



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10218.721431/2019-30
ACÓRDÃO	2101-002.892 – 2 ^a SEÇÃO/1 ^a CÂMARA/1 ^a TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MUNICÍPIO DE JACUNDÁ-PA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/09/2017 a 31/12/2018

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 TRIBUTÁRIA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. MULTA QUALIFICADA. PROCEDÊNCIA.

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Antônio Sávio Nastureles - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cléber Ferreira Nunes Leite, Wesley Rocha, João Mauricio Vital (suplente convocado), Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Ana Carolina da Silva Barbosa, Antônio Sávio Nastureles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por MUNICÍPIO DE JACUNDÁ-PA em face do Acórdão prolatado pela DRJ de origem, que julgou improcedente a impugnação apresentada.

A autuação decorre de compensações previdenciárias indevidas, sendo aplicada multa isolada por compensação com falsidade da declaração - GFIP, em competências de 09/2017 a 13/2018, no montante total de R\$ 22.398.672,51, atualizados à época do seu lançamento.

Conforme o relatório fiscal e Acórdão recorrido, o contribuinte informou que as compensações declaradas derivavam de créditos oriundos de valores pagos indevidamente em períodos pretéritos a título de verbas indenizatórias e RAT, bem como de crédito decorrente de ação judicial por ele executada contra a União, em virtude de repasses a menor de verbas do FUNDEF. Juntou documentos ao processo.

Alega que utilizou créditos decorrentes de Ação Civil Pública, na qual pleiteou o repasse de diferenças de recursos transferidos da União aos Municípios a título de FUNDEF. Segundo ele, tal ação judicial já transitou em julgado. No entanto, em consulta ao processo judicial, verificou-se que execução se encontra suspensa. Juntou documentos.

Alegou ainda que, os demais créditos decorrem de valores recolhidos a título de SAT/RAT com a alíquota de 2% (dois pontos percentuais), entretanto, posteriormente, verificou-se que a alíquota seria 1% (um ponto percentual), havendo recolhimento indevido.

Diante da falta de comprovação de créditos líquidos das contribuições, não foram homologadas as compensações declaradas em GFIP das competências 09/2017 a 13/2018, conforme Despacho Decisório.

O Município interessado 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 origem dos créditos compensados está dentro da legalidade, requerendo a reanálise do crédito do processo principal;
- iii)* Inexistiu intenção de agir de maneira dolosa, não havendo fraude ou conluio;
- iv)* Os valores compensados estão indicados nas planilhas do presente processo e remonta verbas indenizatórias;
- v)* Outros valores decorrem de ação judicial transitada em julgada;
- vi)* Salienta que 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 não teria havido qualquer prejuízo aos cofres públicos com as compensações realizadas sem qualquer indício de má-fé.

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 ISOLADA 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 nº 8.212/91, consoante a art. 44, da Lei nº 9.430/96, *in verbis*:

Lei nº 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 dedaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

A fiscalização apurou que contribuinte informou que parte dos créditos utilizados eram oriundos de decisão judicial transitada em julgado, no bojo da Ação Civil Pública nº 1999.61.00.050616-0, que pleiteou o repasse de diferenças de recursos transferidos da União aos Municípios a título de FUNDEF.

A decisão de piso constatou que:

Em consulta ao processo, no Sítio do TRF da 1^a Região, em 08/10/2019, observa-se que o Despacho, de 16/03/2018, determina “*por cautela, a imediata suspensão da tramitação deste processo até o trânsito em julgado da Ação Rescisória nº 5006325-85.2017.4.03.0000 ou posterior decisão judicial que determine o prosseguimento do feito*”. Não se verificou, até o presente momento, nenhuma movimentação processual que determine o prosseguimento da ação.

O artigo 170-A do Código Tributário Nacional veda expressamente a compensação mediante o aproveitamento de tributo objeto de contestação judicial, **antes do trânsito em julgado da decisão judicial**.

Ademais, o FUNDEF, por não se tratar de tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, não poderia ser utilizado para compensar débitos oriundos de contribuições previdenciárias, conforme disposto no inciso II do artigo 101 da IN RFB nº 1.717/2017.

Assim, verifica-se que o contribuinte compensou créditos inexistentes, tanto por tê-los utilizado antes do trânsito em julgado da ação judicial em questão, quanto pelo fato de não se tratarem de tributos administrado pela RFB.

Já quanto aos demais créditos, justificou o contribuinte que utilizou créditos oriundos de recolhimentos indevidos a título de pagamento de contribuição previdenciária incidente sobre verbas de natureza indenizatória, que não deveriam compor a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Nesse item, a decisão a quo se pronunciou pelo seguinte:

Em sede de defesa, o contribuinte anexou tabela, às fls. 2.434/2.437, com título “Planilha Totalizadora para Compensação – Verbas Indenizatórias” informando, para os meses de 01/2012 a 02/2016, as seguintes verbas, que alega serem indenizatórias: adicionais (noturno/insalubridade/periculosidade), horas extra, plantões, licença maternidade, abonos e auxílio doença.

(...)

Considerando que as verbas em comento (adicionais noturno/insalubridade/periculosidade; horas extra; plantões; licença maternidade; abonos e auxílio doença) não se encontram inseridas no rol do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/1991, impõe-se afirmar que, ao contrário do que defende a autuada, os valores pagos pelo contribuinte a segurados sob esses títulos inserem-se no campo de incidência das contribuições sociais previdenciárias

Já quanto aos créditos decorrentes de valores recolhidos na alíquota de SAT/RAT de 2%, mas, posteriormente, verificou-se que a alíquota seria 1%, o Município deixou de apresentar elementos adicionais apresentados, não sendo possível identificar comprovação do efetivo pagamento indevido.

E no caso concreto, adiro às conclusões do Despacho Decisório:

“- Não ocorreu pagamento indevido nos meses 11/2012, 12/2012, 13/2012, 03/2013, 04/2013, 05/2013, 06/2013, 07/2013, 08/2013, 09/2013, 10/2013, 11/2013, 12/2013, 13/2013, 01/2014, 02/2014, 03/2014, 04/2014, 05/2014, 06/2014, 07/2014, 08/2014, 09/2014, 10/2014, 11/2014, 12/2014 e 13/2014, considerando que nesses períodos o contribuinte efetuou compensações de todos os valores de contribuições a recolher, fls. 2.281/2.370; (g.n.)

- O contribuinte **não retificou as GFIPs dos demais períodos que originaram o crédito de diferença de alíquota SAT/RAT**, condição necessária para utilização do crédito alegado, tendo em vista o reenquadramento necessário das atividades preponderantes de cada estabelecimento. Ora, informações prestadas em GFIP não apenas habilita a constituição do crédito tributário, mas também evidencia o valor do indébito, bem como corrige eventuais erros de preenchimento e informações antes e regularmente prestadas, a fim de ajustá-las à nova realidade imposta pela nova interpretação da legislação. (g.n.)

O artigo 89 da Lei nº 8.212/1991, na redação da Lei nº 11.941/2009, assim prescreve:

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”.

Com isso, a fiscalização apurou que o recorrente sequer apresentou qualquer justificativa, dos fatos, e com isso, entendeu que as compensações tiveram o condão de compensar créditos inexistentes.

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 mereça 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 exista 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 (inérvia 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 resarcimento, 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 e 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 direitos adicionais noturno/insalubridade/periculosidade; horas extra; plantões; licença maternidade; abonos e auxílio-doença, bem como outros valores decorrentes de ação judicial por ela ajuizada, e diferenciais de alíquotas SAT e RAT.

Ocorre que, o período da respectiva compensação do processo judicial citado 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. Porém existe, também, a necessidade de existência do crédito postulado, ou elementos de convicção mínimas que possam ser interpretados a favor do direito protestado.

Entretanto, 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.

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 que não houvesse 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 resarcimento 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 iniciativas de forma “consciente” da contribuinte, das quais mesmo ciente de que não haveria norma ou decisão que pudesse amparar a alegação de seu direito, praticou atos, desprovido de veracidade e de consistência do crédito, inclusive de forma reiterada.

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 resarcimento 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 pre citado 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 do processo acima citado:

(...)

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 guarda 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 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, determinar a exigência da obrigação tributária e sua matéria tributável, verificando assim o montante devido, 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, também, 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 trânsito 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.

(Assinado Digitalmente)

WESLEY ROCHA

Relator