



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**



<b>PROCESSO</b>	<b>19515.720567/2012-76</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2102-003.549 – 2 <sup>a</sup> SEÇÃO/1 <sup>a</sup> CÂMARA/2 <sup>a</sup> TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	4 de dezembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	EMPRESA AUTO VIAÇÃO TABOÃO LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/02/2009 a 30/06/2009

VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DO NÃO CONFISCO, RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE. COMPETÊNCIA. PODER JUDICIÁRIO. SÚMULA CARF Nº 02.

O CARF não é competente para afastar aplicação de multa com base em argumento de suposta violação aos princípios constitucionais da razoabilidade, da proporcionalidade e do não-confisco. apreciar a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2), motivo pelo qual não pode afastar a aplicação da multa de ofício, que possui previsão legal (art. 44, I, Lei nº 9.430/96).

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada, prevista no artigo 89,§10, da Lei nº 8.212, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo contribuinte ensejou em ato doloso de falsidade.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

*Assinado Digitalmente*

**Carlos Eduardo Fagundes de Paula – Relator**

*Assinado Digitalmente*

Cleberson Alex Friess – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jose Marcio Bittes, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Yendis Rodrigues Costa, Andre Barros de Moura (substituto[a] integral), Cleberson Alex Friess(Presidente)

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão nº 16-80.811-12ª Turma da DRJ/SPO, a qual deu parcial provimento à impugnação ofertada, deferindo o pedido para exclusão dos valores lançados na competência 06/2009, no que concerne à multa aplicada, vez que não albergados pela autorização para reexame de período já fiscalizado, emitido pela DEFIS.

O processo administrativo teve origem em ação fiscal conduzida contra a empresa Auto Viação Taboão Ltda. - ME, decorrente do auto de infração nº 51.006.302-0, processo administrativo fiscal nº 19515.720567/2012-7, que ensejou a constituição do crédito tributário no importe de R\$ 1.668.164,26, referente ao período de Fevereiro/2009 a Junho/2009.

A recorrente apresentou impugnação contra o auto de infração lavrado pela Delegacia Especial de Fiscalização da Receita Federal (DEFIS), no qual foram glosadas compensações de contribuições previdenciárias registradas pelo contribuinte. A autuação baseia-se em supostas compensações indevidas, com a aplicação de multa agravada de 150%, sob alegação de fraude.

Ao apresentar sua inconformidade, a recorrente, preliminarmente, arguiu a usurpação de competência, aduzindo que a DEFIS, unidade responsável pela fiscalização, excedeu sua competência ao realizar o lançamento. Argumentou que a atribuição para decidir sobre compensações, homologadas ou não, pertence à Delegacia Especial de Administração Tributária (DERAT), conforme dispõe o artigo 222 do Regimento Interno da Receita Federal do Brasil (Portaria MF 587/2010).

No mérito, dispôs que as compensações foram regularmente declaradas via GFIP, mas não homologadas pela Receita Federal. Nessa linha, dispôs que a ausência de homologação não caracterizaria automaticamente fraude ou dolo. Aduziu dispendo não haver evidências concretas de fraude ou má-fé que justifiquem a aplicação de penalidade agravada, conforme prevê o inciso I do artigo 89,§10, da Lei nº 8.212 cumulado com 44, I, da Lei 9.430/1996.

Mais além, em impugnação, a contribuinte arguiu que a autuação desconsidera que compensações não homologadas deveriam ser tratadas em manifestação de inconformidade, e não como infração sujeita a multa isolada.

A contribuinte também afirmou não ter sido devidamente informada sobre o não reconhecimento das compensações antes da emissão do auto de infração. Além disso, dispôs que a ausência de diálogo administrativo teria comprometido o exercício pleno do direito de defesa.

No que concerne ao aspecto econômico e operacional, a empresa destacou sua atuação como concessionária de transporte público, operando exclusivamente sob contrato com a Prefeitura de São Paulo. Alegou que os valores glosados foram devidamente utilizados em compensações relacionadas às contribuições previdenciárias e ao SAT, apuradas em folha de pagamento.

Rechaçou a imputação da multa agravada de 150%, dismando padecer de comprovação de dolo, fraude ou simulação.

Argumentou que houve violação aos princípios da ampla defesa e do contraditório, conforme previstos no artigo 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal.

Atenta aos fundamentos da impugnação, a DRJ procedeu ao julgamento dando parcial provimento à impugnação, deferindo o pedido para exclusão dos valores lançados na competência 06/2009, no que concerne à multa aplicada, vez que não albergados pela autorização para reexame de período já fiscalizado, emitido pela DEFIS. O acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2009 a 30/06/2009

Ementa: COMPENSAÇÃO INDEVIDA. FALSIDADE NA DECLARAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. MULTA ISOLADA.

Na hipótese de compensação indevida, e uma vez presente a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, impõe-se a aplicação da multa isolada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), calculada com base no valor total do débito indevidamente compensado.

REEXAME. AUTORIZAÇÃO.

O reexame de período já fiscalizado requer ordem escrita da autoridade competente, devendo ser excluídos do lançamento fiscal valores lançados em competência não incluída no referido documento.

RELATÓRIO DE VÍNCULOS. FINALIDADE.

O Relatório de Vínculos tem por finalidade tão somente listar as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo que, eventualmente, poderão ser responsabilizadas na esfera judicial, na hipótese de futura inscrição do débito em dívida ativa.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A decisão colegiada de piso rechaçou a arguição de incompetência da DEFIS, feita pela empresa, com base no artigo 222 do Regimento Interno da Receita Federal (Portaria MF

587/2010). Nesse sentido, dispôs que a DEFIS tem competência para realizar o lançamento de ofício em casos de infrações tributárias, conforme disposto no artigo 223 do mesmo regimento.

A DRJ destacou que o artigo 223 confere à DEFIS a competência específica para processar lançamentos de ofício e aplicar penalidades tributárias. Assim, o lançamento realizado pela DEFIS encontra respaldo legal.

O procedimento fiscal foi, portanto, considerado válido, tendo sido conduzido nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN), que trata da constituição do crédito tributário.

Por conseguinte, a DRJ concluiu que não houve usurpação de competência, invalidando o argumento da empresa de que o lançamento deveria ter sido conduzido exclusivamente pela DERAT.

Quanto à imputação de multa isolada qualificada, o acórdão sustentou a correta aplicação da penalidade de 150%, conforme previsto no artigo 89, §10, da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei 11.941/09. A DRJ argumentou que a entrega de GFIPs contendo informações falsas caracteriza infração grave, suficiente para justificar a penalidade agravada.

Dessarte, a autoridade fiscal julgadora alertou que a multa isolada decorre da identificação de compensações indevidas declaradas pelo contribuinte em GFIPs. A DRJ afirmou que a legislação aplicável não exige homologação prévia da compensação para a aplicação da penalidade.

Foi enfatizado que a entrega de informações falsas em declarações fiscais é suficiente para configurar a intenção dolosa, mesmo sem provas adicionais de fraude.

Com isso, a DRJ manteve a penalidade por entender que os elementos apresentados no processo fiscal comprovam a prática de ato ilícito por parte da empresa, não havendo vício no lançamento.

Sobre o tema, a empresa alegou que os lançamentos complementares resultaram em cobrança duplicada, configurando "bis in idem". A DRJ rejeitou esse argumento, explicando que os lançamentos posteriores referem-se a ajustes de valores apurados em fiscalizações anteriores.

A autoridade julgadora de primeiro grau destacou que os lançamentos adicionais são legítimos quando decorrem de correções ou complementos necessários para regularizar valores originalmente glosados. Segundo a fundamentação do acórdão guerreado, não houve duplicidade, mas uma continuidade do processo de apuração tributária, conforme os elementos apresentados no auto de infração.

Nesse sentido, a DRJ reforçou que a apuração complementar é prática regular e não contraria os princípios constitucionais, como o da vedação ao confisco ou da tributação justa.

Em relação aos créditos provenientes da retenção de 11% sobre a prestação de serviços, a empresa sustentou que os mesmos deveriam ser considerados na compensação. A DRJ, no entanto, afirmou que a existência desses créditos deve ser comprovada documentalmente, o que não foi feito de maneira satisfatória.

Ao analisar o tema, a decisão recorrida fundamentou que o artigo 31 da Lei 8.212/91 prevê a retenção de 11% pela contratante, que deve repassar os valores à Receita Federal. O contratante (no caso, São Paulo Transportes S/A) teria a obrigação de reter e recolher o valor.

A DRJ considerou, então, que a mera alegação de créditos de retenção não substitui a necessidade de comprovação documental do valor devido e sua aplicação nas compensações.

Além disso, a empresa não apresentou elementos suficientes para demonstrar que a compensação declarada em GFIP corresponde a créditos efetivamente retidos e válidos.

Com isso, manteve-se o lançamento, entendendo que o contribuinte não cumpriu com o ônus probatório necessário para validar os créditos utilizados. Forte nos fundamentos probatórios, advertiu que a entrega de GFIPs contendo informações falsas foi o ápice no julgamento. A DRJ dispôs que as declarações foram feitas pelo próprio contribuinte, sem validação automática, o que exigiu a atuação fiscal. A decisão defende que o sistema de compensação por GFIP depende de homologação posterior para validação dos valores declarados, razão pela qual a compensação declarada em GFIP, contendo informações falsas, configura infração direta à legislação tributária.

A manutenção da penalidade reforça o entendimento fiscal de que a responsabilidade pela veracidade das declarações recai integralmente sobre o contribuinte.

Com efeito, a decisão de piso manteve parte do crédito tributário, ajustando valores conforme as competências fiscais, sendo que o valor mantido foi de R\$ 1.084.667,45, excluindo os importes referentes a competências não abrangidas pelo procedimento fiscal, no caso, 06/2009.

Irresignada, a empresa interpôs recurso voluntário, arguindo o que se segue:

Preliminarmente, dispôs sobre a inconstitucionalidade do artigo 44 “caput” e §1º, da Lei 9.430/96; seguiu, no mérito, arguindo sobre a inaplicabilidade da multa isolada ao caso concreto e, ainda, teceu considerações sobre a ofensa à razoabilidade na duração do processo administrativo fiscal, sobretudo com ênfase na incidência dos juros moratórios.

A recorrente reiterou as considerações sobre a inconstitucionalidade da multa isolada de 150% (caráter confiscatório), a falta de comprovação das alegações fiscais pela autoridade autuante, o direito à compensação de créditos retidos, conforme artigo 31 da Lei 8.212/91.

Em apertada síntese, é o relatório.

**VOTO**

Conselheiro Carlos Eduardo Fagundes de Paula, relator.

**I - Da Admissibilidade e da Tempestividade**

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual, dele conheço.

- Considerações Iniciais

Ao que se denota, as razões recursais em apreço cingem-se a arguir a inconstitucionalidade de dispositivos de lei federal aplicável, bem como repudiam a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada.

Nesse ponto, argui que a incidência dos juros está vinculada à longa duração do processo administrativo fiscal e, por isso, tais encargos não merecem prosperar. Do mesmo modo, busca desqualificar a penalidade, alegando não ter agido de maneira dolosa, simulada ou fraudulenta.

Assim, passa-se a expor:

**I – Da arguição de inconstitucionalidade de lei federal**

No que concerne ao mérito, a recorrente faz alusão à inconstitucionalidade da multa de 150% aplicada, prevista no artigo 44, da Lei nº 9.430/96 e, nesse ponto, reservo-me, de forma pragmática, a aplicar o teor da Súmula CARF nº 02.

De fato, este Egrégio Conselho não pode adentrar no controle de constitucionalidade das leis, somente outorgada esta competência ao Poder Judiciário, devendo o CARF se ater a observar o princípio da presunção da constitucionalidade das normas legais, exercendo, dentro da devolutividade que lhe competir frente a decisão de primeira instância com a dialética do recurso interposto, controle de legalidade do lançamento para observar se o ato se conformou ao disposto na legislação que estava em vigência por ocasião da ocorrência dos fatos, não devendo abordar temáticas de constitucionalidade.

Ora, o assunto já resta sumulado administrativamente, a teor da Súmula CARF nº 2, sendo pacificado o entendimento de que:

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

Ademais a matéria já se encontra superada no âmbito do STF, nos termos do Tema 863, de repercussão geral.

Assim, sobre a constitucionalidade da norma prevista nos dispositivos legais citados, deixo de conhecer a pretensão recursal.

#### **- Do caráter Confiscatório da multa**

A empresa, ao contestar o agravamento, alegou que a multa de 150% teria caráter confiscatório e desproporcional, violando os princípios constitucionais da razoabilidade e do não confisco. Também sustentou que os créditos compensados eram legítimos, originados de retenções válidas. No entanto, a DRJ rejeitou esses argumentos. Quanto ao suposto caráter confiscatório, a DRJ enfatizou que a penalidade segue os limites legais, sendo proporcional à gravidade da infração identificada.

Assim, descabe tal arguição e, além disso, descabe à Administração adentrar no mérito da constitucionalidade de determinada norma em plena vigência.

Ademais, a norma constitucional que a recorrente aponta como afrontada não se refere a penalidades quando diz respeito ao confisco, mas sim a tributo, e não precisamos nos alongar para concluir que a multa de ofício aplicada não tem natureza de tributo.

Inobstante, sobre tal tema, é imperioso destacar o que preconiza o Tema 863, do STF, de repercussão geral, a saber:

Tema nº 863:

“Até que seja editada lei complementar federal sobre a matéria, a multa tributária qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio limita-se a 100% (cem por cento) do débito tributário, podendo ser de até 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário, caso se verifique a reincidência definida no art. 44, § 1º-A, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23, observando-se, ainda, o disposto no § 1º-C do citado artigo”.

Dessarte, rejeito a arguição recursal.

#### **- Da qualificação da multa**

No que concerne à qualificação da multa, a penalidade foi aplicada com base no artigo 89, §10, da Lei nº 8.212/91, combinado com artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, em razão da constatação de falsidade nas declarações de compensação apresentadas em GFIP.

Nesse ponto, a recorrente alega que a fiscalização não comprovou a falsidade das declarações apresentadas em GFIP, sustentando que a compensação realizada foi legítima, baseada em créditos decorrentes de retenções previstas no artigo 31 da Lei nº 8.212/91.

Sobre o tema, destaco que a obrigação de comprovar o direito à compensação é do contribuinte, conforme estabelece o artigo 170 do CTN:

"A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública."

Além disso, a Instrução Normativa RFB nº 900/2008, vigente à época, disciplinava os procedimentos para compensação de contribuições previdenciárias e estabelecia a necessidade de comprovação documental dos créditos alegados.

No presente caso, a recorrente não apresentou documentos comprobatórios suficientes, como comprovantes de retenção, notas fiscais com destaque da retenção de 11%, comprovantes de recolhimento pela fonte pagadora, ou outros documentos que atestassem a existência dos créditos compensados.

Ademais, conforme já tratado e demonstrado nos autos nº 19515.720567/2012-76, a alegação formulada pela Recorrente de suposta "coisa julgada" envolvendo a responsabilidade da SPTRANS pela retenção de 11% sobre a fatura de serviços, não se sustenta, inexistindo qualquer lançamento subsistente neste sentido e, consequentemente, improcedente qualquer alegação de existência de suposto crédito em favor da Recorrente.

Ora, no caso em tela, se houvesse comprovação da retenção, a contribuinte poderia utilizar o crédito para compensar as contribuições em GFIP, e o valor da retenção efetivamente realizada seria cobrado unicamente da tomadora de serviços. Contudo, ante a inexistência de comprovação da retenção (caso dos autos), o crédito pode ser cobrado de qualquer uma das partes (prestador ou tomador), conforme dispõe o Parecer Público PGFN/CAT nº 466/2014.

Advirto ser inadmissível a situação verificada nos autos, onde a contribuinte (prestadora de serviços) **tinha conhecimento de que não ocorreu a retenção de valores, e sabia das decisões que consideraram improcedentes os lançamentos lavrados em face da SPTRANS por não haver a obrigação desta reter os 11% do valor da fatura, e, mesmo assim, informou a existência de créditos em GFIP, tendo como argumento apenas os lançamentos efetuados em desfavor da SPTRANS (tomadora dos serviços), os quais – repita-se – a contribuinte já tinha conhecimento de que foram julgados improcedentes, pois não havia a obrigação de reter por não estarem presentes os requisitos do art. 31 da Lei nº 8.212/91. (negritei)**

Ou seja, o pedido de crédito da contribuinte foi baseado unicamente no fato de que, em razão do lançamento da retenção na tomadora de serviços SPTRANS, tendo sido a Recorrente incluída como responsável solidária dos débitos, esse fato seria condição suficiente para que ela tenha direito de utilizar em suas compensações os supostos créditos relativos à retenção, sendo a responsabilidade do recolhimento única e exclusiva do tomador.

Contudo, por todo o acima exposto, não merece prosperar essa conclusão da contribuinte, pois além de toda a explanação acerca da inexistência de retenção de valores, a premissa adotada pela Recorrente caiu por terra quando todos os lançamentos lavrados em face da SPTRANS foram julgados improcedentes. Nesse sentido, reproduzo a ementa do acórdão proferido no âmbito do TRF3, senão vejamos:

(consulta realizada no site do TRF3  
<http://web.trf3.jus.br/consultas/Internet/ConsultaProcessual>):

DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. RECONHECIMENTO. ART. 31 DA LEI 8.212/91. RETENÇÃO DE 11% SOBRE A FATURA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE PASSAGEIROS. LEI 9.711/98. REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. NÃO COMPROVAÇÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA INEXISTENTE. APELAÇÃO DA FAZENDA NACIONAL DESPROVIDA. RECURSO ADESIVO DO PARTICULAR PROVIDO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. MAJORAÇÃO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS. (...) IX - Portanto, entendo que a Lei 9.711/98, que instituiu o novo regime de arrecadação cristalizado no artigo 31 da Lei nº 8.212/91, não se aplica à apelada, haja vista que a atividade contratada por meio da avença em questão não corresponde àquela prevista no referido dispositivo legal. Atente-se que, segundo estabelece o § 3º desse artigo, a cessão de mão-de-obra deve estar colocada à disposição do contratante, hipótese que não se coaduna com a apresentada nos autos.

(...)

XVI - Com efeito, inexiste a alegada cessão de mão-de-obra, considerando que a contratada presta os serviços de transporte de pessoas por sua própria conta e risco.

(...)

Aqui, destaco que a Recorrente não foi a única empresa do Consórcio Via Sul a ser autuada em razão das compensações indevidas. Este egrégio CARF, ao apreciar as mesmas compensações efetuadas por outra empresa participante do consórcio firmado com a SPTRANS para prestação dos serviços de transporte municipal, a VIP ITAM (inclusive, empresa participante do mesmo grupo econômico da Recorrente, entendeu pela impossibilidade de realização das compensações, conforme acórdãos nº 2401-004.675 e 2401-004.676, ambos julgados em 15/03/2017, cujas ementas possuem o seguinte trecho em comum:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

(...)

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. GLOSA.

Correta a glosa dos valores indevidamente compensados em GFIP, acrescida de juros e multa de mora, quando o sujeito passivo não comprova a existência do direito creditório. (...) COMPENSAÇÃO. RETENÇÃO 11%.

## CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A TERCEIROS.

A compensação de valores de retenção de 11% do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços executados mediante cessão de mão de obra poderá ser efetuada em GFIP somente com débitos de contribuições previdenciárias, não podendo absorver contribuições destinadas a outras entidades ou fundos, que deverão ser recolhidas integralmente pelo sujeito passivo. (...)

Ou seja, o CARF já decidiu, em situações análogas e envolvendo empresas do mesmo consórcio apontado pela Recorrente, que inexiste o direito creditório alegado pelo sujeito passivo em face de supostas retenções efetuadas pela tomadora de serviços, a SPTRANS.

Então, coaduno com o entendimento exarado no acórdão recorrido de que a glosa das compensações foi devidamente fundamentada, uma vez que a contribuinte não comprovou os requisitos de liquidez e certeza dos créditos. Da mesma forma, entendo que houve conduta dolosa da Recorrente que tinha conhecimento de que não ocorreu a retenção de valores pela tomadora de serviços, bem como das decisões que consideraram improcedentes os lançamentos lavrados em face da SPTRANS por não haver a obrigação desta reter os 11% do valor da fatura, e, mesmo assim, informou a existência de créditos em GFIP, tendo como argumento apenas os lançamentos efetuados em desfavor da SPTRANS (tomadora dos serviços), os quais – repita-se – a contribuinte já tinha conhecimento de que foram julgados improcedentes, pois não havia a obrigação de reter por não estarem presentes os requisitos do art. 31 da Lei nº 8.212/91.

Com efeito, a decisão de piso merece ser mantida em toda a sua extensão.

Logo, a aplicação da penalidade aplicada encontra amparo no §10 do artigo 89 da Lei nº 8.212/91, que estabelece que a entrega de declaração contendo informações falsas sujeita o contribuinte à multa isolada correspondente a 150% do débito indevidamente informado. A DRJ concluiu corretamente que as declarações falsas constantes das GFIPs apresentadas pela empresa configuraram infração grave, suficiente para justificar a penalidade agravada.

A falsidade não se restringiu a um erro formal, mas foi interpretada como uma tentativa de reduzir indevidamente o montante de tributos devidos.

Correta, portanto, é a decisão recorrida.

Outro ponto relevante na aplicação da penalidade é a complementação da multa.

A DRJ verificou que, em fiscalizações anteriores, compensações indevidas já haviam sido parcialmente penalizadas. Contudo, constatou-se que os valores apurados eram inferiores ao total devido, exigindo complementação no presente procedimento. Esse ajuste foi realizado em conformidade com o artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional (CTN), que permite a revisão de lançamentos para complementar valores a menor. Assim, a complementação foi interpretada como uma ação corretiva e necessária, legitimando a atualização do débito.

Chamo a atenção para a ausência de comprovação dos créditos utilizados nas compensações, eis que foi outro elemento determinante para o agravamento da penalidade. A legislação tributária atribui ao contribuinte o ônus de comprovar a legitimidade de seus créditos, especialmente quando utilizados para compensações. No caso, a empresa não apresentou documentos como folhas de pagamento, guias de recolhimento do INSS (GPS) ou comprovantes de retenções realizadas pelo tomador de serviços. Ainda que a retenção de 11% esteja prevista no artigo 31 da Lei nº 8.212/91 como direito do prestador de serviços, esse direito depende de comprovação inequívoca, que, no caso concreto, não foi apresentada. Além disso, a recorrente tinha ciência de que a tomadora de serviços não reteve os 11% ora tratados.

A DRJ também destacou que a aplicação da multa agravada é compatível com os princípios constitucionais e com os objetivos da legislação tributária. A penalidade de 150% visa não apenas punir, mas também desestimular práticas que possam comprometer a arrecadação tributária. Esse entendimento é corroborado por precedentes administrativos do CARF, que já validaram a aplicação de multas qualificadas em casos de falsidade declaratória, especialmente quando o contribuinte não apresenta provas suficientes para afastar a presunção de irregularidade.

Ao que noto, os fundamentos que embasaram o agravamento da multa de ofício pela DRJ são sólidos e bem delineados.

Refuto, então, a tese de ausência de dolo ao demonstrar que a empresa adotou práticas claras de tentativa de elisão fiscal.

Nesse sentido, a tentativa de disfarçar remuneração como participação nos lucros é uma ação de falsidade e fraudulenta que legitima a aplicação da multa qualificada. Portanto, agiu corretamente a autoridade julgadora ao manter a qualificação da multa.

Além do mais, durante o procedimento fiscal, o Recorrente não forneceu os documentos necessários para justificar a natureza dos pagamentos realizados. A falta de transparência na documentação e a tentativa de compensar crédito inexistente são evidências de que a empresa buscava evitar a tributação correta.

Nesse toar, acompanho o entendimento exarado no acórdão de impugnação ao reconhecer que a conduta do Recorrente configura fraude, justificando a aplicação da multa qualificada.

O caráter punitivo e pedagógico da multa qualificada foi justamente reconhecido pela autoridade julgadora. A aplicação de uma penalidade elevada em casos de fraude ou dolo tem como objetivo não apenas punir a conduta irregular, mas também desestimular práticas fiscais fraudulentas por outros contribuintes. A gravidade da infração cometida pelo Recorrente, ao tentar dissimular a natureza salarial dos pagamentos para reduzir sua carga tributária, justifica a imposição da multa em seu patamar máximo. A desproporção alegada pelo Recorrente não se sustenta diante da natureza da conduta sancionada.

### **- Da incidência de juros**

Sobre a alegação de não incidência de juros sobre a multa o Recorrente argumenta que os juros não devem incidir sobre a multa aplicada, alegando que essa cobrança seria indevida e contrária aos princípios tributários. Sustenta que os juros de mora devem incidir apenas sobre o valor principal do tributo devido, e não sobre a penalidade imposta, sob pena de gerar uma cobrança excessiva e desproporcional, o que configuraria enriquecimento ilícito do Fisco.

Porém, a incidência de juros sobre a multa é legal e prevista pela legislação. O acórdão de impugnação corretamente refutou essa alegação, ressaltando que a incidência de juros de mora sobre a multa tem previsão legal, conforme o artigo 61 da Lei nº 9.430/1996.

Os juros de mora decorrem da mora no pagamento do tributo e suas penalidades, sendo aplicáveis tanto sobre o valor do principal quanto sobre as multas, a partir do momento em que o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações fiscais. Esse entendimento está consolidado pela jurisprudência dos tribunais superiores e pela legislação tributária, afastando qualquer ilegalidade na cobrança. Do mesmo modo, preconiza a Súmula CARF Nº 108.

Assim, a alegação do Recorrente carece de fundamento jurídico, e a incidência de juros sobre a multa deve ser mantida, em conformidade com a lei.

No caso, os juros incidentes sobre a multa qualificada não podem ser afastados, pois sua aplicação decorre diretamente da legislação tributária, independentemente da duração do processo administrativo fiscal.

Rejeito, pois a razão recursal.

### **- Da razoável duração do processo**

Sobre a arguição de que deve ser observada a duração razoável do processo, muito já se discutiu sobre o direito dos contribuintes a um processo célere, principalmente quando se discutia o art. 26 artigo 24 da Lei nº 11.457/2007, in verbis:

Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

Concluiu-se que o dispositivo acima trata-se de norma processual e programática, não havendo cominação de qualquer sanção em decorrência de seu descumprimento por parte da Administração Tributária, muito menos o reconhecimento tácito do suposto direito pleiteado.

O objetivo do legislador foi dar efetividade ao inciso LXXVIII do art. 5º da Constituição Federal, in verbis:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

LXXVII - a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação).

Ao se debruçar sobre o tema, o Superior Tribunal de Justiça, no REsp 1138206/RS, de titularidade do Ministro Luiz Fux, reconheceu a importância de observância do prazo de 360 dias para análise dos processos, mas, o efeito de tal decisão é apenas a determinação de que a Administração promova a análise dos casos pendentes.

Advirto que o princípio da duração razoável do processo não se aplica ao procedimento de fiscalização, especialmente quando o contribuinte deu causa às eventuais prorrogações que retardaram a conclusão do procedimento ou não contribui de forma efetiva para a conclusão fiscal. Apesar do tempo transcorrido desde a atuação até a decisão definitiva do processo contencioso, não cabe a aplicação do princípio da duração razoável do processo administrativo tributário.

Esclareço que o processo administrativo fiscal, regido pelo Decreto nº 70.235/1972, possui características próprias que diferem do processo judicial. Entre essas características, destaca-se a inexistência de prazo fatal para a conclusão do julgamento administrativo ou para a constituição definitiva do crédito tributário após a impugnação do auto de infração.

Além disso, o lançamento tributário constitui uma atividade vinculada, que não se subordina a um prazo de decadência específico durante a tramitação do processo administrativo. O prazo decadencial, estabelecido no artigo 173 do Código Tributário Nacional (CTN), aplica-se apenas à constituição do crédito tributário e não abrange a duração do processo administrativo, uma vez iniciado o julgamento.

No âmbito do CARF, é pacífico o entendimento de que o princípio da duração razoável do processo não gera efeitos automáticos sobre a validade do lançamento tributário.

No presente caso, a parte recorrente alegou que a demora no julgamento administrativo teria violado o princípio da duração razoável do processo, requerendo o afastamento dos juros incidentes sobre a pena aplicada. No entanto, não há no ordenamento jurídico dispositivo que determine a nulidade do lançamento tributário ou a extinção do crédito com base no prazo de tramitação do processo administrativo fiscal.

A demora no julgamento administrativo não constitui fundamento jurídico para isenção ou exclusão dos juros moratórios, dada sua natureza compensatória e acessória.

Dessarte, sem razão o recorrente.

#### **- Conclusão**

Face ao exposto, conheço do recurso voluntário para, no mérito, NERGAR PROVIMENTO

*Assinado Digitalmente*

**Carlos Eduardo Fagundes de Paula**