

Direitos Fundamentais dos Contribuintes

HOMENAGEM AO JURISTA GILMAR FERREIRA MENDES

2021

Coordenador

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho

DIREITOS FUNDAMENTAIS DOS CONTRIBUINTE
HOMENAGEM AO JURISTA GILMAR FERREIRA MENDES
© Almedina, 2021

COORDENADOR: Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho

DIRETOR ALMEDINA BRASIL: Rodrigo Mentz

EDITORA JURÍDICA: Manuella Santos de Castro

EDITOR DE DESENVOLVIMENTO: Aurélio Cesar Nogueira

ASSISTENTES EDITORIAIS: Isabela Leite e Larissa Nogueira

DIAGRAMAÇÃO: Almedina

DESIGN DE CAPA: FBA

ISBN: 9786556271736

Fevereiro, 2021

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Direitos Fundamentais dos Contribuintes: Homenagem ao Jurista
Gilmar Ferreira Mendes / coordenador Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho.
São Paulo: Almedina, 2021.

Vários autores

Bibliografia.

ISBN 9786556271736

Índice:

1. Contribuintes (Direito Tributário) – Brasil 2. Direito Tributário – Brasil
3. Direitos Fundamentais – Brasil 4. Mendes, Gilmar Ferreira, 1955
- I. Saraiva Filho, Oswaldo Othon de Pontes.

20-50450

CDU-34:336.2.024(81)

Índices para catálogo sistemático:

1. Brasil: Contribuintes: Direitos Fundamentais: Direito Tributário 34:336.2.024(81)

Cibele Maria Dias – Bibliotecária – CRB-8/9427

Este livro segue as regras do novo Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa (1990).

Todos os direitos reservados. Nenhuma parte deste livro, protegido por copyright, pode ser reproduzida, armazenada ou transmitida de alguma forma ou por algum meio, seja eletrônico ou mecânico, inclusive fotocópia, gravação ou qualquer sistema de armazenagem de informações, sem a permissão expressa e por escrito da editora.

EDITORA: Almedina Brasil

Rua José Maria Lisboa, 860, Conj. 131 e 132, Jardim Paulista | 01423-001 São Paulo | Brasil

editora@almedina.com.br

www.almedina.com.br

20. O Dever de Colaboração do Contribuinte e os Direitos de Petição e à Autocomposição

PAULO ROBERTO COIMBRA SILVA

1. O Sistema Tributário Colaborativo e a Autocompensão

Com grande satisfação foi recebido o honroso convite para participar dessa obra em homenagem ao Jurista Exmo. Sr. Min. Gilmar Mendes, tendo, a um só tempo, por eixo temático e intento a consolidação das garantias e direitos fundamentais dos contribuintes, tema de extremos auspício e relevância para os tempos hodiernos.

Nessa oportunidade, traz-se a lume o instituto da autocompensão, alinhado à proposta colaborativa albergada pelo Sistema Tributário Brasileiro, que aponta no sentido de maior consensualismo e transparência na relação entre Fisco e contribuintes. Inobstante, na contramão das ações cooperativas, vem à tona o descortinamento de um insólito movimento, aparentemente orquestrado, de algumas autoridades fiscais federais que, intemoratas, parecem pretender inibir o exercício do direito potestativo de autocompensão inerente ao lançamento por homologação e que, nesse particular, se imiscui, de forma indissociável, ao direito de petição.

De forma direta, resistindo à tentação de se adentrar em inúmeras disceptações, tão comuns na academia, há de se denunciar e arrostar o (mau) hábito da pródiga imposição de multas qualificadas, que lamentavelmente tem se espreado de forma rápida em meio a fiscalizações da Receita Federal do Brasil (RFB)¹. Por certo, a banalização da aplicação de multas escorchantes

¹ Tamanha tem sido a sanha arrecadatória mediante imposição indevida de multas agravadas, tendentes a culminar com o endereçamento de representações criminais em face dos sujeitos passivos, que, em resposta, a Lei de Abuso de Autoridade busca refrear essa nefasta inciativa. A propósito, vide o art. 27 da Lei nº 13.869/19.

não passa despercebida aos observadores mais atentos, tampouco aos contribuintes que, atônitos, recebem com surpresa autos de infração inflados com multas de 150% pelo simples fato de terem se aproveitado de créditos não judicializados.

Ora, no que pertine às contribuições previdenciárias, em particular, a única previsão legal para imposição de multa de 150%, nos termos do art. 89, § 10, da Lei nº 8.212/1991, exige a consideração da compensação de contribuições como indevida, e deve ser pautada em declarações comprovadamente falsas.² Ainda que exista previsão legal, trata-se de cobrança desproporcional que impõe pena excessiva ao contribuinte e, por esse motivo, sua aplicação deveria ser precedida de rigoroso e restritivo escrúpulo na identificação da presença de seus pressupostos fáticos.

Há outras multas punitivas empecendo a utilização da autocompensação pelo contribuinte, *v. g.*, nos casos de multas pela não homologação de compensações de tributos administrados pela Secretaria da RFB (art. 74, § 17, da Lei 9.430/96) e de contribuições apuradas pelo eSocial (art. 26-A, da Lei 11.457/2007), em que se aplica multa de 50% do débito objeto da declaração. Por outro lado, ressalvadas as hipóteses de comprovada má-fé do sujeito passivo (que, frise-se, jamais pode ser presumida), com fundamento nos princípios da proporcionalidade, da boa-fé objetiva, na garantia do inafastável direito de petição (que jamais pode ser equiparado a um ato ilícito pressuposto à aplicação de sanções punitivas) e na proibição do *bis in idem*, somente poderia ser exigido, se tanto, o valor referente à multa dita moratória (20%), sob pena de se impor cobrança desarrazoada e confiscatória, capaz de obstar o acesso do contribuinte ao instituto da compensação. Neste caso, é indeclinável o afastamento da referida penalidade pelos Tribunais Superiores.

Em face aos desvios e à desproporcionalidade na aplicação de multas punitivas, os contribuintes são levados a uma corrida aos tribunais:

A questão, por certo, merece maiores aprofundamentos e outras considerações, na medida em que, em verdade, é discutível a possibilidade de aplicação de qualquer multa nesses casos. As multas punitivas que forem aplicadas, porém, de duvidosa juridicidade, encontram o apoio das orientações usuais do Fisco, razão

² SILVA, Paulo Roberto Coimbra *et al.* *Autocompensão de tributos federais*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2019. p. 97, v. 6, Coleção Paulo Coimbra.

pela qual vale a pena deixar registrado o alerta. Entretanto, as possibilidades de seu afastamento no Judiciário são consideráveis.

No que diz respeito à aplicação das multas de 50% ou de 75%, a RFB fica com os valores em debate, da data do pagamento do tributo autolancado até o dia em que se efetua a autocompensão que, posteriormente, pode ser contestada (não-homologada) pelo Fisco. A aplicação de uma multa de 50% (ou de 75%), como se pode verificar, apresenta "**matizes de multa moratória**" e é, portanto, absolutamente desarrazoada, sobretudo porque afasta o direito de o contribuinte peticionar (**direito de petição**) e pretende, tão somente, inibir o exercício de um direito subjetivo de autocompensão (**sanção política**).³

Dessarte, o presente artigo pretende discorrer sobre o instituto da autocompensão e a garantia dos direitos fundamentais do contribuinte, como o direito de petição (art. 5º, inciso XXXIV, a, da CRFB/88) e o direito ao contraditório e à ampla defesa (art. 5º, LV, da CRFB/88). Cabe evidenciar a importância de que a presente discussão seja regida com vistas à efetivação de direitos fundamentais e dos princípios do não confisco e da proporcionalidade.

2. A Autocompensão: necessária contraface inerente ao autolancamento

Ab initio, recorde-se que o instituto da compensação, oriundo do Direito Privado, consiste em forma expedita de extinção de obrigações recíprocas mediante simples encontro de contas. A legislação brasileira, a exemplo do ocorrido em diversos outros países, adotou um modelo colaborativo, no qual o contribuinte é convocado a participar ativamente nas atividades inerentes à arrecadação tributária. Com efeito, no lançamento por homologação, aplicável à avassaladora maioria dos tributos pátrios, é imposto ao contribuinte o dever por alguns intitulado de autolancamento, que carrega, consigo, de forma inerente e indissociável, a autocompensão.

Recorde-se que, via de regra, tem o sujeito passivo a obrigação de apurar, *sponte propria* e por sua conta e risco, os valores que entende devidos a título de tributo, nos termos da lei, declará-los (obrigação acessória) e recolhê-los (obrigação principal) no prazo legal, sem qualquer iniciativa, participação ou sequer anuência prévia do Fisco, a quem incumbe fiscalizar se a conduta

³ SILVA, Paulo Roberto Coimbra *et al.* *Autocompensão de tributos federais*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2019. p. 94, v. 6, Coleção Paulo Coimbra.

do sujeito passivo foi escorreita e, caso contrário, exigir tributos não pagos ou recolhidos a menor, bem como propor a aplicação das sanções aplicáveis à espécie mediante a lavratura de auto de infração. Assim, nesse modelo cooperativo, cabe ao contribuinte (ou responsável) apurar e declarar o que entende devido, e à fiscalização conferir e exigir obrigações eventualmente descumpridas, com os correlatos consectários legais.

Nesse contexto, repita-se, a autocompensação é sistemática que subjaz inerente ao autolancamento, mediante a qual o sujeito passivo, ao invés de realizar o pagamento antecipado do tributo, registra em sua escrita fiscal o crédito oponível ao Fisco, recolhendo apenas eventual saldo devedor e se sujeitando, de forma inexorável, às conferências a cargo da fiscalização durante o prazo decadencial de 5 (cinco) anos.

Uma correta análise do tema não prescinde de uma compreensão clara das diferentes modalidades de compensação previstas na legislação, que podem e devem ser sistematizadas em três: (i) aquela **requerida pelo contribuinte ao Fisco**, a ser por este apreciada (deferida ou não) mediante provocação específica, em despacho ou decisão individual, apta (caso favorável) a extinguir definitiva e incondicionalmente o crédito tributário (nos termos do art. 156, II do CTN); (ii) aquela **realizada de ofício pelo Fisco**, unilateralmente, de acordo com os critérios estabelecidos no art. 163 do CTN, também com os efeitos de extinção incondicional do crédito tributário; e (iii) aquela **realizada pelo próprio contribuinte (autocompensação)**, dentro da sistemática do lançamento por homologação (**autolancamento**), que tem por efeito a extinção do crédito tributário condicionada à sua ulterior homologação, expressa ou tácita (nos termos do inc. VII, do art. 156, do CTN). O reconhecimento do direito subjetivo à autocompensação, como algo inerente ao autolancamento, já é antigo, remansoso e pacífico em consolidada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao reconhecer que:

tributos, cujo crédito se constitui através do lançamento por homologação (...) são apurados em registros do contribuinte, devendo ser considerados líquidos e certos para efeito de compensação a se concretizar independentemente de prévia comunicação a autoridade fazendária, cabendo a essa a fiscalização do procedimento.⁴

⁴ EREsp 89.038/BA, Rel. Min. ADHEMAR MACIEL, 1ª Seção, julgado em 23/04/1997.

A autocompensação há de ser resgatada como importante direito subjetivo dos particulares, cada vez mais achacados diante das potestades punitivas confiadas à RFB, cujas recentes autuações fiscais buscam infirmar e inibir a aplicação do instituto mediante, *primus*, a imposição de multa qualificada e, *secundus*, a conseqüente (e igualmente indevida) ameaça de reflexos criminais. Repise-se que:

a jurisprudência da 1ª seção do STJ ficou pacificada no sentido de que a compensação no âmbito do lançamento por homologação não necessita de prévio reconhecimento da autoridade fazendária ou de decisão judicial transitada em julgado, para a configuração da certeza e liquidez dos créditos.⁵

Esse é o entendimento pacificado há décadas na jurisprudência do STJ, que tem sido acintosamente afrontado por diversas recentes autuações com propositura de multa qualificada, e seus indesejáveis desdobramentos criminais, única e exclusivamente por não haver o contribuinte judicializado o crédito que entende ser seu.

De se ver que, nesse particular, a legislação não mudou. Pode-se extrair do texto expresso da redação vigente do art. 74 da Lei 9.430/96 a possibilidade da autocompensação independentemente de prévia medida judicial. A jurisprudência, acima transcrita, em idêntico diapasão, não mudou. Então, o que mudou? Mudou a coragem de alguns auditores fiscais para imputar, *venia rogata*, leviana, intemorata e, porque não dizer, caluniosa falsidade aos contribuintes que promovam autocompensação sem prévia judicialização dos seus créditos.

3. A Fictícia Exigência de Decisão Passada em Julgado

Os auditores sequazes desse movimento se amparam no entendimento (de todo equivocado!) de que os contribuintes somente poderiam promover a autocompensação de créditos já reconhecidos em decisão judicial transitada em julgado, porquanto os demais careceriam de liquidez e certeza. Em tal descaminho, diante da (enganosa) premissa de que somente podem ser autocompensados créditos reconhecidos judicialmente, ao identificarem autocompensação de créditos não precedidos de judicialização, erroneamente **presumem haver o contribuinte declarado falsamente** a existência de prévia decisão judicial favorável transitada em julgado, mesmo nas hipóteses

⁵ REsp 129.627/PR, Rel. Min. PEÇANHA MARTINS, julgado em 02/09/1999.

em que **sequer havia campo para apor qualquer declaração nesse sentido** (v. g., na declaração via SEFIP, antes do eSocial), ou mesmo quando, havendo campo para tanto (pós eSocial), o **contribuinte expressamente informa não haver decisão judicial favorável**.

Ora, de balde sua conveniência aos interesses arrecadatários, porquanto (i) tende fortemente a inibir a autocompensação e, assim, “defender” os influxos de receitas ao erário, (ii) agiganta os valores das autuações, (iii) torna mais cômodo o múnus fiscalizatório, na medida em que aprioristicamente se glosam os créditos sem análise de seu mérito e procedência, e (iv) pende a coibir os sujeitos passivos, receosos dos possíveis reflexos penais decorrentes da multa aumentada (em genuína sanção moral ou política), tal movimento se lastreia em premissas flagrantemente equivocadas, contrárias não apenas à letra da lei, mas também ao preclaro entendimento consolidado, há décadas (e contra isso, servidores de tamanha capacidade e especialização não podem invocar ignorância) do intérprete maior da legislação federal⁶.

Confira-se e repita-se: o artigo 74 da Lei 9.430/96 expressamente contempla a possibilidade de compensação de créditos não judicializados e judicializados (nessa última hipótese somente após o seu trânsito em julgado). Com efeito, no rol exaustivo das hipóteses em que a declaração de compensação será considerada, por questionável e duvidosa ficção jurídica, “não declarada”, (§ 12, do art. 74) não consta crédito não judicializado. Assim, o contribuinte titular de crédito perante o fisco e sujeito ao lançamento por homologação tem duas opções legalmente previstas em lei, a saber, (i) caso tenha dúvidas quanto a procedência ou reconhecimento de seu crédito, poderá (conservadoramente) provocar a tutela jurisdicional para tanto, hipótese na qual deverá aguardar o trânsito em julgado para dele se utilizar, ou, (ii) caso tenha convicção da procedência de seus créditos, poderá promover a autocompensação, no âmbito do autolancamento, por sua conta e risco, sujeitando-se à conferência por parte da fiscalização pelo prazo de 5 anos. Nessas hipóteses, como já visto, a jurisprudência do STJ, antiga e remansosa, já repudia, há décadas, o argumento da ausência de liquidez e certeza oposto à autocompensação. A bem da verdade, com ou sem decisão judicial (exceto nos casos de liquidação judicial, que sabidamente não ocorre na maioria absoluta das ações judiciais nas quais se busca o reconhecimento

⁶ Vide, a título ilustrativo, as decisões proferidas nos já citados EREsp 89.038/BA, Rel. ADHEMAR MACIEL, 1ª Seção, julgado em 23/04/1997 e REsp 129.627/PR, Rel. Min. PEÇANHA MARTINS, julgado em 02/09/1999.

do direito a créditos de natureza tributária, até mesmo porque descabida na estreita via do mandado de segurança), cabe à fiscalização conferir os valores compensados, e, para tanto, dispõe do prazo decadencial de 5 anos. Cumpre, pois, ao Fisco, desincumbir-se de seu múnus fiscalizatório. Cabe aos auditores fazerem o seu trabalho de conferência, verificando o mérito da procedência ou não das informações apresentadas e dos créditos nela apostos, e não comodamente pressupor, leviana e aprioristicamente, serem falsas sob o argumento de ausência de liquidez e certeza, por não terem sido previamente judicializados⁷.

De se ver que o inconformismo de algumas autoridades fiscais à autocompensação de créditos não judicializados parece, de maneira indistigável, engendrar sua estratégia para que se possa, ao elevado custo de abusiva banalização da aplicação de multas qualificadas e correlata imputação de prática criminosa, defender o influxo de receitas públicas e permitir à Fazenda Pública se esquivar do seu dever de restituir indébitos tributários, aproveitando-se da notória lentidão do judiciário brasileiro, para a qual é uma das principais causadoras (recorde-se, como cediço, que gigantesca parte dos processos que abarrotam as sobrecarregadas vias judiciais tem a Fazenda Pública como litigante).

Cumpre, pois, desnudar e trazer à luz do dia a estratégia arquitetada por uma ala que, se pode dizer, mais radical do Fisco, sustentada em dois momentos e em dois pilares, a saber: *primus*, busca-se infirmar e inibir o direito a autocompensação, erigindo, à margem da lei e contrariando jurisprudência antiga e pacífica do STJ, decisão judicial prévia ao reconhecimento do direito à autocompensação, sob pena de qualificação de multas e endereçamento de representação para fins penais; *secundus*, caso prevaleça tal entendimento, *ad argumentandum*, sendo sempre exigível do sujeito passivo decisão judicial (passada em julgado) como condição indesviável à autocompensação, o coroamento da protelação superlativa à devolução dos valores indevidamente pagos pelos sujeitos passivos se dá com o próximo passo já delineado na recente Solução de Consulta Cosit nº 239/2019⁸, segundo a qual “*decisões judiciais*

⁷ O cômodo indeferimento centrado no equivocado fundamento da necessidade de prévia judicialização para se poder exercer o direito de petição (pelo qual se viabiliza a autocompensação), a par de contrariar antiga e conhecida jurisprudência do STJ, contribui para uma ainda maior litigiosidade fiscal no Brasil, cuja superação não prescinde de uma administração pública dialógica, mais propensa ao diálogo e à busca do consensualismo.

⁸ Solução de Consulta COSIT nº 239, de 19/08/2019, publicada no DOU de 27/08/2019, seção 1, página 625.

que reconheçam indébito tributário não podem ser objeto de pedido administrativo de restituição, sob pena de ofensa ao art. 100 da Constituição Federal”.

4. Do Sistema Colaborativo à Litigiosidade Exacerbada

Portanto, com base na práxis de se exigir (insista-se, ao arrepio da lei) decisão judicial (transitada em julgado) como requisito para a autocompensação, estarão os contribuintes titulares de indébito tributário forçados a abarrotar as vias judiciais, já excessivamente demandadas, e confinados a submeter sua pretensão previamente ao Poder Judiciário para, mesmo após longo contencioso judicial, não lhe ser permitida sequer (caso, *ad absurdum*, prevaleça o entendimento do Fisco consolidado na já mencionada SC Cosit 239/2019) apresentação de Pedido administrativo de Restituição, devendo, ao final, submeter à via do *solve et repete* via precatório.

Imperioso recordar, num contexto tão ameaçador, que a lida em matéria tributária, que demanda administração em massa e exige dever de colaboração dos particulares, especialmente no Brasil, já é marcada por intensa, custosa e ineficiente litigiosidade entre Fisco e administrados (contribuintes e responsáveis). Em uma conjuntura de notória complexidade, demasiada burocracia, excessivos deveres instrumentais e beligerância extrema, exsurge a compensação como valioso instrumento posto à disposição das partes (de ambas as partes) para término de procedimentos de cobrança longos, dispendiosos e pouco ou nada efetivos.

Nesse sentido, de se ver que o instituto da compensação vem densificar e realizar o princípio da praticidade em matéria tributária, que determina a busca por tornar a atividade de arrecadação de tributos mais simples, ágil e menos custosa. O princípio da praticidade, velado e implícito nas entrelinhas da CRFB/88, nada mais é do que o primado da eficiência, previsto de forma genérica no art. 37, *caput*, da vigente *Lex Mater*, aplicado na seara da administração fazendária, em matéria de arrecadação de tributos.

Com efeito, do lado do Fisco, em defesa dos interesses do erário, a despeito do recrudescimento das garantias e privilégios do crédito tributário observado nas últimas décadas, a Procuradoria da Fazenda Nacional se esmera para recuperar uma dívida ativa trilhada, inflada com créditos inscritos de baixa qualidade, decorrente, em boa parte, lamente-se, da supressão do processo administrativo em grande parte dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. D’outra margem, os credores da Fazenda Pública se veem compelidos à tormentosa, desanimadora e longa (para alguns, interminável, porquanto, não raro, alcançam a morte antes da satisfação de

seus direitos reconhecidos judicialmente) via dos precatórios, que acabam por comprometer a eficácia das decisões judiciais condenatórias contra a Fazenda Pública, após longo embate processual, postergando o seu cumprimento para gestões futuras, quiçá, gerações futuras. Tamanha postergação, que beira as raias da irresponsabilidade da Administração Pública, culmina no inexorável encarecimento dos bens e serviços a serem fornecidos aos entes públicos, cujos provedores são compelidos a incluir o (alto) risco da inadimplência e seus retardos. Trata-se, pois, de um ciclo vicioso: quanto maior o custo/preço de aquisição, maior tende a ser a inadimplência; quanto maior o inadimplemento, maior o número de ações e maior o acúmulo de precatórios; quanto maior o estoque de processos e de precatórios pendentes, mais lento é o pagamento efetivo; quanto mais lento o pagamento, maiores os custos de aquisição pela Administração Pública (pela inclusão da taxa de risco pelos fornecedores menos incautos) que, vendo-se obrigada a honrar precatórios oriundos de dívidas contraídas por gestões anteriores, acaba por inadimplir às suas próprias, empurrando-as para gestões futuras e assim sucessivamente.

A compensação é uma via de escape alternativa ao ciclo vicioso acima descrito.

5. A Aviltante Tentativa de Imputar, Apriorística e Genericamente, Falsidade na Autocompensação. Recrudescimento da Beligerância pela Supressão do Diálogo. Menos Rancor e Mais Amor

Ao pressupor, insista-se, equivocada e convenientemente (*contra legem* e contra jurisprudência remansosa do STJ) que somente podem ser autocompensados créditos reconhecidos por decisão judicial (passada em julgado), auditores adeptos desse movimento, ao identificarem a autocompensação de créditos não judicializados, acabam por imputar (também equivocadamente) falsidade ao contribuinte, mediante presunção (igualmente equivocada) de que teria o fiscalizado declarado falsamente ter em seu favor decisão judicial favorável, mesmo nos casos em que, pasme-se(!), sequer havia campo para tal informação na declaração por ele entregue (v. g., antes do eSocial), ou mesmo quando expressamente informou, em campo próprio (pós eSocial), não haver decisão judicial favorável.

Ora, se as informações prestadas pelo contribuinte são verdadeiras, não há como se falar em fraude ou falsidade.

O cômodo e indevido argumento da necessidade de prévia judicialização para se poder exercer o direito de petição, pelo qual se materializa a

autocompensão, além de acintosa e abertamente violar a jurisprudência remansosa e conhecida jurisprudência do STJ, milita no sentido diametralmente oposto à tendência de se reduzirem os altíssimos índices de litigiosidade fiscal no Brasil, cuja superação não pode prescindir de uma **Administração Pública dialógica**, com servidores mais abertos ao diálogo, provendo mais respostas e menos sanções (sobretudo aumentadas!).

Em tal descaminho, acaba-se por imputar falsamente a falsidade, pressuposta à qualificação da multa e, *ipso iure*, geradora de desconfortável procedimento criminal, o que, ao menos em tese, parece poder atrair a incidência do artigo 27 da Lei 13.869/19 (dita Lei de Abuso de Autoridade), que tipifica a conduta do agente público que requisita a instauração de procedimento investigatório de infração penal à falta de qualquer indício da prática de crime.

As autoridades fiscais, que levemente presumem a presença de falsidade e dolo pressupostos à aplicação duplicada de multa, nos termos dos artigos 89, § 10, da Lei 8.212/91 e 44, § 1º, da Lei 9.430/96, e assim intentam inibir abusivamente o direito à autocompensão mediante indevidas (i) aplicação de multas qualificadas e consequente (ii) representação para fins penais, assumem o risco de enfrentarem o mesmo desconforto que provocaram, podendo, ao menos em tese, serem indiciadas por abuso de autoridade e terem contra si procedimentos criminais de todo indesejáveis, que tanto assustam o homem médio e os cidadãos de bem.

Lamentável esse jogo extremado, que recrudesce desconfianças e ressentimentos, estimula beligerância e litigiosidade na relação entre Fisco e particulares, verdadeira sandice totalmente dissociada da tendência do direito administrativo contemporâneo, que navega em direção a uma Administração Pública dialógica em busca do consensualismo na relação entre Administração e administrados.

Como se tem propugnado: é preciso mais amor (e também maior serenidade, confiança e racionalidade) e menos rancor permeando, ainda que subliminarmente, as relações entre Fisco e particulares!

6. O Papel das Instituições na Garantia dos Direitos de Petição e à Autocompensão

Há de se destacar e reconhecer o relevante papel exercido pelo **CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**, órgão de julgamento responsável pelo controle interno da legalidade de exigências fiscais no âmbito federal, cuja altíssima qualidade dos integrantes (de ambos os lados)

que a ele prestaram e prestam sua inteligência, engrandece fortemente a qualidade do debate em torno de relevantes questões tributárias. Não raro, mesmo sem se descuidar dos interesses e necessidades do erário, as decisões do Sodalício administrativo têm contribuído sensivelmente à justiça fiscal, evitando a prevalência de arroubos e excessos que muitas vezes deixam pechas em certas autuações, especialmente no campo da imposição de penalidades.

Com efeito, há muito a jurisprudência do CARF promove correições na aplicação de sanções qualificadas ou agravadas, não admitindo sua imputação lastreada em presunções, exigindo para tanto a **“necessária comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo”** (súmula CARF n.º 14). Em idêntico diapasão, sua Súmula 25 consolida entendimento e orientação no sentido de que: **“a presunção legal de omissão de receita ou de rendimento, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64”**.

Impecável o posicionamento do CARF, porquanto a ilicitude e as gravosas circunstâncias pressupostas à aplicação de sanções, especialmente qualificadas ou agravadas, jamais poderão ser presumidas. Com efeito, para a imposição de penalidades com fins repressivos, deve-se examinar e valorar as condutas que servem de premissas às presunções legais, analisando-se o caso concreto e não se contentado com as conclusões apriorística e genericamente presumidas pela fiscalização.

Confia-se, pois, que o Conselho dedique o seu apurado sentido de justiça, corrigindo a rota ora desnudada e dirimindo as divergências dela decorrentes com sua habitual profundidade e acurácia.

Na esteira da discussão em torno das multas punitivas aplicadas na hipótese de não homologação de compensações, digno de nota haver o **Supremo Tribunal Federal** sido instado, por meio do RE 796.939, reconhecido em sede de repercussão geral no **Tema 736**, para discutir a “constitucionalidade da multa prevista no art. 74, §§ 15 e 17, da Lei 9.430/1996 para os casos de indeferimento dos pedidos de ressarcimento e de não homologação das declarações de compensação de créditos perante a Receita Federal.” O Tema em lume teve julgamento iniciado em 27/04/2020, sessão que contou com o irreprochável voto do Exmo. Sr. Min. Relator Edson Fachin e, após, foi interrompido em decorrência de pedido de vista do Exmo. Sr. Min. Gilmar Mendes. Na lide, assim manifestou-se o Ministério Público Federal pela improcedência do RE:

A penalidade em análise não se revela, portanto, (i) a mais adequada à promoção da celeridade do procedimento administrativo fiscal; (ii) necessária, já que há outras medidas viáveis e menos lesivas aos contribuintes para a obtenção da finalidade almejada; e (iii) proporcional em sentido estrito, uma vez que impõe um grave ônus aos contribuintes ao desestimular a proposição de pedidos de ressarcimento de crédito tributário e de declaração de compensação.

Por fim, destaque-se que a Constituição Federal veda a utilização de tributos com efeito de confisco, estendendo-se tal proibição às multas fiscais. Na hipótese, a incidência da multa aos pedidos de compensação não homologados acarreta efeitos confiscatórios em razão justamente da desproporcionalidade evidenciada.⁹

Cabe destacar, do voto já proferido pelo Relator manifestando-se pela improcedência do Recurso, a proposta de fixação de tese no sentido de ser **“inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária”**. O Relator ressaltou a importância de se efetivar o direito de petição aos contribuintes:

Emerge nítida falta de correlação entre a multa tributária e o pedido administrativo de compensação tributária, ainda que não homologado pela Administração Tributária, uma vez que este se traduz em legítimo exercício do direito de petição do contribuinte¹⁰.

De igual maneira, aguarda-se a confirmação da tese apresentada pelo Relator para o deslinde do RE, uniformizando o entendimento em torno da multa punitiva para oportunizar a consolidação do instituto da autocompensação¹¹. Nesse contexto, se o exercício do direito à autocompensação, materializado mediante direito de petição, não pode genericamente ensejar aplicação de pena de 50%, com muito mais razão se revela despropositada a aplicação, também genérica e apriorística, da multa de 150%. Flagrante o despautério a ser fortemente corrigido pelos tribunais, administrativo e judiciais.

⁹ RE 796939/RS, Manifestação PGR, datada de 24/02/2016.

¹⁰ RE 796939 /RS, Rel. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, j. 27/04/2020.

¹¹ Segundo notícia publicada hoje no sítio do STF, sua Excelência Min. Gilmar Mendes, alvo da merecidíssima homenagem feita na presente obra coletiva, como esperado, proferiu seu voto no mesmo sentido. Confira-se: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4357242>, acessado em 08 de maio de 2020, às 11:01 am.

Falsidade, dolo, simulação, e outras condutas reprováveis, que são necessariamente pressupostas à imposição de penalidades (especialmente as mais gravosas), jamais podem ser presumidas! Há de se “**separar o joio do trigo**”!

Conclusões

Almeja-se, pois, contribuir para que seja alcançado um equilíbrio mais ameno entre fiscalização e particulares, com a prevalência do bom senso e da confiança, firmando-se uma equalização mais harmônica que compatibilize a existência das prerrogativas públicas, indispensáveis à manutenção e atuação estatal, com o respeito aos direitos subjetivos dos contribuintes legalmente previstos.

Acredita-se, com inabalável convicção que, no Direito Tributário, a compensação deita raízes e vem atender aos reclamos dos princípios, *primus*, da **praticidade e eficiência**, na medida em que proporciona uma solução muito mais célere e barata para a satisfação das pretensões de ambas as partes, *secundus*, da **economicidade**, porquanto dispensa a necessidade de longos e dispendiosos processos de defesa e de cobrança, *tertius*, da **proporcionalidade**, seja pela patente **adequação** entre os meios que provê e os fins que a inspiram, seja pela **necessidade**, ao minimizar o nível de interferência na esfera de direitos e expectativas de ambas as partes, tonando o litígio dispensável, *quartus*, da **duração razoável do processo**, ao evita-lo(s), seja prevenindo ou viabilizando a composição do litígio, e, *quintus*, da **moralidade** administrativa, sendo abertamente imoral recusar o encontro de contas para postergar indesejável efeito no influxo de receitas públicas, cobrando o tributo devido e relegando o crédito do credor-devedor à tortuosa via do *solve et repete*.

Portanto, sempre que um pedido de compensação é recusado pelo Fisco, por ele indeferido, ou não homologado, por qualquer razão distinta da inexistência do direito à restituição, restam, a um só golpe, violados os primados da praticidade e eficiência, economicidade, proporcionalidade, da duração razoável do processo e da moralidade.