



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10026.720019/2016-15
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-010.871 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de setembro de 2023
Recorrente TOESA SERVICE SA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2011 a 30/04/2012

GLOSA. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. MULTA ISOLADA. VEDAÇÃO À COMPENSAÇÃO ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO DA DECISÃO JUDICIAL.

Constatada a compensação de valores efetuada indevidamente pelo Contribuinte ou em desacordo com o permitido pela legislação tributária, será efetuada a glosa dos valores e constituído o crédito tributário por meio do instrumento competente, sem prejuízo das penalidades cabíveis.

É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DIREITO CREDITÓRIO. INEXISTÊNCIA. NÃO HOMOLOGAÇÃO

Não deve ser homologada a compensação, cujo direito creditório não seja comprovado pelo requerente, decorrente de ação judicial não transitada em julgado, bem como quando baseado unicamente em entendimentos e decisões judiciais não dirigidos ao requerente, nem com efeito *erga omnes*, nem vinculante para a Administração Tributária, pois não foram cumpridos os requisitos estabelecidos em normas, tratando-se de créditos ilíquidos e incertos.

COMPENSAÇÃO TRIBUTARIA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. MULTA QUALIFICADA. PROCEDÊNCIA.

Deve ser mantida a multa qualificada nos casos em que o contribuinte apresentação intenções de compensar créditos tributários inexistentes, inconsistentes ou desprovidos de certeza e liquidez.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Joao Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Flávia Lilian Selmer Dias, Fernanda Melo Leal, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Maurício Dalri Timm do Valle, Wilderson Botto (suplente convocado), João Maurício Vital (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por TOESA SERVICE SA. (e-fls 2355/2377) em face do Acórdão prolatado pela DRJ em Belo Horizonte (6ª Turma da DRJ/BHE), que julgou improcedente a impugnação apresentada.

A autuação decorre de compensações previdenciárias indevidas, sendo aplicada multa isolada por compensação com falsidade da declaração, em competências de 01/2011 a 12/2011, no montante total de R\$ 2.520.944,26 (dois milhões, quinhentos e vinte mil, novecentos e quarenta e quatro reais e vinte e seis centavos), atualizados à época do seu lançamento.

Conforme o relatório de e-fls. 149/151, e Acórdão recorrido de e-fls. 197, se seguintes, os fatos decorrem pelo seguinte:

- que o crédito previdenciário foi lavrado durante a ação fiscal instituída pelo Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização (MPF-F) n.º 0710300-2016-00346;
- que, no presente caso, foi constatado que o sujeito passivo declarou compensação indevida, sendo apurados os créditos tributários mediante glosa dos valores indevidamente compensados, bem como lançada de ofício multa isolada de 150% (cento e cinquenta por cento) calculada sobre o valor indevidamente compensado;
- que foi comprovada falsidade na declaração apresentada pelo sujeito passivo no que concerne à compensação, pois os valores de compensação da retenção declarados em GFIP pelo contribuinte não foram comprovados;
- que, após regularmente intimado, o contribuinte não apresentou nenhuma comprovação ou justificativa;
- que o valor discriminado do débito apurado e a fundamentação legal dos lançamentos encontram-se nos relatórios “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” e “Demonstrativo de Apuração”;
- que, dentre os elementos que serviram de base para as análises constantes do levantamento encontram-se as Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP e as informações constantes dos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB e da Previdência Social;

Nas e-fls. 214/226, a recorrente apresentou Recurso Voluntário, argumentando, em apertada síntese, o seguinte:

- i) A matéria não foi detidamente analisada pela referida autoridade julgadora, sendo evidente a absoluta inobservância do princípio da segurança jurídica e da utilidade do processo

- ii) Aduz que a mera compensação de créditos que o contribuinte entende exercer, mas que posteriormente não são reconhecidos pela administração fazendária, enseja a multa de mora, e não a “pesada” multa de 150%, que entende que é somente deve ser aplicada quando se encontra comprovada uma conduta fraudulenta do contribuinte em face do Fisco Federal;
- iii) Uma vez que má-fé não pode ser presumida, caberia ao agente fiscalizador comprovar que a intenção do sujeito passivo era a de conscientemente esquivar-se das obrigações tributárias, e notadamente efetuar uma compensação sem nenhum liame jurídico, entre o direito de crédito e ao fato que foi deixar de pagar a contribuição previdenciária.
- iv) Relata que em 19/12/2008 impetrou “mandado de segurança n.º 0005835-89.2008.4.02.5110 visando afastar a incidência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos a seus empregados a título de auxílio doença e auxílio maternidade, salário maternidade, férias e 1/3 de férias”.
- v) Aduz que em agosto de 2016, o Superior Tribunal de Justiça reconheceu que a Impugnante não deveria recolher as contribuições previdenciárias sobre o auxílio doença, auxílio maternidade e sobre o terço constitucional de férias. Logo, não haveria dúvidas a respeito da existência dos créditos a favor da Recorrente e da possibilidade de compensá-los com os débitos vincendos, haja vista representarem direito líquido e certo já reconhecido pelo Poder Judiciário;
- vi) Salaria que “dessa forma, não houve provas para embasar a cobrança ou, quando muito, presuntiva. A ideia de que partiu a fiscalização é falsa, quando fica fácil verificar pela falta de identificação da materialidade das compensações, e que com o ajuizamento do mandado de segurança, no caso concreto, não teria havido qualquer prejuízo aos cofres públicos com as compensações realizadas sem qualquer indício de má-fé;
- vii) Alega efeito confiscatório da multa isolada aplicada;

Diante dos fatos narrados, é o presente relatório.

Voto

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

O Recurso Voluntário apresentado é tempestivo, seguindo a regra do art. 33 do Decreto Lei 70.235/72.

DA MULTA APLICADA DECORRENTE DE COMPENSAÇÃO INDEVIDA

Conforme o termo de verificação fiscal de e-fls. 149/151, foi aplicação da multa isolada na monta de 150%, como base o artigo 89, parágrafo 10, da Lei n.º 8.212/91, consoante a art. 44, da Lei n.º 9.430/96, *in verbis*:

Lei n.º 8.212/91

“Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas *a*, *b* e *c* do parágrafo único do art. 11 desta Lei, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições

devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

(...)

§ 9º Os valores compensados indevidamente serão exigidos com os acréscimos moratórios de que trata o art. 35 desta Lei.

§ 10. Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada 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”.

Lei n.º 9.430/96:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

A fiscalização apurou o seguinte:

O contribuinte em tela (sua matriz e 5 (cinco) estabelecimentos) apresentou, ao longo de 2011/2012, 66 GFIP para as competências de 2011, por meio das quais pretendeu extinguir, por compensação, Contribuições Previdenciárias por ele apuradas e lá confessadas, da ordem de **R\$ 1.680.629,51**, em valores originais.

Tais compensações – não homologadas pelo Fisco - foram analisadas nos autos do processo administrativo 15555.720044/2015-45, oportunidade em que, embora regularmente intimado por Edital, não nos apresentou qualquer esclarecimento acerca da origem dos pretensos créditos utilizados naquelas compensações. É dizer: sequer nos apresentou qualquer justificativa.

Daquela decisão, foi dada ciência ao contribuinte, por Edital, em 21.10.2015 e, com o decurso do prazo sem apresentação de recurso, o crédito tributário foi encaminhado à inscrição em DAU.

As compensações tiveram o condão de reduzir/suprimir o valor do tributo apurado, levando ao conta corrente – ao final - valor menor do que o devido, propiciando, conforme o caso, i) a evidenciação de indevido saldo credor a seu favor ou ii) fosse driblada a cobrança administrativa automática, quando confrontado com o respectivo valor recolhido.

Veja, o contribuinte, em 13 meses e em 15 diferentes dias, reiteradamente efetuou compensações em GFIP ao arrepio do permissivo legal, em valores que “reduziram” significativamente o tributo devido ao final de sua apuração mensal.

A autoridade fiscal relata que, a recorrente ao inserir as suas 66 GIPS de aproximadamente um ano inteiro, essa teria a intenção de eximir-se do pagamento devido do tributo em análise, prestando informações falsas nas compensações de forma reiterada, **na medida em que não se presta a comprovar a origem dos pretensos créditos utilizados,**

informando, ainda, que o contribuinte embora regularmente intimado por Edital, não apresentou qualquer esclarecimento acerca da origem dos pretensos créditos, utilizados naquelas compensações.

Com isso, a fiscalização que a recorrente sequer apresentou qualquer justificativa, dos fatos, e com isso, entendeu que as compensações tiveram o condão de reduzir/suprimir o valor do tributo apurado, levando ao conta corrente – ao final – valor menor do que o devido, propiciando, conforme o caso: *i*) a evidenciação de indevido saldo credor a seu favor; ou *ii*) fosse driblada a cobrança administrativa automática, quando confrontado com o respectivo valor recolhido”.

Frisa-se que, a autoridade lançadora seguiu o que dispõe a legislação, conforme sua atividade vinculada não havendo iniciativa subjetiva, com discricionariedade.

Em razão ao princípio da motivação, que exige que as decisões administrativas sejam fundamentadas e justificadas, o caso merece uma reflexão especial, tendo em vista que no ano-calendário de 2023, o STF no Recurso Extraordinário (RE) 796.939-RS, com repercussão geral (Tema 736), e da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4905, com o respectivo trânsito em julgado em 20/06/2023, fixou 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”.

Assim, de forma interpretativa do julgado, aplicando-se a demais casos em que existe acusação fiscal específica por iniciativa do acusado de prejudicar o erário público, é necessário que a autoridade fazendária identifique a ação dolosa do contribuinte, que ao agir com ação (intensão) ou omissão (inércia intencional), teria o condão de lesar o fisco e beneficiar-se de créditos inexistentes.

Essa análise interpretativa, diante do entendimento esposado no tema 736 do STF, passa a ser de fato ônus da Fazenda Pública a identificação de ações dolosas dos contribuintes, a fim de proporcionar aplicação da multa isolada de 150%, uma vez que segundo o relator do caso, Ministro Edson Fachin, “a mera não homologação de compensação tributária não é ato ilícito capaz de gerar sanção tributária. Em seu entendimento, “a aplicação automática da sanção, sem considerações sobre a intenção do contribuinte, equivale a atribuir ilicitude ao próprio exercício do direito de petição, garantido pela Constituição”.

Com isso, passo a analisar os fatos ocorridos no presente auto de infração, que ensejaram a aplicação da referida multa isolada.

A fiscalização entendeu, objetivamente, que o procedimento postulado pela contribuinte, deriva de **créditos inexistentes**, em razão de que o disposto no artigo 74, §12º, inciso II, da Lei 9.430/96, *in fine*, **dispõe que o crédito não será declarado sem que haja decisão transitada em julgado:**

“Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses:

II - em que o crédito:

d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado:

Nota-se que o contribuinte realizou a respectiva compensação, permitida pelo art. 170 do CTN, sendo, contudo, antes do trânsito em julgado da ação judicial, o que é notadamente vedado pelo 170-A, do CTN:

“Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.

Art.170-A - É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

Já a contribuinte alega que não teve intenção alguma de lesar o fisco, e que a má-fé não pode ser presumida, uma vez que estaria em seu direito de optar por compensar valores que ao final teria tido direito, inclusive por ação judicial por ela ajuizada, por meio do mandando de segurança n.º 0005835-89.2008.4.02.5110, impetrada em 19 de dezembro de 2008, que teve decisão em agosto de 2016, onde o Superior Tribunal de Justiça reconheceu que a recorrente não deveria recolher as contribuições previdenciárias sobre o auxílio doença, auxílio maternidade e sobre o terço constitucional de férias.

Ocorre que, o período da respectiva compensação teria sido realizado antes do seu trânsito em julgado.

Assiste razão a recorrente quando afirma que não há a necessidade de autorização prévia da administração tributária para a compensação de tributos e contribuições federais, que tenham sido recolhidos a mais ou indevidamente com futuros débitos de exações da mesma espécie, conforme base no art. 66, da Lei 8.383/91, que permite o respectivo procedimento. Existe, também, a necessidade de existência do crédito postulado, ou elementos de convicção mínimas que possam ser interpretados a favor do direito protestado.

Porém, os normativos citados pela recorrente autorizam as compensações, desde que sejam observadas as condições ali expostas, quais sejam: diante da decisão judicial favorável, a compensação deverá ser precedida de retificação das GFIP, para excluir todos as rubricas indenizatórias possíveis, e que o direito de efetuar compensação prescreve em cinco anos, contados a partir do pagamento.

Deve-se observar que o caráter facultativo da compensação não desobriga o contribuinte do cumprimento da legislação pertinente, no caso, o Código Tributário Nacional e a Lei 8.212/91. O que não foi a situação do presente processo, pois essa realizou a compensação, antes do trânsito em julgado e sem autorização judicial.

Portanto, como ponto fulcral, há de ser analisada se a intenção da contribuinte em pleitear a compensação antes do trânsito em julgado é, por si só, considerado um ato doloso, consoante a interpretação do dispõe a decisão do STF no Tema 736.

Essa é a análise fundamental ao caso, ainda que a contribuinte tenha feito reiteradamente, em 13 vezes pedidos de compensações durante os anos-calendário de 2011 e 2012, já que a consciência do ato determina as consequências desse, uma vez que de fato sabe-se que a Lei vigente impede a compensação antes do trânsito em julgado.

Em pesquisa ao processo judicial constante no presente processo administrativo, de autoria da recorrente, **verifica-se que a sentença denegou o mandando de segurança antes do ano-calendário de 2009**, e teve Acórdão relatado pela juíza federal de 2ª instância Salete Maccalóz (considerada Desembargadora Federal pelos costumes jurídicos), do TRF 2, **em 29/11/2011, publicada em 02.12.2011**, julgada improcedente a apelação da contribuinte, da qual reproduzo o seguinte trecho do relatório e voto:

“Trata-se de APELAÇÃO CÍVEL em face da sentença (fls. 209/212) que, em sede de mandado de segurança, julgou improcedente a pretensão autoral, sob o fundamento de que os valores pagos aos empregados nos quinze primeiros dias de afastamento decorrente da incapacidade laboral que enseja o benefício auxílio-doença e auxílio-acidente, bem como a título de férias, adicional de 1/3 de férias e salário-maternidade, possuem inegável natureza salarial, integrando, portanto, a base de cálculo da contribuição social previdenciária.

(...)

Desta forma, afigura-se inequívoca a incidência de contribuição previdenciária sobre as referidas verbas, impondo-se a manutenção da sentença.

Mediante tais considerações, NEGOU PROVIMENTO ao recurso de apelação, nos exatos termos da fundamentação supra”¹.

Já a decisão favorável à contribuinte no STJ, se deu em 05/08/2016, com Publicado em 08/08/2016, que contém o seguinte teor:

“Conhecido o recurso de TOESA SERVICE S/A e provido em parte (Ante o exposto, dá-se parcial provimento ao Recurso Especial para afastar a incidência de Contribuição Previdenciária sobre o terço constitucional de férias e sobre os primeiros quinze dias de afastamento do empregado por motivo de doença ou acidente”.

Nota-se que, os períodos pretendidos do direito creditório são de **01/02/2011 a 30/04/2012, mas o pedido de compensação se deu em 2015, por meio do processo administrativo 15555.720055/2015-45, e na presente data a contribuinte ainda não tinha uma decisão favorável para poder compensar antes da ação judicial transitada em julgada**, pelo contrário, tanto em sede de primeira instância, quanto em segunda instância no âmbito da justiça federal as **decisões eram desfavoráveis à contribuinte**, que só veio a ser revertida no STJ após o recurso interposto em meados agosto de 2016.

Atualmente, verifica-se na página do STJ, que o recurso da contribuinte (REsp n.º 1540063 / RJ (2015/0151405-0) autuado em 29/06/2015) foi sobrestado, nos termos do art. 1.030, inciso III, do Código de Processo Civil, até o julgamento do Tema 985/STF, tendo em vista que embora o mérito do RE n. 1072485/PR tenha sido julgado, o respectivo acórdão ainda não transitou em julgado no STF.

1

https://eproc.trf2.jus.br/eproc/externo_controlador.php?acao=processo_seleciona_publica&num_processo=00058358920084025110&eventos=true&num_chave=&num_chave_documento=&hash=d8e491721bea627c794f6cc2d48e8e53

Que a contribuinte ganhou no mérito o direito legal de compensar os valores não se discute.

Porém, o que se discute é o ato de compensar, não só antes do trânsito em julgado, mas por não possuir sequer decisão favorável para o respectivo procedimento, que foi revertido somente em sede de tribunal recursal, onde havia já duas decisões judiciais denegando o direito da contribuinte, implicando nas características qualificativas das ações da contribuinte, somada também às omissões quando intimada para se pronunciar sobre as compensações postuladas.

Somado a isso, ainda que sem trânsito em julgado, conforme constatado pela fiscalização e pela decisão da DRJ, a contribuinte fez alegações **sem apresentar nenhum elemento comprobatório de que, de fato, ofereceu à tributação e recolheu as contribuições previdenciárias incidentes sobre tais verbas,** para que na hipótese, pudesse posteriormente fazer jus ao citado indébito. Com isso, não apresentou provas dos créditos compensados.

E aqui verifica-se que as iniciativas da recorrente tiveram, de fato, não só erros ou mera não homologação, mas intenção de creditar-se de valores que até então não teriam veracidade ou **consistência jurídica e contábil.**

Esse julgador poderia até relativizar a intenção da contribuinte ao compensar créditos que pudessem ter o mínimo de garantia do direito postulado por medida judicial, em que edificou efetividade nas ações intencionais do sujeito passivo, afastando a pretensão punitiva de aplicação da multa isolada no patamar de 150%, caso em que seria possível entender como boa-fé do interessado em solicitar ressarcimento via compensação de créditos que o poder judiciário teria lhe proporcionado entendimento favorável.

Porém, não foi o caso dos autos, pois mesmo ciente de que não teria sentença ou decisão favorável, a contribuinte postulou compensações que não tinha direito, nem consistência ou liquidez.

Verifica-se que não se trata de mera não homologação do direito creditório, mas de fato de iniciativas da contribuinte, das quais mesmo ciente e “**consciente**” de que não haveria ato normativo ou decisão que pudesse amparar a alegação de seu direito, praticou atos, inclusive de forma reiterada, desprovido de veracidade e de consistência do crédito.

O julgador, ao buscar elementos de convicções, por vezes, no seu convencimento o faz não a partir de uma prova única, conclusiva por si só, mas de um conjunto de elementos que, se isoladamente nada atestam, mas agrupados têm o condão de estabelecer a evidência de uma dada situação de fato.

Da mesma forma que deve ser protegido o direito constitucional dos contribuintes de restituição/compensação de valores cobrados indevidos ou a maior pela administração pública, proporcionando a ampla defesa e contraditório, privilegiando os princípios da eficiência e razoabilidade, deve ser preservado também o princípio do interesse público, proporcionando segurança jurídica e confiança nas decisões e análises da administração pública, no intuito de evitar lesão ao erário público.

Nesse sentido, a fim de tornar a conclusão mais didática, destaca-se o já citado julgado pelo STF, **RE 796939-RS**, onde discutiu-se sobre a possibilidade de aplicação da multa de 50%, decorrente do simples fato de não acolhimento do pedido administrativo de compensação, independente da conduta do interessado (sem dolo), e não sobre aplicação de

acusação de falsidade, onde a multa isolada seria majorada para 150% (que é o caso dos autos), em que transcrevo parte da ementa, e das razões de decidir:

Ementa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. NEGATIVA DE HOMOLOGAÇÃO. MULTA ISOLADA. AUTOMATICIDADE. DIREITO DE PETIÇÃO. DEVIDO PROCESSO LEGAL. BOA-FÉ. ART. 74, §17, DA LEI 9.430/96.

(...)

3. A matéria constitucional controvertida consiste em 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.

(...)

5. Por outro lado, o §17 do artigo 74 da lei impugnada também sofreu alteração legislativa, desde o reconhecimento da repercussão geral da questão pelo Plenário do STF. Nada obstante, verifica-se que o cerne da controvérsia 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.

6. Compreende-se uma falta de correlação entre a multa tributária e o pedido administrativo de compensação tributária, ainda que não homologado pela Administração Tributária, uma vez que este se traduz em legítimo exercício do direito de petição do contribuinte. Precedentes e Doutrina.

7. O art. 74, §17, da Lei 9.430/96, representa uma ofensa ao devido processo legal nas duas dimensões do princípio. No campo processual, não se observa no processo administrativo fiscal em exame uma garantia às partes em relação ao exercício de suas faculdades e poderes processuais. Na seara substancial, o dispositivo precitado não se mostra razoável na medida em que a legitimidade tributária é inobservada, visto a insatisfação simultânea do binômio eficiência e justiça fiscal por parte da estatalidade.

8. A aferição da correção material da conduta do contribuinte que busca à compensação tributária na via administrativa deve ser, necessariamente, mediada por um juízo concreto e fundamentado relativo à inobservância do princípio da boa-fé em sua dimensão objetiva. Somente a partir dessa avaliação motivada, é possível confirmar eventual abusividade no exercício do direito de petição, traduzível em ilicitude apta a gerar sanção tributária.

De certo, não poderia haver conclusão diferente do respectivo julgado, já que ao contribuinte que age de forma dolosa deve haver aplicação das penalidades devidas, a fim de que se evite novas iniciativas que possam lesar a ordem econômica, com punição didática, conforme trecho do voto do relator:

(...)

Os dispositivos hostilizados são fontes de vasto contencioso judicial e administrativo tributário perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) que vê-se obstado de empreender análise quanto a constitucionalidade de tais normas ao que urge posicionamento definitivo deste STF sobre a matéria, também, objeto da ADI n.4905, sob relatoria Exmo. Ministro Gilmar Mendes.

Em sua redação original, dada pela Lei 12.249/2010, o dispositivo atacado preconizava o seguinte: “Aplica-se a multa prevista no § 15, também, sobre o valor do crédito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.”

Com o advento da MP 656/14, passou a constar no referido parágrafo o que se segue: “Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor de débito de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.”

(...)

Emerge nítida falta de correlação entre a multa tributária e o pedido administrativo de compensação tributária, ainda que não homologado pela Administração Tributária, uma vez que este se traduz em legítimo exercício do direito de petição do contribuinte (FAJERSZTAJN, Bruno. *Multas no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin/ Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), 2019, p.52.)

(...)

Nesses termos, o pedido de compensação tributária não se compatibiliza com a função teleológica repressora das multas tributárias, porquanto a automaticidade da sanção, sem quaisquer considerações de índole subjetiva acerca do animus do agente, representaria, ao fim e ao cabo, imputar ilicitude ao próprio exercício de um direito subjetivo público com guarida constitucional.

Nesse sentido, Gustavo Masina para quem “...a apresentação de pedidos de ressarcimento e compensação representa o exercício do direito de petição garantido aos contribuintes, e não um ilícito decorrente do descumprimento de obrigações tributárias.” (MASINA, Gustavo. *Sanções tributárias: definições e limites*. São Paulo: Malheiros, 2016, p.72.)

Noutra banda, verifica-se também que o dispositivo impugnado ofende o princípio do devido processo legal, entendido como um justo modo de produção do Direito.(...)”.

Com isso, diferente da aplicação de multa do simples pedido de compensação não homologado, o presente caso se diferencia e muito do julgado pelo STF, já que a autoridade fiscal identificou na presente situação clara intenção de lesar o fisco, e aqui estar-se-á oportunizando também o devido processo legal, a ampla defesa e contraditório para a contribuinte pudesse apresentar suas razões, provas e documentos que entendesse serem favoráveis às alegações do seu direito. Fatos esses que não foram consistentes e seu recurso, faltando elementos que pudesse afastar a acusação fiscal.

Assim, diante do devido processo legal, a Secretaria da Receita Federal dispõe, no presente formato (aplicar multa isolada de 150%), meios para inibir a apresentação de declarações de compensação eivadas de má-fé e punir os contribuintes.

Em processos administrativos fiscais, os atos dolosos, ou omissivos, que resultam em sonegação, fraude ou conluio estão previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, *in verbis*:

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”.

Em conteúdo didático, produzido na obra “*Planejamento Tributário e Autonomia Privada*”, de autoria do jurista Fábio Piovezan Bozza, que já foi Conselheiro deste Tribunal, conclui-se que: “**dolo, fraude ou simulação, refere-se a um conjunto de vícios produzidos intencionalmente pelo contribuinte que, de má-fé, cria uma situação falsa ou de mera aparência e inebria o julgamento do Fisco sobre uma relação tributária já existente, de modo a eliminá-la, reduzi-la ou postergá-la**” (in *Planejamento Tributário e Autonomia Privada*. Série doutrina tributária v. XV. São Paulo: *Quartier Latin*, 2015, página 199).

A legislação obriga o agente fiscal a realizar o ato administrativo, verificando assim o fato gerador e o montante devido, determinar a exigência da obrigação tributária e sua matéria tributável, confeccionar a notificação de lançamento e checar todas essas ocorrências necessárias para as fiscalizações e procedimento de cobrança, quando da identificação da ocorrência do fato gerador, sendo legítima a lavratura do auto de infração em conformidade com o art. 142, do CTN e com o art. 10 do Decreto n.º 70.235/72, conforme dispositivos *in verbis*:

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional".

DECRETO n.º 70.235/72.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I a qualificação do autuado;

II o local, a data e a hora da lavratura;

III a descrição do fato;

IV a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; VI a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula".

Verifica-se dos autos que os procedimentos administrativos foram devidamente realizados sem mácula ou nulidade, dentro do processo administrativo fiscal (rito processual).

Constata-se que a recorrente não observou as condições para a compensação trazidas pelo Decreto e pelas INs, no que se refere à prescrição e à correção/retificação de GFIP, e a ação judicial ingressada para que não precisasse respeitar essa primeira condição, já que ainda não havia transito em julgado e, tampouco, decisão favorável a sua tese.

Cabe mencionar que, ao pretender essa situação pleiteada em seu recurso somada aos atos praticados, a recorrente pretende gerar um benefício previdenciário indevido.

Nesse sentido, foi correto a multa isolada aplicada pela autoridade fiscal, cuja atividade é vinculada aos ditames legais, agiu em estrita observância aos normativos que regem o lançamento, consoante a análise das provas e ações da contribuinte que resultaram em produção de crédito inexistente no momento dos pedidos administrativos.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, para NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha
Relator