



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13074.725877/2023-90
ACÓRDÃO	1302-007.639 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PROJETEC MATERIAIS ELÉTRICOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2019

PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. INOVAÇÃO NO RECURSO VOLUNTÁRIO.

A não impugnação de matéria de defesa impede o seu conhecimento em fase recursal, nos termos do artigo 17 do Decreto-lei nº 70.235/1972.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2019

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO NÃO-HOMOLOGADA. FALSIDADE NA DECLARAÇÃO DO CRÉDITO.

Aplica-se a multa isolada prevista no §2º, do artigo 18 da Lei nº 10.833/2003 ao sujeito passivo que apresente declaração de compensação eivada de declaração falsa.

TEMA Nº 736 DO STF. MULTA ISOLADA POR FALSIDADE DE DECLARAÇÃO. NÃO ABRANGÊNCIA.

O tema nº 736 do STF fixou a tese de que é inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária. Contudo, na fundamentação dos votos, está claro que a mesma inconstitucionalidade não se estende às multas isoladas impostas ao sujeito passivo que falsifique declaração.

TEMA Nº 836 DO STF. MULTA QUALIFICADA E MULTA ISOLADA. LIMITE DE 100% ATÉ QUE SEJA EDITADA LEI COMPLEMENTAR EM ÂMBITO FEDERAL. PRECEDENTE. RATIO DECIDENDI.

A multa por falsidade de declaração, embora denominada isolada nos autos de infração, é uma multa qualificada, porquanto há o pressuposto da conduta antijurídica (falsidade) que pode inclusive ser subsumida às

hipóteses legais de sonegação ou fraude. O lançamento se dá somente da multa, porquanto o crédito tributário, em razão do sistema de compensação tributária, já é declarado e confesso, sendo exigível.

O STF enunciou o Tema nº 836, chancelando as sanções previstas no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 e considerando as alterações promovidas pela Lei nº 14.689/2023. Contudo, a razão de decidir é pela limitação da multa qualificada ao percentual de 100%, permitindo sua elevação a 150%, quando verificada reincidência, até que se edite lei complementar em âmbito federal regulando a matéria.

Exigir que o STF se manifeste sobre todas as multas qualificadas existentes no sistema jurídico nacional e dos entes federados implica desconsiderar a sistemática de precedentes prevista no CPC/15 e enfraquecer a eficácia das decisões judiciais com efeitos *erga omnes*, porquanto o que se extrai de um precedente é a sua *razão de decidir* (ratio decidendi) e não se trata de meramente interpretar o enunciado do tema.

Assim, deve-se limitar a multa por falsidade de declaração, por ser uma multa qualificada, ao percentual fixado pelo STF, qual seja 100%.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reduzir a multa por falsidade de declaração a 100%.Vencido o conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior que negava provimento. O conselheiro Sérgio Magalhães Lima apresentou declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas – Relator

Assinado Digitalmente

Sergio Magalhães Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Alberto Pinto Souza Junior, Miriam Costa Faccin, Natalia Uchoa Brandao, Sergio Magalhaes Lima (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário oposto em face de acórdão da DRJ que julgou improcedente a impugnação do sujeito passivo.

Em face da contribuinte foi lavrado o **auto de infração de multa isolada** (fls. 2 a 32), com fundamento no artigo 18, *caput* e §2º, da Lei nº 10.833/2003, em decorrência de compensações indevidas com saldo negativo de IRPJ, cujo fato gerador remonta ao primeiro trimestre de 2019. Foram responsabilizados solidariamente, com fulcro no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (“CTN”), os Srs. FLAVIO RIBEIRO VIEIRA ALMEIDA e GUSTAVO CARDOZO DOS SANTOS.

Conforme se extrai dos autos de infração, a decisão recorrida assim relatou as infrações:

Na descrição dos fatos do auto de infração, a fiscalização relata que a contribuinte transmitiu, em 02/08/2019, a Declaração de Compensação – Dcomp nº 08133.17085.020819.1.3.02-0860, na qual declarou crédito relativo a saldo negativo de IRPJ do 4º trimestre de 2017 (lucro real trimestral).

Informa que essa Dcomp foi objeto de auditoria que teve por finalidade verificar a certeza e a liquidez do crédito declarado nas Dcomp nº 08133.17085.020819.1.3.02-0860 e nº 09025.51138.290320.1.3.02-1155 ¹. Acrescenta que, em 14/01/2021, foi lavrado o Termo de Intimação nº 2021/01/PROJETEC (juntado ao processo/dossiê nº 13032.004238/2021-11, formalizado para as comunicações acerca da auditoria), do qual a contribuinte teve ciência por via postal em 29/01/2021.

Informa que, pela referida intimação, a contribuinte foi cientificada do procedimento de auditoria da Dcomp e intimada a apresentar esclarecimentos e documentos a respeito dos créditos declarados. Acrescenta que a contribuinte foi intimada a:

- i) apresentar os comprovantes de retenção do IRRF informado na Dcomp nº 08133.17085.020819.1.3.02-0860, visto que as retenções não foram localizadas nas Dirf entregues pelas fontes pagadoras, além de estarem em desconformidade com as informações prestadas na ECF;
- ii) apresentar o Darf referente ao pagamento de código de receita 3317 informado na Dcomp nº 09025.51138.290320.1.3.02-1155, tendo em vista que o pagamento não foi localizado nos sistemas da RFB e não foi informado na ECF;

¹ A Dcomp nº 08133.17085.020819.1.3.02-0860 é objeto de outro processo administrativo

iii) caso os créditos sejam diferentes dos declarados nas Dcomp, informar a origem e apresentar os documentos comprobatórios;

iv) caso tenha recebido algum tipo de orientação para a realização das compensações, identificar os ofertantes dos serviços e apresentar os documentos comprobatórios;

v) apresentar os documentos constitutivos da empresa e a identificação do responsável pelo preenchimento das Dcomp.

A fiscalização informa que a contribuinte se limitou a apresentar um pedido de prazo suplementar de 30 dias.

Acrescenta que intimou novamente a contribuinte por meio do Termo de Intimação nº 2021/02/PROJETEC, da qual ela teve ciência por via postal em 17/03/2021.

A fiscalização informa que a contribuinte não apresentou nenhum documento ou esclarecimento.

Relata que, na Dcomp nº 08133.17085.020819.1.3.02-0860, a contribuinte declarou crédito relativo a saldo negativo de IRPJ do 4º trimestre de 2017 no valor de R\$733.398,34, decorrente exclusivamente de IRRF (código de receita 3426 – IRRF – aplicações financeiras de renda fixa, exceto em fundos de investimento – PJ) retido pela fonte pagadora Banco Bradesco S.A., CNPJ 60.746.948/0001-12, no valor de R\$733.398,34.

A fiscalização alega que, em consulta ao sistema Dirf, não foi localizada nenhuma retenção na fonte informada por essa fonte pagadora para esse beneficiário relativamente ao 4º trimestre de 2017. Acrescenta que, ao longo de outros trimestres do ano de 2017, foram informadas retenções de IRRF no total de R\$0,23.

A fiscalização informa que, no “Registro Y570 – Demonstrativo do Imposto de Renda e CSLL retidos na Fonte” da ECF, a contribuinte informou, em relação à fonte pagadora Banco Bradesco S.A. e ao código de receita 3426, rendimento de R\$1,28 e IRRF de R\$0,23. Acrescenta que, no “Registro L300 – Demonstração do Resultado Líquido no Período Fiscal” da ECF, a contribuinte informou o total de R\$1.180,75 na rubrica “Outras Receitas Operacionais”, composta apenas por “Outras Receitas Financeiras”.

A fiscalização alega que a contribuinte teve a intenção dolosa de burlar o Fisco, com a apresentação de Dcomp com créditos sabidamente inexistentes, a fim de se abster de pagar débitos tributários.

Ressalta que deve ser exigida multa isolada no percentual de 225% sobre o valor dos débitos indevidamente compensados, visto que a declaração foi apresentada com falsidade e não foram atendidas as intimações para a prestação de esclarecimentos e apresentação de documentos.

Considerando-se que os débitos indevidamente compensados totalizaram R\$295.594,72, foi lançada multa no valor de R\$665.088,12.

1.2. Da responsabilidade solidária

A fiscalização relata que foi imputada responsabilidade tributária solidária às pessoas físicas Flávio Ribeiro Vieira Almeida, CPF 296.247.128-59, e Gustavo Cardozo dos Santos, CPF 383.804.338-31, em decorrência das condutas a seguir discriminadas.

1.2.1. Flávio Ribeiro Vieira Almeida

A fiscalização alega que a Dcomp foi assinada com o certificado digital da empresa MACT Consultoria e Assessoria Eireli, CNPJ 11.696.342/0001-04.

Informa que, entre 21/08/2018 e 30/10/2019, essa empresa elaborou, assinou e entregou 87 Dcomp de 39 contribuintes distintos, com créditos que superaram R\$19 milhões. Acrescenta que essas Dcomp eram grosseiramente fraudulentas.

A fiscalização informa que, a partir da alteração contratual efetuada em 03/05/2018, o único sócio administrador da empresa passou a ser formalmente o Sr. José Adilson Cunha, CPF 136.861.328-42. Alega que, em procedimento de diligência em seu domicílio, constatou tratar-se de interposta pessoa.

Acrescenta que o endereço informado na “5ª Alteração de Contrato Social e Transformação em Eireli” – Avenida Leandro Martins, nº 10, sala 1102, Centro, Rio de Janeiro – é o mesmo endereço da empresa GC Assessoria Contábil ME, CNPJ 10.856.643/0001-95, de acordo com o site da empresa e as notas fiscais emitidas por essa empresa.

A fiscalização relata que, em diligência na certificadora Serasa, apurou que o certificado digital tipo A1 emitido para a empresa MACT Consultoria e Assessoria Eireli foi encaminhado ao e-mail de Flávio Ribeiro Vieira Almeida.

Informa que Flávio Ribeiro Vieira Almeida, CPF 296.247.128-59 foi sócio das pessoas jurídicas Ribeiro & Vieira Consultoria e Assessoria S/C Ltda, CNPJ 04.301.018/0001-84, entre 16/02/2001 e 05/08/2002, e Energy Cash Assessoria Empresarial Ltda, CNPJ 04.977.612/0001-90, entre 06/10/2016 e 03/05/2021.

Acrescenta que ele possui outra inscrição no CPF, obtida fraudulentamente, de nº 383.831.638-00, sendo sócio das pessoas jurídicas Creditorius Assessoria Empresarial Ltda, CNPJ 09.167.881/0001-04, entre 19/03/2008 e 02/03/2018, e Ebafa Empresa Brasileira de Ativos Financeiros e Apólices Ltda, CNPJ 52.338.902/0001-36, entre 28/10/2009 e 20/10/2011.

A fiscalização alega que Flavio Ribeiro Vieira de Almeida atuou como mandatário da Projotec Materiais Elétricos Eireli, agindo com a intenção de eximir a pessoa jurídica do pagamento de tributos mediante a apresentação de Dcomp com informações falsas. Argumenta que tal conduta se caracteriza como fraude, prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/64.

Assim, conclui que lhe deve ser atribuída responsabilidade solidária nos termos do art. 135, II, do CTN.

1.2.2. Gustavo Cardozo dos Santos

A fiscalização relata que, na época da transmissão da Dcomp, o titular da pessoa jurídica era Gustavo Cardozo dos Santos, que possuía todos os poderes necessários à direção dos negócios.

Informa que a empresa outorgou amplos poderes à MACT Consultoria e Assessoria Eireli, a qual formulou perante o Fisco documento (Dcomp) com informações falsas. Alega que cabe ao administrador da empresa acompanhar minimamente as ações praticadas pelo outorgado em nome desta.

Ressalta que os benefícios decorrentes da prestação de informações falsas para pleitear direito creditório inexistente favoreceram a própria empresa. Destaca que vários débitos tributários foram extintos por via distinta do pagamento, fato bastante perceptível ao administrador da empresa, sobretudo considerando-se os valores elevados dos débitos.

A fiscalização alega que o administrador da empresa tinha o dever de verificar o que estava sendo feito em nome da empresa para que débitos fossem extintos sem pagamento.

Sustenta que o dever de cuidado e diligência do administrador está previsto no art. 1.011 do Código Civil (Lei nº 10.406/2002):

(...)

A fiscalização alega que o administrador da empresa infringiu a lei ao não adotar o cuidado e a diligência necessários para, diante dos evidentes benefícios que a empresa obteve em decorrência de débitos indevidamente compensados, evitar que informações falsas fossem apresentadas ao Fisco para pleitear direito creditório sabidamente inexistente.

Assim, conclui que deve ser atribuída responsabilidade tributária solidária ao titular da pessoa jurídica, nos termos do art. 135, III, do CTN.

A DCOMP que foi considerada falsa consta às fls. 35 a 52 dos autos e o despacho decisório da análise dos direitos creditórios consta às fls. 68 a 76.

A contribuinte e o responsável Sr. Gustavo Cardozo dos Santos impugnaram o feito (fls. 113 a 142), arguindo: a nulidade por cerceamento do direito de defesa, pois a intimação do procedimento fiscal teria sido feita a terceiro, e não houve intimação do sócio, inexistindo também despacho decisório que não homologara a referida compensação, sendo que a fiscalização teria imposto a multa sem antes julgar a própria compensação; nulidade por erro na indicação da infração, utilizando regras já superadas na legislação vigente; alega que eventuais erros na DCOMP foram sanados antes de qualquer comunicado do Fisco, inexistindo prejuízo ao erário; invoca a decisão do STF no RE nº 796.939/RS; invoca ser possível a compensação de

tributos federais de qualquer natureza com contribuições previdenciárias; e a abusividade da multa.

Foram lavrados termo de Revelia para os responsáveis solidários Gustavo Cardozo dos Santos (fl. 216) e Flávio Ribeiro Vieira Almeida (fl. 217).

A DRJ julgou improcedente a impugnação (fls. 222 a 238), conhecendo da impugnação da contribuinte e do responsável Gustavo Cardozo dos Santos, entendendo que:

- (i) o litígio diz respeito apenas à imposição de multa isolada, pois a DCOMP não foi homologada e não apresentou a contribuinte manifestação de inconformidade;
- (ii) carece de base legal a alegação de que a intimação deveria ter sido feita pessoalmente, sendo plenamente válidas as intimações efetuadas por via postal, com prova de recebimento no endereço informado pela contribuinte em seu CNPJ, invocou a aplicação da Súmula CARF nº 09 e analisou as intimações feitas, reputando que a contribuinte fora cientificada corretamente;
- (iii) não houve cerceamento do direito de defesa em relação ao responsável, por ser aplicável ao caso a Súmula CARF nº 46;
- (iv) inexistente erro na indicação da disposição legal infringida, por ter sido corretamente fundamentada, bem como, sobre a abusividade da multa, ser aplicável o artigo 26-A do Decreto-lei nº 70.235/1972;
- (v) a multa lançada difere-se daquela que foi julgada no Tema nº 736 pelo STF;
- (vi) não ter ocorrido erro sanado com relação à compensação pleiteada, porquanto não foram identificados e nem comprovados pagamento algum;
- (vii) a preclusão do direito de o Sr. Flávio Ribeiro Vieira Almeida impugnar sua responsabilidade solidária e inexistir alegações específicas do Sr. Gustavo Cardozo dos Santos quanto à sua responsabilização, motivo pelo qual entende que não houve contestação por ambos os responsáveis.

Intimados os sujeitos passivos (contribuinte em 26/02/2024; Sr. Flávio Ribeiro Vieira Almeida em 27/02/2024; e Sr. Gustavo em 29/02/2024), em 26/03/2024, apenas a contribuinte e o Sr. Gustavo Cardozo dos Santos apresentaram Recurso Voluntário (fls. 260 a 273), tecendo uma sinopse da vida comercial da recorrente, que passaria por dificuldades financeiras, jamais teria efetuado compensações e que agiu de boa-fé; não ser razoável a majoração da multa em 50%, em virtude do agravamento por não responder às intimações do Fisco; a aplicação do Tema nº 736 do STF; e impugna a responsabilidade solidária direcionada ao sócio Sr. Gustavo Cardozo dos Santos.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Henrique Nimer Chamas**, Relator.

Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, portanto, dele conheço em parte.

Isso porque, na impugnação, não fora arguida matéria de defesa alguma a respeito da imputação da responsabilidade solidária do Sr. Gustavo Cardozo dos Santos. Contudo, no recurso o recorrente inova ao refutar sua responsabilização.

O artigo 17 do Decreto-lei nº 70.235/1972 assim dispõe:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Portanto, em virtude de preclusão, referida matéria não deve ser conhecida, porquanto importaria julgamento sobre tema que não foi impugnado e analisado pela decisão recorrida, importando em supressão de instância.

Mérito

A lide tem por objeto a irresignação da contribuinte à multa isolada de 150% aplicada pela fiscalização, por compensação indevida e eivada de falsidade, além de sua majoração em 50% pelo não atendimento às intimações da fiscalização.

Passo a analisar os temas.

A falsidade da compensação no plano fático

Sucintamente, a contribuinte afirma que não agiu com dolo ou má-fé. Justifica, sobretudo, que não cometera fraude alguma, sempre agira de boa-fé e que nunca efetuara outras compensações, senão a que ensejou o auto de infração.

Não obstante as alegações da contribuinte em seu recurso, é evidente que se trata de uma situação de falsidade de declaração apresentada pelo sujeito passivo. O contexto anterior à emissão da declaração falsa pela contribuinte é irrelevante para a análise tributária ora desenvolvida.

A alegação da contribuinte sobre sua boa-fé e sobre ter cometido equívocos não são suficientes para que se impeça a aplicação da multa sancionatória que lhe foi imposta pela fiscalização.

E, nesse caso, por concordar com parte da decisão proferida no âmbito da DRJ, a qual negou provimento à impugnação, valho-me do artigo 114, §12, inciso I, do RICARF. Eis o dispositivo regimental:

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.

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida;

Transcrevo trecho do Despacho Decisório, reproduzidos nos Autos de Infração para demonstrar a falsidade considerada:

[Despacho Decisório]

Com relação a efetividade deste crédito alegado pelo contribuinte, que deveria ser líquido e certo, apresentam-se as seguintes considerações:

1º) Conforme dados da Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte – Sistema DIRF – do CNPJ informado pelo contribuinte (60.746.948/0001-12 - BANCO BRADESCO SA), não há valores retidos na fonte no 4º trimestre de 2017. Ao longo de outros trimestres do ano o valor retido pela instituição financeira é de apenas R\$ 0,23:

(...)

2º) Considerando uma alíquota de 15% (mais conservadora) aplicável aos ganhos que teriam resultado na retenção alegada pelo contribuinte, esta seria decorrente de receitas que totalizariam cerca de R\$ 4.890.000,00 (quatro milhões, oitocentos e noventa mil reais). Ocorre que, com base nas informações apresentadas pelo contribuinte na Escrituração Contábil Fiscal (ECF) relativa ao período em questão, no Registro L300 (Demonstração do Resultado Líquido no Período Fiscal) o total de “OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS” no período é de apenas R\$ 1.180,75, composto exclusivamente por “Outras Receitas Financeiras”. Assim, não há registro na ECF de que o rendimento que teria gerado a suposta retenção tenha sido oferecido à tributação. Por fim, o próprio contribuinte na ECF ao preencher os valores relativos aos “Registro Y570: Demonstrativo do Imposto de Renda e CSLL Retidos na Fonte” informou, com relação ao BANCO BRADESCO S.A. (CNPJ 60.746.948/0001-12) e ao código de receita 3426 (Aplicações Financeiras de Renda Fixa – Pessoa Jurídica), exatamente os mesmos valores irrisórios que constam na DIRF, ou seja, rendimento de apenas R\$ 1,28 e imposto retido de R\$ 0,23.

Com relação a Declaração de Compensação (Dcomp) nº 09025.51138.290320.1.3.02-1155, o contribuinte informa suposto crédito de SALDO NEGATIVO de IRPJ, relativo ao 1º trimestre de 2019, no valor de R\$ 308.900,00. Esta suposta antecipação resultaria de um pagamento no memo montante do saldo negativo, e teria ocorrido sob código de Receita nº 3317 - IRPJ – Renda Variável – Lucro Real.

(...)

Com relação a efetividade deste crédito alegado pelo contribuinte, que deveria ser líquido e certo, apresentam-se as seguintes considerações:

1º) Primeiramente, cabe registrar que este código de receita não se aplica a Forma de Tributação do Lucro pelo Lucro Presumido. Mesmo assim, é de se registrar que o aludido pagamento que ensejaria o crédito pleiteado pelo contribuinte não foi localizado nos sistemas da Receita Federal do Brasil:

(...)

2º) Considerando uma alíquota de 15% aplicável aos ganhos decorrentes de renda variável que ensejariam o pagamento alegado pelo contribuinte, estar-se-ia diante de receitas decorrente deste que totalizariam aproximadamente R\$ de R\$ 2.060.000,00 (dois milhões e sessenta mil reais). Ocorre que, com base nas informações apresentadas pelo contribuinte na Escrituração Contábil Fiscal (ECF) relativa ao 1º trimestre de 2019, no Registro L300 (Demonstração do Resultado Líquido no Período Fiscal) – o total de “OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS” no período é de apenas R\$ 1.080,70. Assim, não há registro na ECF de que o rendimento que teria gerado o suposto pagamento tenha sido oferecido à tributação.

Resumindo, (i) não há registros nos sistemas da Receita Federal do Brasil que sejam compatíveis com a retenção e o pagamento que, segundo o contribuinte, ensejariam o direito creditório, (ii) não há registros nas ECF de que as respectivas receitas tenham sido oferecidas à tributação, (iii) o contribuinte não apresentou os esclarecimentos e documentos solicitados com a finalidade de verificar a certeza e a liquidez das parcelas de créditos alegadas nas Dcomp sob análise.

A hipótese de falsidade está comprovada, porquanto a contribuinte não fazia jus ao IRRF informado e nem aos rendimentos relacionados à retenção, bem como não apresentou prova alguma para demonstrar a plausibilidade do direito creditório pleiteado.

Logo, correto o entendimento levado a efeito da fiscalização, chancelado pela decisão recorrida, que ensejou a aplicação da multa por falsidade de declaração prevista no artigo 18, §2º, da Lei nº 10.833/2003.

Ainda quanto à alegação de abusividade da multa, a Súmula CARF nº 2, a qual veda ao julgador administrativo afastar a aplicação da lei com base em fundamentos constitucionais, importa rejeição das alegações recursais.

Por esses motivos, rejeito as alegações recursais que visam refutar a aplicação da multa lançada.

Multa isolada objeto do Tema nº 736

Em relação à alegação da aplicabilidade do Tema nº 736 ao caso, esclareço que o esta nada diz respeito à multa isolada julgada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, cuja tese fixada no Tema nº 736 (RE 796.939/RS) é a seguinte:

É inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária.

Esclareço as razões da diferenciação.

O referido julgamento, de certo modo, abstrai-se dos diplomas normativos que positivavam as multas isoladas aplicáveis à compensação não homologada e se volta à análise da punição ao pedido administrativo de compensação tributária, sob a ótica do direito de petição e do devido processo legal. Em síntese, é fundamento do julgamento a ausência de correlação entre a multa tributária e o pedido administrativo de compensação, ainda que não homologado pela Administração tributária.

Interessante notar o voto da Ministra Carmem Lúcia, no que tange as multas que têm como antecedente a hipótese de falsidade do contribuinte, tal como é a prevista nesse caso, veiculada no §2º do artigo 18 da Lei nº 10.833/2003 c/c o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, aduz o seguinte:

Lembro que, na hipótese de falsidade, a multa a ser aplicada é de 150%, conforme determina o §2º do art. 18 da Lei n. 10.833/2003 c/c o inc. I do art. 44 da Lei n. 9.430/1996:

(...)

A Secretaria da Receita Federal dispõe, assim, de outro meio para inibir a apresentação de declarações de compensação eivadas de má-fé e punir os contribuintes.

E, ainda, no voto da Ministra Rosa Weber:

Todas essas modalidades de sanções tributárias referem-se aos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil.

Ao contrário das multas previstas nos §§ 15 e 17 da Lei nº 9.430/96, que têm como hipótese de incidência a mera recusa administrativa da homologação do pedido de restituição ou da declaração de compensação tributária, as medidas punitivas anteriormente mencionadas (itens a, b e c), pressupõe, necessariamente, a comprovação da realização de declarações fraudulentas pelo

contribuinte ou a prática de atos de sonegação, fraude ou conluio entre os interessados.

Essas medidas sancionatórias, como se vê, foram todas instituídas sob a perspectiva da prática comprovada de comportamentos motivados pela má-fé e pelo abuso de direito dos contribuintes.

Desse modo, é evidente que a multa discutida nesses autos não se insere no âmbito da inconstitucionalidade decidida no Tema nº 736 pelo STF.

Assim, não merece reforma a decisão *a quo* proferida pela DRJ.

Multa agravada (considerações preliminares)

Com relação ao agravamento da multa em 50%, hipótese prevista no artigo 44, §2º, inciso II, da Lei nº 9.460/1996, destaco alguns trechos dos autos de infração que fundamentam a sanção legal:

O contribuinte PROJETEC MATERIAIS ELETRICOS EIRELI, CNPJ nº 10.492.913/0001-26, transmitiu eletronicamente à Receita Federal do Brasil, em 02/08/2019, a Declaração de Compensação (Dcomp)nº 09025.51138.290320.1.3.02-1155 a partir de crédito de SALDO NEGATIVO de IRPJ para o período de apuração do 1º Trimestre/2019, cuja forma de tributação informada na Dcomp é de Lucro Presumido.

(...)

Através do Termo de INTIMAÇÃO Nº 2021/01/PROJETEC, de 14/01/2021, lavrado no Processo-Dossiê nº 13032.004238/2021-11, formalizado especificamente para as comunicações com o contribuinte, este foi informado sobre o início do processo de auditoria manual com a finalidade de verificar a certeza e a liquidez das parcelas de créditos informados nas Declarações de Compensação nº 08133.17085.020819.1.3.02-0860 e 09025.51138.290320.1.3.02-1155. Além de cientificado, o contribuinte foi também intimado a apresentar esclarecimentos e documentos no prazo de (20) vinte dias a contar da ciência, que ocorreu em 29/01/2021, conforme AVISO DE RECEBIMENTO – AR juntado ao presente processo – visto que o contribuinte não é optante pelo DTE.

No Termo de INTIMAÇÃO Nº 2021/01/PROJETEC o contribuinte foi instado a:

- a. Apresentar os comprovantes da retenção do IRRF informada na Declaração de Compensação nº 08133.17085.020819.1.3.02-0860, tendo em vista que os valores não foram localizados na DIRF e que eles não são condizentes com informações apresentadas na Escrituração Contábil Fiscal (ECF) do ano calendário de 2017;
- b. Apresentar os Documentos de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) relativos ao pagamento sob código de receita 3317 informado na Declaração de Compensação nº 09025.51138.290320.1.3.02-1155, tendo em vista que o DARF

não foi localizado nos sistemas da RFB e que o pagamento não está informado na ECF ano calendário 2019;

c. Se os créditos são diferentes dos informados nas Declarações de Compensação, identificar a origem, a forma de aquisição e apresentar os respectivos documentos que embasam sua apuração e oferecimento para a compensação de tributos federais;

d. Se houve algum tipo de transação ou orientação para realização das compensações, identificar os ofertantes dos serviços e apresentar os documentos (propostas, contratos, comprovantes de pagamento, comunicações eletrônicas, notas fiscais, etc.) que sustentam essas informações;

e. Apresentar os documentos constitutivos da empresa e a identificação, a qualificação e os poderes de representação do(s) responsável(is) pelo preenchimento das Declarações de Compensação listadas na introdução e pelas informações apresentadas em decorrência desta intimação. Em resposta à intimação, por meio de documento não assinado datado de 19/02/2001, o contribuinte requer que “se digne deferir PRAZO SUPLEMENTAR DE 30 (trinta) dias, vez que, com a restrição trazida pela PANDEMIA que se atravessa, somados ao período solicitado, há necessidade de procurar com o antigo contador as comprovações solicitadas”.

Após alteração no sigilo do e-dossiê atendimento para evitar qualquer dificuldade na apresentação das informações por parte do contribuinte, este foi novamente intimado por via postal a apresentar os esclarecimentos através do Termo de INTIMAÇÃO Nº 2021/02/PROJETEC, de 04/03/2021. O contribuinte teve ciência da intimação desta Intimação em 17/03/2021, conforme AVISO DE RECEBIMENTO – AR juntado ao presente processo.

Apesar da evidente necessidade de comprovação dos créditos informados nas Declarações de Compensação nº 08133.17085.020819.1.3.02-0860 e 09025.51138.290320.1.3.02-1155, nenhum esclarecimento foi remetido a esta fiscalização.

A referida multa tem a disposição legal abaixo transcrita:

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:

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;

De acordo com o §2º do artigo 44 acima, aumenta-se pela metade as multas de ofício (inciso I) ou qualificada (§1º), quando presentes as condutas previstas nos incisos I a III. Ocorre que a multa em questão é a prevista no artigo 18, §2º, da Lei nº 10.833/2003, que prevê a

aplicação do dobro da multa do inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996. Ela seria *supostamente* isolada.

Embora não alegado pela contribuinte, há uma celeuma jurídica quanto ao percentual que resultaria a multa agravada em comento, pois o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 trata da multa de ofício (75%) e o §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 da multa qualificada (100% ou 150%, no caso de reincidência). Contudo, o dispositivo legal de aplicação da multa em comento faz referência ao dobro do inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, mas decorre da previsão do §2º do artigo 18 da Lei nº 10.833/2003 (hipótese legal distinta daquelas previstas no §2º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996).

Pragmaticamente, portanto, qual o percentual de multa ao qual o agravamento pode ser considerado? Pela literalidade do §2º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, não foram aplicadas as multas previstas nos incisos I ou §1º, porquanto o dispositivo legal, a conduta antecedente sancionada, é o prevista no §2º do artigo 18 da Lei nº 10.833/2003.

Ainda, há outra dificuldade, pois, apesar de o §2º do artigo 18 da Lei nº 10.833/2003 referenciar-se de forma cruzada ao inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, a penalidade em comento decorre de ato doloso (falsidade) e, *em tese*, não se confundiria com a hipótese da multa qualificada prevista no §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 – caso contrário, deveria ter sido limitada a 100%, em razão da retroatividade benigna. Se multa qualificada for, limita-se o seu percentual.

Então, se por um lado há o entendimento de que o §2º do artigo 18 da Lei nº 10.833/2003 não trata da multa qualificada do §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, inexistirá a possibilidade do agravamento da multa com base no §2º desse mesmo artigo, porque não foram aplicadas as sanções sujeitas ao agravamento (multa de ofício e multa qualificada), nos termos da lei. Caso se entenda, porém, que o §2º do artigo 18 da Lei nº 10.833/2003 prevê a situação de qualificação da multa, o agravamento poderia ser aplicado, mas importaria a invocação da retroatividade benigna para reduzir a multa ao percentual de 100% ou até do Tema nº 836 do STF.

Aparentemente, numa interpretação sistemática e harmônica, não deveria existir vedações à aplicação da multa agravada prevista no §2º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 nos casos em que a multa por *falsidade de declaração* se opere, nos termos do §2º do artigo 18 da Lei nº 10.833/2003, pois seria teratológico sustentar que nessa situação o particular foge à regra geral, bem como atentaria contra os poderes da fiscalização e sanções de condutas antijurídicas indesejadas.

Em casos anteriores, eu havia formado meu convencimento pela legalidade da multa de 150% prevista no §2º do artigo 18 da Lei nº 10.833/2003, por se tratar de um dispositivo legal distinto do artigo 44, inciso I ou §1º, da Lei nº 9.430/1996, e pela rejeição da aplicação do Tema nº 736 ao caso concreto, contudo, não enfrentei o assunto considerando o Tema nº 836 e os aspectos relacionados à multa agravada.

Por isso, passo a analisar o Tema nº 836 e os impactos na multa por falsidade de declaração.

Tema nº 836 do STF

O Tema nº 836 pronunciado pelo Supremo Tribunal Federal foi assim redigido:

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 definida no art. 44, § 1º-A, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23, observando-se, ainda, o disposto no § 1º-C do citado artigo.

A ementa do *leading case*, RE nº 736.090/SC é a seguinte:

EMENTA

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema nº 863. Direito tributário. Limite das multas qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio. Necessidade de observância dos princípios do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade. Limite de 100% (cem por cento) do débito tributário ou, em caso de reincidência, de 150%(cento e cinquenta por cento) do débito tributário.

1. As multas qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio visam a reprimir comportamentos com elevado grau de reprovabilidade.

2. São razoáveis e proporcionais as limitações para as multas previstas na Lei nº 9.430/96, atualizada pela Lei nº 14.689/23. No caso de sonegação, fraude ou conluio, a multa é de 100% do débito (art. 44, § 1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23); ou de 150% do débito, nos casos em que for verificada a reincidência do sujeito passivo (art. 44, § 1º, inciso VII, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23), como legalmente definida (vide § 1º-A do citado artigo).

Necessidade de observância do § 1º-C do art. 44 da Lei nº 9.430/96, o qual trata de hipóteses de não aplicação da multa qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio.

3. Fixação da seguinte tese para o Tema nº 863: “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 definida no art. 44, § 1º-A, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23, observando-se, ainda, o disposto no § 1º-C do citado artigo”.

4. Modulação dos efeitos da decisão, estabelecendo-se que ela passe a produzir efeitos a partir da edição da Lei nº 14.689/23, mantidos os patamares atualmente

fixados pelos entes da federação até os limites da tese. Ficam ressalvados desses efeitos (i) as ações judiciais e os processos administrativos pendentes de conclusão até a referida data; (ii) os fatos geradores ocorridos até a referida data em relação aos quais não tenha havido o pagamento de multa abrangida pelo presente tema de repercussão geral.

5. Recurso extraordinário parcialmente provido

O Ministro Relator Dias Toffoli apresentou seu voto trazendo as seguintes elucidações, as quais colaciono abaixo:

Resumidamente, conforme consta do voto condutor do acórdão recorrido, o Fisco, em procedimento de fiscalização, constatou as seguintes infrações à legislação tributária: “a) omissão de receitas pelo saldo credor em caixa, b) pagamentos a beneficiários não identificados e c) omissão de receitas pelos depósitos bancários sem comprovação de origem”. A ação fiscal culminou na apuração de créditos de IRPJ, IRRF, CSLL e PIS/COFINS.

Houve aplicação de sanção com base na redação original do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96, o qual previa, nos casos de lançamento de ofício, multa de 150% se verificada a existência de sonegação, fraude ou conluio, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

(...)

Segundo os recorrentes, a multa em referência teria violado o art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, além dos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da moralidade. Estão em debate os limites da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio.

(...)

CONSIDERAÇÕES PRÉVIAS

Como se sabe, as multas, no contexto do direito tributário, consistem em sanções por infrações à legislação tributária.

Desde logo, como premissa adotada ao longo do voto, deixo claro que a multa tributária não é, em termos técnicos tributários, acessória da obrigação de pagar tributo, o qual, usualmente, é enquadrado na categoria de obrigação principal. Com efeito, a multa tributária, assim como a obrigação de pagar tributo, consiste em si mesma em obrigação principal. Esse é o modelo do sistema tributário adotado no país. Sobre esse ponto, atente-se para o teor do art. 113, §§ 1º e 3º, do Código Tributário Nacional:

(...)

Tradicionalmente, as multas tributárias são classificadas em três grupos: multas moratórias; multas de ofício (as quais abrangeriam as não qualificadas e as qualificadas); e multas isoladas.

As primeiras decorrem do simples atraso no pagamento do tributo, isso é, por falta de seu pagamento na época apropriada. Segundo Paulsen, elas incidem de modo automático, sendo devidas independentemente de lançamento. Diz ele que, “quando o contribuinte, fora do prazo, vai preencher a guia para pagamento do tributo, deve fazer incidir os juros e a multa por iniciativa própria, em cumprimento à legislação” 1 . O tributarista também leciona que, caso o contribuinte declare débito, mas não o pague, “sua inscrição em dívida ativa é feita também com a multa moratória, sem a necessidade de procedimento para aplicação de tal multa e sem notificação para defesa” 2 . No RE nº 882.461/MG (Tema nº 816), de minha relatoria, se discutem os limites das multas moratórias.

As multas de lançamento de ofício, por seu turno, “são aplicadas pela própria autoridade através de auto de infração quando verifique que o contribuinte deixou de pagar o tributo” 3 mediante omissão de receitas, geralmente associada ao descumprimento de obrigação acessória, seja a conduta do agente decorrente de culpa (v. g. negligência inescusável ou erro material), seja qualificada em razão de dolo. Cabe consignar que multas qualificadas (que compõem o grupo das multas de ofício) são aquelas que buscam reprimir, com maior rigor, infrações mais graves, “normalmente em razão do dolo que constituiu elemento de seu pressuposto de fato” 4 . Enquadra-se no conceito de multa qualificada aquela por meio da qual se combatem, por exemplo, a sonegação, a fraude, o conluio, a apropriação indébita e o descaminho, condutas dolosas que merecem maior atenção do legislador, pois são delitos penais.

Os limites da multa de lançamento de ofício decorrente do não pagamento do tributo qualificado pela conduta dolosa do agente (sonegação, fraude e conluio) são apreciados no presente Tema nº 863 da Repercussão Geral. Destaco que estão compreendidas nas circunstâncias qualificadoras as condutas dolosas discriminadas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, as quais podem ensejar representação criminal, na forma da Lei nº 8.137/90, o mesmo podendo se dizer de outras infrações dolosas que recebam do legislador penal uma atenção especial (v. g. descaminho).

Por fim, as multas isoladas seriam aquelas decorrentes do “descumprimento de obrigações acessórias ou por outras infrações que independem de ser ou não o tributo devido” 5 . No RE nº 640.452/RO, Tema nº 487 da RG, Rel. Min. Roberto Barroso, são analisados os limites da multa por descumprimento de dever instrumental, aplicada isoladamente.

A classificação tradicional das multas, contudo, tem recebido críticas.

Leandro Paulsen aduz que, nessa catalogação, se utilizam critérios variados, misturando gêneros e espécies. Destaco, por exemplo, que as multas punitivas aplicadas pela autoridade administrativa mediante auto de infração – sejam aquelas aplicadas isoladamente por descumprimento de deveres instrumentais, sejam aquelas associadas ao descumprimento do dever de pagar o tributo (não qualificadas e qualificadas) – são denominadas de “multas de lançamento de

ofício”. A rigor, portanto, penso que as multas, segundo a abordagem tradicional, poderiam ser classificadas em dois grupos: o das multas moratórias e o das multas de lançamento de ofício, as quais abrangeriam as não qualificadas, as qualificadas e as denominadas de multas isoladas.

(...)

As multas, nas lições de Paulo Coimbra, desempenham importantes funções, cabendo destacar: a preventiva, a didática e, precipuamente, a punitiva. A função preventiva teria a virtude de desestimular o descumprimento das obrigações tributárias e de intimidar os possíveis infratores, como forma de se garantir a eficácia das normas tributárias primárias. A função didática deve contribuir para a educação e a correção de desvios do infrator, auxiliando-o a apreender as determinações que não seguiu, de modo a amenizar os efeitos punitivos das sanções tributárias. (...)

(...)

No presente caso, estão em discussão, como visto, as limitações das multas qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio, tendo presente um débito tributário .

Pois bem. As limitações qualitativas e quantitativas às sanções tributárias devem ser estabelecidas, observadas a razoabilidade e a proporcionalidade, pelo legislador complementar, consoante o art. 146, inciso III, do texto constitucional. A finalidade seria não só conferir efetividade às normas constitucionais protetivas do sujeito passivo, mas também uniformizar o tratamento da matéria nas legislações dos diversos entes da federação.

Como registrei no julgamento do RE nº 851.108/SP, a norma decorrente desse dispositivo constitucional deve ser encarada como uma lei de caráter nacional, cujo objetivo é delimitar os institutos jurídicos relacionados com a tributação capazes de assegurar a unidade e a racionalidade do sistema tributário, de modo que tais institutos jurídicos encontrem seus limites nos princípios constitucionais. Tangenciando esse tema, cito o RE nº 433.352/MG-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa:

(...)

Ocorre que, até então, o legislador complementar não editou normas gerais a respeito dos limites qualitativos e quantitativos das sanções tributárias impostas por infração à legislação tributária, objeto do tema em discussão. Na ausência dessas normas e estando em jogo norma constitucional protetiva de direitos fundamentais do contribuinte, como a vedação do confisco, cumpre ao Poder Judiciário, ante provocação, atuar.

Desde já, adianto que a vedação da utilização de tributos com efeitos confiscatórios, como disse o Ministro Celso de Mello na apreciação da ADI nº 1.075/DF-MC, “encerra uma cláusula aberta, (...), reclamando que os tribunais (...)

procedam à avaliação dos excessos eventualmente praticados pelo Estado, tendo em consideração as limitações que derivam do princípio da proporcionalidade”.

É preciso, assim, se estabelecer, com base na proporcionalidade, na razoabilidade e na segurança jurídica, até que patamar quantitativo as multas qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio podem chegar sem resultar em efeito confiscatório.

Ao analisar o caso das multas moratórias (RE nº 882.461/MG), ressaltei que um patamar baixo faz com que as multas percam sua razão de existir, não tendo força para reprimir e inibir os comportamentos dos agentes que, na espécie (multa qualificada), atuam para infringir a lei. Ademais, caso seja fixado um teto muito baixo, diversas leis municipais, estaduais, distritais e federais terão, invariavelmente, sua inconstitucionalidade reconhecida.

Por outro lado, fixar um limite quantitativo muito alto para as multas qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio pode importar em efeito confiscatório, o que é vedado pela Constituição Federal. Afora isso, o patamar muito alto poderia, por exemplo, estimular a sanha arrecadatória, por permitir a edição de novas leis majorando os valores de multas anteriormente estabelecidos em patamar mais baixo, destoando das funções que as sanções devem desempenhar na ordem jurídica.

(...)

DOS LIMITES DAS MULTAS QUALIFICADAS EM RAZÃO DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUIO

Vistos os julgados relevantes da Corte em torno do presente assunto, passo a tratar dos limites das multas qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio.

É incontroverso, na jurisprudência da Corte, que é evidentemente confiscatória multa punitiva qualificada que chegue a 500% do débito tributário ou a 300% do valor da operação, níveis que já foram considerados inconstitucionais (ADI nº 551/DF e ADI nº 1.075-MC/DF).

Qual seria, então, um patamar máximo de sanção que tenha por objetivo punir as condutas enumeradas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64 e seja compatível com a cláusula da vedação de confisco, vista sob o enfoque da razoabilidade e da proporcionalidade? Quais critérios (objetivos e/ou subjetivos) de graduação poderiam ser adotados para aproximar o mais possível as multas fiscais à conduta do contribuinte e aos objetivos maiores de conformidade fiscal?

(...)

Insta realçar que, na propositura em comento, pretende-se incluir o art. 113-A no CTN, consignando-se expressamente que as penalidades por descumprimento de obrigações principais ou acessórias devem observar a razoabilidade e a proporcionalidade.

De qualquer modo, verifica-se que o projeto de lei complementar ainda está em tramitação e que o legislador complementar, até o momento, não trouxe as normas gerais sobre a graduação das multas tributárias tendo em vista a individualização da conduta do agente. Vale lembrar que, nos termos do art. 146 do texto constitucional, é de sua competência estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre “obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários” (art. 146, inciso III, alínea b).

Até que seja aprovado o referido projeto de lei complementar nº Congresso Nacional, as controvérsias jurídicas que são submetidas ao Supremo Tribunal Federal, notadamente na sistemática da repercussão geral, devem ser solucionadas de modo a garantir o mínimo de uniformidade e coerência ao regime atualmente em vigor, sempre na busca de maior segurança jurídica na relação entre a administração tributária das três esferas da federação e os contribuintes.

Dessa perspectiva, até que o Congresso Nacional disponha sobre a matéria, considero razoável a adoção dos parâmetros previstos na lei federal para a multa qualificada em discussão.

Sobre o assunto, destaco, de início, que a constitucionalidade da multa de 150% no caso de sonegação, fraude ou conluio prevista na Lei nº 9.430/96, na redação anterior à Lei nº 14.689/23, a propósito, já foi chancelada pelo órgão especial do Tribunal Regional Federal da 4ª Região com a rejeição da arguição de inconstitucionalidade nº 2005.72.06.001070-1.

O Desembargador Federal Joel Ilan Paciornik (atual Ministro do Superior Tribunal de Justiça), Relator desse caso, após destacar que se previam, na legislação federal, a multa moratória de até 20% e a multa punitiva de 75%, consignou que a multa qualificada de 150% em questão tinha como pressuposto a existência de comportamento doloso praticado pelo agente, o qual merece maior reprimenda. Afora isso, ressaltou Sua Excelência que a atitude reprovada por essa multa acarretaria enriquecimento ilícito do contribuinte.

Por ser esclarecedora, transcrevo a seguinte passagem de seu voto:

“A gravidade das condutas dolosas descritas no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 justifica o percentual exacerbado da multa. A sanção deve ser proporcional ao ilícito cometido e desestimular a sua prática, para que realize sua função repressiva e punitiva. Os aspectos subjetivos dessas infrações tornam os limites da proibição de efeito confiscatório mais permeáveis e elásticos do que se entenderia como razoável, caso se tratasse de uma infração objetiva. Não se revela consentâneo com o ideal de justiça tributária penalizar em patamar semelhante o contribuinte que deixa de pagar ou de declarar o tributo, sem intuito doloso, e o contribuinte que sonega, frauda ou age em conluio. Esse entendimento retrata a posição do STF, na ADIN 551, supracitada, pois o que evidencia o caráter confiscatório da multa é a desproporção entre o desrespeito à norma tributária e a sua consequência jurídica. Assim, a resposta do ordenamento

jurídico à sonegação, à fraude e ao conluio deve ser muito mais forte do que a resposta aos ilícitos menos gravosos.

Outro aspecto da questão diz respeito à ideia de confisco, que envolve verificar se a multa realmente atinge parcela tão significativa do patrimônio ou renda do contribuinte que equivalha à extinção da propriedade ou ameace a sobrevivência do indivíduo e da empresa. Não se pode olvidar que a sonegação, a fraude e o conluio acarretam o enriquecimento ilícito do contribuinte; na impossibilidade de discernir o que é riqueza lícita e o que é riqueza ilícita, é difícil saber se a multa ultrapassa as possibilidades do contribuinte. Para solucionar esse impasse, cabe recorrer ao princípio da razoabilidade, cuja essência é guardar uma relação congruente entre a medida adotada e o fim que ela pretende atingir. Nessa senda, o percentual de 150% a título de multa, nos casos de sonegação, fraude ou conluio é razoável, justamente porque se dirige a reprimir condutas evidentemente contrárias não apenas aos interesses fiscais, mas aos interesses de toda a sociedade.” Julgo, ademais, que as limitações quanto às multas qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio previstas na legislação federal devem ser adotadas igualmente para as multas do mesmo tipo previstas nas legislações dos estados, do Distrito Federal e dos municípios. Com efeito, não se pode dizer que, para fins de fixação de teto, a ofensa qualificada à legislação tributária é mais ou menos grave a depender do ente federado envolvido.

Nesse contexto, cumpre lembrar que o Tribunal, embora em outra situação e invocando a competência da União para editar normas gerais sobre direito financeiro, já se valeu de elemento por ela adotado como parâmetro para verificar a constitucionalidade de questão intimamente relacionada com a tributação dos estados e do Distrito Federal. Sobre o assunto, cito o Tema nº 1.062, cujo paradigma foi o RE nº 1.216.078/SP.

Em tal caso, o Tribunal assentou a possibilidade de esses entes federados legislarem sobre índices de correção monetária e taxas de juros de mora incidentes sobre seus créditos tributários, desde que se limitem aos percentuais estabelecidos pela União para os mesmos fins.

Visto isso, entendo ser o caso de, em razão de a matéria a seguir estar intimamente relacionada com o presente tema de repercussão geral, se avançar na análise da graduação da penalidade, tendo em vista a individualização da conduta do agente e o teto já estabelecido.

DA NECESSIDADE DE, OBSERVADO O TETO, SE GRADUAR A PENALIDADE DE ACORDO COM A INDIVIDUALIZAÇÃO DA CONDUTA DO AGENTE

Considero que a fixação do teto para as multas qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio consiste apenas em uma das manifestações da proporcionalidade e da razoabilidade, preceitos aos quais está ligada a vedação do confisco.

Outra importante questão conectada com tais princípios (afora outros, como a isonomia), a meu ver, é a da necessidade de se graduar a penalidade à luz de cada caso concreto. Isso é, não basta que a multa em discussão observe o teto de 150%. É necessário que ela seja graduada, dentro desse patamar, levando-se em conta a individualização da conduta do agente.

É certo que essa individualização pode ser feita à luz de diversos critérios. Considerando-se o condomínio legislativo existente no cenário nacional e a ausência da lei complementar federal sobre o tema, tem o legislador ordinário de cada ente federado bom espaço para tratar do assunto, respeitando-se (evidentemente) os preceitos constitucionais, como os da não discriminação, da isonomia, da moralidade, da eficiência etc, bem como as normas gerais em matéria de legislação tributária constantes de lei complementar federal (vide o Código Tributário Nacional).

No âmbito da União, já se viu que o art. 44 da Lei nº 9.430/96, até a redação conferida pela Lei nº 11.488/07, preconizava que, no caso de sonegação, fraude ou conluio, a multa qualificada seria de 150%, sem prejuízo da aplicação das atenuantes cabíveis. A previsão do referido percentual para qualquer dos citados comportamentos, que se distinguem entre si, não importa, por si só, em qualquer inconstitucionalidade. Considerou o legislador serem todos eles muito graves (e, realmente, o são). Isso, contudo, não impede que o legislador venha a atribuir, futuramente, percentuais distintos a cada um de tais comportamentos, respeitando o teto anteriormente já mencionado, bem como a razoabilidade e a proporcionalidade.

Uma importante melhoria no contexto da individualização da multa qualificada em debate surgiu com a recente Lei nº 14.689/23.

Com o advento dessa lei, estabeleceu-se que, nos casos de sonegação, fraude ou conluio, a multa passa a ser de 100% do débito tributário (art. 44, § 1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23) ou de 150% do débito tributário “nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo” (art. 44, § 1º, inciso VII, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23). O que se considera por reincidência está previsto no § 1º-A do referido artigo.

(...)

Creio que os critérios utilizados na lei federal em questão de individualização do comportamento do sujeito passivo para a graduação da multa qualificada são válidos tendo em vista a proporcionalidade e a razoabilidade. Isso, contudo, não impede que novos aperfeiçoamentos sejam feitos.

(...)

Em suma, como já defendi acima, a multa qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio deve se limitar ao teto de 150% do débito, percentual utilizado pela Lei nº 9.430/96, na redação anterior à Lei nº 14.689/23. Atualmente, como se viu, no caso de sonegação, fraude ou conluio, a multa é de 100% do débito (art.

44, § 1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23); ou de 150% do débito, nos casos em que for verificada a reincidência do sujeito passivo (art. 44, § 1º, inciso VII, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23). Acrescentese, ainda, que o mesmo teto de 150% é utilizado na última versão do PLP nº 124/22, em tramitação no Senado Federal .

Esses novos parâmetros fixados pelo legislador ordinário federal (Lei nº 14.689/23) também podem ser adotados para efeito de repercussão geral. Reitero, aqui, que a Corte já se valeu de parâmetro previsto em lei da União para elaborar tese de repercussão geral (nesse sentido: Tema nº 1.062).

Nessa toada, até que seja editada lei complementar federal sobre a matéria, a multa tributária qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio deve se limitar a 100% (cem por cento) do débito tributário e, em caso de reincidência como definida no art. 44, § 1-A, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23, a 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário .

Transcrito o longo arrazoado da fundamentação do acórdão que motivou a enunciação do Tema nº 836 pelo STF, teço algumas considerações.

Excetuando-se a conceituação da multa moratória, a multa isolada decorre do descumprimento de obrigações acessórias ou por outras infrações que independem de ser ou não o tributo devido. Ao passo que a multa qualificada é aplicada também de ofício pela autoridade fiscal, quando verificado o não pagamento do tributo, buscando reprimir com mais veemência as infrações mais graves, em razão do dolo, normalmente relacionado à ocorrência de sonegação, fraude ou conluio.

O lançamento da multa prevista no §2º do artigo 18 da Lei nº 10.833/2003 é chamada de isolada, mas tem por pressuposto a *falsidade de declaração* e sua base impositiva é “*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*” (art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996).

Em razão da sistemática da compensação em matéria tributária, cujo crédito tributário compensado deve ser líquido e certo e o débito é declarado e confesso pelo particular, para fins de exigibilidade e posterior exequibilidade, os lançamentos das referidas multas são realizados com fundamento no §2º do artigo 18 da Lei nº 10.833/2003, evidenciada falsidade de declaração e compreendem a exigência somente uma multa denominada “isolada”, porquanto o tributo devido já poderá ser cobrado a partir do Despacho Decisório de não homologação da compensação, quando definitivo.

Contudo, em face dessa sistemática e do *pressuposto* para a aplicação da multa, isto é, a falsidade, é possível que sua natureza jurídica seja de *multa isolada* ou se trata de uma espécie de *multa qualificada*?

A multa prevista no §2º do artigo 18 da Lei nº 10.833/2003 é uma *multa qualificada*, porquanto é aplicada de ofício pela autoridade fiscal em face do não pagamento de

tributo (ou por uma compensação indevida), presente ainda, o pressuposto da *falsidade de declaração*. O pressuposto da aplicação da multa (falsidade de declaração), pode ser tranquilamente subsumido às hipóteses legais de sonegação ou fraude, previstas nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964 – estar-se-á diante de apenas uma espécie de fraude ou sonegação.

Embora a denominação *falsidade*, em tese, poderia ser conceituada de forma distinta da fraude ou sonegação, é difícil identificar distinções em situações práticas que incorram em prejuízo ao Erário e estejam sujeitas ao lançamento de ofício onde a *falsidade* não seja uma *fraude* ou *sonegação*. É comum, portanto, entre a hipótese legal do §2º do artigo 18 da Lei nº 10.833/2003 e do artigo 44, §2º, da Lei nº 9.430/1996, o pressuposto fático de uma conduta antijurídica que deve ser reprimida e comprovada pela fiscalização.

Também, ao conceituá-la como *multa qualificada*, cuja hipótese legal é distinta daquela prevista no artigo 44, §2º, da Lei nº 9.430/1996, mas que se submete aos mesmos limites previstos na alteração promovida pela Lei nº 14.689/2023 e nos termos do precedente extraído do Tema nº 836, cuja enunciação validou a alteração legislativa e limitou a sanção a 100%, podendo ser de até 150% em caso de reincidência, é possível harmonizar a aplicação da *multa qualificada por falsidade de declaração* prevista no §2º do artigo 18 da Lei nº 10.833/2003 e o seu agravamento em 50%, em razão das condutas previstas nos incisos I a III do §2º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

Ao fim, ainda, não se pode desprezar a similaridade de ambas as multas, pois, antes da promulgação da Lei nº 14.689/2023, pragmaticamente seu percentual era de 150% e a antijuridicidade da conduta deveria ser constatada e comprovada.

Novamente, o Tema nº 836 do STF dispõe que “até que seja editada lei complementar federal sobre a matéria, a multa tributária qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio deve se limitar a 100% (cem por cento) do débito tributário e, em caso de reincidência como definida no art. 44, § 1-A, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23, a 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário”.

Então houve sim o estabelecimento de um limite para a multa qualificada e ele é de 100%, ao passo que se chancelou a possibilidade de passar a ser de 150% em caso de reincidência, tal como promovida a alteração prevista pela Lei nº 14.689/2023, ao menos, até que seja editada lei complementar federal que trate da matéria.

Negar validade ao precedente implica transferir o ônus aos órgãos judicantes para que se manifestem sobre cada uma das inúmeras multas existentes no Direito Tributário, aplicáveis por cada um dos entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), o que não é razoável, bem como faz ruir toda a sistemática de precedentes incorporadas no CPC/15.

Isto posto, extraindo-se a *ratio decidendi* do Tema nº 836 e em razão de todas essas considerações, entendo que a multa cominada pelo §2º do artigo 18 da Lei nº 10.833/2003 é uma multa qualificada e, ante à comprovação de seu pressuposto antijurídico, a falsidade, deve ser aplicada, mas reduzida a 100%.

Retomo o julgamento da multa agravada.

Multa agravada (continuação)

Fundamentada a possibilidade de aplicação da multa agravada em concomitância com a multa por falsidade de declaração, deve ser analisado o cumprimento da lei quanto à pertinência da sanção no caso concreto.

No procedimento de análise do direito creditório, nota-se que a autoridade fazendária intimou a contribuinte a apresentar documentos que comprovem a certeza e liquidez do crédito pleiteado, mas sua resposta apenas pleiteou prazo suplementar para a apresentação dos documentos. Consequente, houve nova intimação da contribuinte, ainda no âmbito da análise do crédito, e dessa vez nenhum esclarecimento foi feito à fiscalização.

Então, a multa foi agravada, por ter sido *“verificado o não atendimento pelo sujeito passivo de intimação para prestar esclarecimentos ou para apresentar documentos”*.

Contudo, verifico dois problemas relacionados à aplicação da multa agravada. Primeiro, embora de fato a contribuinte não tenha apresentados os arquivos contábeis que comprovariam o direito creditório vindicado, essa conduta não acarretou prejuízo algum ao Fisco, porquanto todas as obrigações acessórias pleiteadas foram transmitidas pela contribuinte e até forma analisadas nos autos de infração, despacho decisório e na decisão recorrida. Segundo, porque o descumprimento do dever de apresentar documentos se deu no âmbito de análise do direito creditório, e não no âmbito de eventual procedimento fiscal para aplicação da multa por falsidade de declaração.

Friso: é inegável que a contribuinte não atendeu ao seu dever de cooperação com a fiscalização e não apresentou os documentos solicitados nas intimações fiscais. Entretanto, sua inércia não tornou dificultoso o ato do lançamento da multa por falsidade de declaração e nem a apuração das bases de cálculo da sanção.

Por óbvio, a cooperação, em matéria tributária, alcançou o patamar de princípio constitucional com a Emenda Constitucional nº 132/2023 e deve ser observada. Porém, penalizar a contribuinte com a multa agravada em razão de não ter prestado apresentados documentos que já estavam sob guarda da fiscalização, sem que sejam observadas condutas comissivas para dificultar o trabalho fiscal ou omitir informações essenciais ao lançamento não se revela razoável e nem parece ser o objetivo da lei. Não há demonstração do dolo específico da contribuinte em não querer atender às intimações da fiscalização.

A multa agravada tem o notório caráter punitivo para condutas antijurídicas. No caso concreto, a contribuinte não ter apresentado a documentação exigida não ocasionou qualquer prejuízo para a lavratura dos autos de infração, já que a RFB já tinha as informações que fundamentaram o auto de infração.

Outrossim, embora a lei expressamente preveja a punição da *conduta* e ela foi praticada, tratando-se de uma sanção adicional e gravosa, é necessário que seja minimamente demonstrado o *dolo* da conduta antijurídica.

Não há uma só conduta comissiva da contribuinte que indique pelo não atendimento deliberado dos esclarecimentos ao qual fora intimada. Não há dolo para que se atraia a aplicação da multa agravada. Não há prejuízo para os atos de fiscalização em razão do não atendimento da fiscalização.

Isto posto, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para exonerar a hipótese de agravamento da multa.

Conclusão

Ante aos fundamentos contidos no voto, conheço parcialmente do Recurso Voluntário e, no mérito, **dou-lhe parcial provimento para reduzir a multa por falsidade de declaração a 100%**.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Sérgio Magalhães Lima**

Diante dos fatos acima comprovados, não há que discutir a aplicação da referida multa, uma vez que decorre diretamente de lei, quando demonstrada a inserção de falsos créditos para compensação de débitos, o que caracteriza o tipo “falsidade da declaração apresentada” trazido pelo caput do art. 18 da Lei nº 10833/2003.

Contudo, o ponto que aqui se impõe examinar é a eventual existência — ou não — de um patamar máximo aplicável a essa penalidade, segundo o que foi delineado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário 736.090/SC (Tema 863). Trata-se, portanto, de aferir a pertinência dessa limitação, à luz dos contornos e diretrizes fixados pela decisão da Suprema Corte, ao caso em exame.

Nesse sentido, adoto como premissas iniciais fundamentais para análise da possibilidade de redução do patamar percentual de multa a idêntica natureza das sanções

previstas no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e no §2º do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, bem como a relação histórica entre elas, uma vez que a segunda nasceu como uma referência remissiva à primeira.

Primeiramente, no que tange à idêntica natureza das sanções, a multa estipulada no §2º do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, a despeito de sua rubrica no texto legal como "multa isolada", possui a essência de uma sanção qualificada, uma vez que sua aplicação é condicionada a um elemento objetivo de alta reprovabilidade: a falsidade da declaração de compensação, caracterizada pelo dolo do contribuinte em induzir o Erário a erro por meio da inserção de créditos inexistentes (dados falsos) em DCOMP. Trata-se, portanto, de uma sanção que não reprime o equívoco, mas sim a fraude, a simulação, o ardid. A conduta tipificada é apresentar declaração comprovadamente falsa com o objetivo de efetuar compensação tributária, o que a desloca do campo das penalidades por meras incorreções para o âmbito das sanções agravadas, cuja aplicação é indissociável da referida circunstância qualificadora.

Por sua vez, no plano histórico, a redação original do § 2º do art. 18 da Lei nº 10.833/2003 remetia diretamente aos incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430/96. À época, o inciso II previa a multa de 150% para os casos de "evidente intuito de fraude" . Confira-se a redação original do § 2º do art. 18 da Lei nº 10.833/2003: “§ 2º A multa isolada a que se refere o caput é a prevista nos incisos I e II ou no § 2º do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, conforme o caso.” (grifei)

Aos poucos, contudo, a “cirúrgica” separação veio se materializando, pois deixou de ser a multa isolada por falsidade comprovada da declaração “aquela prevista” nos incisos I e II ou no § 2º do art. 44 da Lei no 9.430/96 para ser aquela “aplicada no mesmo percentual previsto” do inciso II, verbis: “§ 2º A multa isolada a que se refere o caput deste artigo será aplicada no percentual previsto no inciso II do caput ou no § 2º do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, [...]. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004).” (grifei)

Posteriormente, o § 2º do art. 18 da Lei nº 10.833/2003 deixou de guardar vínculo com o inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, retomando, porém, sua correlação com o inciso I do caput desse mesmo artigo. Nesse sentido, dispõe o referido § 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 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, [...]. ” (grifei).

Registre-se que essa alteração, com o conseqüente abandono da antiga remissão ao inciso II do caput do art. 44, decorre da reestruturação promovida pela Lei nº 11.488/2007. Sem essa adequação, haveria o risco de revogação tácita do § 2º do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, por incompatibilidade material, na medida em que o inciso II passou a disciplinar a multa de 50%, exigida isoladamente, sobre o pagamento mensal.

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 conseqüências sancionatórias equivalentes. Ainda que as redações legais tenham

evoluído ao longo do tempo, manteve-se a relação de ‘gêmeas siamesas’ entre essas penalidades, uma vez que ambas se destinam a reprimir as infrações tributárias de maior gravidade.

Feitas essas considerações, passo à análise desta questão.

No julgamento do RE 736.090/SC (Tema 863), o egrégio Supremo Tribunal Federal, ao analisar a multa qualificada de 150% do art. 44 da Lei nº 9.430/96, fixou a tese de que, até a edição de lei complementar, a penalidade deve se limitar a 100% do débito tributário, podendo chegar a 150% apenas em caso de reincidência. Confira-se:

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 definida no art. 44, § 1-A, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23.

Muito embora o alvo específico daquele julgado tenha sido a multa do art. 44 da Lei nº 9.430/96, os fundamentos que o sustentam são perfeitamente aplicáveis ao presente caso, por duas vias argumentativas.

A primeira, e mais direta, consiste no reconhecimento da relação intrínseca entre as multas com base nas premissas já expostas. Se a multa por falsidade na compensação sempre esteve atrelada à multa por fraude e sonegação, e se esta última foi limitada a 100% pelo STF, a mesma limitação deve, por coerência lógica e isonomia, ser aplicada à primeira. Manter a multa do § 2º do art. 18 da Lei nº 10.833/2003 em 150% significaria quebrar essa paridade histórica e tratar de forma mais gravosa uma conduta que o próprio legislador sempre considerou equivalente às demais.

É fundamental notar que, embora a legislação tenha promovido uma cisão formal entre as duas modalidades de multa qualificada no patamar de 150%, ambas derivam da mesma matriz, qual seja, a multa base de 75% prevista no inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96.

Outra razão para desconexão normativa já aqui tratada (entre as multas qualificadas previstas no art. 18 da Lei 10.833/2003 e no art. 44 da lei 9.430/96) parece residir na necessidade de o inciso II do referido artigo 44 abranger um espectro mais amplo de condutas dolosas além da fraude — como sonegação e conluio — que, por sua natureza, são incompatíveis com o procedimento de compensação. Contudo, essa distinção formal não estabelece uma independência conceitual entre as infrações. Pelo contrário, a conduta de prestar declaração com falsidade é, em sua essência, uma hipótese específica do gênero fraude, mantendo-se, portanto, o vínculo teleológico e a mesma reprovabilidade que fundamentam a qualificação da penalidade.

Outro ponto de relevo a registrar é a inconsistência sistêmica que emerge de uma interpretação puramente formal do arcabouço normativo. O tratamento distinto conferido a situações jurídicas materialmente idênticas viola a coerência interna do sistema e a interpretação isonômica do instituto quando se compara os casos de falsidade comprovada na declaração e os casos de compensação não declarada. Para a compensação considerada não declarada, nas

hipóteses previstas no inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, o legislador também havia determinado a multa no patamar de 150%. Contudo, ao contrário da expressão “aplicada em dobro” presente no texto da multa por falsidade na declaração, determinou que fosse duplicada na forma do § 1º do art. 44 da Lei 9430/96. Confira-se:

§ 4º Será também exigida multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicando-se o percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicado na forma de seu § 1º, quando for o caso.

Dessa forma, uma vez que o novo texto legal desse parágrafo fixou a alíquota em 100% para a infração, impõe-se a sua aplicação retroativa aos casos de compensações consideradas não declaradas, por força do princípio da retroatividade da lei mais benéfica. Em outras palavras, a aplicação literal e isolada da norma, sem uma análise sistêmica, leva à quebra da isonomia: condutas que nasceram sob o mesmo patamar de reprovabilidade legal agora são punidas com pesos e medidas diferentes. Vê-se, portanto, que uma alteração legislativa pontual, quando interpretada de forma literal, pode resultar em uma consequência ilógica: infrações de natureza e gravidade equivalentes passam a ter penalidades divergentes de 100% e 150%.

A segunda via argumentativa, que reforça a primeira acima desenvolvida, reside na força expansiva dos fundamentos do acórdão do STF. A razão de decidir adotada pela Corte Suprema não se restringiu à literalidade do art. 44 da Lei nº 9.430/96, mas estabeleceu um padrão constitucional de razoabilidade, proporcionalidade e vedação ao confisco para as multas qualificadas de maior gravidade no sistema tributário. Tanto é assim que o Ministro Dias Toffoli registrou expressamente a necessidade de uniformidade nacional, estendendo o entendimento inclusive às multas estaduais e municipais:

"Julgo, ademais, que **as limitações quanto às multas qualificadas** em razão de sonegação, fraude ou conluio previstas na legislação federal **devem ser adotadas igualmente para as multas do mesmo tipo** previstas nas legislações dos estados, do Distrito Federal e dos municípios. Com efeito, não se pode dizer que, para fins de fixação de teto, a ofensa qualificada à legislação tributária é mais ou menos grave a depender do ente federado envolvido." (pág. 37 do acórdão do RE 736090/SC; grifei)

Ora, se o STF determinou que o padrão de 100% deve ser observado por todos os entes federativos para situações de sonegação, fraude e conluio, seria um contrassenso que a própria União, no âmbito de sua competência, mantivesse uma multa de 150% para uma infração de gravidade similar. A busca por uniformidade e coerência, tão prezada no voto, impõe a aplicação do mesmo teto.

Ademais, o Ministro Flávio Dino, ao acompanhar o relator, advertiu para o risco de uma ‘guerra fiscal reversa’, na qual os entes federativos poderiam competir entre si mediante a

fixação de multas mais brandas, o que o fez divergir no sentido de obrigar também Estados e Municípios à observância dos mesmos patamares fixados na tese oriunda do julgamento. O Ministro Flávio Dino foi categórico ao afirmar:

"Assim, acompanho o relator, com a divergência parcial de que **Estados e Municípios devem observar os parâmetros estabelecidos pela União** ao dispor sobre normas gerais em matéria tributária, **bem como os patamares fixados na Tese oriunda deste julgamento.**" (pág. 53 do acórdão do RE 736090/SC; grifei)

Tais manifestações dos Ministros demonstram que a intenção da Corte foi criar um padrão nacional de razoabilidade para as multas tributárias em caso de sonegação, fraude e conluio, aplicável a todas as situações análogas – inclusive às compensações não declaradas como já mencionado -, até que sobrevenha legislação do Congresso Nacional. A multa por falsidade na compensação certamente se enquadra nesse padrão.

Desse modo, a imposição do percentual de 150% no presente caso em exame — que não versa sobre reincidência — configura, à luz do que expressamente assentado pelo STF no Tema 863, violação aos princípios constitucionais da vedação ao confisco, da isonomia e da razoabilidade, bem como afronta direta à autoridade da própria decisão proferida pela Suprema Corte.

É imperativo esclarecer que a presente decisão, ao reduzir o patamar da multa para 100%, não afasta a aplicação nem deixa de observar o disposto no art. 18, § 2º, da Lei nº 10.833/2003, em estrita conformidade com o art. 26-A do Decreto 70.235/72. O que se faz, na verdade, é uma interpretação conforme a Constituição do referido dispositivo legal. A norma que determina a aplicação da multa de 75% "em dobro" permanece hígida e aplicável. Contudo, o resultado dessa operação matemática (150%) encontra um limite, um teto, imposto pelos princípios constitucionais da vedação ao confisco e da isonomia, conforme balizado pelo Supremo Tribunal Federal no Tema 863.

Em outras palavras, a lei é aplicada em sua integralidade, mas sua eficácia é conformada aos limites estabelecidos pela Carta Magna, tal como interpretada por sua Suprema Corte. Não se trata de negar vigência à lei, mas de aplicá-la de modo compatível com o sistema constitucional vigente. Enfim, trata-se de conformar o caso em concreto ao julgado pela Suprema Corte.

Por fim, é importante registrar que, no caso em análise, não ficou demonstrada a reincidência. Por esse motivo adicional, entendo ser cabível a redução do percentual da multa. Nos casos em que há reincidência, a redução para 100% não se aplica, pois aqui adoto uma interpretação conforme a Constituição — e não com base no novo tipo legal, que prevê expressamente a multa de 150% para hipóteses de reincidência. É justamente a existência desse novo tipo legal que autoriza a aplicação da multa de 100% aos casos de reincidência anteriores à sua vigência.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, dou PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para reduzir a multa isolada qualificada, aplicada com base no art. 18, § 2º, da Lei nº 10.833/2003, ao patamar de 100% (cem por cento) do valor do débito indevidamente compensado.

Assinado Digitalmente

Sérgio Magalhães Lima