



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16692.720355/2019-26
ACÓRDÃO	1201-007.459 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de fevereiro de 2026
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	DELEGADO ADJUNTO DERAT SPO
INTERESSADO	M. FRAL - DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2017, 2018

EMBARGOS. INEXATIDÃO MATERIAL. RECURSOS REPETITIVOS (CARF). PARADIGMA 1201-006.344. TEMA 736/STF (RE 796.939/RS; ADI 4.905). DISTINÇÃO (DISTINGUISHING). MULTA ISOLADA DE 225% (ART. 18 DA LEI 10.833/2003 C/C ART. 44, § 2º, DA LEI 9.430/1996).

Mera não homologação de compensação não configurada. DCOMP com informação falsa (saldo negativo inexistente) e inobservância à intimação. Alcance do tema 736 limitado à penalidade vinculada exclusivamente à não homologação (art. 74, §§ 15 e 17, da lei 9.430/1996). Embargos providos, com efeitos infringentes.

MULTA AGRAVADA. NÃO ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA

O agravamento da penalidade pelo não atendimento a intimações subsiste quando não impugnado especificamente no recurso voluntário, operando-se a preclusão quanto ao ponto.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2017, 2018

DCOMP. MULTA ISOLADA. INFORMAÇÃO FALSA. ART. 18, §2º, DA LEI Nº 10.833/2003

Caracterizada a falsidade objetiva das informações prestadas em declarações de compensação, impõe-se a aplicação da multa isolada prevista no art. 18, §2º, da Lei nº 10.833/2003. A responsabilidade por infrações independe da intenção do agente, nos termos do art. 136 do CTN, sendo irrelevante a alegação de ausência de dolo ou atuação de terceiros contratados.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIO ADMINISTRADOR. ARTS. 124 E 135 DO CTN. NECESSIDADE DE LIAME SUBJETIVO

A responsabilização pessoal do administrador exige demonstração individualizada de participação consciente e nexu causal com o ilícito, não bastando a mera condição societária ou benefício econômico indireto. Ausentes os requisitos do art. 124, I, e do art. 135, III, do CTN, afasta-se a corresponsabilização do sócio.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer e acolher os Embargos de Declaração, com efeitos infringentes, para sanar a inexatidão material apontada, nos termos do voto da relatora. Votou pelas conclusões e apresentou declaração de voto o Conselheiro Lucas Issa Halah. Vencido o Conselheiro Renato Rodrigues Gomes, que votou por afastar a multa de ofício no percentual de 150%, com readequação da penalidade ao regime aplicável à não homologação ordinária.

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha – Relatora

Assinado Digitalmente

Nilton Costa Simoes – Presidente

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

RELATÓRIO

Cuidam os autos de embargos opostos pelo titular da unidade da administração tributária encarregada da liquidação e execução do acórdão (DERAT/SP - Unidade Preparadora) contra acórdão proferido por esta Turma (1201-006.681) que, por maioria, deu provimento ao Recurso voluntário do contribuinte para afastar a multa isolada de 225%, aplicando, por adesão, a tese fixada no Tema 736/STF (inconstitucionalidade de multa por mera não homologação de

compensação) e o entendimento firmado em **paradigma de recursos repetitivos** no CARF (Acórdão nº 1201-006.344).

A Unidade Preparadora sustenta inexatidão material do acórdão, visto que o auto de infração destes autos não teria se baseado nos §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996 (núcleo do Tema 736), mas sim no art. 18 da Lei 10.833/2003, combinado com o art. 44, § 2º, da Lei 9.430/1996, ante inserção de informação falsa na DCOMP (retenções inexistentes), somada ao não atendimento às intimações.

Requer a análise do vício apontado por este Conselho.

É o relatório.

VOTO

1 EMBARGOS

Os embargos foram admitidos pela Presidência, com fundamento no art. 117 do RICARF, por apontarem possível inexatidão material no acórdão embargado.

Da mesma forma, recebo os embargos e passo a analisá-los, de modo a verificar a inexatidão material apontada.

Delimita-se a controvérsia a (i) saber se o acórdão embargado incorreu em inexatidão material ao aplicar automaticamente o paradigma repetitivo (Ac. nº 1201-006.344) e o Tema 736/STF; e (ii) sendo positiva a resposta, se é caso de distinguir o precedente, porquanto o Auto de infração teria se ancorado em fundamentação diversa (art. 18 da Lei 10.833/2003 c/c art. 44, § 2º, da Lei 9.430/1996), em contexto fático de falsidade (informação falsa em DCOMP e desatendimento a intimações), e não na mera não homologação da compensação.

O Tema 736/STF (RE 796.939/RS, à luz também da ADI 4.905) fixou a inconstitucionalidade de multa isolada aplicada pelo simples fato de a compensação não ter sido homologada, entendendo a Corte que esse exercício regular do direito de petição e do procedimento administrativo (PER/DCOMP) não configura infração a ser punida por multa isolada. Em consequência, autos lavrados com base exclusivamente nessa hipótese (tipificada nos §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996) devem ser afastados.

Contudo, a razão de decidir da Suprema Corte não alcança hipóteses em que a Administração demonstra: (a) falsidade ou simulação na declaração; (b) inexistência do crédito invocado lastreada em dados objetivos (p. ex., ausência total de DIRF compatível e ECF/DCTF apontando IR a pagar); (c) descumprimento de intimações; e (d) base legal autônoma de penalidade (v. g., art. 18 da Lei 10.833/2003, com qualificação por fraude – art. 44, § 2º, da Lei 9.430/1996). Nesses casos, não se pune o mero envio da declaração de compensação, mas a

conduta de inserir informação falsa para extinguir tributos, o que é qualitativamente distinto da situação apreciada pelo STF.

Essa afirmação decorre, não apenas da interpretação desta relatora acerca do acórdão de Repercussão Geral, mas do PARECER SEI Nº 2674/2023/MF, que autorizou a dispensa da PGFN de contestar e recorrer nos processos relacionados ao Tema 736:

(...) é possível citar as seguintes multas que, além de não terem sido abarcadas pelos precedentes, **foram, em *obiter dictum* dos votos-condutores, consideradas válidas, quando a não homologação for motivada em falsidade, sonegação, conluio ou, se caracterizada, as situações de compensação não declarada, a saber:**

- multa de 150% (cento e cinquenta por cento), aplicada por lançamento de ofício, quando comprovada a **falsidade da declaração** apresentada pelo sujeito passivo, com **previsão nº art. 18, §2º, da Lei nº 10.833, de 2003, combinado com o art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996;** (destaques meus)

De fato, trechos do acórdão proferido pelo STF corroboram a interpretação ora encampada:

Voto do Ministro relator, Edson Fachin

Trata-se de saber **se é constitucional o art. 74, §§15 e 17, da Lei 9.430/96**, em que se prevê multa ao contribuinte que tenha indeferido seu pedido administrativo de ressarcimento ou de homologação de compensação tributária declarada.

(...)

Verifica-se que o cerne do litígio persiste, uma vez que somente se alterou a base sobre a qual se calcula o valor da multa isolada, isto é, do valor do crédito objeto de declaração para o montante do débito. Nesse sentido, **permanece a potencialidade de ofensa à Constituição da República no tocante ao direito de petição e ao princípio do devido processo legal.**

Em síntese, firmo convicção em sentido convergente ao parecer ministerial, ou seja, pela **inconstitucionalidade da multa prevista no art. 74, §17, da Lei 9.430/96, tendo em conta que a mera não homologação de compensação tributária não consiste em ato ilícito com aptidão para ensejar sanção tributária.**

Voto Vogal Ministra Carmen Lúcia:

A compensação “será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados” (§1º do art. 74 da Lei n. 9.430/1996).

No § 2º do art. 74 dessa lei estabelece-se que “a compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.” **No §17º do art. 74 da Lei n. 9.430/1996, determina-se a incidência de multa quando declarações de**

compensação não vierem a ser, posteriormente, homologadas pela Secretaria da Receita Federal.

Saliente-se que **a multa incide ainda que não haja falsidade no pedido, pois, havendo, 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.**

(...)

Assim como a exigência de depósito prévio, **a multa prevista no § 17º do art. 74 da Lei n. 9.430/1996** tem por objetivo a intimidação do contribuinte de forma a desestimulá-lo a apresentar declarações de compensação, **incidindo ainda que não haja falsidade no pedido, pelo que frustra o regular exercício do direito de petição.**

(...)

A multa imposta não distingue entre os contribuintes de boa-fé que, por um erro técnico, tenham suas compensações não homologadas e aqueles que, apesar de cientes da ausência de direito à compensação, apresentam suas declarações de má-fé.

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.** (destaques meus)

Percebe-se claramente, portanto, que o STF julgou inconstitucional a multa que incidia sobre a mera não homologação de compensações, que não esteja calcada em elementos como falsidade das informações, ou condutas criminosas (sonegação, fraude e conluio). Essas outras penalidades foram constantemente ressalvadas no julgamento, a fim de diferenciar o intuito punitivo a multa declarada inconstitucional.

Assim, o paradigma de recursos repetitivos citado no acórdão embargado (Acórdão nº 1201-006.344) foi desenhado justamente para casos típicos de multa vinculada à mera não homologação de compensação, sem elementos de fraude declaratória autônoma. Se o suporte fático-probatório diverge materialmente, a técnica do *distinguishing* impõe não transpor mecanicamente a *ratio decidendi* do precedente.

No caso dos autos, a DERAT/SP apurou, documentalmente, que o alegado saldo negativo de IRPJ foi construído exclusivamente com retenções na fonte supostamente promovidas pelo Itaú Unibanco no montante de R\$ 230.000,00 e R\$ 500.000,00, ao passo que a DIRF da fonte pagadora consigna valores irrisórios de R\$ 287,43 e R\$ 272,15. Além disso, a ECF e a DCTF do contribuinte informavam IRPJ a pagar nos mesmos períodos — portanto, incompatíveis com a existência de saldo negativo. Não houve apresentação de comprovantes das retenções após duas intimações.

Tais achados levaram a autoridade fiscal a não homologar as DCOMPs (fls. 24-39) e a lavrar **Auto de infração (fl. 40/57) para lançar penalidade de 225% com fundamento no art. 18,**

caput, §§ 2º e 5º, da Lei 10.833/2003, combinado com o art. 44, § 2º, da Lei 9.430/1996 (falsidade da DCOMP e não atendimento a intimações). Também foram imputadas responsabilidades solidárias (CTN, arts. 124 e 135) e mencionadas as repercussões penais (Lei 8.137/1990).

Logo, não se está diante de multa por mera não homologação (que é o cerne do Tema 736/STF), mas de sanção pela inserção de informação falsa em DCOMP, o que desborda do âmbito do precedente constitucional que fundamentou a conclusão do acórdão paradigma nº 1201-006.344.

Dessa forma, **os embargos merecem acolhimento** e, efetuada a correção, impõe-se conferir **efeitos infringentes** aos embargos, pois a distinção ora reconhecida demanda o julgamento autônomo do Recurso voluntário, enfrentando-se os argumentos dos Recorrentes, destinados a afastar a penalidade imposta com base no art. 18 da Lei 10.833/2003 c/c art. 44, § 2º, da Lei 9.430/1996.

2 RECURSO VOLUNTÁRIO

Tendo em vista a brevidade do relatório exposto apenas para fins de análise dos embargos da Unidade Preparadora, narro agora com mais detalhes o caso concreto, de modo a propiciar um julgamento seguro e específico do recurso voluntário.

2.1 RELATÓRIO

Na origem, trata-se de **auto de infração** lavrado contra a pessoa jurídica M. FRAL – DISTRIBUIDORA, IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA., com **responsabilização solidária** de seus sócios Edson Guissan Maeda e Emerson Yoshinobu Maeda, bem como se seu procurador Daniel Bruno Carvalho Bezerra, para lançamento de **multa isolada de 225%** sobre débitos indevidamente compensados via Declarações de Compensação – DCOMP (total da multa: R\$ 243.094,66). Consta a imputação de falsidade de informações nas DCOMPs e não atendimento a intimações, tendo a Fiscalização consignado, ainda, a emissão de Representação Fiscal para Fins Penais.

Segundo a descrição dos fatos no auto de infração (fls. 40/57) e no Despacho Decisório (fls. 24/39) que lhe serve de fundamento, a Fiscalização verificou a apresentação, pela Contribuinte, de **sucessivas DCOMPs** nas quais se declaravam créditos de saldo negativo de IRPJ apurados no 2º e no 4º trimestre de 2018, respectivamente nos valores de R\$ 230.000,00 e R\$ 500.000,00. A DRF apurou que tais “saldos negativos” teriam sido formados exclusivamente por retenções na fonte (IRRF) declaradas como realizadas pelo Itaú Unibanco S.A., mas inexistentes ou irrisórias nas DIRF das supostas fontes pagadoras (R\$ R\$ 287,43 para o 2º Trimestre e R\$ R\$ 272,15 para o 4º trimestre).

Além disso, a própria ECF e DCTF da Contribuinte apontavam IRPJ a pagar naqueles trimestres (R\$ 24.607,32 e R\$ R\$ 28.145,41, respectivamente), o que inviabilizava a existência de

saldo negativo para o mesmo período. Diante da ausência de resposta a duas intimações e das inconsistências verificadas, concluiu-se pela falsidade das informações inseridas nas DCOMPs e pela não homologação das compensações, com **lançamento de multa isolada de 225%**, composta pela penalidade do art. 18, §2º, da Lei 10.833/2003 (multa de 150% por falsidade) majorada em 50% pelo art. 44, §2º, da Lei 9.430/1996 e art. 74, § 2º, da IN RFB nº 1.717/2017 (não atendimento à intimação), nos seguintes termos:

Lei nº 10.833/2003:

Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de **multa isolada em razão de não-homologação da compensação quando se comprove falsidade da declaração** apresentada pelo sujeito passivo. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 2º A multa isolada a que se refere o caput deste artigo será aplicada no **percentual previsto no inciso I do caput do art. 44** da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, **aplicado em dobro**, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 5º Aplica-se o disposto no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, às hipóteses previstas nos §§ 2º e 4º deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Lei nº 9.430/96:

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão **aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação** para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IN RFB nº 1.717/2017:

Art. 74. O tributo objeto de compensação não homologada será exigido com os acréscimos legais previstos na legislação.

§ 1º Sem prejuízo do disposto no caput, será exigida do sujeito passivo, mediante lançamento de ofício, multa isolada, nos seguintes percentuais:

I - de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada; ou

II - de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre o valor total do débito tributário indevidamente compensado, quando ficar comprovada falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

§ 2º A **multa a que se refere o inciso II do § 1º** passará a ser de **225%** (duzentos e vinte e cinco por cento) **nos casos de não atendimento, pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos ou para apresentar documentos ou arquivos magnéticos.** (destaques meus)

Devidamente cientificados, apenas a M. FRAL, Edson Guissan Maeda e Emerson Guissan Maeda apresentaram **impugnação** (conjunta, fls. 72/101).

Em **preliminar**, os Impugnantes sustentaram a nulidade do auto de infração ou, ao menos, a impossibilidade de imposição de solidariedade tributária à empresa e aos sócios administradores, por ausência de interesse comum no fato gerador da penalidade (art. 124, I, do CTN). Afirmaram que não participaram da escolha da origem do crédito e que as compensações foram operacionalizadas por terceiros contratados, que, segundo os Impugnantes, ofereceram e executaram “serviços de compensação tributária” com promessa de existência de créditos aptos a saldar débitos federais.

Para corroborar suas alegações, anexaram comprovantes de pagamentos mensais de honorários na ordem de R\$ 20.000,00 entre junho/2017 e dezembro/2018, cópia de contrato de consultoria tributária, além de trocas de mensagens entre o consultor e o sócio Edson, e também mensagens com a esposa do consultor, que também compunha a equipe. A partir desse conjunto, os Impugnantes sustentaram que não houve adesão consciente a qualquer esquema fraudulento e que faltam elementos para reconhecer, em relação à empresa e a seus sócios, o alegado interesse comum na conduta sancionada, razão pela qual pugna pela exclusão de todos do polo passivo solidário, caso não se reconheça a nulidade total da autuação.

No **mérito**, a impugnação assentou-se na tese de boa-fé objetiva e ausência de dolo. Afirmaram os Impugnantes que sempre atuaram regularmente em suas atividades empresariais, sem histórico de autuações, e que, tão logo desconfiaram da inidoneidade da empresa de consultoria, ao final de 2018, teriam interrompido a prática de compensação e retomado o recolhimento de tributos a partir de janeiro de 2019, juntando aos autos DARFs e comprovantes de pagamento de tributos de 2019 e 2020.

Acrescentaram que, posteriormente, veio a público a notícia de prisões do consultor indicado e de terceiros a ele vinculados (Grupo Platinum), o que reforçaria a condição da empresa como **vítima de golpe**, e declara intenção de regularizar integralmente os débitos objetos das DCOMPs por meio de parcelamento. Nessa toada, requereram o afastamento da multa de 225% por entenderem que não houve proveito indevido deliberado, senão indução a erro atribuída aos consultores.

Em reforço, os Impugnantes arrolaram fundamentos constitucionais: afirmaram que a penalidade de 225% viola os princípios do não confisco, da proporcionalidade e da razoabilidade, citando precedentes do STF e do STJ para sustentar que a sanção deve guardar medida com a gravidade da conduta e o elemento subjetivo aferido.

A **DRJ/RPO proferiu acórdão** julgando improcedentes as impugnações. A Turma julgadora rechaçou a tese de “erro formal”, indicando que a conduta reiterada de enviar declarações com créditos inexistentes evidencia dolo e se amolda ao art. 72 da Lei 4.502/1964 (fraude).

A responsabilidade solidária de todos os envolvidos foi mantida com base nos arts. 124 e 135 do CTN. A DRJ salientou que as DCOMPs foram transmitidas com o certificado digital de Daniel Bruno Carvalho Bezerra, revelando interesse comum e atuação do mandatário e dos sócios da empresa na inserção das informações, o que legitima a corresponsabilização.

A respeito dos princípios constitucionais, a DRJ consignou que não lhe compete afastar lei por alegada inconstitucionalidade (Súmula CARF 2; art. 26-A do Decreto 70.235/1972), razão pela qual não apreciou a pretensão de reduzir/afastar a multa por suposto não confisco.

Após a ciência regular de todos os responsáveis solidários, a **Contribuinte principal e os responsáveis Edson Maeda e Emerson Maeda** interpuseram **recurso voluntário** conjunto (fls. 360/387), reiterando os argumentos de sua impugnação.

Narrado o histórico do processo, passo a analisar os argumentos do Recurso voluntário.

2.2 ADMISSIBILIDADE

Embora a admissibilidade do recurso já tenha sido realizada quando da prolação do acórdão embargado, existem aspectos que precisam ser verificados agora, dada a modificação do escopo de julgamento.

Nesse sentido, importante registrar que a multa agravada em 50% pelo não atendimento às intimações não foi questionada no recurso voluntário. Muito embora os Recorrentes questionem a multa de 225% como um todo, pedindo seu cancelamento em função da ausência de dolo na falsidade das informações, ou sua redução por ofensa aos princípios da razoabilidade e não-confisco, os Recorrentes não atacam o fundamento da multa agravada em 50%, contida na multa total de 225%. Desse modo, apesar desta relatora entender inaplicável o agravamento em casos como o presente, não há a possibilidade de aplicar esse entendimento ante a ausência de questionamento pelos Recorrentes.

Por último, em relação à matéria do recurso voluntário, ressalvo que os Recorrentes aduzem alegações que perpassam a inconstitucionalidade de normas ou condutas fiscais, o que, a meu ver, levaria ao não conhecimento parcial do Recurso, em razão da Súmula CARF nº 2. Porém opto por analisar essas alegações no mérito, respeitados os limites a que este Conselho está submetido.

2.3 MULTA ISOLADA EM RAZÃO DE NÃO-HOMOLOGAÇÃO DA COMPENSAÇÃO QUANDO SE COMPROVE FALSIDADE DA DECLARAÇÃO – 150%

Não obstante plausibilidade na comprovação de que os Recorrentes foram vítimas de um golpe perpetrado por terceiros, entendo não ser possível afastar a multa isolada aplicada na forma do art. 18, §2º, da Lei nº 10.833/2003.

Inicialmente, rechaço os argumentos **preliminares** no ponto em que os Recorrentes pretendem atribuir à pessoa jurídica autuada a condição de responsável solidária para, a partir daí, sustentar ausência de interesse comum (art. 124, I, do CTN) por “não ter participado do fato gerador da penalidade”. A empresa figura no polo passivo como sujeito passivo principal, pois foi em seu nome que se transmitiram as declarações de compensação reputadas falsas, ainda que operacionalizadas por mandatário ou terceiros contratados. Não se trata, portanto, de hipótese de solidariedade tributária da pessoa jurídica, mas de imputação direta da infração a quem a praticou formalmente.

Já quanto aos sócios administradores, o debate é pertinente e a insurgência recursal se firma também na tese de que teriam sido enganados por consultoria contratada, devendo ser excluídos do polo passivo da demanda juntamente com a empresa da qual são sócios, por ausência de dolo e de comprovação de interesse comum nos termos do art. 124, do CTN. A discussão sobre a responsabilidade pessoal dos administradores, porém, será enfrentada em tópico próprio.

No **mérito**, da análise dos elementos fáticos que compõem o processo, percebe-se que a materialidade do lançamento decorre de um conjunto de inconsistências objetivas que, analisadas em bloco, conduzem à conclusão de que as DCOMPs foram transmitidas com informações inverídicas sobre a existência/legitimidade do crédito utilizado para extinguir débitos:

1. **Volume e reiteração da conduta:** O despacho decisório e o auto de infração arrolam 4 DCOMPs transmitidas entre 29/10/2018, todas ancoradas em crédito de mesma natureza e com a mesma problemática de confirmação (suposto saldo negativo do 2º e 4º trimestre de 2018), o que afasta a hipótese de equívoco pontual e revela um *modus operandi* reiterado.
2. **Inexistência de lastro declaratório do alegado saldo negativo:** o crédito informado (saldo negativo decorrente de retenções em aplicações financeiras) não foi confirmado nas escriturações/declarações da própria contribuinte (ECF) e tampouco foi corroborado nas declarações das fontes pagadoras (DIRF). Pelo contrário, a ECF da empresa apurou IRPJ a pagar nos dois períodos que teriam originado o crédito.
3. **Ausência de esclarecimento/documentação mínima quando instada a apresentar:** a multa de 50% por não atendimento das intimações será objeto de capítulo próprio neste voto, mas, para fins de análise da manutenção da multa do art. 18 da Lei nº 10.833/2003 é relevante registrar que não houve, nem no curso da

fiscalização, nem nas manifestações processuais, a apresentação de elementos capazes de demonstrar a origem e a titularidade do crédito. Pelo contrário, inicialmente, os Recorrentes afirmavam que se tratava de crédito originado de cessão, erroneamente apontado como saldo negativo e, depois, informaram terem sido vítimas de golpe. Ou seja, reconheceu-se a inexistência de saldo negativo a compensar.

Esse quadro satisfaz o núcleo normativo da multa aplicada, o que é essencial para delimitar o ponto jurídico que diferencia esta penalidade de outras figuras sancionatórias. Isso, porque, dada a gravidade da penalidade imposta (150% dos débitos objetos das DCOMPs), poder-se-ia questionar a **superficialidade da fundamentação** constante do despacho decisório, que, a partir dos elementos objetivos narrados acima, concluiu pela falsidade das declarações e trouxe até mesmo consequências criminais para o ato. Veja-se:

Despacho Decisório:

Constatadas (1) a **inexistência da retenção** formadora do suposto direito creditório de saldo negativo de IRPJ pleiteado na DCOMP e (2) a **inexistência de apuração de saldo negativo** de IRPJ na escrituração contábil-fiscal do contribuinte, **resta evidente e comprovada a falsidade** das informações inseridas pelo interessado na DCOMP para forjar créditos de saldos negativos aproveitados nas compensações.

(...)

Cumprе salientar que, nos termos do art. 74, § 2º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. **Ao informar em DCOMP crédito que sabia ser inexistente, conforme apuração constante em sua escrituração contábil-fiscal, o contribuinte extinguiu, sob condição resolutória, os débitos compensados.**

Deste modo, não se vislumbra, no presente caso, a ocorrência de erro escusável, mas **intenção dolosa de burlar a Fazenda Pública, com a apresentação de compensações com direito creditório sabidamente inexistente** para a extinção de tributos federais.

A inserção de informações de que tinha plena consciência de serem falsas em DCOMP com a intenção de abster-se do pagamento de tributos federais configura fraude, conforme previsto no art. 72, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, e **crime contra a Ordem Tributária**, nos termos dos arts. 1º e 2º, ambos da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990

(...)

Em função da **não homologação das compensações, motivada pela inserção de informação falsa** na declaração, será realizado **lançamento de ofício de multa isolada de 225%** sobre o valor dos débitos indevidamente compensados,

conforme previsto no **art. 18, caput, § 2º e § 5º, da Lei nº 10.833**, de 29 de dezembro de 2003, combinado com o art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e no art. 74, § 2º, da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017.

A meu ver, o Despacho Decisório falhou ao concluir pela existência de fraude, com base na presunção de que a Contribuinte atuada tinha plena consciência de que as informações inseridas nas DCOMPs eram falsas, o que caracterizaria a “intenção dolosa de burlar a Fazenda Pública.” A Autoridade Fiscal não demonstra esse dolo, não constrói a comprovação do nexu subjetivo entre a conduta da empresa e de seus sócios e a consequência criminal imputada.

O que se vê no despacho decisório e no auto de infração é uma inferência no sentido de que, se as informações prestadas em DCOMP não são verídicas, dada a inexistência do saldo negativo pleiteado, logo, a empresa em nome da qual as DCOMPs foram transmitidas cometeu o **crime** de fraude e de envio de informações falsas ao fisco.

Contudo, isso não interfere na integridade da autuação, justamente porque a multa imposta se fundamentou, ao fim e ao cabo, na constatação de falsidade objetiva das DCOMPS (art. 18, caput, § 2º e § 5º, da Lei nº 10.833), não na configuração do **crime** de fraude de fraude ou de envio de informações falsas ao fisco. Essa menção na fundamentação fiscal, apenas teve o intuito de justificar a emissão de Representação Fiscal para fins penais e de responsabilização solidária dos sócios da empresa, o que será analisado em tópico específico.

Veja-se, dizer que se contata falsidade em declaração de compensação com base em elementos objetivos para se aplicar a multa isolada não é o mesmo de caracterizar o crime, o tipo penal do envio de informações falsas ao fisco constante dos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, da Lei nº 4.502/64. Embora as palavras usadas nas duas normas tenham raízes semelhantes (falsidade), a configuração da infração é totalmente diversa.

Pois bem, a jurisprudência deste Conselho tem reconhecido que a multa por envio de DCOMP com informação falsa, prevista no art. 18 da Lei nº 10.833/2003, não se confunde com a multa de ofício qualificada por fraude, conluio ou sonegação (art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96) e, por isso, não exige a mesma demonstração do elemento subjetivo (dolo específico) que seria indispensável para qualificação da multa em outras hipóteses.

Nesse sentido, o Acórdão nº 1202-001.685 (29/08/2025) registrou expressamente que, “diferentemente da multa de ofício qualificada, a multa por transmissão de declaração de compensação com informações falsas não depende da comprovação do dolo do sujeito passivo”, acrescentando que a contratação de terceiros para realizar revisão/assessoria não exonera o contribuinte da responsabilidade por infrações.

Ou seja: para a multa em debate, o núcleo de incidência é a falsidade da informação declarada, aferida objetivamente a partir do conjunto probatório, e não a reconstrução psicológica da intenção do contribuinte nos mesmos moldes de infrações em que o dolo específico é

elementar. Tanto é assim que o próprio art. 18 da Lei nº 10.833/2003 tem outra previsão de multa para os casos de fraude, sonegação e conluio, qual seja, o parágrafo 4º:

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)** (destaques meus)

Ao remeter ao inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430/96 (75%), com a expressão “duplicado na forma de seu § 1º, **quando for o caso**” entendo que o §4º previu punição específica em que, no envio de declarações de compensação consideradas não declaradas, há a necessidade de comprovação do dolo subjetivo para a prática de fraude, conluio, ou sonegação, crimes referenciados no § 1º do art. 44 da Lei no 9.430/96, que justificam a qualificação da multa.

É dizer: embora se refira a falsidade, conduta que precisa ser identificada e comprovada de alguma forma, a fundamentação legal em que a penalidade dos autos foi motivada não exige, em sua essência jurídica, a comprovação de existência do dolo subjetivo do sujeito passivo na prática da conduta. Diferentemente do §4º, o §2º do art. 18, da Lei nº 10.833/2003 não remete ao § 1º do art. 44 da Lei no 9.430/96, mas ao “percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro”.

A mesma linha de raciocínio já apareceu no âmbito da 3ª Seção: o Acórdão nº 3301-014.650 reafirmou o enquadramento próprio da penalidade em questão, inclusive afastando a retroatividade benigna da Lei nº 14.689/2023, que limitou a multa qualificada de ofício do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96 a 100%.

Veja-se, ainda, que não se está a tratar de mero erro formal ou limitação sistêmica no envio da DCOMP, como tentou fazer crer a Contribuinte em sua impugnação original. A situação em análise decorre da inidoneidade do crédito e das incongruências materiais, justamente o que diferencia o caso concreto do Tema 736 de Repercussão Geral.

No recurso voluntário, o Contribuinte afirma ter sido vítima de golpe perpetrado por empresa de consultoria contratada, juntando contrato e mensagens trocadas com os golpistas. Não se ignora que tais elementos indiquem ausência de adesão consciente a um esquema criminoso e, nesse plano humano do litígio, a boa-fé subjetiva é um dado que merece registro.

Todavia, no campo específico da responsabilidade por infrações tributárias, vigora a regra do art. 136 do CTN, segundo a qual, “salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável.”

Além disso, os próprios documentos trazidos pelos Recorrentes em impugnação reforçam o contexto de falsidade das DCOMPs e revelam a vantagem econômica que cercou as compensações: o contrato de assessoria juntado nas fls. 141/148 prevê o pagamento de

remuneração à empresa de consultoria em 50% do valor dos débitos quitados com os créditos, o que sugere uma quitação com deságio expressivo e economicamente atípico. É dizer, na prática, a Contribuinte principal demonstra ter obtido um desconto de 50% em seus débitos compensados, visto que não aparece nos autos nenhum outro tipo de desembolso feito pela autuada.

Essa estrutura negocial não prova, por si, dolo subjetivo dos Recorrentes em fraudar as DCOMPs, nem autoriza juízos morais ou conclusões pela ocorrência de crime sem que se construa o liame subjetivo necessário, mas é um indicador de que a operação se apresentava como benefício extraordinário para a empresa autuada, incompatível com a normalidade das formas lícitas de liquidação de passivos tributários. Em tal cenário, ainda que se admita que o contribuinte tenha sido induzido por terceiros, permanece verdadeiro que ele foi beneficiário direto da extinção de débitos via DCOMPs contendo as informações falsas, transmitidas em seu nome.

Em síntese: a alegação de ter sido enganado pode ser relevante para outras esferas (cível/penal/regressiva), mas não elide, no plano administrativo-fiscal, a incidência da multa isolada em debate quando objetivamente comprovada a falsidade do conteúdo declarado. O fato de ter interrompido a utilização do crédito falso quando da descoberta do procedimento tampouco afasta a incidência da multa para os Recorrentes, por razões semelhantes às que já expus acima.

De se notar, inclusive, que as informações trazidas pelos próprios Recorrentes no recurso voluntário, permitiriam o enquadramento da multa no §4º do 18 da Lei nº 10.833/2003 citado acima, já que se identificou que **o crédito utilizado, em tese, pertencia a terceiros, uma das hipóteses de compensação não declarada prevista no inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430**, referenciado no mencionado §4º do 18 da Lei nº 10.833/2003. Veja-se a seguinte cláusula do contrato de assessoria apresentado:

CLÁUSULA PRIMEIRA - DO OBJETO

O objeto do presente instrumento é a CONSULTORIA TRIBUTÁRIA, para redução de débitos tributários federais da CONTRATANTE já vencidos, por meio de **créditos pertencentes à CONTRATANTE e oriundos da ação judicial transitada em julgado em 24/10/2003, sob nº 1.059/57, em favor de CDM CONSULTORIA E DESENVOLVIMENTO DE MINAS LTDA**, sociedade empresária limitada, (...). A CONTRATADA possui autorização para comercialização desses créditos para fins de direito.

(...)

Parágrafo Segundo - O crédito está inscrito junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil sob o número do **processo administrativo nº (...) 2010-47**. (destaques meus)

Esses trechos denotam que, além de não existir o saldo negativo indicado nas DCOMPs, o crédito utilizado, **ao menos formalmente**, pertencia a terceiros. Caso a Fiscalização

tivesse identificado esses pontos quando da emissão do Despacho Decisório e do Auto de infração de origem, em vez de não homologadas, **as compensações poderiam ser consideradas não declaradas** e a multa poderia se dar com base no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (constatação de fraude, conluio e sonegação).

A primeira consequência prática dessa formatação legal seria o não cabimento de Manifestação de Inconformidade (§13 do art. 74, da Lei nº 9.430/96), de modo que não se obteria a suspensão da exigibilidade automática dos débitos por nenhuma manifestação eventualmente apresentada.

No entanto, o esquema utilizado pela empresa de consultoria era claramente arquitetado para afastar esse enquadramento, de modo a garantir ao cliente que, caso houvesse algum questionamento do procedimento, ainda seria cabível uma defesa para suspender a cobrança, o que permitiria ao contribuinte continuar emitindo suas certidões de regularidade fiscal, em razão da suspensão da exigibilidade dos débitos.

É por esse motivo que se vendia um crédito supostamente pertencente a terceiros, por meio de cessão, tal como demonstrou o contrato juntado pelos Recorrentes, mas, em razão da impossibilidade de se compensarem débitos junto à RFB com créditos de terceiros, as compensações eram sistemicamente viabilizadas pela criação de saldos negativos inexistentes, declarados nas DCOMPs em questão. E essa foi justamente a explicação dada nas Impugnações apresentadas: o crédito tinha origem em operação de cessão, mas apenas foi indicado como saldo negativo na DCOMP por ausência de campo específico para esse tipo de crédito.

Ora, neste caso, a ausência de tal campo específico decorre justamente da proibição legal de se realizar esse tipo de compensação. Ou seja, além de fabricar créditos falsos, a empresa de consultoria vendia os créditos na forma de cessão, convencendo as vítimas de que esses créditos de terceiros poderiam compensar seus débitos federais. O organograma a seguir ilustra o esquema perpetrado pelos consultores:



A segunda consequência prática de se considerarem as compensações não declaradas seria a necessidade de comprovação, pelo fisco, de dolo subjetivo da atuada na

prática de um dos crimes referenciados no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 para qualificação da multa isolada, o que demandaria detalhamento e aprofundamento do trabalho fiscal. De se lembrar que, embora tenha se configurado a falsidade das DCOMPs, a autoridade fiscal não caracterizou a tipificação penal necessária para a configuração de qualquer crime tributário.

Vale mencionar que a autuação de origem se deu no contexto da "Operação Saldo Negativo" noticiada pelos próprios Recorrentes (fls. 318/330), em que a polícia Federal prendeu 25 pessoas relacionadas ao esquema de compensações com créditos falsos, articulado pela Platinum Consultoria, empresa contratada pela Contribuinte ora autuada¹, mas a caracterização jurídica do cometimento de crime pela Contribuinte não ocorreu, o que também afasta a multa do §4º do 18 da Lei nº 10.833/2003, aventada apenas para fins didáticos a respeito do esquema de fraude que foi o pano de fundo da autuação.

Toda essa fundamentação serve para fixar, portanto, as seguintes premissas:

- A multa em exame decorre do art. 18, §2º, da Lei nº 10.833/2003, cujo foco recai sobre a falsidade objetiva do conteúdo declarado na DCOMP, distinguindo-se de outras hipóteses sancionatórias em que o legislador exige configuração de fraude/sonegação/conluio, com demonstração clara de dolo subjetivo do agente.
- Ainda que a fundamentação fiscal não explore o dolo subjetivo dos Recorrentes, o acervo processual densifica o conjunto probatório sobre a falsidade objetiva das DCOMPs, atraindo a aplicação do referido art. 18.
- A tese de “golpe” e a explicação do *modus operandi* das consultorias criminosas explicam o contexto fático e devem ser consideradas com intuito de reconhecer a vulnerabilidade de pequenos empresários diante desse tipo de prática que ainda vem sendo aplicada. É notório que muitos contribuintes não detêm conhecimento técnico nem conta com mão de obra qualificada para escrutinar a engenharia fiscal utilizada por consultorias aparentemente especializadas.
- Essa boa-fé subjetiva, contudo, não é relevante para excluir a multa pelo envio de DCOMP com informações falsas. A delegação da execução do procedimento a terceiros e o desconhecimento dos mecanismos declaratórios empregados não afastam a responsabilidade do sujeito passivo pelas informações prestadas em seu nome perante a Administração Tributária, ainda mais considerando elevado desconto obtido na quitação dos débitos, caso o esquema não fosse desvelado.
- A reconstrução do contexto, dos papéis e da dinâmica da operação fornece as bases fáticas necessárias para, em tópico próprio, avaliar a responsabilização pessoal dos administradores da Contribuinte principal, com critérios distintos dos aplicáveis à pessoa jurídica na manutenção da multa isolada.

¹ <https://g1.globo.com/sc/santa-catarina/noticia/2019/11/05/veja-como-funcionava-o-esquema-desarticulado-na-operacao-saldo-negativo.ghtml>

Por fim, quanto às alegações de confisco, desproporcionalidade e irrazoabilidade da multa, nos termos da Súmula CARF nº 2, o CARF não possui competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade das normas que serviram de fundamento para o lançamento. Isso se confirma também no art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, que assim dispõe:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Vale relembrar que o Tema 863 de Repercussão Geral, que limitou a multa de 150% se verificada a existência de sonegação, fraude ou conluio a 100%, analisou a constitucionalidade do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, não sendo permitido a este Conselho aplicar o entendimento por analogia, justamente em função da limitação regimental mencionada.

Diante disso, portanto, entendo caracterizada, para os fins do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, a falsidade das Declarações de Compensação, sendo de rigor a manutenção da multa isolada qualificada (150%).

2.4 RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS SÓCIOS

Relembrando o contexto de responsabilização solidária do auto de infração analisado, a autoridade fiscal incluiu na cobrança, além das empresas de consultoria envolvida e seus responsáveis, os dois sócios da Contribuinte autuada, sob a seguinte fundamentação legal:

Por se tratar de obrigações tributárias decorrentes de **atos praticados com a infração prevista pela Lei nº 8.137, de 1990, a qual dispõe no inciso I, de seu art. 2º, que a declaração falsa, com o intuito de se eximir, total ou parcialmente, de pagamento de tributo, configura crime contra a ordem tributária, o sócio da empresa, EDSON GUISSAN MAEDA**, cadastrado no CPF sob o nº (...), responde pessoalmente pelos créditos tributários nos termos dos arts. 124, I, e 135, III, ambos do Código Tributário Nacional.

Por se tratar de obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com a infração prevista pela Lei nº 8.137, de 1990, a qual dispõe no inciso I, de seu art. 2º, que a declaração falsa, com o intuito de se eximir, total ou parcialmente, de pagamento de tributo, configura crime contra a ordem tributária, o **sócio da empresa, EMERSON YOSHINOBU MAEDA**, cadastrado no CPF sob o nº (...), responde pessoalmente pelos créditos tributários nos termos dos arts. 124, I, e 135, III, ambos do Código Tributário Nacional.

No Recurso Voluntário, os Recorrentes questionam sua responsabilização por dois motivos: ausência de demonstração de interesse comum no fato gerador da multa (foram vítimas de golpe, logo, não contribuíram para infração realizada) e ausência de dolo na conduta penalizada.

Dito isso, penso que a fundamentação desenvolvida no tópico anterior é suficiente para dar provimento ao recurso neste ponto. Muito embora não seja possível afastar a

responsabilidade da Contribuinte pelo envio de informações falsas em DCOMP, a fiscalização não estabeleceu o liame subjetivo e individual entre a conduta penalizada e a ação dos sócios, de modo a justificar sua responsabilização pelo crime tributário supostamente cometido. Para corroborar essa conclusão, trago breves considerações jurídicas a respeito dos institutos de responsabilidade solidária que embasaram a autuação (art. 124, I e 135, III, do CTN).

A responsabilidade solidária prevista no **art. 124, I, do CTN** é regra de sujeição passiva que permite, desde que preenchidos requisitos estritos, exigir o crédito tributário de mais de um sujeito, sem benefício de ordem, quando haja **interesse comum** na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Assim, o art. 124 do CTN é compreendido como espécie de responsabilidade tributária, apta a incluir terceiro no polo passivo, não por mera conveniência, mas pela constatação, em concreto, de **vínculo jurídico-material com o fato gerador (ou com a relação jurídica a ele vinculada)** e, sobretudo, de **nexo causal entre a conduta e o resultado lesivo ao Fisco**, em hipóteses de ilicitudes tributárias.

A premissa metodológica que deve orientar a aplicação do art. 124, I, portanto, precisa conciliar dois vetores: (i) efetividade no enfrentamento de estruturas artificiais criadas para ocultar os reais operadores e beneficiários; e (ii) contenção jurídica para evitar a banalização do “interesse comum”, repelindo responsabilizações por simples proximidade societária, profissional ou econômica. Essa ponderação, em termos de técnica de imputação, exige **motivação individualizada**, coerência entre fatos e norma aplicada, e distribuição adequada do ônus probatório, com recusa a generalidades.

O “interesse comum” de que trata o art. 124, I, não se confunde com afinidade de interesses empresariais, com vínculos de mercado, com pertencimento a grupo econômico formal, ou com mera vantagem indireta. O conceito exige que o terceiro tenha interesse na própria situação fática/jurídica que dá nascimento ao tributo, vale dizer, **participação direta (isolada ou conjunta) na conformação do fato gerador ou atuação ativa em relação ao ato, fato ou negócio que deu origem ao fato jurídico tributário**. Essa linha é compatível com a compreensão de que não há solidariedade tributária objetiva e que a interdependência societária ou o benefício financeiro, por si só, não bastam.

A distinção é decisiva: interesse meramente econômico configura vantagem remota, expectativa de lucro, sinergias, repercussões financeiras, conveniência empresarial. Poder ser indício para a responsabilização em alguns casos, mas não é critério suficiente.

Já o interesse comum previsto na norma pode ser interpretado como a participação na realização do fato imponível (ou na sua manipulação ilícita), com presença de vínculo causal e materialidade demonstrada. Ou seja, não se restringe à exigência de que todos os responsáveis se encontrem no mesmo polo passivo da relação jurídica de fundo, por exemplo.

Nessa linha de interpretação, o “interesse comum” se evidencia, em regra, quando mais de uma pessoa: (i) atua para realizar o fato gerador; (ii) beneficia-se diretamente de sua não

realização; ou (iii) em hipóteses de fraude/conluio ou outro crime tributário, ajusta condutas para sonegar, ocultar, simular, interpor pessoas ou desvirtuar negócios, de modo que o fato jurídico tributário se apresente, externamente, deformado ou artificial.

Neste ponto, valho-me do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 04/18, que expressa o atual entendimento da Receita Federal, com o qual me alinho. Vejamos:

10. Cabe observar que a responsabilização tributária pelo inciso I do art. 124 do CTN (doravante simplesmente denominada "responsabilidade solidária") **não pode se dar de forma indiscriminada**, sem uma delimitação clara do seu alcance. Ela **não se confunde com a responsabilidade tributária de que trata o art. 135 do CTN, não obstante em algumas situações poderem estar presentes os elementos de ambas as responsabilidades**. Seu signo distintivo é o interesse comum, e é por ele que a presente análise se inicia.

(...)

13. Voltando-se à responsabilidade solidária, o interesse comum ocorre no fato ou na relação jurídica vinculada ao fato gerador do tributo. É responsável solidário tanto **quem atua de forma direta, realizando individual ou conjuntamente com outras pessoas atos que resultam na situação que constitui o fato gerador, como o que esteja em relação ativa com o ato, fato ou negócio que deu origem ao fato jurídico tributário mediante cometimento de atos ilícitos que o manipularam**. Mesmo nesta última hipótese está configurada a situação que constitui o fato gerador, ainda que de forma indireta.

14. Para se chegar a essa conclusão, deve-se levar em conta que a interpretação do inciso I do art. 124 do CTN não pode estar dissociada do princípio da capacidade contributiva contida no § 1º do art. 145 da Constituição Federal (CF), o qual deve ser aplicado pelo seu duplo aspecto: (i) substantivo, em que a graduação do caráter pessoal do imposto ocorre "segundo a capacidade econômica"; (ii) adjetivo, na medida em que é facultado à administração tributária "identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte". (...)

15. Apesar de neste parecer concordar-se com a linha da consulente no sentido de ser **possível a responsabilização pelo inciso I do art. 124 do CTN para situação de ilícitos**, em geral, ele não implica que qualquer pessoa possa ser responsabilizada. Esta **deve ter vínculo com o ilícito e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição, comprovando-se o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito** com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.

16. Não é qualquer interesse comum que pode ensejar a aplicação do disposto no inciso I do art. 124 do CTN. O interesse deve ser no fato ou na relação jurídica relacionada ao fato jurídico tributário, como visto acima. Assim, o **mero interesse econômico, sem comprovação do vínculo com o fato jurídico tributário (incluídos os atos ilícitos a ele vinculados) não pode caracterizar a**

responsabilização solidária, não obstante ser indício da concorrência do interesse comum daquela pessoa no cometimento do ilícito.

Em suma, pessoas físicas ou jurídicas “ligadas” às empresas envolvidas no esquema de fraude podem, em tese, ser responsabilizadas solidariamente na autuação dirigida ao contribuinte, desde que se demonstre que tais agentes:

- a) participaram conscientemente do arranjo fraudulento (dolo);
- b) mantiveram relação ativa com o ato/negócio que originou o fato jurídico tributário manipulado; e
- c) mantiveram nexos causal com o resultado (redução indevida do tributo), indo além de mera atuação regular.

Por isso, não basta “ser ligado” à Contribuinte de transmitir as declarações falsas – transpondo o raciocínio ao caso concreto; é necessário ser **partícipe do acontecimento tributário criminoso**.

Afasta-se, portanto, a responsabilidade solidária dos Srs. Edson e Emerson firmada com base no art. 124, I, do CTN.

Passando ao art. 135, III, do CTN, tem-se que responsabilização de um sócio administrador pela obrigação tributária da empresa exige a **existência de prova consistente e detalhada que, além de individualizar sua ação, evidencie o ato ilícito praticado**. Somente nessa hipótese se admite atingir o patrimônio pessoal do gestor para satisfazer o crédito tributário.

Para reforçar esta fundamentação, recorro à doutrina de Karoline Lins Câmara Marinho, que estudou a Responsabilidade Tributária dos Sócios Administradores da Sociedade Limitada como Decorrência do Jus Puniendi Estatal, título de sua tese de doutorado publicada em 2018.

A autora discorre que a reponsabilidade dos sócios nesse tipo de sociedade está limitada à proporção de suas cotas, exceto em caso de prática de ilícitos. Citando José Augusto Delgado, ela expõe que o administrador não se exime de responder por danos produzidos ao patrimônio da sociedade ou a terceiros, quando atuar extrapolando as atribuições outorgadas pelo contrato social.

No campo tributário, não basta ser sócio para ter responsabilidade atribuída em relação a créditos da empresa. É preciso que seja comprovada a ilicitude da sua conduta que tenha causado o não cumprimento da obrigação tributária. Mas como essa ilicitude é verificada e comprovada no caso do art. 135, III, do CTN?

Para responder essa pergunta, Karoline Marinho identifica quatro elementos hábeis a autorizar a responsabilização do sócio no caso do art. 135, III, quais sejam:

a) Elemento pessoal – administradores, diretores, gerentes ou representantes, não necessariamente sócios. Ou seja, quem tem o comando da sociedade, que efetivamente toma decisões de gestão e administração, não bastando, portanto, ser sócio;

b) Elemento circunstancial – o mero inadimplemento não configura a responsabilidade pessoal do administrador. É preciso que o fisco demonstre atuação com (i) excesso de poder, quando o agente, detentor dos poderes de direção que decorrem de suas funções, excedeu esses limites e os utilizou para perseguir objetivo diverso daquele estipulado no objeto do contrato social; ou (ii) infração à lei, que é o descumprimento das normas que regem a atuação do administrador, como ocorre em hipóteses de ocultação de receitas, adulteração de documentos ou criação de despesas fictícias.

c) Elemento temporal – o administrador responde apenas por condutas exercidas durante o exercício de sua posição como tal;

d) Elemento subjetivo – é necessária a comprovação do dolo na conduta. “Será atribuída responsabilidade pelos créditos tributários mesmo quando, embora a sociedade possua recursos para adimpli-los, tenham agido de má-fé, com excesso de poderes e em infração à lei ou contrato social, não os recolhendo aos cofres públicos.”

Assim, por tudo que já se expendeu até aqui, percebe-se não ser possível manter a responsabilidade solidária dos Srs. Edson e Emerson também por não se configurarem os requisitos do art. 135, III, do CTN.

3 DISPOSITIVO

Diante do exposto, voto no sentido de acolher os embargos da Unidade Preparadora, com efeitos infringentes, para, sanando a inexistência material constante do Acórdão nº 1201-006.680, dar provimento parcial ao recurso voluntário a fim de excluir a responsabilidade solidária dos srs. Edson Guissan Maeda e Emerson Yoshinobu Maeda.

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Lucas Issa Halah

Dirijo da eminente Relatora por entender que, comprovada a condição de vítima do Contribuinte, a responsabilidade em questão é exclusiva de quem a vitimou.

A responsabilização pessoal do agente por infrações merece considerações teóricas introdutórias que já teci no âmbito acadêmico, e que por isso transcrevo².

3.2.1 O interesse comum e o escopo do art. 124, I do CTN

A imputação da responsabilidade tributária solidária com fundamento no art. 124, I do CTN, frequentemente debatida em casos de tentativa de responsabilização de sociedades integrantes do mesmo grupo econômico e sócios de fato, vem sendo enfrentada sob três principais vertentes na jurisprudência do CARF: (i) a que entende bastar o interesse econômico, (ii) a que demanda o interesse jurídico, e (iii) a vertente intermediária, pela qual o interesse não pode ser meramente econômico, nem precisa ser jurídico, devendo haver alguma participação direta em ato que visa a adulterar a obrigação tributária.

Todas possuem fundamentos factíveis e derivam da interpretação da expressão “interesse comum na situação que caracteriza o fato gerador”, utilizada pelo inciso I do art. 124.

A primeira vertente, para a qual o interesse referido pelo art. 124, I do CTN é econômico, é recorrentemente encampada pelas autoridades fiscais para fundamentar a responsabilização de pessoas jurídicas integrantes do mesmo grupo econômico e sócios que, em virtude da economia tributária, auferiram rendimentos distribuídos pelo contribuinte .

Trata-se, contudo, de vertente não mais sustentada pela própria Receita Federal, ao menos a partir da edição do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 04/18, que dispõe sobre a responsabilidade tributária prevista no artigo 124, inciso I do CTN.

A segunda vertente, construída em oposição à primeira, defende que o interesse comum ser deve ser jurídico, colocando o responsável e o contribuinte no mesmo polo do ato que consubstancia o fato gerador, de maneira tal que seja possível identificar uma consciência de grupo com os demais sujeitos passivos da obrigação tributária, que devem todos atender ao previsto no art. 128 do CTN .

Na lição de Luís Eduardo Schoueri, o interesse em comum só é concebido entre pessoas que se encontram no mesmo polo da situação que constitui o fato jurídico tributário , como ocorre com os condôminos relativamente ao IPTU . Distanciando-se neste ponto de Neder, Schoueri vale-se de uma leitura que considera relevante a estrutura do Código Tributário Nacional, notando que o art. 124 encontra-se em sessão concebida para tratar do regime de responsabilidade, e não para eleger os potenciais responsáveis, de maneira que o art. 124, I do CTN se prestaria a fixar o regime de responsabilidade solidária entre aqueles que já se encontram na condição de sujeitos passivos.

² EVARISTO PINTO, Alexandre. CHAMAS Henrique Nimer. HALAH, Lucas Issa. A responsabilidade cível e tributária dos cooperados e diretores das sociedades cooperativas. In: FORNECETE, Rodrigo. Peixoto, Marcelo Magalhães. *Tributação das cooperativas: impactos da reforma tributária*. São Paulo: MP Editora, 2025.

Partidário desta mesma vertente, Luciano Amaro enfatiza a posição antagônica, e não comum, de vendedor e comprador na situação que constitui o fato gerador de tributos incidentes sobre a respectiva operação. Para o autor, eventual conivência ou interesse do comprador com, por exemplo, a subavaliação da operação que beneficie o vendedor, não caracterizaria interesse comum do comprador no fato jurídico tributário .

Esta vertente tem sido encampada no CARF com alguma recorrência, como ilustra o Acórdão nº 1402-002.459, de 2017, de relatoria do Conselheiro Leonardo de Andrade Couto.

O Superior Tribunal de Justiça, intérprete Autêntico do art. 124, I do Código Tributário Nacional, também vem confirmando de maneira massiva o caráter jurídico de interesse comum, restringindo o alcance da norma contida no art. 124, I apenas às pessoas que se encontram no mesmo polo do contribuinte , ainda que por vezes o Tribunal trate a solidariedade como forma de responsabilidade , conforme aponta estudo elaborado por Caio Takano .

Também no Supremo Tribunal Federal há indícios de que seja esta a visão preponderante. Em raro precedente sobre o tema , a Relatora Ministra Ellen Gracie expressou que a impossibilidade de o legislador ordinário, ao interpretar o art. 124, II do CTN, criar hipóteses de responsabilidade em matéria tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, e reconheceu que as normas gerais de responsabilidade estão previstas nos arts. 134 e 135 do CTN.

Reforçando essa posição cerca de uma década depois, ao julgar a constitucionalidade da instituição de obrigação solidária de contadores por créditos tributários instituída por lei estadual , o Plenário do Supremo Tribunal Federal decidiu que a lei estadual invadira a competência da lei complementar na matéria, a qual, para o Relator, se encontraria cingida aos artigos 135 e 134 do CTN, contrapondo-se esta visão à que vislumbra no art. 124 hipótese autônoma de atribuição de responsabilidade . Dessa maneira, mesmo sem enfrentar diretamente o conteúdo da expressão interesse comum o Supremo Tribunal Federal parece ter tomado como premissa que, em primeiro lugar, seria preciso verificar se há sujeição passiva, nos termos dos artigos 134 e 135 do CTN, para só então avaliar se o regime de responsabilidade é solidário, por aplicação do art. 124, I do CTN .

Já a terceira vertente representa a atual posição oficial da Receita Federal, ao menos a partir da edição do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 04/18. Por meio do parecer, a Cosit trouxe importantes delineamentos acerca desse tema tratado de maneira pouco minudente no Código Tributário Nacional, fixando o entendimento pelo qual a expressão “interesse comum” alcança não somente o ato lícito que gerou a obrigação tributária, mas também o ato ilícito que a desfigurou. O parecer estabelece a incorreção tanto da primeira quanto da segunda vertentes, esclarecendo que, em sua visão ambas estariam erradas e tentariam interpretar um conceito indeterminado a partir de outro .

Extrai-se do parecer que, na visão das autoridades fiscais: (i) o responsável deve ter vínculo – de fato ou de direito – com o fato gerador ou com o sujeito passivo que o praticou; (ii) o exigido “interesse comum” deve ser no fato ou na relação jurídica relacionada ao fato jurídico tributário, não bastando o mero proveito econômico; (iii) ensejam a responsabilidade o cometimento de ato ilícito com abuso de personalidade jurídica envolvendo grupo econômico irregular, evasão fiscal ou planejamento tributário abusivo; e (iv) o ato ilícito tem de ser praticado com dolo.

Identifica-se com isso o interesse comum como uma situação fática decorrente de ato comissivo ou omissivo doloso pelo qual a pessoa responsabilizada contribua com a infração à legislação tributária, ainda que não se encontre no mesmo polo jurídico da relação que deu ensejo ao tributo. Por esta visão, o adquirente de bem imóvel que aceita lavrar a escritura por valor inferior ao de mercado contribuiria com a sonegação e por conseguinte responderia solidariamente pela obrigação tributária, nos termos do art. 124, I do CTN, ainda que não seja contribuinte do tributo sonegado.

A posição parece em linha com a doutrina de Maria Rita Ferragut, para quem o art. 124, I dispensa que os sujeitos passivos se encontrem no mesmo polo da relação jurídica de direito privado que constitui o fato gerador, independentemente de previsão expressa em lei (art. 124, II).

Essa parece ter sido a vertente encampada no Acórdão CARF nº 9303-015.104, de 2024. Embora o voto condutor do Acórdão mencione bastar o interesse econômico, ao expor no que consistiria este interesse no caso concreto, materialmente relata a ocorrência das hipóteses elencadas pelo Parecer Normativo Cosit como representativas do interesse na relação jurídica relacionada ao fato jurídico tributário.

3.2.1.1 A responsabilização de sócios e administradores e o art. 135 do CTN

A responsabilização de sócios e administradores, por sua vez, costuma ser atribuída por subsunção às hipóteses do artigo 135, incisos I e III do CTN, respectivamente, o que desafia a nada trivial compreensão da interface entre os artigos 134, 135 e 137 desse diploma.

A dicção do art. 134 do CTN permite com objetividade afirmar trata-se de responsabilidade subsidiária, embora o caput use o termo solidária, já que as pessoas lá elencadas respondem apenas “nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte”. Além disso, a responsabilidade do art. 134 é tão somente pelos tributos e pela multa moratória, o que justifica inexigência de dolo.

A responsabilidade fundada no art. 135, por sua vez, exige a comprovação do dolo específico no cometimento de um ilícito consistente na prática de sonegação, fraude ou conluio, conforme corrente majoritária na Doutrina e na jurisprudência administrativa, o que é consistente com sua abrangência que inclui as multas

punitivas e afasta o benefício de ordem do art. 134. De outra banda, bastaria o inadimplemento da obrigação tributária para a responsabilização do administrador, entendimento contrário ao consolidado na Súmula nº 430 do STJ, editada a partir do julgamento do REsp nº 1.101.728/SP sob a sistemática dos Recursos Repetitivos, veiculada no Tema nº 97 .

A responsabilidade de administradores costuma vir qualificada no inciso III do art. 135, sendo que a responsabilização de sócios não administradores é usualmente enquadrada no inciso I do art. 135 do CTN, como decorrência da menção feita às “pessoas referidas no artigo anterior” (no art. 134 do CTN, especificamente em seu inciso VII que menciona os sócios).

A remissão, contudo, não admite a segmentação dos componentes do referido inciso valorizando somente as pessoas mencionadas no art. 134, independentemente das situações especificadoras que acompanham sua nomeação. Esta segmentação resultaria na esdrúxula hipótese de responsabilização dos pais pelos tributos devidos pelos filhos maiores, não somente pelos filhos menores. Sob esta lógica, o inciso I do art. 135 não permite a responsabilização dos sócios em outros tipos de sociedades que não as sociedades de pessoas.

Sobre o dolo específico exigido pelo dispositivo, é necessária a demonstração de que o sócio ou administrador agiu em nome da sociedade e em favor da sociedade, mas contrariando as disposições de lei, bem como as disposições lícitas do contrato social e de estatutos sociais.

Neste ponto reside sua distinção em relação ao art. 137, figura mais rara na jurisprudência, talvez devido ao elevado ônus probatório que demanda. O dispositivo trata da situação em que o agente atua “em nome e por conta do terceiro, mas, ardilosamente, fugindo aos deveres de sua função, age no seu próprio interesse .

Na esfera administrativa Federal, localizam-se acórdãos reconhecendo sua aplicação em situações nas quais o agente atua contrariamente aos interesses do mandante (e.g. Acórdãos 2402-005.519, de 2016 e 301-31.603 de 2004), posição não consolidada nem majoritária, conforme ilustra o Acórdão nº 1201-006.931, de 2024.

Mais raro é o enfrentamento do tema na esfera judicial. Pesquisa no âmbito do STJ, conduzida por Igor Mauler Santiago e Marco Antonio Cintra Gouveia , identificou apenas cinco julgados sobre o art. 137 do CTN, sendo um anulando o acórdão de segundo grau que não o analisara e os demais afastando a sua incidência no caso concreto .

A dificuldade em localizar julgados que dão concretude a sua aplicação não parece refletir a profusão de operações policiais que desmascaram empresas de consultoria que, valendo-se de estudo falacioso e de seguro de responsabilidade

de nunca renovado, negociam com deságio compatível com o mercado créditos inexistentes ou inaproveitáveis (e.g. a Operação Fake Money).

Outra questão de relevo diz respeito a sua abrangência. A Doutrina tradicional referenda que esta hipótese de responsabilização torna o agente responsável por todo o crédito tributário frente ao Estado, na medida em que atuou cometendo ilícitos em benefício próprio ou de terceiros, em prejuízo da sociedade .

Há, por outro lado, quem entenda tratar-se de responsabilidade pelas multas punitivas, em interpretação da expressão “quanto às infrações”, repetida em todos os seus incisos, visão consistente com a inviabilidade do Fisco desvendar de antemão o agir do mandante contra os interesses sociais e ser onerado por descumprimento de tais avenças particulares na atuação do agente (art. 123 do CTN).

Em virtude de todas as controvérsias relacionadas à aplicação dos artigos 134, 135 e 137 do CTN, entendemos que a hipótese dos incisos I e II do artigo 135 são as comumente observadas na jurisprudência administrativa e judicial, exigindo a comprovação do dolo específico no cometimento de um ilícito consistente na prática de sonegação, fraude ou conluio, em atividades praticadas pelas pessoas elencadas no texto legal, abrangendo em regra os mandatários, prepostos e empregados, além dos diretores, gerentes ou representantes das sociedades cooperativas.

Sob estas premissas teóricas, entendo que o caso em tela se amolda ao art. 137 do Código Tributário Nacional, na medida em que há elementos de convicção suficientes nos autos a demonstrar que o Contribuinte e seus sócios foram vítimas de engodo praticado contra a sociedade por seus prepostos.

Para lançar contra a sociedade e os sócios a multa capitulada no art. 18, caput e § 2º, da Lei nº10.833/03, com redação dada pela Lei nº11.488/07, a autoridade autuante deveria demonstrar cabalmente o dolo específico destes na transmissão de declaração de compensação sabidamente falsa, caso contrário, estaríamos diante da instituição de multa de 150% sobre a mera transmissão de compensação não homologada por ausência do direito creditório, em um momento em que o STF já julgou inconstitucional a multa prevista para esta situação, de 50% e também limitou — ainda que tratando do art. 44 da Lei nº 9.430/96 — as multas tributárias qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio a 100% do débito tributário correspondente, que no caso da compensação é representada pelo débito que se pretendeu compensar (Tema 863 da Repercussão Geral).

A falsidade distingue-se do mero equívoco pela comprovação justamente do intento doloso em obter a extinção de crédito tributário mediante declaração de compensação sabendo-se não ser titular do direito creditório, nisso consiste o elemento distintivo do falso extraído do tipo previsto no art. 299 do Código Penal, que inadmite a modalidade culposa,

corroborando a impossibilidade de se responsabilizar o agente por culpa em quaisquer de suas modalidades.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário, por entender que a responsabilidade, sendo pessoal do agente que, em prática de engodo, vitimou a sociedade e seus sócios, é o único sujeito passivo possível *in casu*.

Assinado Digitalmente

Conselheiro Lucas Issa Halah