



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13074.726748/2020-76
ACÓRDÃO	1302-007.597 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SLYN TELECOMUNICAÇÃO E INFORMÁTICA - EIRELI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 01/09/2012 a 31/12/2012, 01/01/2014 a 31/12/2014, 01/04/2016 a 30/06/2016

MULTA ISOLADA. FALSIDADE NA DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. ART. 18 DA LEI Nº 10.833/2003. CABIMENTO.

É devida a multa isolada qualificada quando comprovada a inserção de dados falsos em Declaração de Compensação (DCOMP), caracterizando a conduta dolosa de iludir o Fisco, e não mero erro formal. A ausência de impugnação ao mérito do lançamento e a não apresentação de qualquer elemento de prova que demonstre a existência do crédito alegado pelo contribuinte tornam a exigência da penalidade legítima.

PERCENTUAL DA MULTA QUALIFICADA. LIMITE DE 100%. APLICAÇÃO ANALÓGICA DO ENTENDIMENTO FIRMADO PELO STF NO TEMA 863.

A multa por falsidade na compensação (art. 18 da Lei nº 10.833/2003) e a multa qualificada por sonegação, fraude ou conluio (art. 44 da Lei nº 9.430/96) guardam relação de paridade histórica e teleológica, visando coibir as mais graves infrações tributárias. Em aplicação da razão de decidir do RE 736.090/SC (Tema 863) do STF, o patamar da multa qualificada por falsidade na DCOMP deve ser limitado a 100% (cem por cento) do valor do débito, exceto em caso de reincidência.

INTERPRETAÇÃO CONFORME A CONSTITUIÇÃO.

A redução do percentual da multa não representa negativa de vigência à lei, mas sim uma interpretação conforme a Constituição, conformando a eficácia da norma sancionadora aos limites impostos pelos princípios constitucionais, conforme balizado pelo Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral.

Recurso Voluntário provido em parte.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos: (i) em conhecer parcialmente do recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator; (ii) em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada; e, no mérito, (iii) em dar 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. O Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior votou pelas conclusões quanto ao mérito.

Assinado Digitalmente

SÉRGIO MAGALHÃES LIMA – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nímer Chamas, Alberto Pinto Souza Junior, Miriam Costa Faccin, Natália Uchôa Brandão e Sérgio Magalhães Lima (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto pelo contribuinte em face da decisão de primeira instância que manteve o crédito tributário lavrado em decorrência do não reconhecimento de Declarações de Compensação (DComp), e fundamentado na utilização de créditos de saldo negativo de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) – Períodos de Apuração (PA) 4º Trim./2012; 1º a 4º Trim./2013; e 2º Trim./2016 - considerados inexistentes pela autoridade fiscal.

A autoridade fiscal formalizou a exigência de multa regulamentar - qualificada e agravada -, no valor de R\$ 1.795.848,25. O ato sancionador fundamenta-se na apuração de fraude na apresentação de Declarações de Compensação (DCOMP), que, por conseguinte, não foram objeto de homologação.

O procedimento de fiscalização teve como ponto de partida a detecção de graves anomalias nas declarações submetidas pela contribuinte. A investigação revelou uma total incompatibilidade entre os créditos de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) alegados e os dados registrados na correspondente Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF), somada a uma manifesta divergência entre a apuração do IRRF em sua escrituração contábil e as informações prestadas ao Fisco. Diante de tais indícios, a Recorrente foi instada a se manifestar e

a apresentar a documentação pertinente em duas oportunidades distintas, contudo, optou por permanecer silente, não oferecendo qualquer elemento que pudesse justificar as discrepâncias apontadas.

A administração tributária, em sua análise, aprofundou a investigação e, por meio do cruzamento de dados entre a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) e as Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), demonstrou de forma inequívoca a inexistência de saldos negativos de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) nos trimestres declarados. Tal constatação desconstituiu por completo o suposto direito creditório que amparava as compensações pleiteadas. A autoridade fiscal concluiu, portanto, pela deliberada inserção de informações falsas nas DCOMP, com o claro propósito de criar artificialmente créditos tributários para, indevidamente, extinguir débitos existentes.

Essa conduta foi enquadrada como fraude, conforme o art. 72 da Lei nº 4.502/1964, e resultou na aplicação da penalidade pecuniária com as qualificadoras previstas no art. 18, §§ 2º e 5º, da Lei nº 10.833/2003, e no art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/1996. Adicionalmente, a gravidade dos fatos ensejou a formalização de uma representação fiscal para fins penais, com base nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990, e a responsabilização solidária de quatro pessoas físicas e três pessoas jurídicas, cujas condutas foram tidas como concorrentes para a prática da infração. Dentre todos os notificados, apenas duas das partes arroladas como responsáveis solidários, a saber, GRANADA CONSULT Ltda. e Arthur Celso de Souza, apresentaram impugnação, sendo que o titular da pessoa jurídica autuada se absteve de contestar a exigência fiscal.

Em sessão de 19/07/2022, a 1ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09 julgou a impugnação improcedente, por meio do Acórdão nº 109-011.335 assim ementado:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Data do fato gerador: 16/10/2017, 18/10/2017, 22/11/2017, 18/12/2017, 31/01/2018, 26/04/2018, 24/07/2018, 18/10/2018, 27/04/2020 PROCESSO ADMINISTRATIVO. NULIDADE.

As causas de nulidade são aquelas previstas na legislação do processo administrativo em geral e do processo administrativo fiscal. Não tendo ocorrido nenhuma das hipóteses lá previstas, não há que se acolher a pretensão da impugnante.

PERÍCIA. IMPROCEDÊNCIA.

O quesito formulado no pedido de realização de perícia coincide com os argumentos que a interessada estava obrigada a apresentar em sua peça impugnatória, nos termos do art. 16, III, do Decreto nº 70.235, de 1972, tornando-se, por esse motivo, despicienda.

DANO MORAL PRATICADO POR AGENTE PÚBLICO.

Não compete à Autoridade Julgadora de 1ª Instância no âmbito do contencioso administrativo tributário apreciar eventuais condutas que, a juízo, dos

impugnantes seriam ilícitas, cabendo a esses procurar os canais apropriados, previstos no ordenamento jurídico brasileiro.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Data do fato gerador: 16/10/2017, 18/10/2017, 22/11/2017, 18/12/2017, 31/01/2018, 26/04/2018, 24/07/2018, 18/10/2018, 27/04/2020 MULTA ISOLADA. QUALIFICAÇÃO E AGRAVAMENTO. MÉRITO.

Não se discute neste feito o mérito do lançamento que se torna desse modo definitivo em sede administrativa nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235 de 1972.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Face a ausência de argumentos que no mérito inquinem a imputação de responsabilidade solidária esta deve ser mantida nos termos expostos pela Autoridade Fiscal a quo.

Após ciência da decisão, as Recorrentes SLYN Telecomunicação e Informática – Eireli (ciência em 09/11/2022 – e-fl. 391), GRANADA CONSULT Ltda. (ciência em 10/11/2022 – e-fl. 390) e Arthur Celso de Souza (ciência em 30/12/2022 – fl. 403) interpuseram seus recursos, respectivamente em: 15/12/2022 (e-fls. 406/462); 15/12/2022 (e-fls.465-521); e 31/01/2023 (e-fls. 524-580). Posteriormente, em seguida da apresentação de suas “petições”, em 15/12/2022, aqui recebidas como recursos, as pessoas jurídicas, apresentaram novas peças (recursos voluntários) em 31/01/2023.

Alegam SLYN Telecomunicação e Informática – Eireli, e os responsáveis GRANADA CONSULT Ltda e Arthur Celso de Souza, em suas idênticas petições, de 15/12/2022 e 31/01/2023, ora recebidas como recursos: (i) a falta de base legal do acórdão 109-011.335 da instância *aquo*, especialmente pela necessidade de perícia; (ii) a inobservância do princípio da legalidade; (iii) a responsabilidade pessoal do agente público por danos a terceiros e ao contribuinte; (iv) a ilegalidade da multa isolada; (v) a necessidade de perícia para verificação dos créditos. Por fim, solicitam o deferimento da perícia requerida e, ao final, o arquivamento do presente processo.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Sérgio Magalhães Lima** – Relator

Os recursos dos responsáveis tributários GRANADA CONSULT Ltda. (doravante, denominada GRANADA) e Sr. Arthur Celso de Souza (doravante, denominado ARTHUR) são tempestivos, e atendem aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual deles tomo

conhecimento. Não há de ser conhecido, contudo, o recurso interposto pelo contribuinte SLYN Telecomunicação e Informática – Eireli (doravante, denominado SLYN), ante a preclusão do seu direito de recorrer, decorrente da não apresentação de impugnação ao auto de infração no momento oportuno, tema sobre o qual não houve questionamento como preliminar.

Embora não conhecido o recurso de SLYN, cumpre registrar que este Conselheiro observou a identidade de conteúdo em todas as três peças de defesa recursal, de forma que indiretamente SLYN terá seus argumentos aqui apreciados.

Nesse sentido, serão analisados conjuntamente os recursos dos responsáveis GRANADA E ARTHUR.

Os argumentos trazidos em recurso são semelhantes aos trazidos em sua manifestação de inconformidade, a exceção de questionamentos sobre a negativa de deferimento da solicitação de perícia, e sobre a ilegalidade da multa isolada trazida como exercício do diálogo como resposta acórdão.

Preliminar de Nulidade

Apresentam extenso arrazoado para concluírem que “independentemente da discussão acerca da ilegalidade da multa em comento, é certo que a IMPUGNANTE não possui qualquer responsabilidade com a dívida da empresa ré no processo administrativo fiscal em epígrafe que versou sobre compensações, não homologadas.”. E ainda: “não menos importante destacar que a IMPUGNANTE não praticou nenhum ato capaz de torná-lo responsável tributário pelas dívidas oriundas do processo administrativo fiscal em epígrafe.”. Conclui que “A autoridade autuante ocorreu em erro, em infringência, pois autuou os RECORRENTES sem base legal e com documentos” que desconhecem totalmente.

Importante registrar que sobre este ponto já haviam se insurgido os responsáveis em suas impugnações, somado agora com questionamento sobre a não realização de perícia em observância ao princípio da legalidade.

Por meio do Acórdão nº 109-011.335, os julgadores de primeira instância informaram que o Decreto nº 70.235/72 estabelece as hipóteses de nulidade dos atos administrativos fiscais de forma restrita, de forma que a nulidade absoluta somente ocorre em casos de incompetência da autoridade ou de cerceamento do direito de defesa. Outras irregularidades, omissões ou incorreções são consideradas sanáveis e não invalidam o ato, a menos que resultem em prejuízo comprovado para o sujeito passivo e não tenham sido causadas por ele.

verificaram que os dois requisitos legais para a decretação da nulidade não estariam presentes. Primeiro, a competência do Auditor Fiscal da Receita Federal para realizar o lançamento, que é expressamente prevista em lei, o que legitima sua atuação. Segundo, constataram que o contribuinte exerceu plenamente seu direito de defesa, demonstrando ter

compreendido a acusação e apresentado sua irresignação, o que descaracteriza qualquer prejuízo ou preterição de seu direito.

Por fim, reforçaram que o lançamento tributário, conforme o artigo 142 do Código Tributário Nacional, é um ato administrativo vinculado e obrigatório. Isso significa que, uma vez constatada a ocorrência do fato gerador, a autoridade fiscal tem o dever de constituir o crédito tributário, seguindo estritamente os ditames legais.

Assim, diante da ausência de vícios que implicassem a nulidade, e diante da natureza obrigatória do ato, a alegação de ilegalidade foi rejeitada, mantendo-se a validade do auto de infração.

Tais afirmações presentes no voto condutor do Acórdão não foram objeto de questionamento direto, a exceção de alegações genéricas que se baseiam na possibilidade de existência de crédito a ser identificado por meio de perícia, o que consiste em questões de mérito.

Nesse sentido, não há reparos a fazer na decisão de primeira instância, motivo pelo qual acolho as mesmas razões de decidir para rejeitar a preliminar de nulidade.

Mérito

Em suas manifestações de inconformidade os responsáveis não impugnam o mérito do lançamento, conforme revela seguinte passagem do acórdão (parágrafo 29): “Não foi discutido o lançamento em si mesmo considerado, que se torna, assim, definitivo em sede administrativa, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, que rege o Processo Administrativo Fiscal. Legalidade/Nulidade”.

Em seu recurso, os recorrentes renovam o pedido de perícia, com quesitos adicionais, sem, no entanto, trazer qualquer elemento de prova da existência do crédito. Não apresenta registros de declarações, de contabilidade, ou quaisquer outros documentos que pudessem apontar para uma real possibilidade de existência de crédito relacionado às declarações apresentadas. Quanto a este ponto, importante sempre repisar que o ônus probatório é do contribuinte em relação à demonstração do crédito que alega existir, e que eventual diligência somente se faz necessária se houver dúvida quanto à certeza e liquidez do crédito.

No presente caso, correta a decisão de primeira instância, pois, de fato, não houve discussão efetiva quanto ao lançamento, que somente poderia ser afastado, ou pela demonstração das provas de que não houve inserção de dados falsos em DCOMP no presente processo, ou pela homologação da compensação em sede de manifestação de inconformidade contra o despacho decisório ou recurso contra eventual decisão de improcedência dessa manifestação. Convém registrar que não há nenhuma informação trazida nos autos sobre eventual processo instaurado contra a não homologação dos créditos.

Face ao exposto, há que manter o lançamento da multa pela inserção de dados falsos na DCOMP, inclusive com o agravamento previsto para os casos de não atendimento de

intimação para prestar esclarecimentos, consoante disposto no § 5º do artigo 18 da Lei 10.833/2003 c/c § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Contudo, entendo que o patamar do percentual 150%, base utilizada para cálculo do agravamento, deva ser reduzida para 100% conforme argumentos expostos a seguir.

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"¹. 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)

¹ II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos [arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964](#), independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

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, conheço parcialmente do recurso voluntário, rejeito a preliminar de nulidade suscitada, e, no mérito, 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