



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16692.720823/2018-81
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-005.899 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de junho de 2023
Recorrente PADO S.A. INDUSTRIAL COMERCIAL E IMPORTADORA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2015

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA.
FALSIDADE.

A apresentação de declaração de compensação contendo informação sabidamente falsa dá ensejo à aplicação de multa isolada no percentual de 150% sobre o valor do débito que se pretendia quitar, nos termos do artigo 18 da Lei nº 10.833/2003.

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA.
AGRAVAMENTO. FALTA DE PREJUÍZO À FISCALIZAÇÃO. NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. AUSÊNCIA DE SUBSUNÇÃO À HIPÓTESE NORMATIVA. AFASTAMENTO.

A simples falta de atendimento à intimação da fiscalização, no contexto de validação de direito creditório requerido por meio de pedido de compensação, sem que tal omissão represente qualquer embaraço à atividade investigativa, não pode dar ensejo ao agravamento da penalidade de ofício pela aplicação do §5º do artigo 18 da Lei nº 10.833/2003 c/c art. 44, §2º da Lei n. 9.430/96. Haja vista que o objetivo da norma é tutelar o dever de colaboração com o fisco, o agravamento da penalidade deve ser aplicado quando a conduta do sujeito passivo acarretar um prejuízo concreto ao curso da ação fiscal.

Ademais, é a falta de esclarecimentos para justificar determinada situação de fato e de direito, e não a falta de apresentação de documentos, que justifica o agravamento da penalidade prevista no art. 42, §2º, inciso I da Lei n. 9.430/96 (Solução de Consulta Interna Cosit nº 7, de 21 de outubro de 2019). Desse modo, a falta de apresentação de documentos fiscais não se subsume à referida hipótese legal de agravamento da multa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

O recurso voluntário foi julgado parcialmente procedente, para afastar o agravamento da multa de ofício, a qual deve ser exigida no percentual de 150%, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento. Na primeira votação, acompanharam o relator, para negar

provimento ao recurso voluntário, os(as) Conselheiros(as) Jeferson Teodorovicz, Fábio de Tarsis Gama Cordeiro e Viviani Aparecida Bacchmi; votaram por dar parcial provimento ao recurso para exonerar o agravamento da multa isolada os(as) Conselheiros(as) Efigênio de Freitas Júnior, Jose Eduardo Género Serra e Thais de Laurentiis Galkowicz; votou por dar provimento total ao Recurso o Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque. Em razão do surgimento de três propostas, sem uma maioria definida, as propostas foram submetidas a mais duas votações sucessivas, nos termos do artigo 60 do RICARF. Na primeira votação, intermediária, votaram por dar parcial provimento ao recurso para exonerar o agravamento da multa isolada os(as) Conselheiros(as) Efigênio de Freitas Júnior, Jeferson Teodorovicz, Fábio de Tarsis Gama Cordeiro, Jose Eduardo Género Serra, Viviani Aparecida Bacchmi, Thais de Laurentiis Galkowicz e Neudson Cavalcante Albuquerque (relator); votou por dar provimento total ao recurso o Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque. Na segunda votação, definitiva, votaram por negar provimento ao recurso voluntário os(as) Conselheiros(as) Jeferson Teodorovicz, Fábio de Tarsis Gama Cordeiro, Viviani Aparecida Bacchmi e Neudson Cavalcante Albuquerque (relator); votaram por dar parcial provimento ao recurso para exonerar o agravamento da multa isolada os(as) Conselheiros(as) Efigênio de Freitas Júnior, Fredy José Gomes de Albuquerque, Jose Eduardo Género Serra e Thais de Laurentiis Galkowicz. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque.

(assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente e Relator.

(assinado digitalmente)

Thais de Laurentiis Galkowicz – Redatora designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Efigênio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Fabio de Tarsis Gama Cordeiro, Fredy José Gomes de Albuquerque, Jose Eduardo Genero Serra, Viviani Aparecida Bacchmi, Thais de Laurentiis Galkowicz e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

PADO S.A. INDUSTRIAL COMERCIAL E IMPORTADORA, pessoa jurídica já qualificada nestes autos, inconformada com a decisão proferida no Acórdão nº 16-97.439 (fls. 63), pela DRJ São Paulo, interpôs recurso voluntário (fls. 80) dirigido a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, tendo como objetivo a reforma daquela decisão.

O recorrente apresentou à Secretaria da Receita Federal do Brasil declarações de compensação – DCOMP nº 03586.49917.271115.1.7.03-8040 (fls. 2), a qual aponta o direito creditório oriundo no saldo negativo de CSLL do segundo trimestre de 2013, no valor de R\$ 4.300.000,00, com origem em retenções na fonte (cód. 5952).

O alegado direito de crédito não foi reconhecido pela Administração Tributária, que não homologou a compensação, nos termos do despacho decisório de fls. 14, em razão de o contribuinte não ter demonstrado a liquidez e certeza do direito creditório requerido. Tal procedimento foi formalizado no processo nº 16692.724212/2015-60.

Em face da não homologação dessa compensação, foi lavrado o auto de infração de fls. 21, em que se impôs multa isolada qualificada, pela inserção de informações falsas na DCOMP, e agravada, pelo não atendimento de intimação da fiscalização, alcançando o percentual de 225% dos correspondentes débitos compensados, o que consiste o objeto do presente processo.

O contribuinte apresentou manifestação de inconformidade contra a não homologação das compensações, no referido processo nº 16692.724212/2015-60, e apresentou impugnação contra o presente lançamento tributário (fls. 35). Ambos os recursos foram julgados improcedentes pela DRJ São Paulo, na mesma assentada.

O recurso voluntário do processo da DCOMP (16692.724212/2015-60) foi julgado improcedente por esta Turma Julgadora, nesta mesma assentada.

O presente recurso voluntário (fls. 80), que trata da multa isolada, traz os argumentos a seguir sintetizados:

- i) o lançamento tributário da multa isolada é nulo por ter sido realizado em momento em que a exigibilidade dos créditos tributários surgidos com as DCOMP estava suspensa;
- ii) o presente lançamento tributário viola princípios e garantias constitucionais;
- iii) a multa isolada exigida na modalidade qualificada não é devida em razão de não terem sido comprovadas as supostas falsidades na declaração de compensação apresentada;
- iv) a multa isolada exigida na modalidade agravada não é devida em razão de o contribuinte não ter causado embaraço à fiscalização;
- v) a multa isolada simples, prevista no §17 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996 carece de legitimidade, não podendo ser aplicada.

Mais recentemente, o recorrente apresentou a petição de fls. 100, por meio da qual informa a decisão proferida no Recurso Extraordinário nº 796.939, com repercussão geral, pela qual o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do §17 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, bem como requer a repercussão dessa decisão no presente feiro.

Os argumentos de defesa do recorrente serão detalhados e apreciados no voto que se segue.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, Relator.

O interessado foi cientificado da decisão de primeira instância em 07/10/2020 (fls. 77) e seu recurso voluntário foi apresentado em 04/11/2020 (fls. 78). Assim, o recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, pelo que passo a conhecê-lo.

O recorrente opõe-se à decisão de primeira instância com os argumentos a seguir apresentados e apreciados.

1 Lançamento tributário – exigibilidade suspensa - nulidade

O recorrente afirma que o lançamento tributário da multa isolada é nulo por ter sido realizado em momento em que a exigibilidade dos créditos tributários surgidos com as DCOMP estava suspensa, em razão da manifestação de inconformidade apresentada pelo contribuinte, a qual instaurou o correspondente processo administrativo tributário, conforme o seguinte excerto (fls. 86):

10. Diante do despacho decisório (fls. 14-20), proferido no processo nº 16692.724212/2015-60, foi apresentada manifestação de inconformidade, a qual estava pendente de julgamento no momento da lavratura do auto de infração discutido no presente processo.

11. Considerando que a manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação ocorreu anteriormente à aplicação da multa isolada, a acusação fiscal nem mesmo poderia realizar o lançamento e lavrar o auto de infração ora impugnado.

12. O lançamento da sanção na pendência daquela defesa carece de finalidade e evidencia que o seu único e exclusivo propósito é desencadear a incidência de juros de mora contra o contribuinte, onerando-o demasiadamente, consubstanciando verdadeiro aspecto de confisco, o que é vedado pela Constituição Federal (art. 150, IV, CF).

13. O § 18 do art. 74 da Lei nº 9.430/96 deixa claro que a manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação obsta a penalização do contribuinte.

14. Pela literalidade do referido dispositivo, a exigibilidade da multa isolada estava suspensa quando da sua exigência por parte do Fisco, ainda que não haja defesa específica contra ela.

É certo que a exigibilidade da multa isolada fica suspensa enquanto durar o contencioso administrativo sobre as compensações, nos termos da referida lei. Contudo, para que haja uma “suspensão” é necessário que haja, antes, uma constituição. Em outras palavras, o referido dispositivo legal não impede que a Administração Tributária constitua o crédito tributário da multa isolada, apenas impede que a Administração Tributária faça a cobrança dessa multa ao contribuinte enquanto não for decidida a questão sobre a homologação da compensação.

O recorrente insiste argumentando que o artigo 116 do CTN permite a constituição do crédito tributário somente quando ocorrido o fato gerador, nos seguintes termos (fls. 87):

12. Além disso, a sanção tem por fato gerador o "trânsito em julgado administrativo" da decisão que não homologa a compensação, momento em que a situação jurídica está definitivamente constituída, o que não ocorreu no caso concreto. Somente assim é que a multa é passível de formalização, à luz do art. 116, II, do CTN:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

[...]

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Contudo, há uma disposição legal expressa determinando o lançamento tributário na presente situação, conforme o artigo 18 da Lei nº 10.833/2003, *verbis*:

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)

§ 1º Nas hipóteses de que trata o caput, aplica-se ao débito indevidamente compensado o disposto nos §§ 6º a 11 do art. 74 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

§ 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)

Com isso, a exceção prevista no *caput* do referido artigo 116 do CTN está contemplada, dando suporte ao presente lançamento tributário.

Como pode ser facilmente verificado, a referida Lei nº 10.833/2003 não condiciona o lançamento da multa de ofício a uma definitividade do ato de não homologação da compensação, muito pelo contrário, afirma que a exigência da multa de ofício fica suspensa enquanto não houver a referida decisão definitiva. Portanto, o presente lançamento tributário foi feito conforme determinação legal específica, devendo ser realizado independentemente da definitividade do crédito tributário.

Diga-se, apenas de passagem, que os créditos tributários em tela são aqueles confessados na DCOMP, os quais foram constituídos de forma definitiva, independentemente do resultado do procedimento de homologação, pois a compensação não iria desconstituir o crédito tributário, iria apenas quitá-lo.

Adicionalmente, o recorrente afirma que o presente lançamento tributário viola princípios e garantias constitucionais. Contudo, não é possível deixar de aplicar os referidos dispositivos legais em razão de alegada inconstitucionalidade, pois isso é defeso às turmas julgadoras do CARF, as quais devem obediência à Súmula CARF nº 2, *verbis*:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Assim, a presente reclamação deve ser afastada.

2 Multa isolada qualificada

O recorrente contesta o lançamento tributário da multa isolada em razão de ela ter sido exigida na modalidade qualificada apesar de, conforme o seu entendimento, não terem sido comprovadas as supostas falsidades nas declarações de compensação apresentadas, conforme o seguinte excerto (fls. 86):

30. Tanto no caso de "dolo" quanto no caso de "culpa", é imprescindível a comprovação, não sendo possível admitir presunções.

31. Além disso, a necessidade de comprovação de dolo para a aplicação da multa isolada qualificada decorre do fato de que a multa isolada tem caráter punitivo, vez que os prejuízos do Fisco são alcançados pela multa de mora, a qual possui um caráter indenizatório.

[...]

34. Em momento algum foi comprovada a intenção DOLOSA do contribuinte de sonegação, fraude ou conluio.

35. A suposta falsidade nas declarações a todo o momento foi tratada através de presunções, conforme se extrai do Despacho Decisório do processo nº 16692.724212/2015-60 (fls. 14-20):

[...]

36. Ora, dados aparentemente falsos não são dados comprovadamente falsos. De igual modo, supor que o contribuinte indica deliberadamente valores de retenção na fonte sem comprovação não é igual a comprovar que o contribuinte indica deliberadamente tais valores. E, também, não se pode excluir a hipótese de erro de boa-fé da recorrente simplesmente pelo fundamento de que "difícilmente uma empresa 'esqueceria' de apresentar uma receita tão elevada".

37. De igual forma, o acórdão recorrido trabalha com presunções para fundamentar a aplicação de multa isolada qualificada:

Entendo que não assiste razão ao recorrente, pois a DCOMP apresentada contém informações falsas, conforme apontado pela Administração Tributária. De fato, o contribuinte declarou em sua DCOMP que clientes seus, tomadores de serviços, haviam retido na fonte o tributo de parte dos correspondentes pagamentos, o que teria gerado um saldo negativo de R\$ 4.300.000,00. Todavia, em sua DIPJ, o contribuinte não declarou receita oriunda de prestação de serviços e as empresas apontadas pelo contribuinte não declararam em DIRF qualquer pagamento para o contribuinte, muito menos as alegadas retenções. Portanto, a afirmação de que o requerido saldo negativo seria oriundo de inexistentes retenções na fonte é uma verdade, não apenas uma presunção.

Saliente-se que todo tomador de serviço, pessoa jurídica, está obrigado a declarar ao Fisco todo pagamento realizado para seus prestadores de serviço. Assim, o ordinário da existência empresarial é que haja tais declarações quando houver pagamentos. O extraordinário é que tais informações sejam omitidas. O recorrente afirma que todos os seus clientes omitiram

suas informações de pagamento, ou seja, que todos cometeram uma infração tributária. Tal situação é deveras extraordinária e, para ser crível, exige uma demonstração.

O recorrente não moveu qualquer esforço no sentido de provar que houve as necessárias retenções na fonte. Muito pelo contrário, a sua própria declaração ao Fisco é no sentido de que ele não recebeu os pagamentos correspondentes às apontadas retenções. Ainda mais, ao recusar apresentar os seus registros contábeis aos auditores fiscais, impediu que estes investigassem mais a fundo a verdade material. Em outras palavras, a insuficiência de provas reclamada pelo recorrente é obra da sua própria atitude evasiva.

Com isso, não restou alternativa à Administração Tributária, por obediência ao comando do já transcrito artigo 18 da Lei nº 10.833/2003, a não ser efetuar a exigência da multa isolada pela falsidade na DCOMP, no percentual de 150%, o que deve ser aqui corroborado, diante da total ausência de evidências que afastassem a falsidade.

3 Multa isolada agravada

O recorrente contesta o lançamento tributário da multa isolada em razão de ela ter sido exigida na modalidade agravada, apesar de, conforme o seu entendimento, não ter ocorrido embaraço à fiscalização, conforme o seguinte excerto (fls. 92):

48. No caso, afirma a acusação fiscal no auto de infração que a recorrente deixou de responder uma intimação expedida contra si para apresentar documentos comprobatórios dos créditos compensados. UMA ÚNICA INTIMAÇÃO.

49. Todavia, não há como afirmar que a simples falta de atendimento a uma única intimação fiscal consubstancia autuação do contribuinte com o intuito de prejudicar a atividade fiscalizatória da administração tributária, mormente quando considerado o prazo exíguo concedido para apresentar os documentos solicitados.

50. Deixar de responder a somente uma intimação fiscal não se confunde com resistência contra a fiscalização. Caso ambas as condutas fossem equivalentes, a acusação fiscal poderia empregar força policial contra a impugnante, ao ter escoado o prazo para apresentar os documentos solicitados, o que certamente se revela irrazoável e desproporcional.

51. Embaraçar a fiscalização é fazer requerimentos sucessivos e desmotivados de dilação de prazo, é apresentar documentos que não possuem nenhuma relação com o contexto do processo, é fazer alegações e requerer diligências desprovidas de fundamento, é evadir-se para não receber intimações fiscais, é provocar a procrastinação ou o atraso da fiscalização, nada disso foi verificado nesse particular.

O contribuinte reconhece que ignorou a intimação da fiscalização, mas defende que esse fato não caracteriza embaraço. Contudo, a hipótese legal para o agravamento da presente multa não é o embaraço que o recorrente colocou no centro de sua defesa, mas tão somente o não atendimento de intimação, conforme determina o §5º do artigo 18 da Lei nº 10.833/2003, combinado com o §2 do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, a seguir transcritos:

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.

§ 1º Nas hipóteses de que trata o caput, aplica-se ao débito indevidamente compensado o disposto nos §§ 6º a 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

§ 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.

Lei nº 9.430/1996:

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

[...]

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

Portanto, a hipótese legal foi concretizada pelo contribuinte, sendo indiferente o seu entendimento sobre qual seja o conteúdo do conceito de embargo.

4 Multa isolada simples

O recorrente afirma que a multa isolada simples, prevista no §17 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996 carece de legitimidade, não podendo ser aplicada.

O argumento do contribuinte não possui congruência com a presente causa, uma vez que não lhe está sendo exigida a referida multa pela não homologação de compensação prevista no §17 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996. Na espécie, a multa aplicada é aquela devida pela apresentação de declaração de compensação com falsidade, prevista no artigo 18 da Lei nº 10.833/2003, conforme já foi relatado.

Ainda nessa quadra, o recorrente requer o sobrestamento do presente processo até que seja julgado o RE nº 796.939, o qual irá julgar a constitucionalidade da multa agravada do art. 74, §17, da Lei nº 9.430/96.

Recentemente, o recorrente apresentou um aditamento ao seu recurso voluntário (fls. 100), reafirmando que o fundamento legal para a exigência da presente multa isolada seria o §17 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996 e exigindo a exoneração dessa multa em razão da declaração de inconstitucionalidade do referido dispositivo legal, recentemente laborada pelo Supremo Tribunal Federal. Contudo, a presente multa tem fundamento legal no artigo 18 da Lei nº 10.833/2003, conforme o seguinte trecho do correspondente auto de infração (fls. 22):

Em decorrência da não homologação das compensações motivadas pela inserção de informações falsas na declaração e pelo não atendimento às intimações, foi 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 10.833 de 2003, combinado com o art. 44, § 2º da lei nº 9.430, de 1996 e o art. 74, § 2º da Instrução Normativa RFB nº 1717 de 2017.

Como se vê, o auto de infração também se referiu ao §17 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, mas a causa determinante da exigência tributária é a falsidade do conteúdo declarado na DCOMP, o que é a hipótese legal do também referido artigo 18 da Lei nº 10.833/2003, pelo que deve subsistir o lançamento tributário.

Considerando que a referida declaração de inconstitucionalidade não alcança o fundamento legal da multa aplicada na espécie, entendo que não há razão para acatar o pedido do recorrente.

Assim, entendo que o presente argumento deve ser rejeitado.

5 Conclusão

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque

Voto Vencedor

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, redatora designada.

Com toda vênua, ousei divergir do ilustre Relator unicamente no que tange à manutenção da multa agravada para o presente caso concreto, pelas razões que passo a expor.

Como é consabido, temos como regra geral a aplicação da penalidade no patamar de 75% do valor devido a título de tributo pelo sujeito passivo, nos casos de lançamento de ofício do crédito tributário pela autoridade fazendária, conforme dispõe o art. 44, I da Lei n. 9.430/1996.

Ademais, constatas determinadas condutas dolosas (fraude, conluio ou sonegação, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502/1964),¹ esta multa de ofício poderá ser

¹ Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

qualificada, o que, na esfera federal, significa duplicada, alcançando então o percentual de 150% a título de penalidade pelo não recolhimento dos tributos devidos aos cofres públicos. É o que dispõe o §1º do art. 44 da Lei n. 9.430/1996. Vê-se que aqui a finalidade da multa é punir a intenção dolosa do contribuinte de, utilizando meios escusos, evadir, ocultar, impedir, postergar, mascarar o seu dever tributário, ludibriando o fisco.

Outra majoração possível da penalidade aplicável ao sujeito passivo da obrigação tributária é o *agravamento* da multa de ofício, com fulcro no art. 44, §2º da Lei n. 9.430/1996. A autoridade tributária deve impor tal agravamento da penalidade, que representa mais 75% do valor dos tributos devidos, quando o contribuinte, no prazo marcado em intimação i) deixar de prestar esclarecimentos; ii) deixar de apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; ou iii) deixar de apresentar a documentação técnica, posta no art. 38 da própria Lei n. 9.430/96 (arquivos magnéticos). Nessas hipóteses, é claro que a multa agravada tem como foco penalizar a falta de colaboração do contribuinte com o fisco federal, o que pode causar dificuldades e embaraços à fiscalização.

Assim, havendo a qualificação e, concomitantemente, o agravamento da multa, chega-se ao total de 225% de penalidade cobrada do sujeito passivo. Foi justamente o que ocorreu no presente caso, conforme se depreende tanto da leitura do despacho decisório que não homologou a compensação pleiteada, como do auto de infração que o seguiu, do qual destaco o seguinte trecho:

Em decorrência da não homologação das compensações motivadas pela inserção de informações falsas na declaração e pelo não atendimento às intimações, foi 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 10.833 de 2003, combinado com o art. 44, § 2º da lei nº 9.430, de 1996 e o art. 74, § 2º da Instrução Normativa RFB nº 1717 de 2017

Neste ponto já se percebe que, em paralelo a essas conhecidas linhas gerais sobre as multas devidas na esfera federal, temos os casos de penalidade associadas aos pedidos de crédito (restituição, compensação ou ressarcimento) pelo sujeito passivo.

Desde a alteração promovida pela Lei nº 12.249/2010 no §17 do art. 44 da Lei n. 9.430/96 (até março de 2023, como comentaremos a seguir), a Receita Federal cobrou dos contribuintes multa isolada de 50% sobre o crédito objeto de declaração de compensação não homologada. Já nas hipóteses de compensações consideradas não declaradas, o contribuinte ou responsável, sujeita-se à multa de 75% sobre o valor do débito indevidamente compensado, nos termos do art. 18, § 4º, da Lei 10.833/2003 (alterada pela Lei 11.488/2007) c/c art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996. Essa última multa, poderá alcançar o montante de 150% em caso de sonegação, fraude ou conluio (cf. art. 18, § 4º, da Lei 10.833/2003).

Entretanto, apreciando o RE 796.939 (Tema 736) e a ADI 4.905/DF no início desse ano, o Supremo Tribunal Federal (STF) declarou a inconstitucionalidade do §17 do art. 74 da Lei 9.430/96, incluído pela Lei 12.249, de 11 de junho de 2010, alterado pela Lei 13.097, de 19 de janeiro de 2015, e, por arrastamento, a inconstitucionalidade do inciso I do § 1º do art. 74 da Instrução Normativa RFB 2.055/2021. Assim, por violar o direito fundamental de petição e o princípio da proporcionalidade, não é mais juridicamente válida a cobrança da multa isolada de 50% sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, *salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo*.

Nesse julgamento, a Corte Constitucional examinou todo o histórico legislativo das compensações na esfera federal, para concluir que atendidos os requisitos previstos em lei, (condições e garantias do art. 170 do Código Tributário Nacional), a compensação tributária caracteriza direito subjetivo do sujeito passivo da obrigação tributária, sem qualquer subordinação à avaliação de conveniência e oportunidade da administração tributária.

É certo que o julgamento do STF não se aplica, portanto, para os casos de falsidade, como expressamente fez constar o Ministro Gilmar Mendes, relator da ADI 4.905/DF em seu voto, nos seguintes dizeres: “importante destacar que o dispositivo questionado não discrimina o motivo que ensejou a não homologação, mas exclui, de forma explícita, a hipótese de falsidade da declaração. **Portanto, não se está aqui a debater a aplicação de multa em caso de declaração comprovadamente falsa.**” (os grifos são originais do citado voto).

Justamente para os casos de falsidade, há penalidade específica trazida pelo art. 18, *caput* da Lei n. 10.833/2002, e utilizada como fundamento de direito do auto de infração ora sob apreço. Lembremos seu texto:

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.

Com relação à falsidade da declaração prestada pelo contribuinte no presente caso, são absolutamente precisas as palavras do Relator. Tão somente no que tange ao agravamento da penalidade é que entendemos que deve ser outro o resultado do processo administrativo. Esse agravamento tem como base o §5º do citado art. 18, quando prescreve:

§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.

Ou seja, a legislação entende que também nos processos oriundos de pedido de compensação por parte do contribuinte, não sendo devidamente atendidas as intimações da fiscalização (sujeito passivo deixar de prestar esclarecimentos; deixar de apresentar os arquivos ou sistemas; ou deixar de apresentar a documentação técnica), deve ser aplicada a multa agravada prevista nos incisos do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Um primeiro ponto que chama a atenção no presente caso é que a autoridade fiscal autuante não indicou qual dos incisos do art. 44, §2º da Lei n. 9.430/96 foi violado pelo contribuinte.

Em situação análoga, de vício na motivação do auto de infração, a 1ª Turma da CSRF se posicionou no Acórdão 9101-004.769, de 6 de fevereiro de 2020:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS Ano-calendário: 2007, 2008 MULTA AGRAVADA. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS E ESCLARECIMENTOS. AUTO DE INFRAÇÃO QUE NÃO INDICA A HIPÓTESE QUE ENSEJOU A MAJORAÇÃO DA PENALIDADE. INSUBSISTÊNCIA. Não subsiste a majoração da penalidade quando a autoridade autuante não indica especificamente, dentre os incisos do §2º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, a hipótese que deu ensejo ao agravamento da multa.

Assim, já seria necessário o afastamento da multa agravada no caso sob julgamento. Mas mesmo superando tal circunstância, não pode persistir a cobrança do agravamento.

Avaliando a autuação em sua interface com os três incisos do §2º do artigo 44 da Lei 9.430/1996, percebemos que a multa não foi agravada em razão de a contribuinte ter deixado de apresentar os arquivos, sistemas ou a documentação técnica descritos nos incisos II e III. Somente seria o caso a aplicação da penalidade com base inciso I, isto é, por ter a Recorrente deixado de “prestar esclarecimentos” à fiscalização.

Necessário então interpretar o referido dispositivo legal, avaliando se a conduta do contribuinte - de não ter apresentado a documentação requerida pela fiscalização, para comprovar as retenções na fonte que teriam originado seu direito creditório -, deve de fato ensejar a aplicação do agravamento da multa, hipótese essa distinta da falsidade e distinta também da multa isolada por não homologação de compensação (julgada inconstitucional pelo STF por meio da ADI 4.905/CF).

Trabalhando a definição das hipóteses de incidência do agravamento da penalidade de ofício, bem elucidou o ex-conselheiro Eduardo de Andrade, em sua tese de doutorado defendida na Universidade de São Paulo (USP):²

Por outro lado, se a não prestação de informações já, por si só, causar aumento da base de cálculo do contribuinte, como no caso do IRPJ, em que a falta do comprovante de despesa configura a sua indedutibilidade, **ou seja, no caso em que a apresentação do esclarecimento beneficiaria o contribuinte, não há fala em agravamento da penalidade de ofício pela não prestação do documento**. Isto porque a finalidade da exasperação da multa é exatamente coagir legalmente o contribuinte a colaborar com a fiscalização. Na medida em que evidentemente a finalidade não seria alcançada pela sua aplicação, descabe o agravamento. (g.n.)

Com efeito, no presente caso o processo tem como origem pedido de direito de crédito pelo contribuinte. Trata-se de direito de petição que lhe beneficiaria, uma vez que a eventual homologação do crédito permitiria ao abatimento com débitos postos na DCOMP transmitida à Receita Federal. Quer dizer que, a não apresentação da documentação para comprovar as retenções na fonte, nesse caso, somente prejudicou o próprio contribuinte, sem em nada atrapalhar o trabalho da autoridade fiscal. Isto quer dizer que não se encontra presente, no caso concreto, a hipótese de incidência da multa agravada prevista no art. 16, §5º da Lei n. 10/833/2002 c/c art. 44. §2º da Lei n. 9.430/96. Afinal, não se deu causa a dificuldades e embaraços à *fiscalização*, que é o bem jurídico que a penalidade em apreço visa tutelar, ao obrigar o contribuinte a colaborar com as investigações.

O que se quer enfatizar é que a falta de atendimento à fiscalização pelo Recorrente não trouxe qualquer prejuízo à ação fiscal, que não homologou a compensação e aplicou devidamente, sem qualquer intercorrência, a multa por falsidade na declaração. Em sendo assim, descabe o agravamento da penalidade.

O Conselheiro Efigênio de Freitas Junior, no acórdão 1201-005.909, de 22 de junho de 2023, bem sintetizou a questão:

² Multa Qualificada na Legislação Tributária Federal. Tese de doutorado. Faculdade de Direito - Universidade de São Paulo (USP), 2014, pp. 80 e 81.

É necessário sopesar o dever de colaboração do contribuinte quando as informações necessárias ao lançamento solicitadas já estão em poder do Fisco. Tanto que a autoridade fiscal efetuou o lançamento com os dados em seu poder. **É dizer, o agravamento da penalidade deve ser aplicado quando a conduta do sujeito passivo - não prestar esclarecimento no prazo marcado de intimação - acarretar um prejuízo concreto ao curso da ação fiscal.** Ou seja, é medida aplicável nos casos em que o Fisco somente consegue apurar o valor tributável depois de afastados os óbices postos pelo sujeito passivo. (g.n.)

Nessa mesma toada, é a inteligência do Acórdão nº 1301-002.499, proferido em 21 de junho de 2017, cuja ementa segue a seguir transcrita:

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

A mera omissão frente às intimações da autoridade fiscal, requerendo elementos e documentos faltosos ou adicionais para comprovação do crédito pleiteado não justifica a imputação da penalidade agravada, uma vez que tal conduta não pode ser entendida como deliberadamente causada com o intuito de fraudar a fiscalização, pois, em última instância, estaria prejudicando apenas a validação do crédito tributário, e não a autuação fiscal propriamente dita, vez que haja elementos suficientes para realizar o lançamento fiscal.

É válido ainda ressaltar as considerações trazidas pelo voto condutor da referida decisão:

Não obstante, a mera omissão frente às duas intimações requerendo elementos e documentos faltosos ou adicionais para comprovação do crédito pleiteado não podem ser entendido como deliberadamente causada com o intuito de fraudar a fiscalização, pois, em última instância, estaria prejudicando apenas a validação do crédito tributário, e não a autuação fiscal propriamente dita, vez que havia elementos suficientes para realizar o lançamento fiscal. Isso porque, o fato já é conhecido pela autoridade fiscal e as intimações não respondidas tinha o fito de esclarecer dúvidas específicas para a verificação do crédito pleiteado, o que é diferente no caso aqui, em que a fiscalização pontua a conduta da Recorrente como dolosa, no sentido de obstar a fiscalização, isso faria jus para as situações em que o fato não é conhecido, razão pela qual é necessária a análise dos livros para constatação de suposta infração, o que não ocorreu no caso concreto. (...)

Portanto, não há que se falar em embaraço a fiscalização, pois o lançamento fiscal foi fundado nos elementos probatórios constituídos nos autos, tendo o agente fiscal as informações que necessitava para efetuar o seu trabalho, sem dificuldade ou maior esforço. Ademais, o contribuinte já restou prejudicado quando da não homologação das declarações realizadas (objeto do PA nº 10830.727061/2014-11) não podendo ter sua penalidade agravada sob o argumento de dolo em sua conduta. (g.n.)

É precisamente a hipótese dos autos.

Existe ainda mais uma razão para o afastamento da multa agravada no presente caso. Para explicá-la, vejamos primeiro o despacho decisório que não homologou a compensação, trazendo as seguintes informações:

5. Ao pesquisar as DIRF's nos sistemas da RFB para o contribuinte em questão não foram encontrados nenhuma Contribuição Retida na Fonte para este código de receita 5952 de serviços prestados a pessoa jurídica para esse 2º trimestre de 2013.

6. **O contribuinte foi intimado a apresentar os Informes desses rendimentos** em 08 de março de 2017 em seu Domicílio Tributário Eletrônico (fls. 130/135), que foi aberto em 10 de março de 2017, considerado a data da ciência da intimação. **Até a presente data o contribuinte nada apresentou.**

7. **O contribuinte foi intimado a apresentar também os documentos fiscais da contabilidade onde constam os lançamentos referentes aos rendimentos dessas operações que resultaram nessa Contribuição Retida na Fonte** e em qual ficha/linha da DIPJ - 2º trimestre de 2013 pois ao analisar a DIPJ ac 2013 retificadora nº 0001621941 (fls. 27/129) de 11 de fevereiro de 2015, nada foi declarado pelo contribuinte na ficha 6 A, linha 05 (fls. 56/57), correspondente às receitas de prestação de serviços.

8. O contribuinte até a presente data, 10 de abril de 2017, um mês após a ciência da intimação não respondeu à intimação conforme solicitado, mostrando total desinteresse em esclarecer os fatos, confirmando, portanto, que não possui documentos legais que justifiquem a inserção de dados aparentemente falsos na DIPJ e DCOMP com o intuito de simular e/ou postergar o pagamento de tributos federais.

Pela sua leitura percebemos que foi a não apresentação de documentos fiscais, requeridos por meio de intimação, que levaram à imposição da multa agravada.

Ocorre que a própria Receita Federal, por meio da Solução de Consulta Interna Cosit nº 7, de 21 de outubro de 2019, expressou entendimento no sentido de que *é a falta de esclarecimentos* para justificar determinada situação de fato e de direito, *e não a falta de apresentação de documentos, que justifica o agravamento da penalidade prevista no art. 42, §2º, inciso II da Lei n. 9.430/96*. Vejamos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

MULTA AGRAVADA. ART. 44, § 2º, DA LEI Nº 9.430, DE 1996. PRINCÍPIO DA COLABORAÇÃO COM A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. VINCULAÇÃO COM O ASPECTO MATERIAL. APLICAÇÃO.

O aspecto material da multa tributária vincula-se à conduta esperada do sujeito passivo quanto ao dever de colaboração com a administração tributária. Apenas ao final do procedimento fiscal que resultou em lançamento de ofício é que se tem por configurados todos os elementos que regem a regra-matriz da multa agravada.

A intimação para prestar esclarecimentos a ensejar o agravamento a que se refere o inciso I do §2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não é aquela com objetivo de apresentar um documento, mas sim para prestar esclarecimentos. Prestá-los não significa comprovar alguma informação já em poder do Fisco, mas sim justificar de forma convincente determinada situação de fato ou de direito; a intimação para tanto deve delimitar de forma precisa a(s) informação(ões) requerida(s).

O agravamento previsto no inciso II do §2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, deverá ser aplicado no caso da não apresentação de arquivos e sistemas solicitados pela Fiscalização, quando houver tributo a ser lançado, independentemente das infrações verificadas e da forma de tributação.

Cabível a aplicação isolada da multa regulamentar prevista no inciso II do artigo 12 da Lei nº 8.218, de 1991, para a hipótese de inocorrência de infração que enseje lançamento de tributo. Inexiste a necessidade de um procedimento fiscal prévio (com o consequente lançamento de tributo) como pressuposto para a incidência da multa, incidindo sobre qualquer sujeito que se enquadre nas hipóteses de que trata o art. 11 da Lei nº 8.218, de 1991.

Na impossibilidade de o Fisco utilizar informações contidas nos arquivos magnéticos ou sistemas, em virtude de não atenderem à forma em que devam ser apresentados os registros e respectivos arquivos, deverá ser aplicada tão somente a multa regulamentar estabelecida pelo inciso I do artigo 12 da Lei nº 8.218 de 1991.

Dispositivos Legais: art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991; § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Neste sentido, a 1ª Turma da CSRF já proferiu decisão, afastando a multa quando a problemática dos autos se restringe a não apresentação de documentos fiscais, no Acórdão n. 9101-003.279, de 6 de dezembro de 2017. Esse julgamento foi repetido no Acórdão n. 9101-004.453, de 9 de outubro de 2019, cuja ementa colaciono abaixo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2005
MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. AUSÊNCIA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. NÃO APLICAÇÃO. As hipóteses de multa de ofício agravada são específicas. Não constitui hipótese de agravamento da multa o não atendimento a intimações para apresentar documentos fiscais e contábeis, não mencionados nas alíneas b e c do § 2º do art. 44 da Lei 9.430/1996.

Concluimos, assim, que no caso concreto ora sob análise, não houve subsunção dos fatos à hipótese normativa trazida pelo art. 44, §2º, I da Lei n. 9.430/1996, o que igualmente acarreta na necessidade de afastamento da penalidade agravada.

Por essas razões, entendo que deve ser dado provimento parcial ao recurso voluntário, para afastar o agravamento da multa de ofício, a qual deve ser exigida no percentual de 150%.

Declaração de Voto

Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque,

O presente processo trata de lançamento de multa isolada por compensação não homologada, matéria que foi apreciada pelo Supremo Tribunal Federal no RE 796.939, que declarou a inconstitucionalidade do § 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996 (mesma matéria do já revogado § 15), julgado sob o regime de repercussão geral no tema 736, do qual resultou a seguinte tese:

"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".

Vê-se do voto do i. Conselheiro Relator a informação de que "a multa aplicada é aquela devida pela apresentação de declaração de compensação com falsidade, prevista no artigo 18 da Lei nº 10.833/2003", porém, ao analisar o auto de infração, consta que o enquadramento legal baseou-se no § 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996, conforme enxerto abaixo reproduzido:

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 27/11/2015 e 27/11/2015:

§ 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 8º da Lei nº 13.097/15.

Importa registrar que a tese firmada pelo Supremo Tribunal Federal impede o lançamento de multa isolada diante da não homologação do pedido compensatório. Porém, a administração tributária valeu-se do argumento segundo o qual a contribuinte teria agido com dolo ao realizar o pedido de compensação, pois não apresentou posteriormente a comprovação das retenções em fontes solicitadas.

Ainda que tais comprovantes não tenham sido apresentados, penso que tal providência não é suficiente para demonstrar o dolo da recorrente para obter suposto benefício indevido a partir do procedimento administrativo, até porque a própria interessada indicou todos os nomes das empresas que alegou terem feitos as retenções do imposto de renda, com seus respectivos CNPJs. Para comprovar o alegado dolo, a administração tributária deveria intimar as respectivas fontes pagadores, ainda que por amostragem, para comprovar a suposta inexistência de relação jurídica com a recorrente, providência que não foi tomada a qualquer tempo. Assim, não há como pretender o lançamento da multa por mera presunção de atitude dolosa.

Outrossim, no citado julgamento do STF, o único voto parcialmente divergente foi o Min. Alexandre de Moraes, que propôs tese divergente do relator, para alcançar o lançamento de multa isolada por compensação não homologada em razão de fraude. Observe-se a ressalva por ele proposta, a qual não foi seguida pelos demais Ministros (vide trechos aqui negritos):

Ante o julgamento do presente recurso pela sistemática da repercussão geral, pela qual se impôs a análise de ambas as normas (§§ 15 e 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996), e em face da ressalva por mim aduzida ao final, proponho um acréscimo à tese do Relator, nos termos seguintes:

“I - É inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante do indeferimento do pedido de ressarcimento ou quando este for tido por indevido; e da mera negativa de homologação de compensação tributária, por não consistirem em atos ilícitos com a aptidão para propiciar a automática penalidade pecuniária. No primeiro caso, aplica-se o entendimento aqui fixado para as relações jurídicas travadas na vigência do § 15 do art. 74 da Lei 9.430/1996.

II - Admite-se a imposição da multa isolada quando comprovada, mediante processo administrativo em que assegurados o contraditório e ampla defesa, a má-fé do contribuinte na utilização créditos passíveis de restituição ou de ressarcimento na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal;

III - Não se caracteriza a má-fé a mera reiteração de pedido já rejeitado ou de compensação não homologada anteriormente, mas sim quando essa conduta, analisada no caso concreto, ultrapassa os limites do exercício legítimo do direito de petição a ponto de configurar abuso desse mesmo direito.

Note-se que tal posicionamento não foi seguido pelo STF, razão pela qual a pretensão de lançamento objeto do presente processo também não encontra fundamento apto a afastar a decisão de mérito do RE 796.939, que é vinculante para o julgamentos do CARF.

Assim, divergi inicialmente do voto do relator para dar total provimento ao Recurso Voluntário e afastar o lançamento da multa isolada. Conquanto vencido nessa parte, mantive o afastamento de seu agravamento, acompanhando o voto divergente suscitado em sessão.

É como declaro o voto.

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque