



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12217.720144/2019-48
Recurso Voluntário
Resolução nº 1003-000.360 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 09 de fevereiro de 2022
Assunto DILIGÊNCIA
Recorrente TECNI SERV REFRIGERAÇÃO E ELÉTRICA EIRELI
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à Unidade de Origem para que esta proceda a juntada da cópia integral do processo principal nº 12217.720140/2019-60 e se houver, a certidão de objeto e pé da ação judicial em que a Recorrente seja parte e que tenha o mesmo objeto tratado nos presentes autos.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva– Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Márcio Avito Ribeiro Faria, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça e Carmen Ferreira Saraiva.

Relatório

Auto de Infração

Contra a Recorrente acima identificada foi lavrado o Auto de Infração, e-fls. 06-16, com a exigência do crédito tributário no valor de R\$21.695,01 a título de multa de ofício isolada por compensação não homologada:

DEMAIS INFRAÇÕES À LEGISLAÇÃO DOS IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES INFRAÇÃO: COMPENSAÇÃO INDEVIDA EFETUADA EM DECLARAÇÃO APRESENTADA COM FALSIDADE

O contribuinte efetuou a compensação indevida de débitos com créditos falsos, nos termos em que foi documentado no processo administrativo nº 12217.720140/2019-60. Em decorrência, apliquei a multa isolada de 150%.

Fato Gerador	Multa
08/03/2019	21.695,01

Enquadramento Legal Fatos geradores ocorridos entre 08/03/2019 e 08/03/2019: Art. 18, caput e § 2º, da Lei nº 10.833/03, com redação dada pela Lei nº 11.488/07 [...]

TERMO DE CIÊNCIA DE LANÇAMENTOS E ENCERRAMENTO TOTAL DO PROCEDIMENTO FISCAL - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA [FRANCIARLE VENTURA ALEXANDRE] [...]

Fl. 2 da Resolução n.º 1003-000.360 - 1ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo n.º 12217.720144/2019-48

O presente procedimento verificou as compensações declaradas e nome do sujeito passivo, resultando na lavratura dos documentos de lançamento abaixo especificados, nos quais constam o detalhamento do crédito tributário lançado de ofício, a intimação ao sujeito passivo para cumprir a exigência, a descrição dos fatos e o enquadramento legal das irregularidades observadas.

No decorrer do procedimento fiscal, constatamos a existência de responsabilidade tributária quanto ao crédito tributário, vinculando o responsável tributário acima identificado.

A descrição dos fatos que motivaram a responsabilidade tributária, a espécie de responsabilidade tributária, o enquadramento legal e as demais informações constam nos documentos de lançamento lavrados.

Impugnação e Decisão de Primeira Instância

Cientificada, a Recorrente apresentou a impugnação. Está registrado na ementa do Acórdão da 9ª Turma/DRJ/REC/PE n.º 11-66.517, de 19.02.2020, e-fls. 87-92:

INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DE LEI OU ATO NORMATIVO.

A instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei ou ato normativo.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECISÕES JUDICIAIS. VINCULAÇÃO.

As decisões judiciais somente vinculam os julgadores de 1ª instância nas situações expressamente previstas na legislação.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS.

A formalização de Representação Fiscal para Fins Penais é dever funcional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e decorre da constatação de situações que configurem, em tese, crimes contra a ordem tributária, não cabendo, no âmbito deste processo, apreciação desta matéria.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Acórdão

Acordam os membros da 9ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido e a responsabilidade pessoal atribuída à sócia Franciarle Ventura Alexandre, CPF 029.348.804- 51.

Recurso Voluntário

Notificada em 19.03.2020, e-fl. 100, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 14.04.2020, e-fls. 103-198, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

DO TRIBUTO

Do Conceito e Da Natureza Jurídica

Fl. 3 da Resolução n.º 1003-000.360 - 1ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo n.º 12217.720144/2019-48

O conceito de tributo está explicitado no artigo 3º do Código Tributário Nacional, (CTN), que prescreve de modo adequado as características essenciais e necessárias para a identificação dessa categoria jurídica, diferenciando-a de outras figuras semelhantes. [...]

Dessa forma pode-se concluir que o tributo consiste de uma obrigação compulsória, isto é, obrigatória, instituída por lei, representada por um valor em dinheiro e que não constitua penalidade por algum ato ilícito.

A natureza jurídica do tributo é definida pelo fato gerador, conforme explícito no artigo 4º do CTN. [...]

Do Histórico dos Tributos no Direito Comparado [...]

Do Histórico dos Tributos no Direito Brasileiro [...]

DOS ATOS NORMATIVOS IMPUGNADOS

Os §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei n.º 9.430/96, com as alterações introduzidas pelo artigo 62 da lei n.º 12.249/2010, estão assim redigidos: [...].

Por sua vez, os artigos 36, caput e 45, § 1.º, inciso I da Instrução Normativa RFB n.º 1.300, de 20 de novembro de 2012, (DOU de 21/11/2012) com retificações publicadas no DOU de 5/12/2012 [...].

Cabe esclarecer que, apesar de não ser objeto de impugnação, aqui se fez a transcrição do § 16 do artigo 74 para, desde logo, deixar bem claro que os casos de má-fé e fraude têm no referido § 16 tipicidade e sanção próprias.

Portanto, as multas isoladas previstas nos §§ 15 e 17 da Lei 9.430/96 destinam-se aos casos em que o contribuinte exerce, de boa-fé, o seu direito de compensação e de pedir ressarcimento, sem abuso, burla ou fraude.

DA SÍNTESE INICIAL

O artigo 74 da Lei n.º 9.430/96 foi alterado em seus §§ 15 e 17 a fim de instituir multa isolada de 50% sobre o valor do crédito objeto do pedido de ressarcimento indeferido ou indevido e, ainda, sobre o valor do crédito objeto de declaração de compensação não homologada.

Tais alterações tiveram o nítido propósito de, por meio de ameaça de penalização, desencorajar o cidadão contribuinte a exercer seu constitucional direito de peticionar aos poderes públicos e de reaver valores recolhidos impropriamente.

Tratando-se da compensação ou restituição de indébitos de direito dos contribuintes, toda e qualquer resistência do Fisco ao exercício deste direito, por si só, é inconstitucional.

Com efeito, sancionar o simples exercício do direito do contribuinte de requerer seus créditos recolhidos indevidamente ou fruto de atividades que, legalmente, lhe garantem o direito a créditos tributários é contrariar os seus direitos fundamentais.

A imposição de multa nos termos constantes dos §§ 15 e 17 da Lei n.º 9.430/96 viola:

- (i) o direito fundamental de petição aos poderes públicos (art. 5º, XXXIV, a);
- (ii) o direito fundamental ao contraditório e à ampla defesa (art. 5º, LV);
- (iii) a vedação da utilização de tributos com efeito de confisco (art. 150, IV);
- (iv) além dos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade;
- (v) resultando em verdadeira sanção política que o Supremo Tribunal Federal há tempos proíbe por inconstitucional.

DO CONTEXTO

Podem ser restituídas pela RFB (art. 165 do CTN) ou compensadas pelo sujeito passivo (art. 170 do CTN) as quantias recolhidas ao Tesouro Nacional a título de tributo ou de contribuição, em algumas hipóteses legais, especialmente:

- a) cobrança ou pagamento espontâneo, indevido ou maior que o devido;
- b) erro na identificação do contribuinte, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;
- c) reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória;
- d) no caso de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) resultante do exercício da atividade econômica.

A restituição ou a compensação devem ser requeridas administrativamente pelo sujeito passivo da obrigação tributária, mediante utilização do programa Pedido Eletrônico de Ressarcimento, Restituição ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/DCOMP), disponível no site da RFB na Internet (<http://www.receita.fazenda.gov.br>) ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante o formulário Pedido de Restituição ou Declaração de Compensação.

Em breve retomada histórica da aplicação das multas isoladas em caso de pedido de restituição e compensação de tributos e contribuições federais, cumpre esclarecer que a Lei n.º 10.833, de 31 de dezembro de 2003, em seu artigo 18, previa a aplicação de multa isolada sobre o valor total do débito compensado nos seguintes percentuais: (i) 150%, no caso de não homologação de pedido de compensação quando comprovada falsidade da declaração apresentada pelo contribuinte e (ii) 75%, no caso de compensação considerada não declarada (majorada para 150% se comprovada falsidade na declaração).

A Medida Provisória n.º 472, em 15 de dezembro de 2009, alterou o artigo 18, § 2º da Lei n.º 10.833/03, de modo a incluir uma terceira hipótese: multa isolada de 75% quando não confirmada a legitimidade ou suficiência do crédito informado na declaração de compensação.

A MPV n.º 472/09 foi então convertida na Lei n.º 12.249/10 e, em sua redação final, foi excluída a multa de 75% no caso de ilegitimidade ou suficiência do crédito, mas, por outro lado, foi instituída a multa isolada de 50% sobre o valor do crédito no caso de declaração de compensação não homologada, por meio da inserção do § 17 ao artigo 74, objeto desta ação.

Além disso, a Lei n.º 12.249/10 modificou a redação dos §§ 15 e 16 do artigo 74 da Lei n.º 9.430/96 para prever a aplicação de (i) multa isolada também nos casos de ressarcimento indeferido ou indevido e de (ii) multa isolada de 100%, no caso de ressarcimento obtido com falsidade.

Assim, a novel normatização passou a penalizar o simples exercício do direito de petição aos órgãos públicos, sem a existência e comprovação da má-fé do contribuinte, tendo a mídia noticiado que os pedidos de compensação diminuíram aproximadamente 50% (cinquenta por cento)

e, em pouco mais de 8 (oito) meses de vigência, arrecadou-se mais de R\$ 148,94 milhões aos cofres públicos.

Em que pese o caráter arrecadatário das proposições constantes dos §§ 15 e 17 do artigo 74 da Lei n.º 9.430/1996 e, a despeito da complexidade e das diversas alterações

das normas tributárias sobre o tema restituição/compensação, a imposição de multa isolada fere frontalmente a Constituição Federal.

DOS DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS VIOLADOS

Da inconstitucionalidade dos §§ 15 e 17, do artigo 74 da Lei n.º 9.430/1996, pela violação ao direito de petição – artigo 5.º XXXIV É fato notório é que os contribuintes nacionais encontram-se inibidos na busca de ressarcimentos e compensações, ante a “automaticidade” da imposição da multa isolada pelo simples indeferimento de seu pedido, em vista do disposto nos §§15 e 17 do art. 74 da Lei 9.430/96.

E isso porque, em razão do princípio da legalidade, expresso no caput do artigo 37 da Constituição Federal, os servidores públicos, *in casu* os fiscais fazendários, não podem se desincumbir do ônus de agir em razão da lei, que ora impõe a abusiva penalidade e cria obstáculos inconstitucionais ao exercício do direito de petição do contribuinte.

Com efeito, vê-se maltratado o artigo 5.º, inciso XXXIV, “a” da Constituição Federal que assegura ao contribuinte, independentemente do pagamento de taxas, "direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder. ”.

O agravo ocasionado pelas normas aqui atacadas amplifica-se diante do quadro de complexidade e de subjetividade das normas tributárias que, não raro, dificultam e até impedem o contribuinte de estabelecer e de entender, com precisão, os limites ou as interpretações de um direito seu, *ex vi*, as inúmeras discussões acerca dos insumos que podem ser considerados para fins de apuração de PIS/COFINS das quais os exportadores têm o direito de restituição/compensação, entre tantos outros assuntos que se fazem presentes no âmbito da própria administração tributária, no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e no Judiciário.

O direito de petição justamente alberga a garantia de apresentação de qualquer pedido que represente defesa do direito ou contrariedade de ilegalidade em favor do cidadão perante o Estado. [...]

Dentre as consequências do direito constitucional de petição, inclui-se o dever da administração pública de responder à petição em tempo razoável, pois de que serviria um direito a pedido sem que lhe fosse dada resposta devidamente motivada?

Portanto, compete à Fazenda Pública apreciar o pleito do contribuinte e proferir decisão motivada, pelo seu deferimento ou indeferimento, somente se justificando eventual punição se a má-fé for concretamente aferida, certamente no âmbito do devido processo legal.

Nesse contexto, a punição automática pelo exercício do pedido de ressarcimento, compensação ou repetição de indébitos tributários constitui-se em lamentável arbítrio, na medida em que a norma peca por presumir a má-fé do contribuinte, a ponto de justificar a sua automática punição em virtude do simples exercício de um direito constitucionalmente a ele assegurado.

A toda evidência, tal previsão legal negligencia com o fundamental direito do contribuinte de peticionar perante o Poder Público, sem o pagamento de taxa ou de qualquer outra exação, na busca de um crédito que defende ser seu.

Em questões similares, na quais se onerava financeira ou economicamente o contribuinte como condição para o exercício do direito de petição, o Supremo Tribunal já declarou a inconstitucionalidade de norma que exigia o depósito prévio de parte do crédito tributário questionado administrativamente, como requisito de admissibilidade de recurso administrativo, justamente por considerar que tal exigência, dentre outras inconstitucionalidade, vulnerava o direito de petição do contribuinte: [...]

Fl. 6 da Resolução n.º 1003-000.360 - 1ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo n.º 12217.720144/2019-48

Na ADI 1976, o Supremo Tribunal decidiu que a "exigência de depósito ou arrolamento prévio de bens e direitos como condição de admissibilidade de recurso administrativo constitui obstáculo sério (e intransponível, para consideráveis parcelas da população) ao exercício do direito de petição (CF, art. 5º, XXXIV)", além de considerar tal conduta violadora de outros princípios e regras constitucionais.

Da inconstitucionalidade dos §§ 15 e 17, do artigo 74 da Lei n.º 9.430/1996 pela violação às garantias ao devido processo legal – art. 5º, LIV – e à ampla defesa e ao contraditório – art. 5º, LV.

A Constituição Federal consagrou a garantia ao devido processo legal e à ampla defesa e ao contraditório, conforme anunciam os incisos LIV e LV do seu artigo 5º. Com efeito, nenhum cidadão ou contribuinte poderá ser punido ou sofrer restrição de seus bens e direitos sem que ato sancionatório observe um processo definido em lei, respeitando os limites instituídos pela própria Constituição Federal.

Assim, o processo administrativo que se inicia com o pedido de restituição ou compensação deve tramitar de acordo com as disposições relacionadas ao Processo Administrativo Fiscal, devendo ser oportunizado ao contribuinte o direito de apresentar suas razões fáticas e jurídicas em defesa de seus direitos, de modo a contraditar a negativa da Administração Fiscal a seu requerimento.

As normas constantes dos §§ 15 e 17 do artigo 74 da Lei n.º 9.430/1996, conforme postas, instituíram punição sumária e automática, sem oportunizar ao contribuinte o processo legal administrativo com ampla defesa e contraditório, ainda que o pedido seja idôneo. O contribuinte é punido pela prática do ato como se ilícito fora.

A Instrução Normativa n.º 1.300/2012 da Receita Federal do Brasil, até prevê, para o caso de pedidos de restituição indeferidos, a possibilidade de oposição de manifestação de inconformidade, mas somente após a aplicação da multa de 50% por meio de lançamento de ofício (art. 36 c/c art. 77 e parágrafos). Contudo, veda a apresentação de recurso administrativo para o caso de compensação não considerada declarada (§ 8º do referido artigo 77).

Assim, a multa é aplicada sem qualquer possibilidade de exercício das garantias do devido processo legal administrativo, consubstanciadas na ampla defesa e no contraditório, a despeito das incontáveis decisões indeferitórias de pedidos de restituição que são objeto de reforma na própria esfera administrativa.

Com a interpretação literal que tem sido atribuída aos dispositivos constantes dos §§ 15 e 17 do artigo 74 da Lei n.º 9.430/1996, qual seja, a imposição de multa independentemente de má-fé ou mesmo de prejuízo ao Erário, haja vista a previsão do § 16 do mesmo artigo, há evidente afronta às disposições dos incisos LIV e LV, do artigo 5º da Constituição Federal.

Da inconstitucionalidade dos §§ 15 e 17, do artigo 74 da Lei n.º 9.430/1996 pela violação às garantias a vedação da utilização de tributos com efeito de confisco (art. 150, IV)

Manter os §§ 15 e 17, do artigo 74 da Lei n.º 9.430/1996 no ordenamento jurídico pátrio é o mesmo que permitir o confisco, efeito este sabiamente vedado pelo art. 150, IV, da Carta Política.

O efeito confiscatório no âmbito tributário ocorre justamente quando a aplicação de uma norma tributária excede o limite racional, econômico e moral da fonte de arrecadação, a ponto de colocar a sobrevivência do cidadão-contribuinte em risco, ou quando a sua aplicação não se justifica moralmente. [...]

Fl. 7 da Resolução n.º 1003-000.360 - 1ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo n.º 12217.720144/2019-48

Essas considerações são plenamente aplicáveis ao ordenamento jurídico brasileiro, sendo certo, ainda, que tal vedação ao confisco se estende às multas tributárias exorbitantes.

No caso presente, as sanções atacadas são o claro exercício do confisco estatal, pois, além de ter que pleitear um direito creditório, o contribuinte corre o risco de, ao ter seu pedido indeferido, ser apenado de multa que excede em muito qualquer custo que se possa apurar. [...]

A Suprema Corte entendeu que, nos casos de inadimplemento, multas no patamar de 30% (trinta por cento) seriam razoáveis.

A partir desse raciocínio, questiona-se qual seria a multa razoável e não confiscatória aplicável ao contribuinte que, em dia com suas obrigações tributárias, de boa-fé, simplesmente pede o reconhecimento administrativo de um direito seu?

Certamente, não será a multa de 50% prevista nas normas ora impugnadas!

Da inconstitucionalidade dos §§ 15 e 17, do artigo 74 da Lei n.º 9.430/1996 pela violação aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade Se a intenção do legislador era dar celeridade ao processo de ressarcimento ou de compensação na via administrativa, mostra-se desproporcional, não razoável e inadequado coagir, com a ameaça de multa, o contribuinte que, de boa-fé, busca exercer tais direitos e alcançar a finalidade prática da lei.

Ademais, se o indeferimento do pedido não causa prejuízo ao fisco, à multa é inadequada e desnecessária, caracterizando-se como uma norma enviesada que tem por objetivo, por via reflexa, constringer o contribuinte a não reaver o seu crédito.

Nessa hipótese, a doutrina acena para a necessidade de se prestigiar a máxima da proibição do excesso. Humberto Ávila comenta que quando o encargo é tão alto que o direito do contribuinte não possui mais um mínimo de eficácia, será ele - o encargo - inconstitucional. Na sua visão, a aplicação da proibição do excesso está afinada com a necessidade de se compatibilizar os direitos de liberdade com o interesse público, de modo que a restrição estatal não vá tão longe a ponto de aniquilar os direitos fundamentais do contribuinte. [...]

A toda evidência, e por mais que não existam direitos absolutos, o direito de petição concebido pelo constituinte originário não pode sofrer limitações dessa ordem, principalmente por obra do legislador derivado.

Da sanção política decorrente da aplicação dos §§ 15 e 17, do artigo 74 da Lei n.º 9.430/1996 pela violação aos princípios do devido processo legal, da proporcionalidade e da razoabilidade As normas constitucionais acima mencionadas também têm a função de impedir o legislador ordinário de criar regras que constringam o contribuinte e lhe tolham o constitucional direito de agir na busca legítima de ser ressarcido ou restituído ou compensado pelo Fisco.

Dessa feita, os §§ 15 e 17 do seu artigo 74, quando estabelecem multa isolada de 50% pelo simples indeferimento de pedidos de ressarcimento/compensação ou não homologação de compensação, relegam a segundo plano as garantias constitucionalmente asseguradas aos cidadãos contribuintes, permitindo que o Estado, por meio transversos, possa coagir os seus contribuintes com o óbvio objetivo de impedi-los de exercer os seus direitos.

Esse lamentável e inconstitucional episódio é reconhecido pela doutrina e pela jurisprudência como sanção política.

As sanções políticas podem assumir formatos diversos, não obstante seja mais comum associá-las a episódios em que o Poder Público busca o pagamento do tributo,

Fl. 8 da Resolução n.º 1003-000.360 - 1ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo n.º 12217.720144/2019-48

sem observância do devido processo legal, a partir de meios impróprios, tais como a interdição do estabelecimento e a apreensão de mercadorias. Tanto é assim que os verbetes sumulados 70, 323 e 547 do Supremo Tribunal Federal apenas exemplificam algumas dessas coações políticas.

O papel essencial desses vetustos verbetes é o de tornar pública a intolerância dessa Corte Constitucional com normas, utilizadas em favor da Administração Pública, que se propõem a coagir o particular à prática de condutas que deveriam ser obtidas no âmbito do devido processo legal, no qual tanto o Estado quanto o particular possuem armas suficientes para equilibrar a disputa.

Dito de outra forma: qualquer restrição que implique cerceamento da liberdade de exercer uma conduta lícita é inconstitucional, porque, além de contrariar o devido processo legal substantivo e adjetivo, estará desconectada dos princípios insculpidos no art. 170 da CF. [...]

A partir dessas posições jurisprudenciais, pode-se tranquilamente concluir que a aplicação das aludidas multas constantes dos §§ 15 e 17 do artigo 74 da Lei n.º 9.430/1996, que não se assentam em conduta ilícita objetivamente considerada, constitui, claramente, espécie de sanção política, na medida em que os contribuintes, de boa-fé, buscam, simplesmente, o reconhecimento de seu direito creditório frente à Administração Fiscal.

Da arguição de inconstitucionalidade dos §§ 15 e 17, do artigo 74 da Lei n.º 9.430/1996, acolhida pela Corte Especial do TRF da 4ª Região, nos autos do processo 5007416-62.2012.404.0000 As normas aqui questionadas também o foram perante a Corte Especial do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que acolheu a Arguição de Inconstitucionalidade n.º 5007416-62.2012.404.0000, considerando violados o direito de petição assegurado pelo inciso XXXIV, letra 11a11 do art. 5º da Constituição Federal e o princípio da proporcionalidade, [...].

DA INCONSTITUCIONALIDADE DA IMPOSIÇÃO DE MULTA ISOLADA COM BASE EM PRESUNÇÃO DE FATOS, VIOLAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, TIPICIDADE, ANTERIORIDADE IRRETROATIVIDADE E SEGURANÇA JURÍDICA.

As necessidades públicas são cada vez mais crescentes, e na mesma proporção crescem as necessidades de recursos, que têm como fonte principal a arrecadação tributária.

Com a necessidade de mais recursos, agravada pela má gestão na administração pública, bem como pela existência da corrupção e da sonegação fiscal, o Estado cria novos tributos e aumenta os já existentes, fomentando a utilização de instrumento para economia lícita de tributos (elisão fiscal), bem como a evasão fiscal das mais variadas formas, pela simples inadimplência ou pela evasão fraudulenta (sonegação fiscal).

O binômio carga tributária excessiva em relação à elisão e evasão fiscal geram inúmeros conflitos entre as entidades tributantes e os sujeitos passivos da relação tributária, gerando a famosa ciranda tributária: necessidade de mais recursos, que gera mais elisão e evasão fiscal, que por sua vez vão gerar mais necessidades de recursos, e, portanto, mais oneração tributária, e assim por diante.

Como medidas para conter as formas utilizadas pelos sujeitos passivos, lícitas e ilícitas, para evitar a tributação, nos últimos anos têm sido intensificadas as alterações na legislação tributária, permitindo-se a quebra do sigilo bancário, estabelecendo-se a possibilidade da desconsideração de determinados atos jurídicos, a restrição da compensação tributária, bem como estabelecendo-se a previsão de penalidades

gravíssimas, como é o caso da multa isolada de 150% para os casos de compensações tributárias consideradas não declaradas, entendendo-se tratar de fraude fiscal.

Contudo, trata-se de presunção legal de fraude, que, em hipótese alguma, poderia ser imputada sem a comprovação da existência de ato doloso, e de forma alguma pode ser considerada absoluta.

Essas práticas advindas de entidades tributantes nem sempre atendem aos pressupostos que norteiam o exercício da tributação, especificamente, as limitações do exercício do poder de tributar, e estão amparadas nos princípios da legalidade, tipicidade, anterioridade, irretroatividade e segurança jurídica que protegem os contribuintes contra as investidas ilegais e inconstitucionais do Estado.

DA MULTA QUALIFICADA

No caso em tela a Autoridade Fiscal aplicou Multa Majorada de 225% devido débitos indevidamente compensados.

Ocorre que para ser aplicada tal multa e considerar Fraude a mesma deve ser inequivocamente provada, particularmente quanto ao dolo. No caso em tela pode-se admitir a existência de liberalidade no pagamento, por parte da empresa, sem que necessariamente reste comprovada a fraude. [...]

Ademais, ainda que houvesse uma declaração de rendimentos juntada aos autos com valor de receitas diferente do verificado pelo AFRF, o fato de existir disparidade não pode ser considerado como suficiente para justificar a multa qualificada. Pensar de modo diverso corresponderia aplicar a todos os contribuintes autuados por omissão de receitas, porque sempre nessa situação de omissão de receitas a declaração entregue à SRF aponta um valor a menor.

Um fato que aponta para a falta de dolo de subtrair informações da fiscalização é a entrega dos documentos exigidos pela auditora, como Dacons, Contrato Social, Livros Diário e Razão entre outros documentos espontaneamente por parte do contribuinte, inclusive alguns dias antes da lavratura do auto.

A falta de fundamento para aplicar a multa qualificada resta evidente com os outros 2 itens acima: (i) omissão das operações, e (ii) não ter recolhido tributos, o que evidentemente não suporta a argumentação de existência de fraude. [...]

Multa Majorada pela falta de elementos que caracterizem a Fraude motivo pelo qual podemos majorar a Multa.

BREVES CONSIDERAÇÕES

No Estado fiscal, o recurso destinado à satisfação das mais diversas necessidades públicas provirá da própria sociedade, através da exigência de tributos junto às pessoas físicas e pessoas jurídicas.

Nesse mister, em busca de recursos, muitas vezes com destinação vinculada ao oferecimento de um benefício à sociedade, perfeitamente justificável; outras vezes, sem qualquer vinculação ou sustentação, seja essa que âmbito for, no político, no econômico, no social ou no jurídico.

É inegável que a sociedade depende da atuação do Estado, cada vez mais, notadamente num país como o Brasil, no qual se verifica uma população crescente, com necessidade de recursos públicos em todas as frentes: na implementação do desenvolvimento com a finalidade de ampliar a oportunidade de trabalho, na educação, desde o ensino fundamental até o superior, na saúde com a ampliação da necessidade de tratamentos preventivos e ostensivos, nos transportes, na segurança, na agricultura, na economia. Enfim, as necessidades são inúmeras.

Fl. 10 da Resolução n.º 1003-000.360 - 1ª Seju/3ª Turma Extraordinária
Processo n.º 12217.720144/2019-48

A situação vem-se agravando em decorrência dos processos migratórios do campo para as cidades e das pequenas cidades para os grandes polos urbanos, gerando uma maior demanda dos equipamentos públicos das mais diversas espécies, além dos problemas de segurança e dos conflitos que requerem a efetivação do Poder Judiciário. Verificase que o volume de demanda de recursos somente aumenta e, em contrapartida, também o volume de recursos, devendo ser ressaltado que, paralelamente às necessidades reais de recursos, existem os desvios da má administração dos recursos públicos ou os desfalques praticados pelos mais diversos meios de corrupção.

Essa necessidade crescente de recursos faz com que o Estado abocanhe, cada vez mais, o patrimônio particular mediante a criação de tributos novos ou o aumento dos tributos existentes, acirrando o conflito secular entre Estado e contribuinte. Diante da rejeição natural das normas tributárias, rejeição que será mais elevada à medida que ocorrerem os aumentos exorbitantes dos tributos ou a má aplicação dos recursos arrecadados, a satisfação dos tributos somente será obtida através do “terror fiscal” refletido na imposição de penalidades crescentemente opressivas.

Nesse contexto, nunca poderá ser menosprezado o conjunto de garantias individuais que devem preponderar em todos os estados que optaram por um sistema democrático e de obediência ao Estado de Direito, que consagra o direito de propriedade, a legalidade absoluta em matéria de imposições tributárias, pelo respeito aos princípios da anterioridade e da irretroatividade das normas impositoras de tributos e de sanções tributárias, que asseguram a certeza e a segurança jurídica ao cidadão.

Na contramão das normas basilares que protegem o cidadão, os órgãos federais encarregados da fiscalização e imposição de penalidade por infração à legislação tributária federal, representada pelas delegacias da Receita Federal, vêm aplicando a multa isolada de 150% sobre o valor das compensações tributárias não-homologadas pela Administração Pública Federal, que, por presunção, são consideradas não-declaradas.

Os fundamentos para imposição de tal penalidade estão centrados nas disposições contidas no artigo 44, II, da Lei 9.430/96, combinada com as disposições contidas no art. 18, da Lei 10.833/03 e no art. 90, da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, com as alterações introduzidas pelas Leis 11.051/2004 e 11.196/2005.

Ocorre que, para enquadramento dos acusados nas disposições citadas, os respectivos órgãos fazendários amparam-se em presunções de fraude fiscal; além disso, aplicam a mencionada multa agravada para atingir fatos que ocorreram antes da vigência da norma instituidora da mencionada penalidade. Essa prática não é compatível com o sistema de garantias consolidado no ordenamento jurídico que protege os contribuintes, pessoas físicas ou pessoas jurídicas.

DA PREVISÃO NORMATIVA A RESPEITO DA MULTA ISOLADA

A previsão legal da multa isolada em casos de fraude incontestável está disposta no art. 44, inciso II, da Lei 9.430/1996, [...]

Por sua vez, a Medida Provisória n.º 2.158, de 24.08.2001, traz no art. 90 [...].

Diante da ausência de disposição legal específica que estabeleça essa modalidade de imposição tributária nessas situações, sobre fatos que ocorreram antes do advento da Lei 11.051, de 29 de dezembro de 2004, que alterou as disposições contidas no art. 18 da Lei 10.833/2003, os órgãos da Receita Federal vinham estabelecendo imposições de penalidades mediante presunção de fraude com fundamento no Ato Declaratório Interpretativo SRF n.º 17, de 03/10/ 2002, [...].

O suprimento da disposição legal somente adveio com a edição da Lei n.º. 11.051/2004, que deu nova redação ao art. 18 da Lei 10.833/03, citada no enquadramento legal, [...].

Fl. 11 da Resolução n.º 1003-000.360 - 1ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo n.º 12217.720144/2019-48

Deve-se ressaltar que as disposições contidas nas normas supra relacionadas foram introduzidas pela Lei 11.051 de 29 de dezembro de 2004.

Da mesma forma, a proibição de algumas modalidades de compensação tributária somente fora introduzida pela mesma Lei, ao estabelecer alterações, com a inclusão do parágrafo 12 ao artigo 74, da Lei n.º 9.430/96, [...].

Portanto, somente com o advento da Lei 11.051/2004 passou a existir uma relação expressa a respeito das vedações à compensação nos casos de crédito de terceiros, refira-se ao crédito-prêmio, refira-se a título público e não se refira a tributos a contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. Vale dizer, a respeito dos fatos que ocorreram até 31 de dezembro de 2004, não havia qualquer amparo legal para restrições à compensação e, tampouco, para imposições de penalidades.

Consequentemente, não há como imputar quaisquer penalidades aos contribuintes, que fizeram as compensações em vista de qualquer um dos itens abordados, acusando-os de terem efetuado a compensação de forma temerária e de, ao efetuá-la, terem cometido um ato doloso, ou seja, uma fraude fiscal, uma vez que os atos praticados foram realizados em conformidade com a legislação existente à época da compensação, mediante o cumprimento de todas as obrigações acessórias inerentes.

Mas o vínculo normativo entre as compensações com as limitações, e, por essa razão consideradas não declaradas, e a imposição de penalidades, no caso da multa isolada de 150%, até 21 de novembro de 2005, vinham sendo estabelecidos com fundamento na Instrução Normativa SRF n.º 534/2005, passando a ser disciplinada por lei através da edição de Lei 11.196, de 21 de novembro de 2005, fator que vem reforçar a tese de que, em relação aos fatos ocorridos antes da vigência dos mencionados diplomas legais, não havia tipificação legal para o enquadramento dos contribuintes que exerceram o direito à compensação.

Portanto, para aplicação da penalidade pertinente à multa isolada de 150%, tomava-se como fundamento uma combinação de várias instruções normativas, sem qualquer base legal, ressaltando-se que somente através de Lei n.º 11.196, de 21 de novembro de 2005, com vigência iniciada em 01.01.2006, também de constitucionalidade duvidosa, foi introduzida no ordenamento jurídico a possibilidade da aplicação da multa isolada de 150% sobre o valor compensado, caso a compensação realizada esteja enquadrada no rol de restrições.

DO DOLO/FRAUDE

Conceito do dolo e sua aplicação em diferentes ramos do direito O objeto central da fonte de significação denominada “dolo” está vinculada ao conceito de má-fé. Originariamente, o conceito de dolo (do latim *dolus, doli*) não era sinônimo de “má-fé”, sendo que a carga pejorativa que atualmente possui foi adquirida, através dos tempos, notadamente pela sua conceituação jurídica. Era sim expressão que significava artifício, maquinação, engenho, esperteza, tanto que os romanos distinguiam o dolo “bom” do dolo “mau”, onde o primeiro seria o artifício “legítimo” e o segundo seria artifício “perverso”, coligado ao negócio entre duas partes.

A palavra “dolo” ganhou significado negativo, alçada a esta condição, exatamente pelo conceito jurídico-normativo que ganhou do direito civil e, especialmente, do direito penal. Foi a partir do direito penal que o termo “dolo” adquiriu notável carga semântica e, deixando de ser palavra substantiva, passou a adjetivar tudo aquilo que é “querido por má-fé”, e o que era sinônimo de “artifício de má-fé”, passou a significar a própria “má-fé”.

No direito penal, é comum vermos o conceito de dolo como o “querer do resultado típico”, ou “a vontade dirigida à realização do tipo penal”. Verifica-se que há uma

justaposição do elemento subjetivo (vontade) ao elemento objetivo (resultado típico lesivo a bem jurídico), cuja integração se dá exatamente pelo vínculo dirigido pelo agente, através do dolo. [...]

No direito civil, por não haver uma correlação direta da expressão de vontade com uma norma tipicamente proibida, como no direito penal, o conceito de dolo tem uma visão mais aberta e mais próxima da origem romana. Caio Mário da Silva Pereira conceitua dolo como “a infração do dever legal ou contratual, cometida voluntariamente, com a consciência de não cumprir”.

Percebe-se, claramente, que a ideia de dolo, tal qual no direito penal, se aproxima do elemento volitivo do agente e, partindo desta vontade, se espalha no ato juridicamente relevante, sob a forma de infração ou falta (ilícito). Neste aspecto, o único elemento aparentemente diferenciador é que o direito civil, por não estar vinculado diretamente a um rol de tipos proibidos, é mais rigoroso no sentido de estabelecer a imprescindibilidade do “conhecimento da ilicitude”, como elemento caracterizador.

Esta conclusão não é diferente no direito administrativo. Ao se buscar estabelecer uma parametrização dos conceitos do dolo, recorrendo-se à doutrina, percebe-se que, em muitos casos, há equiparação dos conceitos de dolo no direito administrativo, ora ao direito penal, ora ao direito civil. Em alguns casos, o elemento “dolo” somente foi situado como elemento integrativo do ato administrativo juridicamente relevante. [...]

Há, portanto, uma raiz comum ao conceito de dolo, baseado na ideia de “representação e vontade” e que, independentemente da forma de aplicação, estes elementos deverão ser levados em conta não somente como forma de apontar o dolo, mas como, incidentalmente, encontrar causas de justificação do ilícito para excluir a incidência dele.

Da Parametricidade do conceito do dolo nos direitos civil, penal e administrativo

Os núcleos conceituais do dolo são idênticos a qualquer ramo do direito.

Ainda que se objete que, historicamente, a doutrina realizou investigação mais profunda, neste ou naquele ramo normativo, não há que se negar que estes núcleos se enfeixam num mesmo conteúdo significativo.

Entendemos que a diferença gradual do dolo é de aplicação. É o conteúdo normativo e a finalidade da norma que elegem a necessidade de aplicação destes núcleos normativos com maior ou menor intensidade, de acordo com o bem jurídico posto a salvo.

Não se pode olvidar que toda norma jurídica é composta de valor e estes valores representam as escolhas sociais que, por sua vez, determinam a própria eficácia da norma e a imprescindibilidade da aplicação do direito.

Estas diferenças parecem ficar mais claras à medida que se faça uma leitura teleológica da divisão do Direito: cada ramo do direito tem um escopo, uma finalidade e a garantia de realização destas finalidades passa pela necessidade de se definir, para cada um deles, o que é ilícito e de que forma deva ser punido tal ilícito. No interior da noção do dolo, portanto, há identidade de valores e sua aplicação, ou seja, o caminho a que se destina este dolo é que delimitará sua maior ou menor irradiação.

Para o direito penal, o conceito de dolo é imprescindível para a sua própria funcionalidade, isto é, este conceito está inserido diretamente nos tipos penais, de forma a categorizar que a aplicação do direito penal induza a avaliação concreta do dolo.

Tal importância está estampada no art. 18 do Código Penal que define textualmente o que são crimes dolosos e o que são crimes culposos.

Fl. 13 da Resolução n.º 1003-000.360 - 1ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo nº 12217.720144/2019-48

Não se nega, também, que, em razão do caráter fragmentário do direito penal e da relevância essencial do dolo, a tarefa de compreensão fica indicada pelo próprio conteúdo da norma, isto é, o direito penal diz quais são as condutas tipicamente imputáveis e as classifica de modo a definir se a aplicação se dará em caráter de dolo ou caráter de culpa, de acordo com a importância do bem jurídico protegido.

No direito civil, de outra forma, o dolo, muitas vezes, está contido na mesma ideia da culpa. É o que se chama genericamente de responsabilidade subjetiva. Os ilícitos civis não se enquadram em tipos: eles serão identificados a partir da ocorrência de um prejuízo patrimonial ou interesse legitimamente protegido pelo direito civil. Mas o conceito jurídico de ilícito demonstra que, muitas vezes, não há qualquer importância em diferenciar o dolo da culpa para fins de responsabilização, bastando para a caracterização do ilícito que tenha sido causado prejuízo ou danos a outrem.

Ainda assim, há relevância jurídica para definir dolo (e culpa), tanto é que tais conceitos vêm contemplados em diversos artigos do atual Código Civil. Em razão das finalidades estruturadas normativamente e da própria finalidade do direito civil em compor conflitos de ordem e caráter particular, a exigência destes conceitos pode, ou não, ocorrer.

Nos casos legais de responsabilidade civil objetiva, por exemplo, sequer há preocupação em fazer avaliação destas noções, visto que é elemento despidendo para caracterizar o dever de indenizar.

O direito administrativo, por sua vez, integra-se através de um conjunto de regras e princípios que incide diretamente sobre a ação administrativa. Esta ação administrativa compreende a atuação interna da Administração Pública, submetendo o administrado a respeitar o corpo burocrático definido para o funcionamento da máquina e compreende também a necessidade de se impor, externamente, força coativa aos serviços prestados e aos deveres estatais. A imposição dos deveres se dá através de regramentos específicos para cada tipo de serviço prestado ou cada exercício de direito que deva ser protegido.

A amplitude de textos legais que compõe o direito administrativo é infundável. Não há um “código administrativo”, mas várias normatizações que preveem as sanções aplicáveis pela ordem do direito administrativo. A norma administrativa, por vezes, buscar atingir toda a coletividade; às vezes, se destina a apenas um grupo de indivíduos (os servidores públicos, alguma categoria de profissionais, etc.); a norma, às vezes, repreende, outras vezes, pune.

Justamente por ser composta de vários subsistemas de normas específicas, cada uma voltada para o cumprimento de um desiderato estatal, a tarefa de definir qual a identidade comum do Direito Administrativo em seu aspecto sancionador, é mais complexa.

A par destas dificuldades, é o interesse público lato sensu que move os interesses da Administração Pública e a justificativa para a existência e aplicação ou não de sanções.

A focalização da incidência da noção de dolo e culpa, no âmbito do direito administrativo, portanto, deve ser lida sempre sob a égide do conceito de interesse público, isto é, a lei elege prioritariamente que tipo de condutas qualifica a incidência (ou não) do elemento doloso. [...]

No caso em tela não vemos nenhum elemento significativo para que o dolo seja reconhecido e como consequência a responsabilidade do Autuado e nula.

Dos Requisitos essenciais para aferição do dolo no direito administrativo

No direito administrativo, não existe o conceito positivo de dolo, isto é, este conceito não habita os textos legais administrativos. A menção expressa à caracterização

de dolo vem importada da textura legal provinda do art. 18 do Código Penal. Sua aplicação, no direito administrativo, no entanto, deve ser mensurada no sentido de sua finalidade, visto que sua aplicação não é idêntica e não se aplica da mesma forma como é projetado para o direito penal.

Um dos elementos que diferencia o dolo em direito administrativo do dolo no direito penal é a questão da tentativa. As infrações administrativas se baseiam na consumação de um resultado. Não há qualquer relevância jurídica para a aplicação da responsabilidade administrativa de agente que tentou desviar dinheiro da Administração Pública e não consumou o fato. Responderá, eventualmente, por uma infração, de caráter formal, de menor intensidade, mas nunca responderá pela “possibilidade de prejuízo”, porque, para o direito administrativo, isto é juridicamente irrelevante.

Alguns autores que afirmaram conceitos de dolo em direito administrativo, estabeleceram tais conceitos baseados na significação dos conceitos de “representação” e “vontade”. Há que se ressaltar, todavia, que a abordagem sobre o dolo somente ocorrerá, desde que haja a obtenção positiva do resultado pretendido, isto é, deve haver a consumação do ilícito, para justificar a avaliação da responsabilidade subjetiva.

O modelo do dolo no direito administrativo ganhará contornos próprios, uma vez que não se resume a uma releitura da doutrina penalista do dolo e, também, não se vincula a ser mera qualidade do ilícito, como definido pela doutrina civilista.

O dolo em direito administrativo deve obediência ao princípio da tipicidade (não existe hipótese legal de sanção administrativa, sem prévia previsão de sua ilegalidade), mas não se vincula restritivamente ao tipo, como é voz corrente no direito penal.

Basicamente, o princípio conceitual do dolo, em direito administrativo se baseará em uma contraposição ao “tipo” administrativo, se baseará no desrespeito à legalidade exigida para o ato e se baseará na necessária conclusão de que tal desrespeito baseou-se em uma vontade dirigida contra a boa-fé estatal (princípio reitor da finalidade administrativa).

O dolo, em direito administrativo, não se localiza no tipo, como na teoria finalista para o direito penal. Tal constatação decorre da falta de previsão de aplicação de sanção por “tentativa de ilícito administrativo”.

Tampouco, o dolo se compõe na mera ilegalidade do ato, visto que, nas hipóteses de infração administrativa juridicamente relevante, há que se fixar, além da mera transgressão aos vínculos da lei a necessária avaliação do dolo. Assim, não basta a ilegalidade do ato, mas também a avaliação subjetiva do ato do agente para se formar juízo claro de reprovabilidade.

Da Tipicidade [...]

Não é a mera transgressão da tipicidade que determina a aplicação da sanção: diferentemente do direito penal, onde o cometimento do ilícito sugere imediata sanção, o direito administrativo deverá reclamar uma segunda etapa de interpretação. É que os “tipos” administrativos não contêm em si o dolo como no Direito Penal. Sua existência é vetor da ocorrência de ilegalidade, ou seja, de transgressão à lei. O exame da aplicabilidade da sanção deverá percorrer, além da avaliação da ilegalidade (requisito objetivo), a avaliação subjetiva, ou seja, o atuar do agente público, de modo a apurar o elemento volitivo que impulsionou o ato.

Da Legalidade

No direito administrativo, porque a avaliação do dolo está vinculada à ocorrência do resultado e, também, porque a responsabilidade subjetiva incide nos casos em que se faz necessária a aplicação de sanção ao administrado, está claro que o dolo não integra o

tipo: sua apreciação se dará em momento posterior, ante a visível ocorrência da ilegalidade e, nos casos em que sua avaliação seja imprescindível.

Enquanto o direito penal visa a proteção de bens jurídicos, não é esse, também, o objetivo principal do direito administrativo; sua missão circunda na administração dos interesses e obrigações estatais e na garantia do funcionamento de sua máquina burocrática; assim, o aspecto sancionador erigido no direito administrativo servirá como elemento de repressão à desobediência, visando garantir a continuidade dos serviços e garantia dos interesses incumbidos à Administração Pública.

Neste ambiente, a noção de ilegalidade e a noção de intenção de desobedecer a lei embora sejam faces da mesma moeda não se confundem: exige abordagem interpretativa distinta. Por isso, o tipo administrativo, que, muitas vezes, se apresenta aberto, propenso a ser avaliado mediante ponderação valorativa de princípios, não comporta intrinsecamente a noção da intenção de agir. O que ocorre é que, em muitos casos de infração administrativa, a investigação sobre a intenção do agente não é requisito necessário à aplicação da sanção, porque presume a responsabilidade subjetiva, sem distinguir, sequer, o dolo da culpa.

Da Boa-fé no direito administrativo

A boa-fé representa, em verdade, um elemento de caráter aberto que tem uma força normativa mínima que é a de impedir o vicejamento do ato negativo contrário a moral comum e ao direito compreendido sistematicamente. Ainda que se discuta a força eficaz positiva do princípio da moralidade, há um resíduo existencial presente em tal princípio que é a força eficaz negativa, que visa a impedir a realização jurídica do ato mal-intencionado ou desprovido de finalidade pública. [...]

Por isso, a violação à moralidade e à boa-fé representa indicativo claro da presença do elemento subjetivo de desvio: dolo.

Violação à legalidade pode ensejar a anulação do ato, mas pode absolver o agente caso se comprove erro sobre as circunstâncias do fato. Violação à moralidade, porque é um princípio que exige a expressão volitiva do agente em prol da finalidade pública é elemento eficaz para imputar o desvio de conduta, notabilizado pelo dolo ou pela culpa.

Já se disse antes que há tipos administrativos que, simplesmente, ignoram a necessidade de perscrutar o elemento subjetivo. Mas, para aqueles que expressamente impõem tal exigência, a avaliação da moralidade do ato é instrumento indicativo eficaz para a responsabilização subjetiva. [...]

Da Prova do Dolo. Elementos incidentes para a avaliação probatória e determinação do dolo.

Dolo e culpa são a face subjetiva da responsabilização pelo desvio da atividade administrativa. A perquirição do dolo e da culpa, em direito administrativo, somente ocorrerá quando houver determinação legal, como requisito para aplicação da sanção.

O dolo no direito administrativo subsume-se a uma tipologia, assim como o direito penal, todavia de caráter aberto e principiológico, obrigando a realização de processos de interpretação autônomos, em função da realidade concreta. Para gerar efeitos jurídicos, porém, o dolo, além de ser realizado como manifestação de vontade está ligado ao resultado produzido, porque o que interessa ao direito administrativo é a lesividade causada e a proporção desta lesividade em si (lesão ao patrimônio, lesão aos interesses e valores protegidos pela Administração). Por tal pensamento, é inadmissível a tentativa como elemento eficiente da responsabilização subjetiva. [...]

A técnica de comprovação do dolo deve ser realizada com os mesmos mecanismos com que se aborda a observação da ilegalidade do ato ou atividade administrativa, como

Fl. 16 da Resolução n.º 1003-000.360 - 1ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo nº 12217.720144/2019-48

asseverado pelo grande mestre administrativista: levam-se em conta diversos elementos para a caracterização da responsabilidade subjetiva. Deverá ser uma abordagem de constatação, baseada na regra de proibição tipificada normativamente somada a uma avaliação interpretativa da realidade concreta (avaliação dos fundamentos, meios e fins que justificaram o ato).

O resultado da avaliação probatória, portanto, aceita os elementos normativos e os elementos interpretativos e deve operar no sentido de afirmar se houve ou não desvio de intenção do agente. Juarez Freitas aponta para esta soma de fatores afirmando que “sem uma visão sistemática e substancialista do Direito, faz-se impossível dar conta das características funcionais do sistema”.

A prova do dolo não pode depender da evidência escancarada da vontade, visto que, como afirmou Caio Tácito, “a ilegalidade mais grave é a que se oculta sob a aparência de legitimidade. A violação maliciosa encobre os abusos de direito com a capa da virtual pureza.” Assim é, que quem age por má-fé certamente tomará o cuidado de evitar que permaneçam evidências graves de sua conduta soez. A avaliação da intenção viciada deve levar em conta a realidade concreta e a consequência imediata do ato abusivo, elementos implícitos à vontade do agente.

Quem tem vontade de agir por má-fé arquiteta sua realização, ou seja, faz uma transposição intelectual do plano das idéias para o plano real, buscando identificar todas as conseqüências e tomando todos os cuidados para que não se extraia o seu fim ilícito. Por isso, como o exercício de identificação do dolo parte do resultado ou da projeção do resultado para a avaliação do aspecto volitivo, há que se enxergar qual a intenção planeada pelo agente no momento da execução do ato, utilizando técnicas jurídicas de detecção.

Estas técnicas jurídicas de identificação das reais intenções do agente devem provir, evidentemente, de observação sistemática dos princípios incidentes à atividade administrativa e, repita-se, à vinculação objetiva da legalidade, do interesse público e da finalidade pública. A inexistência de qualquer destes elementos é indiciária do desvio da vontade do agente e, também, da má-fé que a impulsionou.

Além disso, servem de indicadores algumas observações extrínsecas que sempre são convenientes à avaliação fática.

Os tipos administrativos que contenham correlação lógica com tipos penais aproveitam, na sua interpretação, a teorização do dolo, inclusive com a repercussão da sentença penal como indicador da responsabilidade subjetiva. Assim, a técnica penal servirá de elemento orientador, nestes casos, para a imputação do dolo na infração administrativa.

A evidente verificação da irrazoabilidade da medida também demonstra cabalmente a intenção desviada, visto que se for impossível ao exercício lógico-abstrato deduzir alguma finalidade pública na medida administrativa, estará evidente o elemento subjetivo *contra legem*.

Concorrem, da mesma forma, como evidências do dolo do agente, a incoerência entre as premissas lógicas ou jurídicas firmadas na justificativa e na conclusão dos atos, evidências claras de indisposições de caráter pessoal ou de ordem política para a realização ou omissão do ato e a desproporcionalidade do conteúdo do ato e os fatos que os embasou.

A atividade completamente discrepante à conduta habitual da Administração em casos similares, serve, também, como instrumento indiciário para a responsabilização do agente.

Fl. 17 da Resolução n.º 1003-000.360 - 1ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo n.º 12217.720144/2019-48

Por fim, em razão das consequências materiais do ato, pode-se infirmar a existência do elemento volitivo desviado, como a prova material de que o agente obteve vantagem de índole pessoal ou patrimonial ao realizar tal ato. Neste caso, embora haja necessidade de se comprovar o vínculo causal entre o ato e a obtenção da vantagem é elemento que pode indicar claramente a existência do dolo. Aliás, esta hipótese (obtenção de vantagem pessoal ou patrimonial para o agente) é tratada apenas na forma dolosa pela lei da improbidade administrativa (art. 9º da Lei nº 8.429/92), visto que considera impossível que alguém vá obter, culposamente, vantagem pessoal a partir de um ato ilícito.

Outro elemento que pode ensejar a comprovação do dolo é a inexistência de causa justificável para a realização do ato ilícito (ausência de excludentes de responsabilidade subjetiva, situadas nas hipóteses de erro, que estão discorridas em tópico a seguir).

A avaliação, portanto, do conjunto probatório demonstrativo do dolo leva em conta a análise conjuntural das circunstâncias mediatas e imediatas relacionados ao ato ou atividade administrativa. Vale como técnica de interpretação e valoração que deve ser adequada construtivamente pelo aplicador do direito e esta técnica deve ser adequada construtivamente pelo aplicador do direito e esta técnica deve estar exaustivamente motivada na decisão aplicadora da sanção (seja por julgamento administrativo ou sentença judicial).

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referências a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

No que concerne ao pedido conclui que:

DA CONCLUSÃO

É importante salientar que as normas de Direito Tributário devem ser interpretadas em consonância com os direitos fundamentais e não contra o cidadão. Assim o sistema tributário deve ser destinado à construção da plena cidadania. As normas estão vigentes, o que está faltando é uma maior efetividade a elas, tendo o ser humano como centro de todo o sistema.

O Estado necessita de recursos financeiros para consecução de seus fins, quais sejam: promover o bem social, a felicidade coletiva. A competência tributária para criar e exigir tributos, portanto, decorre do poder de império do Estado, contudo, é regrada, limitada pela própria Constituição da República.

Na linha da história do Brasil, vê-se que a carga tributária aumenta ano a ano, e a contraprestação devida pelo Estado está a cada dia pior. Os limites ao poder de império do Estado são delineados pelos princípios, direitos e garantias individuais preceituados na própria Constituição, entre eles os princípios republicano, da igualdade, da legalidade, da capacidade contributiva, da progressividade, da razoabilidade e o direito de propriedade.

Entende-se por confisco a apreensão de bens do particular pelo Estado sem a devida indenização. Quando o confisco se dá por meio de tributo, retirando a totalidade ou parcela considerável da renda ou do patrimônio do contribuinte, está-se diante de um confisco tributário.

O confisco em matéria tributária é em regra geral indireto. É por isso que a Constituição veda a utilização de tributo com efeito de confisco. A vedação constitucional à utilização de tributo com efeito de confisco é uma das maiores conquistas da sociedade moderna, gerada pela luta incessante em busca da cidadania e da justiça.

A natureza jurídica do art. 150, inc. IV, da Constituição da República de 1988 é de limitação constitucional ao Poder de Tributar; é dirigida ao legislador para que ele, ao legislar sobre matéria tributária, tenha como pressuposto o não confisco, é um não fazer,

uma regra negativa, limitando a competência tributária dos entes da Federação (União, Estados e Distrito Federal, Municípios).

O objetivo principal dessa norma constitucional não é garantir o direito de propriedade, que já está assegurado expressamente pelo art. 5.º, inc. XXII, e pelo art. 170, inc. II, da Carta Política de 1988, mas sim limitar o Poder de Tributar.

Existe a possibilidade de não só o tributo isoladamente ser confiscatório, mas todo o sistema tributário ser confiscatório, pois o efeito de confisco está diretamente ligado ao tributo exagerado, desregrado. A partir do momento em que a carga tributária ficar tão alta que despreste a capacidade contributiva do cidadão, retirando a totalidade ou parcela considerável da renda ou do patrimônio do contribuinte, o sistema tributário, na sua totalidade, estará tendo efeito de confisco. O que diferencia um tributo legítimo de um confiscatório é a diferença de grau em que é exigido.

Notório é, que apesar do artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, vedar a instituição de tributo com efeito confiscatório e não estar expressamente incluída no princípio a multa confiscatória, mesmo diante da diversidade da natureza jurídica de ambos, pode-se afirmar que além da multa confiscatória ferir o princípio do não-confisco esta fere também o direito de propriedade como também o princípio da proporcionalidade.

Este tem sido o entendimento doutrinário e jurisprudencial, inclusive do Supremo Tribunal Federal, mas o tema merece um outro estudo mais aprofundado e específico.

Pode-se perceber que longe está de ser pacífica a abrangência do princípio tributário do não confisco. Chega-se mesmo a dizer que ele não passa de um mero enunciado da Constituição, sem muita aplicação concreta, dada a dificuldade desta sua colocação em prática e o grau de subjetivismo que a sua interpretação acarreta. De acordo com as apontadas dificuldades, crê-se que o simples fato de o não confisco ser identificado como princípio constitucional leva à necessidade de ser ele estudado e aplicado, como ocorre com qualquer outro princípio constitucional.

No caso em tela a multa aplicada e maior que o faturamento da empresa em um ano inteiro de produção. Estamos falando de 100 famílias que podem vir a ser demitidas se exigível for esta multa.

A empresa em momento algum agiu com dolo, mesmo porque qual foi o benefício que ela obteve?

Para que reste provado o dolo o benefício deve ser provado por parte do Fisco.

Requer seja excluída esta MULTA MAJORADA por ser a mais pura e cristalina JUSTIÇA!

DOS REQUERIMENTOS

Assim colocada a questão e, em síntese, considerando:

- i) seja anulada a cobrança dos valores supostamente devidos;
- ii) a falta de comprovação material o ilícito fiscal constante do auto de infração;
- iii) a impreválência do crédito tributário pretendido, por inócurre e incomprovada a ilicitude indicada na autuação sob hostilidade;
- iv) a comprovada condição de ilegitimidade da autuação;
- v) a indevida instauração da ação fiscal, já que inexistente a obrigação principal, o apenamento não tem qualquer valor;
- vi) seja desconsiderada a Multa Majorada pela falta de elementos que caracterizem a Fraude;

Fl. 19 da Resolução n.º 1003-000.360 - 1ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo n.º 12217.720144/2019-48

Razão pela qual Há que ser tornado nulo ou insubsistente a presente que ora se ataca, tonando-se sem efeito o imposto exigido, bem assim a multa pretendida, com a competente baixa dos seus registros nesse órgão, por não estar legitimada a pretensão do agente do fisco.

Requer, outrossim, a realização de diligências, aquelas necessárias à plena elucidação das questões ora suscitadas, inclusive a realização de perícias, para a qual protesta pela indicação do seu perito assistente, formulação de quesitos, e suplementação de provas; ou, até mesmo, que o julgador, diante das circunstâncias, de ofício determine a diligência ou perícia, que porventura julgar necessária, inclusive Bancárias para que reste comprovado a ausência de fundamentação legal.

À vista do exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência total do Processo Administrativo n.º 12217.720.144/2019-48 lavrado, requer:

a) que, em sede de urgência, sejam suspensas as exigibilidades dos créditos tributários, conforme artigo 151, III do Código Tributário Nacional – CTN;

b) seja acolhido o presente RECURSO VOLUNTARIO, e realizado seus devidos procedimentos necessários para o cumprimento deste;

c) extintas as multas de ofício no percentual de 225% (duzentos e vinte e cinco por cento).

d) a vista do exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência do indeferimento de seu pleito, requer que seja acolhida a presente Manifestação de Inconformidade.

e) sejam DEFERIDOS E HOMOLOGADOS as Declarações de Compensações e os Pedido de Ressarcimento do presente.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora.

Tempestividade

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional. Assim, dele tomo conhecimento.

Multa Isolada por Compensação Não Homologada

A Recorrente discorda do procedimento de ofício.

No que se refere à possibilidade jurídica de aplicação de penalidade pecuniária por falta de cumprimento de obrigação acessória, tem-se que essa é um dever de fazer ou não fazer que decorre da legislação tributária. Além disso, tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Essas obrigações formais de emissão de documentos contábeis e fiscais decorrem do dever de colaboração do sujeito passivo para com a fiscalização tributária no controle da arrecadação dos tributos (art. 113 do Código Tributário Nacional). Ademais, a imunidade tributária não afasta a obrigação do ente imune de cumprir as obrigações acessórias previstas na

Fl. 20 da Resolução n.º 1003-000.360 - 1ª Seju/3ª Turma Extraordinária
Processo n.º 12217.720144/2019-48

legislação tributária (art. 150 da Constituição Federal e art. 9º do Código Tributário Nacional). O Ministro da Fazenda pode instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais, cuja competência foi delegada à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) (art. 5º da Decreto-Lei n.º 2.124, de 13 de junho de 1984, Portaria MF n.º 118, de 28 de junho de 1984 e art. 16 da Lei n.º 9.779, de 19 de janeiro de 1999).

No exercício de sua competência regulamentar a RFB pode instituir obrigações acessórias, inclusive, forma, tempo, local e condições para o seu cumprimento, o respectivo responsável, bem como a penalidade aplicável no caso de descumprimento. A dosimetria da pena pecuniária prevista na legislação tributária deve ser observada pela autoridade fiscal, sob pena de responsabilidade funcional (§ 1º do art. 142 do Código Tributário Nacional).

Cabe esclarecer que a obrigação acessória é desvinculada da obrigação principal no sentido de que a obrigação tributária pode ser principal ou acessória. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. Por seu turno, a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, que pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária (art. 113 do Código Tributário Nacional).

Os deveres instrumentais previstos na legislação tributária ostentam caráter autônomo em relação à regra matriz de incidência do tributo, uma vez que vinculam inclusive as pessoas jurídicas que gozem de imunidade ou outro benefício fiscal (art. 175 e art. 194 do Código Tributário Nacional). Ademais, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato (art. 136 do Código Tributário Nacional).

A Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, determina:

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. (Redação dada pela Lei n.º 10.637, de 2002) (Vide Decreto n.º 7.212, de 2010) (Vide Medida Provisória n.º 608, de 2013) (Vide Lei n.º 12.838, de 2013) [

§ 17. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pela sujeito passivo.

§ 18. No caso de apresentação de manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação, fica suspensa a exigibilidade da multa de ofício de que trata o § 17, ainda que não impugnada essa exigência, enquadrando-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. (g. n.)

O Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, prevê:

Art. 16. A impugnação mencionará: [...]

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição.

Consta no Despacho Decisório n.º 2019/116, de 04.09.2019, e-fls. 02-05:

Trata o processo da declaração de compensação 37050.57021.080319.1.7.02-3100

Fl. 21 da Resolução n.º 1003-000.360 - 1ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo n.º 12217.720144/2019-48

2. Por meio dela, a interessada noticiou à Receita Federal a compensação de diversos débitos com crédito de Saldo Negativo de IRPJ supostamente apurado no 1º trimestre de 2018, no valor de R\$ 500.000,00. Ainda segundo os dados informados na declaração de compensação, o Saldo Negativo seria composto exclusivamente por retenções na fonte de códigos 1708 – Imposto de Renda Retido na Fonte pela Remuneração de Serviços Profissionais prestados por Pessoa Jurídica à uma única empresa - CNPJ 19.820.576/0001-23 no valor de R\$250.000,00 e código 3426– Aplicações Financeiras em Renda Fixa , exceto fundos de investimento – Pessoa Jurídica – CNPJ da fonte pagadora 00.411.939/0001-49, no valor de R\$250.000,00.

3. Mediante consulta às Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF - vide extrato anexado ao processo) entregues à Receita Federal pelas fontes pagadoras, constatei uma enorme divergência: as instituições financeiras e tomadoras de serviço reportaram somente o total de R\$ 10.007,40 de IRRF em nome da interessada ao longo do ano 2018.

4. Soma-se a este fato, a questão da contribuinte estar incluída no Simples Nacional no período em que afirma ter apurado Saldo Negativo. Portanto, valores de IRPJ não foram constituídos na forma de apuração do Lucro Presumido, mas sim na sistemática do Simples Nacional cuja base de cálculo é a Receita Bruta.

5. Não há entrega de ECF para o período analisado. Segundo extrato anexo ao processo, a empresa foi excluída do Simples Nacional em 07/05/2018 – motivo: inclusão de atividade vedada. O crédito da informado na Declaração de Compensação é do 1º Trimestre de 2018, portanto, anterior ao evento de exclusão do regime de apuração do Simples Nacional. [...]

6. Empresas optantes do Simples Nacional estão vinculadas a apurar o IRPJ na forma instituída pela Lei Complementar n.º 123, de 2006. Por essa razão, é vedada a apuração de crédito de saldo negativo de IRPJ. O fato de ter havido exclusão do Simples Nacional em 07/05/2019, com efeitos a partir de 01/06/2019 não altera a sistemática de apuração do tributo para o ano-calendário 2018.

7. Em razão de todas as contradições apontadas, não resta nenhum elemento que indique a menor possibilidade de a interessada haver apurado saldos negativos de IRPJ. Consequentemente, a única conclusão possível é a de que as retenções na fonte – e, por consequência, os saldos negativos – não existiram.

8. Desta forma, não foi apurado, escriturado e declarado IRPJ na forma do Lucro Presumido no trimestre em questão, não havendo que se falar em crédito contra a Fazenda Nacional. Trata-se, portanto, de grave fraude – nos termos do art. 72 da Lei n.º 4.502, de 1964 – cometida pela interessada, que informou retenções e créditos falsos aproveitados nas compensações.

9. Face à constatação de que não existem créditos, no exercício das atribuições de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil previstas pelo art. 6º da Lei n.º 10.593, de 2002, com a redação dada pela Lei n.º 11.457, de 2007, e pelo art. 2º do Decreto n.º 6.641, de 2008, NÃO HOMOLOGO a Declaração de Compensação.

10. Em função da não homologação das compensações motivada pela inserção de informações falsas nas Declarações de Compensação, será lançada a multa isolada de 150% conforme prevêm o caput e o §§ 2º do art. 18 da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, ambos com a redação dada pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007.[...]

11. As declarações de compensação fraudulentas, que objetivavam eximir a interessada do pagamento de tributo, representam fraude conforme prevê o art. 72 da Lei n.º 4.502, de 1964.

Fl. 22 da Resolução n.º 1003-000.360 - 1ª Seju/3ª Turma Extraordinária
Processo n.º 12217.720144/2019-48

Consequentemente, é necessário invocar o art. 135 do Código Tributário Nacional e atribuir responsabilidade pessoal aos sócios-administradores à época das compensações, qualificados a seguir:

Franciarle Ventura Alexandre, inscrita no CPF sob o n.º 029.348.804-51

Endereço: R Itaua, 175 – Jd Continente, Várzea Paulista, SP. CEP 13225-096

Motivação: Sócio-administrador da empresa TECNI SERV REFRIGERAÇÃO E ELÉTRICA EIRELI, à época das compensações

Enquadramento legal: Art. 135, III do Código Tributário Nacional

Montante do crédito tributário imputado ao responsável: 100%

12. As compensações com créditos falsos possivelmente constituem, também, crime contra a ordem tributária nos termos do art. 2º, I da Lei n.º 8.137, de 1990. Em decorrência, será elaborada Representação Fiscal para Fins Penais a ser encaminhada ao Ministério Público Federal.

Ficam os sujeitos passivos intimados a efetuarem o pagamento dos débitos indevidamente compensados, com os acréscimos legais previstos pela legislação. Não efetuado o pagamento no prazo de trinta dias contados da data da ciência, os débitos serão encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União.

É facultada a apresentação de manifestação de inconformidade, nos termos do § 9º do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei n.º 10.833, de 2003.

No processo principal n.º 12217.720140/2019-60 é analisado o Pedido de Ressarcimento ou Restituição/Declaração de Compensação (Per/DComp) n.º 37050.57021.080319.1.7.02-3100 apresentado em 08.03.2019 com utilização do crédito relativo ao saldo negativo de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) no valor de R\$500.000,00 do 1º trimestre do ano-calendário de 2018. Estes autos encontram-se arquivados desde 05.03.2020, e-fls. 201-202.

Princípio da Legalidade

Tem-se que nos estritos termos legais este procedimento está de acordo com o princípio da legalidade ao qual o agente público está vinculado em razão da obrigatoriedade da aplicação da lei de ofício (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei n.º 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de julho de 2015).

Dispositivo

Tendo em vista o início de prova produzido pela Recorrente e com observância do disposto no art. 18 do Decreto n.º 70.235, de 1972, voto em converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à Unidade de Origem para que esta proceda a juntada da cópia integral do processo principal n.º 12217.720140/2019-60 e se houver, a certidão de objeto e pé da ação judicial em que a Recorrente seja parte e que tenha o mesmo objeto .tratado nos presentes autos.

A autoridade designada para cumprir a diligência solicitada deverá elaborar o Relatório Fiscal circunstanciado e conclusivo sobre os fatos averiguados no processo principal n.º 12217.720140/2019-60.

A Recorrente e o responsável solidária Franciarle Ventura Alexandre devem ser cientificados dos procedimentos referentes às diligências efetuadas e do Relatório Fiscal para

Fl. 23 da Resolução n.º 1003-000.360 - 1ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo n.º 12217.720144/2019-48

que, desejando, se manifestem a respeito dessas questões com o objetivo de lhe assegurar o contraditório e a ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes (inciso LV do art. 5º da Constituição Federal e art. 35 do Decreto n.º 7.574, de 29 de setembro de 2011).

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva