



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16095.720024/2020-69
ACÓRDÃO	1302-007.744 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FONTAINE INTERNATIONAL DO BRASIL S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2017

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%.

MULTA AGRAVADA. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO À FISCALIZAÇÃO PELA CONDUTA OMISSIVA DA CONTRIBUINTE.

A contribuinte não ter respondido às intimações da fiscalização não acarretaram qualquer prejuízo às constatações fiscais, baseadas em obrigações acessórias que já haviam sido transmitidas pela contribuinte anteriormente. Portanto, não prospera o agravamento da multa, já que inexistente ato omissivo ou comissivo doloso que fira o dever de cooperação entre o Fisco e os contribuintes.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INEXISTÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE PRATICADO APTO A ATRAIR A INCIDÊNCIA DO ARTIGO 135, INCISO III, DO CTN. COMPROVAÇÃO DE INTERESSE COMUM PELO ARTIGO 124, INCISO I, DO CTN.

A fraude praticada pela contribuinte, substanciada na transmissão de declaração falsa para compensar créditos inexistentes, atrai o interesse comum na situação que constitui o fato gerador aos seus sócios administradores, porquanto são beneficiados jurídica e economicamente pelo não pagamento de tributos com base em compensação notoriamente inexistente.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para afastar o agravamento da multa, e para reduzir o seu percentual a 100%, bem como para excluir a responsabilidade tão somente do Diretor Comercial, Felipe Baptista Biselli, com fundamento no art. 135, III, do CTN, mantendo-se sua responsabilização apenas pelo art. 124, I, do CTN.

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, Ricardo Pezzuto Rufino, Miriam Costa Faccin, Natalia Uchoa Brandao, Sergio Magalhaes Lima (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos Voluntários opostos em face de acórdão da DRJ que julgou improcedente a impugnação dos sujeitos passivos.

Em face da contribuinte foi lavrado o **auto de infração de multa isolada** (fls. 143 a 157), 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 ano de 2017 e 2018. A multa foi agravada pelo não atendimento às intimações fiscais e, além disso, foram responsabilizados solidariamente, com fundamento nos artigos 124, inciso I, e 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (“CTN”), os Srs. Ronaldo Tirico Linero e Felipe Baptista Biselli.

O Despacho Decisório do processo de crédito consta às fls. 67 a 74. Colaciono alguns trechos:

Trata o presente processo de Declarações de Compensação eletrônicas, baixadas para tratamento manual, por meio das quais o contribuinte, acima identificado, vincula a compensação de débitos de tributos federais no montante de R\$ 173.470,71 com um suposto crédito de saldo negativo de IRPJ, referente ao período de apuração do exercício de 2017, ano-calendário 2016, que se compõe de retenção na fonte, código de receita 3426 - Aplicações Financeiras de Renda Fixa, referente a fonte pagadora CNPJ nº 60.701.190/0001-04, no montante de R\$ 574.140,00, conforme indicado nas dcomp's relacionadas abaixo:

(...)

Para comprovação dos valores retidos, foi efetuada consulta ao Sistema DIRF (fls.63 a 64), na qual verificou-se que foram retidos valores ínfimos pela fonte pagadora CNPJ nº 60.701.190/0001-04 no ano-calendário de 2016, no valor de apenas R\$ 0,56, absurdamente divergente do valor da retenção na fonte de IRPJ de R\$ 574.140,00, declarada na dcomp nº 15598.45371.041017.1.3.02-6403 como

origem do crédito de saldo negativo de IRPJ utilizado nas compensações pela empresa FONTAINE INTERNATIONAL DO BRASIL S.A., CNPJ: 01.534.587/0001-81, como pode se verificar pelas telas da DIRF abaixo:

(...)

Buscando validar a retenção na fonte de IRRF informada na dcomp, foi solicitado ao contribuinte, através das INTIMAÇÕES SEORT/DRF/GUA Nºs. 397 e 447/2018, disponibilizadas na Caixa Postal eletrônica do contribuinte, para que apresentasse, no prazo de 10 (dez) dias, a comprovação com documentos hábeis e idôneos a origem do crédito utilizado na composição do saldo negativo de IRPJ, relativo ao exercício de 2017, ano-calendário de 2016, informada na dcomp nº 15598.45371.041017.1.3.02-6403.

Embora regularmente intimado, o contribuinte não logrou apresentar a documentação solicitada na intimação, deixando de comprovar o crédito de saldo negativo de IRPJ utilizado nas compensações.

(...)

Foi dada a oportunidade ao contribuinte através das INTIMAÇÕES SEORT/DRF/GUA Nºs. 397 e 447/2018, devidamente cientificado, de comprovar com documentos hábeis e inidôneos o crédito de saldo negativo de IRPJ, referente ao período de apuração do anocalendarário de 2016, entretanto, o não atendimento a intimação fiscal somente confirma a incapacidade do contribuinte de comprovar a origem do crédito sabidamente inexistente utilizado na compensação de débitos.

(...)

O que se observa desta análise, é que ao não comprovar a existência do crédito de saldo negativo de IRPJ utilizado na compensação de débitos, embora tenha sido dada a oportunidade através da intimação fiscal, o contribuinte quis passar a falsa impressão da existência do crédito passível de compensação com débitos tributários, com o intuito exclusivo de retardar a cobrança do tributo pelo prazo de 5 (cinco) anos para alcançar a homologação tácita, objetivando a extinção de seus débitos sob condição resolutória de ulterior homologação, caracterizando-se como fraude, dolo e simulação, estando incurso no art. 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, a seguir reproduzido:

(...)

Essa manobra, de criar créditos sabidamente inexistentes, visando tão somente compensar débitos fiscais, não encontra guarida no nosso ordenamento jurídico, portanto, não foi admitida para os fins a que se propôs.

Feitas essas considerações, o que se verifica é que o contribuinte colocou em prática um plano mirabolante consistindo em gerar crédito, com o objetivo de compensar débitos, cujo procedimento configura, em tese, ilícito penal, com a

ocorrência de crime contra a ordem tributária, sem prejuízo da aplicação das demais sanções administrativas cabíveis.

(...)

Conclusão

Considerando todo o exposto, pelo fato do contribuinte ter efetuado compensação de débitos vinculada com crédito inexistente, deve-se :

1) NÃO HOMOLOGAR as compensações vinculadas ao crédito de saldo negativo de IRPJ, referente ao exercício de 2017, ano-calendário de 2016, não comprovado;

2) APLICAR A MULTA ISOLADA em razão das compensações não homologadas, a qual deve ser agravada pelo não atendimento à intimação fiscal pelo sujeito passivo, conforme disposto no art. 18, § 2º, da Lei nº 10.833, de 2003 c/c com o art. 44, §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.430, de 1996 e art. 74, § 1º, inciso II, e § 2º, da IN RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017.

Conforme relata a autoridade fiscal no Termo de Verificação Fiscal (“TVF”) (fls. 138 a 142):

Através do processo administrativo nº 10875.722849/2018-30 foi feita análise das Declarações de Compensação eletrônicas relacionadas no quadro abaixo, baixadas para tratamento manual, por meio das quais o contribuinte, acima identificado, vincula a compensação de débitos de tributos federais com um suposto crédito de saldo negativo de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), referente ao período de apuração do exercício de 2017, ano-calendário 2016, que se compõe de retenção na fonte, código de receita 3426 - Aplicações Financeiras de Renda Fixa, referente a fonte pagadora CNPJ nº 60.701.190/0001-04, no montante de R\$ 574.140,00:

(...)

Dos trabalhos de auditoria na apuração do crédito, resultou-se em NÃO HOMOLOGAÇÃO das compensações efetuadas por INEXISTÊNCIA do crédito utilizado, pretendendo, assim, o contribuinte passar a falsa impressão da existência dos créditos passíveis de compensação com débitos tributários, com o intuito exclusivo de retardar a cobrança do tributo pelo prazo de 5 (cinco) anos para alcançar a homologação tácita, objetivando a extinção de seus débitos sob condição resolutória de ulterior homologação, caracterizando-se como fraude, dolo e simulação, estando incurso no art. 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, e Inciso I, do Art. 2º da Lei nº 8.137/90, reproduzidos a seguir:

(...)

O que se verifica é que o contribuinte colocou em prática um plano mirabolante consistindo em gerar créditos, com o objetivo de compensar débitos, cujo procedimento configura, em tese, ilícito penal, com a ocorrência de crime contra a ordem tributária, sem prejuízo da aplicação das demais sanções administrativas cabíveis.

Em conformidade com o Despacho Decisório nº 47/DRF/GUA, de 30 de janeiro de 2019, será exigido mediante lavratura do Auto de Infração a multa isolada de 225% (duzentos e vinte e cinco por cento), sobre o montante compensado indevidamente, decorrente da falsidade das compensações declaradas, agravada pelo não atendimento às intimações fiscais pelo sujeito passivo, conforme disposto no art. 18, § 2º, da Lei nº 10.833, de 2003 c/c com o art. 44, §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.430, de 1996 e pelo art. 74, § 1º, inciso II, e § 2º, da IN RFB nº 1.717/2017, vigente à época em que foram transmitidos os PER/DCOMP's.

Os sujeitos passivos impugnaram o feito: a contribuinte (fls. 176 a 189); Ronaldo Tirico Linero (fls. 191 a 207); Felipe Baptista Biselli (fls. 210 a 226).

Nas razões das impugnações da contribuinte, sustenta-se a ausência de dolo, simulação ou intenção de fraudar a legislação tributária. Esclarece a contribuinte o seguinte:

Ocorre que a Impugnante contratou os serviços da empresa Platinum Consultoria Empresarial Eireli, para assessoria tributária, todavia a empresa vem sendo investigada pela Polícia Federal em Florianópolis como sendo responsável por diversas fraudes que ocorriam por meio de compensação com créditos falsos.

Após a cessação dos serviços, a Impugnante fora surpreendida por inúmeras notificações advindas da Receita Federal, informando a inexistência de qualquer crédito legítimo titulado pela empresa Platinum capaz de ter quitado o crédito tributário, tomando ciência, também, sobre o grupo que atuava a partir de Florianópolis, se apresentava como assessoria tributária e aliciava contribuintes na compra de créditos inexistentes.

Além disso, alega o caráter confiscatório da multa e o não cabimento da multa agravada.

Os responsáveis solidários alegam:

Às vésperas de quase pedir a autofalência, a empresa Ibero Indústria fora procurada pela pessoa de nome Fagner, dizendo ser representante da empresa PLATINUM CONSULTORIA EMPRESARIAL EIRELI, pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ sob o nº 21.320.716/0001-46, com endereço na Rua Souza Dutra, nº 145, sala 1101, Estreito, Florianópolis-SC, CEP 88070-605, oferecendo créditos tributários à empresa, na tentativa de solucionar seu passivo fiscal.

Acreditando na boa-fé da Platinum, inclusive na legitimidade dos documentos apresentados, a empresa contratou os serviços oferecidos, restando estabelecido que serem enviados pedido de restituição e compensação, objetivando quitar os débitos tributários.

Ocorre que, após a cessação dos serviços, o Impugnante fora surpreendido por inúmeras notificações advindas da Receita Federal, informando a inexistência de qualquer crédito legítimo titulado pela empresa Autuada capaz de ter quitado o crédito tributário.

Não obstante, o Impugnante fora intimado a comparecer na sede da Polícia Federal, para prestar depoimento acerca da operação deflagrada intitulada de “Saldo Negativo” (Inquérito Policial nº 0593/17-4) envolvendo a Platinum, onde se investiga a ilegal venda de créditos tributários à diversos empresários.

Menciona-se que, o Impugnante não tinha conhecimento técnico suficiente para validar a legitimidade, tão pouco a licitude na atuação da empresa Platinum, que inclusive enviava à empresa cessões de supostos créditos federais registradas em cartórios.

Desta forma, resta demonstrado que em nenhum momento restou configurada a má-fé do Impugnante perante esse órgão, sendo certo que, todas as informações prestadas foram confeccionadas pelo grupo criminoso, do qual o impugnante fora vítima que além de terem lhe aplicado um golpe, levando honorários pela suposta prestação de serviço, ainda lhe causou um enorme prejuízo perante o fisco.

Além disso, questiona sua responsabilização pelo artigo 135, inciso III, do CTN; alega que não ocorrera dolo, simulação ou fraude; sustenta o caráter confiscatório da multa e o não cabimento da multa agravada.

A DRJ julgou improcedente a impugnação (fls. 263 a 272), entendendo por manter a multa isolada e o seu agravamento, bem como a responsabilidade solidária imputada aos sujeitos passivos.

Intimados os sujeitos passivos, apresentaram Recursos Voluntários:

- (i) contribuinte foi intimada em 16/11/2020, Recurso Voluntário apresentado em 15/12/2020 (fls. 624 a 643);
- (ii) Ronaldo Tirico Linero foi intimado em 04/12/2020, Recurso Voluntário apresentado em 11/12/2020 (fls. 292 a 313);
- (iii) Felipe Baptista Biselli foi intimado em 08/12/2020, Recurso Voluntário apresentado em 11/12/2020 (fls. 458 a 479);

As alegações são:

- (i) pelo sobrestamento deste processo até o julgamento do processo nº 10875.722849/2018-30, que analisa a não homologação das DCOMPs;
- (ii) que sofrera estelionato da empresa PLATINUM, tal como já arguido na impugnação, e colaciona trechos do contrato celebrado com a referida empresa e o depoimento concedido à Polícia Federal, “*no qual demonstra-se como o dono da empresa PLATINUM Fagner dos Santos Araújo e o representante da mesma Rodrigo Abrão Imbrizi Petrini agiam para enganar os empresários sob o argumento de que poderiam salvar as empresas por meio de créditos lícitos e já reconhecidos na Receita Federal*”;

- (iii) alega que “Conforme OFÍCIO Nº 720006502064 emitido pela 1ª Vara Federal de Florianópolis nos autos do Habeas Corpus nº 616117/SC (Doc_Probatorios) o réu Fagner encontra-se preso e o Réu Rodrigo está foragido”;
- (iv) a proibição ao confisco e que a multa afasta o direito de petição da contribuinte;
- (v) a impossibilidade de agravamento da multa; e
- (vi) por fim, pugna pelo afastamento da responsabilidade solidária dos sócios, contudo, sem tecer maiores fundamentações jurídicas.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Henrique Nimer Chamas**, Relator.

Admissibilidade

Os recursos voluntários são tempestivos e preenchem os demais requisitos para a sua admissibilidade, portanto, deles conheço.

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.

Igualmente, os responsáveis solidários questionam sua responsabilização, na impugnação, pelo artigo 135, inciso III, do CTN, e nos recursos, de forma genérica.

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 e que fora vítima de estelionato da empresa PLATINUM, que lhe vendeu soluções ilícitas no âmbito tributário.

Juntou provas (fls. 480 a 621) com o Recurso Voluntário da denominada “Operação Saldo Negativo” em Santa Catarina, da ação penal que tramita em face dos responsáveis pela fraude, o depoimento do Sr. Ronaldo Tirico Linero, retratando a fraude que fora vítima, inclusive,

no âmbito de representação contra os investigados da empresa PLATINUM, os contratos celebrados com tal empresa.

Não obstante as alegações da contribuinte em seu recurso e da verossimilhança das alegações de que fora vítima de uma empresa de consultoria tributária que praticava atos ilícitos, no âmbito da declaração de compensação que não fora homologada, cuja relação se dá entre a contribuinte e o Fisco federal, 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, em termos materiais, a fim de se escrutinar a existência do crédito compensado.

A alegação da contribuinte sobre sua boa-fé e sobre ter sido vítima das práticas fraudulentas indicadas pela empresa PLATINUM 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;

As partes transcritas no relatório sobre o despacho decisório e os autos de infração demonstram que o crédito inexistia materialmente e fora utilizado pela contribuinte, em seu próprio proveito. Transcrevo novamente um simples trecho:

Conforme verificado na Escrituração Contábil Fiscal do ano-calendário 2016, (hash) EE97E8C4DEE2AFFB809B5A0E7AADF92C18A0BB97-7, registros M300 - Demonstração do Lucro Real e N630 - Apuração do IRPJ com Base no Lucro Real - Exercício 2017, ano-calendário 2016 (fls.65 a 67), reproduzido abaixo, verifica-se que o contribuinte apurou uma base negativa do IRPJ de R\$ -1.021.187,19, não sendo confirmada a existência do saldo negativo de IRPJ no período mencionado, informado pelo contribuinte como crédito na declaração de compensação transmitida nº 15598.45371.041017.1.3.02-6403, fls. 69.

E, na decisão recorrida, acertadamente a DRJ assevera que a contribuinte sabia da “solução milagrosa” que lhe fora vendida:

Às vésperas de quase pedir a autofalência, a empresa Ibero Indústria fora procurada pela pessoa de nome Fagner, dizendo ser representante da empresa PLATINUM CONSULTORIA EMPRESARIAL EIRELI, pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ sob o nº 21.320.716/0001-46, ... oferecendo créditos tributários à empresa, na tentativa de solucionar seu passivo fiscal.

A meu ver, a hipótese de falsidade da declaração 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 pela 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 confiscatoriedade 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 por declaração eivada de falsidade.

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 I, da Lei nº 9.460/1996, por não atendimento às intimações da fiscalização para prestar esclarecimentos, destaco o trecho do despacho decisório que assim consigna os fatos e que deu azo ao agravamento da sanção:

Foi dada a oportunidade ao contribuinte através das INTIMAÇÕES SEORT/DRF/GUA Ns. 397 e 447/2018, devidamente cientificado, de comprovar com documentos hábeis e inidôneos o crédito de saldo negativo de IRPJ, referente ao período de apuração do anocalendarário de 2016, entretanto, o não atendimento a intimação fiscal somente confirma a incapacidade do contribuinte de comprovar a origem do crédito sabidamente inexistente utilizado na compensação de débitos.

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 pela sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

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 comina 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 previsto 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, conforme o §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 elucidaciones, 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), ressaltai 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 legislar 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.

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 duas vezes a apresentar prestar esclarecimentos que comprovem a certeza e liquidez do crédito pleiteado, quedando-se inerte.

Então, a multa foi agravada, *“pelo não atendimento às intimações fiscais pelo sujeito passivo”*.

Contudo, verifico dois problemas relacionados à aplicação da multa agravada. Primeiro, embora de fato a contribuinte não tenha respondido às intimações que lhe foram endereçadas, essa conduta não acarretou prejuízo algum ao Fisco, porquanto todas as obrigações acessórias pleiteadas foram transmitidas pela contribuinte e foram 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 ou prestou os esclarecimentos requisitados 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 esclarecimentos e apresentar 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 e a não homologação dos créditos compensados.

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 e, aparentemente, não havia dolo específico da contribuinte para o agravamento (deliberadamente não atender a fiscalização).

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.**

Responsabilidade Solidária

Os responsáveis questionam genericamente, nos Recursos Voluntários, sua responsabilização pelo artigo 124, inciso I, e 135, inciso III, do CTN.

As fundamentações no TVF são genéricas (fls. 145 e 146), apenas suscitando que houve interesse comum, além de excesso de poder ou infração à lei pelo Diretor Presidente (Ronaldo) e pelo Diretor Comercial (Felipe).

O Código Tributário Nacional, atendendo à norma esculpida no artigo 146 da Constituição Federal, estatui que o sujeito passivo da obrigação tributária é o contribuinte ou o responsável. O primeiro mantém relação pessoal e direta com o fato jurídico-tributário, ao passo que a sujeição passiva do segundo decorre de expressa disposição legal.

A norma interpretada (artigo 121 do CTN), deixa claro que o responsável não realiza diretamente a materialidade da norma de incidência tributária, mas mantém vínculo indireto com o fato tributado, decorrendo a sua relação jurídica de expressa determinação legal.

A responsabilidade solidária preconizada no artigo 124 do Código Tributário Nacional tem a seguinte redação:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

O artigo 124, inciso I, do CTN, pressupõe o “*interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal*”.

A doutrina jurídica defende que o interesse comum não se confunde com o mero interesse econômico, social ou moral, que pode existir nas relações, devendo constituir um interesse jurídico, de pessoas que estão no mesmo polo da relação jurídica escolhida pelo legislador como suporte fático para a incidência tributária¹.

Nesse contexto, a interpretação da hipótese de responsabilização prevista no artigo 124, inciso I, do CTN, não deve ser restrita, pois o emprego da expressão “*situação que constitua o fato gerador da obrigação principal*”, implica reconhecer o interesse comum quando observado, de fato, o contribuinte e o responsável estejam no mesmo polo da obrigação tributária (e.g. coproprietários de um imóvel sujeito à incidência do IPTU), mas também quando o contribuinte e outra pessoa jurídica tenham *interesse comum* na *situação* para que **não** ocorra o fato gerador da obrigação principal, ou para que este ocorra de forma mitigada, praticando, para tal, atos contrários à legislação tributária.

E tal contexto é mais relevante quando se analisa as situações em que se escancaram a intenção de sonegação, fraude ou conluio – evito afirmar grupos econômicos, pois não necessariamente a situação se aplicaria. O *interesse comum*, então, deve ser compreendido à sua alusão prática, onde um ou mais sujeitos, alinhados na consecução dos atos que configuram o nascimento da obrigação ou o impedem de acontecer, almejam uma consequência específica (o objetivo do interesse, qual seja evitar a situação que possa culminar na ocorrência do fato gerador).

Sem dúvidas, não se trata de um mero interesse social, moral ou econômico que autoriza a aplicação do artigo 124, inciso I, do CTN, mas sim o *interesse jurídico na situação* que constitui ou deixa de constituir o fato gerador do tributo, atrelado a uma dessas três vertentes, a qual a econômica é geralmente a identificável.

No caso concreto, é inegável que os responsáveis tinham interesse comum na *situação* que constituía o fato gerador do tributo, porquanto aproveitaram-se de crédito, uma vez que admitem que suas atividades empresariais estavam comprometidas economicamente. Veja:

Às vésperas de quase pedir a autofalência, a empresa Ibero Indústria fora procurada pela pessoa de nome Fagner, dizendo ser representante da empresa PLATINUM CONSULTORIA EMPRESARIAL EIRELI, pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ sob o nº 21.320.716/0001-46, com endereço na Rua Souza Dutra,

¹ A esse propósito, vide: SANTOS, Ramon Tomazela. Responsabilidade tributária e grupo econômico. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 238, jul./2015, p. 108, 120-121 e CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 310 e 311.

nº 145, sala 1101, Estreito, Florianópolis-SC, CEP 88070-605, oferecendo créditos tributários à empresa, na tentativa de solucionar seu passivo fiscal.

Acreditando na boa-fé da Platinum, inclusive na legitimidade dos documentos apresentados, a empresa contratou os serviços oferecidos, restando estabelecido que serem enviados pedido de restituição e compensação, objetivando quitar os débitos tributários.

Dos contratos acostados aos autos, de fato, a contribuinte fizera parte da aquisição de créditos inexistentes, ao passo que se aproveitou da compensação destes. Não há dúvidas que fora vítima da má-fé da empresa de consultoria Platinum, entretanto, beneficiou-se das operações, compensando obrigações tributárias com créditos sabidamente duvidosos.

É nesse contexto, então, que os seus sócios administradores, representantes da pessoa jurídica, têm interesse comum na situação que constitui o fato gerador, a fim de solucionar a situação dos débitos tributários exigíveis contra a contribuinte.

Portanto, entendo adequada a responsabilização feita nos termos do artigo 124, inciso I, do CTN.

Por outro lado, embora não seja alterado o resultado útil do julgamento, entendo que não foram apresentadas provas para corroborar a responsabilização com fulcro no artigo 135, inciso III, do CTN, porquanto sequer foram veiculadas acusações pela autoridade fiscal sobre o nexo de causalidade da conduta ilícita e dos atos praticados pelos responsáveis pelo Sr. Felipe, Diretor Comercial da empresa. A mera condição de diretor comercial não enseja a responsabilidade solidária de maneira imediata e carecem de provas que a substancie.

Contudo, com relação ao Sr. Ronaldo, Diretor-Presidente da contribuinte, porquanto é o signatário do contrato assinado com a Platinum, entendo que está comprovada a prática de infração à lei apta a atrair a responsabilidade solidária prevista no artigo 135, inciso III, do CTN.

Isto posto, voto por manter a responsabilidade solidária dos sujeitos passivos, nos termos do artigo 124, inciso I, do CTN e para afastar a responsabilidade solidária cominada pelo artigo 135, inciso III, do CTN somente do Sr. Felipe Baptista Biselli.

Conclusão

Ante aos fundamentos contidos no voto, conheço dos Recursos Voluntários, rejeito a preliminar de sobrestamento do processo e, no mérito, **dou-lhes parcial provimento para reduzir a multa por falsidade de declaração a 100%, para exonerar o agravamento da multa e para afastar a responsabilidade solidária cominada pelo artigo 135, inciso III, do CTN somente do Sr. Felipe Baptista Biselli.**

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas

DOCUMENTO VALIDADO