não se sustenta à luz da teoria do domínio do fato. Conforme essa concepção, responde pelo ilícito aquele que detém controle sobre a realização da conduta, seja mediante atuação direta, seja por intermédio da determinação de que terceiros a executem. Todavia, a aplicação dessa teoria exige demonstração concreta de que o agente possuía efetivo poder de decisão sobre a prática do ilícito, exercendo controle sobre sua realização.

No caso concreto, entretanto, o relatório fiscal não identifica qualquer ato de gestão dos administradores apto a evidenciar esse domínio, tampouco demonstra que tenham determinado, coordenado ou dirigido a transmissão das declarações consideradas fraudulentas.

Quando não há prova de atuação direta do administrador, a responsabilização somente poderia ser cogitada se demonstrado que ele assumiu conscientemente o risco da irregularidade. Trata-se da hipótese de dolo eventual, em que o agente não deseja o resultado ilícito, mas aceita a possibilidade de sua ocorrência.

Essa hipótese pode ser examinada à luz da teoria da cegueira deliberada, que ocorre quando o agente evita intencionalmente o acesso a determinadas informações para aparentar desconhecimento da irregularidade.

Entretanto, para sua aplicação não basta afirmar que o administrador “deveria saber” dos fatos em razão da posição que ocupa na estrutura societária. É indispensável demonstrar que o agente optou conscientemente por permanecer em estado de ignorância, assumindo o risco da ocorrência do resultado ilícito.

No caso concreto, o relatório fiscal não apresenta qualquer elemento indicativo de que os administradores tenham deliberadamente evitado o conhecimento das irregularidades apontadas. Logo, o conjunto probatório constante dos autos não demonstra a presença de nenhum dos *standards* necessários para a imputação de responsabilidade pessoal.

- i) **Dolo direto:** Caracterizado pelo domínio sobre a prática do ato ilícito;
- ii) **Dolo eventual:** Revelado pela assunção consciente do risco;
- iii) **Cegueira deliberada:** Criação intencional de barreiras informacionais.

É certo que o sócio-administrador possui dever de diligência na condução das atividades da empresa. Contudo, esse dever não pode ser interpretado de modo a exigir que o administrador tenha uma condição de onisciência ou presença permanente em todos os atos praticados no âmbito da organização, pois isso é impossível.

No presente caso, conforme delimitado em tópico anterior, não se questiona a existência da infração tributária na esfera da pessoa jurídica. O que não se comprovou foi que tal irregularidade tenha resultado de vontade livre e consciente dos Srs. Erivaldo, Eraldo e Fernando Costa Sampaio, nem que eles tenham assumido o risco da ocorrência da irregularidade ou deliberadamente evitado tomar conhecimento dela.

Diante da ausência de *standards* probatórios mínimos para a caracterização do dolo, não é juridicamente possível imputar aos gestores responsabilidade pessoal pelo crédito tributário, devendo ser afastada a sujeição passiva solidária, nos termos do art. 135, III, do CTN.

CONCLUSÃO

Diante das razões fáticas e jurídicas expostas, encaminho meu voto no sentido de conhecer do Recurso Voluntário interposto para, no mérito, dar-lhe parcial provimento, a fim de:

- i) Manter a multa isolada qualificada prevista no § 2º do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, em razão da comprovação do elemento subjetivo qualificado consistente na ciência da inveracidade das informações transmitidas nas declarações de compensação, reduzindo-a, contudo, ao percentual de 100%, em observância aos limites delineados pelo Supremo Tribunal Federal nos Temas 863 e 487 da repercussão geral;
- ii) Cancelar a circunstância de agravamento prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, por não restarem demonstrados os pressupostos materiais necessários à configuração de efetivo embaraço ao regular exercício da atividade fiscalizatória;
- iii) Afastar a sujeição passiva solidária dos senhores Erivaldo José Costa Sampaio, Eraldo Costa Sampaio e Fernando Costa Sampaio, diante da ausência de elementos probatórios aptos a demonstrar os standards necessários à responsabilização pessoal dos sócios-administradores.

Assinado Digitalmente

Renato Rodrigues Gomes
Conselheiro Relator

VOTO VENCEDOR

Conselheira **Isabelle Resende Alves Rocha**, redatora designada

Após os debates desenvolvidos na sessão de julgamento, a maioria deste colegiado divergiu do Conselheiro relator exclusivamente no que se refere à redução da multa isolada para 100%. Desse modo, fui designada como redatora do voto vencedor para esse ponto da decisão, nos termos do art. 114, §2º, I do RICARF1.

¹ Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor (...)

§ 2º Vencido o relator, em preliminar ou no mérito:

I - em sessão síncrona, o presidente designará um dos conselheiros que adotar a tese vencedora para formalizar o voto e a ementa correspondente, no prazo de quinze dias contado da movimentação dos autos ao redator designado;

A controvérsia da divergência limita-se a (i) definir se deve ser mantida a multa isolada aplicada com fundamento no art. 18, § 2º, da Lei nº 10.833/2003, em razão da apresentação de declaração de compensação fundada em crédito reputado falso pela fiscalização; (ii) se sim, com base em quais critérios e (iii) mantendo-a, se deve ser reduzida a 100% em razão dos precedentes do STF sobre limitações das penalidades tributárias.

A norma aplicável dispõe o seguinte:

Lei nº 10.833/2003

Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão de não homologação da compensação quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

§ 2º A multa isolada a que se refere o caput deste artigo será aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.

Por sua vez, o art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996 prevê multa de 75% nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e de declaração inexata. Aplicado em dobro, nos termos do art. 18, § 2º, da Lei nº 10.833/2003, o percentual legalmente previsto para a multa isolada por falsidade em declaração de compensação é de 150%.

No caso concreto, a fiscalização aplicou a penalidade porque a Recorrente transmitiu DCOMP com fundamento em suposto saldo negativo de IRPJ do 4º trimestre de 2015. O crédito foi considerado inexistente, pois a instituição financeira indicada como fonte pagadora informou não haver retenções de IRRF em favor da contribuinte e as próprias obrigações acessórias transmitidas pela Recorrente apontavam situação incompatível com a existência de saldo negativo, indicando, ao contrário, IRPJ a pagar no valor de R\$ 12.050,33.

Além disso, a Contribuinte foi intimada em três oportunidades para esclarecer as inconsistências e apresentar documentos comprobatórios das retenções que teriam lastreado o crédito utilizado, mas não trouxe elementos capazes de demonstrar sua existência, origem ou liquidez.

Esse contexto não se confunde com simples divergência de interpretação, erro formal de preenchimento ou deficiência documental suprível. O que os autos revelam é a utilização, em declaração de compensação, de crédito sem lastro nas declarações da própria

contribuinte e sem correspondência nas informações prestadas pela instituição financeira indicada como fonte retentora.

Nesse sentido é que se inicia a divergência da maioria deste Colegiado, que atribui um caráter subjetivo à referida penalidade, fato que levou ao acompanhamento do voto do Relator neste ponto pelas conclusões. De fato, entendo que a falsidade exigida pelo art. 18 da Lei nº 10.833/2003 é a falsidade da declaração apresentada no sistema de compensação, sem que se exija a comprovação de dolo no cometimento de qualquer crime tributário. Para a incidência da multa isolada prevista nesse dispositivo, basta que se comprove que a DCOMP foi transmitida com informação materialmente falsa sobre a existência do crédito utilizado.

Não considero necessário, para esse enquadramento, que a fiscalização comprove dolo específico nos mesmos moldes exigidos para a qualificação da multa de ofício fundada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, embora o Relator tenha constatado a presença satisfatória desses critérios no Termo de Verificação Fiscal. O art. 18, caput e § 2º, da Lei nº 10.833/2003 contém regra sancionatória própria, voltada especificamente às hipóteses de compensação não homologada em razão da falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

A própria estrutura da legislação confirma essa distinção. A multa de 50% prevista no art. 74, § 17, da Lei nº 9.430/1996 incide sobre a compensação não homologada, ressalvada a hipótese de falsidade da declaração. Quando a não homologação decorre de falsidade, a situação deixa de ser tratada como mera compensação indevida e passa a atrair a regra específica do art. 18, § 2º, da Lei nº 10.833/2003.

A diferença entre essas duas hipóteses não está na necessidade de reconstrução psicológica da intenção do agente, mas na natureza objetiva da informação levada ao sistema de compensação. Se o contribuinte informa crédito inexistente, incompatível com suas próprias declarações e não confirmado pela suposta fonte pagadora, a declaração é falsa para fins do art. 18 da Lei nº 10.833/2003.

O art. 136 do CTN reforça essa conclusão, ao estabelecer que, salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável. A lei que disciplina a multa em exame exige a comprovação da falsidade da declaração, mas não condiciona sua incidência à demonstração autônoma de dolo específico. Veja-se: não se está diante de responsabilização solidária da Recorrente, mas de responsabilidade direta pela transmissão de DCOMP com informações falsas em seu nome, independentemente de ter sido enganada por consultoria contratada

Isso não significa admitir aplicação automática da penalidade sempre que a compensação não for homologada. A multa de 150% não se aplica a hipóteses ordinárias de glosa do crédito, divergência interpretativa, insuficiência de prova ou erro sanável. Aplica-se quando demonstrada a falsidade da declaração de compensação.

No caso, essa falsidade foi demonstrada por elementos objetivos: o suposto saldo negativo de IRPJ não encontrava suporte nas obrigações acessórias da Contribuinte, a instituição financeira indicada como fonte pagadora negou a existência de retenções de IRRF em favor da empresa e não foi apresentado qualquer documento capaz de conferir plausibilidade ao crédito utilizado. Em síntese: a alegação de ter sido enganada por terceiros pode ser relevante para outras esferas (cível/penal/regressiva), mas não elide, no plano administrativo-fiscal, a incidência da multa isolada em debate quando objetivamente comprovada a falsidade do conteúdo declarado.

A ausência de resposta às intimações não é também fundamento para qualificar ou agravar a penalidade. Tanto é assim que acompanho o Relator no afastamento do agravamento. Contudo, esse silêncio procedimental confirma que, diante das inconsistências objetivamente identificadas pela fiscalização, a Contribuinte não apresentou elemento mínimo capaz de afastar a conclusão de falsidade da declaração compensatória.

Com a devida vênia ao entendimento do Relator, entendo que também não procede a pretensão de redução da multa para 100% com fundamento nos precedentes do Supremo Tribunal Federal invocados no voto vencido.

O Tema 863 da repercussão geral tratou da multa tributária qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, no contexto da multa de ofício vinculada à exigência de tributo. Naquela ocasião, o STF não examinou a multa isolada prevista no art. 18, § 2º, da Lei nº 10.833/2003, que possui hipótese de incidência própria, base de cálculo própria e finalidade específica, relacionada à tutela da veracidade do sistema de compensação tributária.

A multa ora discutida não decorre da simples falta de pagamento do tributo, nem da qualificação da multa de ofício sobre crédito tributário lançado. Trata-se de penalidade isolada aplicada em razão da apresentação de DCOMP falsa, cuja base de cálculo é o valor total do débito indevidamente compensado. O objeto jurídico protegido é distinto: a higidez do mecanismo declaratório de compensação, que permite a extinção imediata do crédito tributário sob condição resolutória de posterior homologação.

Também não se aplica, a meu ver, o Tema 487. A multa do art. 18, § 2º, da Lei nº 10.833/2003 não se limita a punir o descumprimento de obrigação acessória meramente

instrumental. A DCOMP possui dupla dimensão: veicula informações à Administração Tributária e, ao mesmo tempo, produz efeito direto sobre a obrigação principal, pois extingue o crédito tributário sob condição resolutória de posterior homologação, nos termos do art. 74, § 2º, da Lei nº 9.430/1996.

A falsidade inserida na DCOMP, portanto, não permanece restrita ao plano meramente informacional. Ela é utilizada como meio para extinguir indevidamente débito tributário mediante a indicação de crédito inexistente. Essa peculiaridade afasta a aplicação direta dos parâmetros fixados para multas por descumprimento de deveres instrumentais em sentido estrito.

Assim, partindo de premissa diversa da que adotou o Relator, no sentido de que os referidos precedentes não se plicam ao caso concreto, é preciso lembrar que, no âmbito do CARF, a Súmula CARF nº 2 e o art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972 impedem que os órgãos de julgamento administrativo deixem de aplicar lei vigente sob fundamento de inconstitucionalidade.

O Regimento Interno do CARF admite a reprodução de decisões do Supremo Tribunal Federal proferidas em sede de repercussão geral, mas isso pressupõe identidade entre a matéria julgada e a norma aplicada no caso concreto, o que a maioria deste Colegiado entender não estar presente. Não havendo pronunciamento vinculante específico sobre o art. 18, § 2º, da Lei nº 10.833/2003, nem declaração de inconstitucionalidade do percentual nele previsto, não há fundamento para reduzir a multa isolada de 150% para 100%.

Ante o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para cancelar o agravamento da multa e afastar a sujeição passiva solidária atribuída aos sócios-administradores, mantendo a multa isolada prevista no art. 18, § 2º, da Lei nº 10.833/2003 no percentual de 150%.

Assinatura Digital

Isabelle Resende Alves Rocha