



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.727656/2016-75
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-010.647 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de julho de 2021
Recorrente ITAUEIRA AGROPECUARIA S A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 29/06/2011

NÃO HOMOLOGAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. MULTA ISOLADA. REVOGAÇÃO DA DOSIMETRIA PREVISTA NO §15 DO ART. 74 DA LEI Nº 9.430/96. CONTINUIDADE LEGISLATIVA. MULTA DEVIDA.

A não homologação de compensação declarada está sujeita à sanção prevista no art. 74, § 17 da Lei nº 9.430/1996, independentemente de má-fé, pois intenção do agente não é requisito previsto em lei. Impossibilidade de julgamento sobre a inconstitucionalidade. Súmula CARF nº 02

MULTA ISOLADA. BIS IN IDEM. NÃO CONFIGURADO

A multa de sobre mora aplicada o imposto não recolhido não tem o mesmo fato gerador da multa isolada aplicada sobre a compensação considerada não homologada, não configurando bis in idem.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário para na parte conhecida negar provimento, devendo-se observar o resultado do processo de crédito vinculado, para fins de reduzir a multa isolada, ou mesmo seu cancelamento. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3301-010.642, de 28 de julho de 2021, prolatado no julgamento do processo 10380.727652/2016-97, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente Redatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liziane Angelotti Meira (presidente da turma), Semíramis de Oliveira Duro, Sabrina Coutinho Barbosa (Suplente), Juciléia de Souza Lima, Marco Antonio Marinho Nunes, José Adão Vitorino de Moraes, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adoto neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Auto de infração lavrado, para aplicação de multa por compensação não homologada declarada no processo administrativo nº 10380.906600/2012-51, nos termos do artigo 74, § 17 da Lei n. 9.430/1996.

Intimada do auto de infração, a contribuinte apresentou impugnação para argumentar pela impossibilidade de aplicar a multa para fatos anteriores a 08/10/2014 sobre a parcela da compensação não homologada, visto que essa penalidade prevista no § 17 do artigo 74 da Lei n. 9.430/1996 apenas foi instituída com a publicação da MP n. 656 em 08/10/2014.

- Argumenta, ainda, pelo sobrestamento do feito até o julgamento da Repercussão Geral reconhecida no RE n. 796.939/RS pelo STF;

- Sustenta que o julgamento da multa isolado somente pode ser realizado após a manutenção da não homologação da compensação, após o trâmite do contencioso administrativo, nos termos do artigo 74, § 18 da Lei n. 9.430/1996.;

- Argumenta a **inconstitucionalidade** da multa isolada, em clara ofensa ao direito de petição previsto no artigo 5º, XXXIV, “a” da Constituição, sendo desarrazoada a aplicação de uma multa quando o contribuinte exerce de boa-fé o direito de realizar a compensação de um débito quando possuir um crédito contra a Fazenda Pública;

- Sustenta que a multa isolada representa uma dupla penalidade, um *bis in idem*, tendo em vista que a compensação administrativa não homologada já contém a aplicação de juros e multa de mora;

- Assim, o *bis in idem* é identificado por representar uma multa de ofício calculada sobre a mesma base de cálculo, qual seja, o débito informado na compensação não homologada, procedimento que é vedado no sistema jurídico brasileiro. Com isso, por representar uma segunda penalidade imposta para a mesma conduta, a multa isolada deve ser afastada;

- Afirma que a multa isolada possui caráter confiscatório, na medida em que, com a imposição da multa de 50% sobre o valor da compensação não homologada, acrescida da multa de mora já aplicável de 20% (objeto do despacho decisório de origem), a penalidade transborda todos os limites da razoabilidade, somando uma pena de 70%;

- Cita decisões do STF sobre a possibilidade de multa tributária possuir caráter confiscatório, caso ultrapasse um limite razoável, fixado em 30% do valor do crédito tributário;

- Sustenta, ainda, a decadência do direito de lançar, tendo em vista que o lançamento de ofício ter sido realizado em prazo superior aos 05 anos, contados da data da transmissão da DCOMP.

A Turma da DRJ proferiu o ACÓRDÃO para julgar improcedente a impugnação e manter o auto de infração, afastando a possibilidade de discussão sobre a inconstitucionalidade da multa isolada, seu efeito confiscatório e ofensa ao direito de petição, além de sustentar que o fato gerador da multa isolada é diverso do fato gerador da multa de mora, não representando *bis in idem*. Também afastou o pedido de sobrestamento para aguardar o julgamento do STF, diante da falta de previsão legal.

Quanto ao argumento da irretroatividade, a DRJ também afastou, visto que a multa foi capitulada no § 17 do artigo 74 da Lei n. 9.430/1996, introduzido pelo art. 62 da Lei n. 12.249/2010.

Quanto à necessidade de aguardar o julgamento do processo de crédito, nos termos do artigo 74, § 18 da Lei n. 9.430/1996, também afastou os argumentos visto que a imposição de multa de ofício independe da situação processual das referidas compensações não homologadas. O dispositivo legal expressamente suspende a exigibilidade da multa de ofício em caso de manifestação de inconformidade no processo de crédito. Havendo êxito na manifestação de inconformidade, automaticamente será cancelado o auto de infração.

Notificada da r. decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário para repisar todos os argumentos de sua impugnação, a exceção do pedido de sobrestamento para aguardar o julgamento da repercussão geral pelo STF, não formulado em sede de recurso voluntário.

É a síntese do necessário.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos da legislação.

Conforme relatado, trata-se de auto de infração para aplicação de multa isolada em razão de despacho decisório que não homologou compensação realizada pelo contribuinte, confirmada por decisão da DRJ. O direito de crédito do contribuinte é objeto de discussão no processo administrativo nº 10380.905515/2012-76.

Afasto o pedido de sobrestamento para aguardar o julgamento do processo de crédito, no qual se discute a não homologação da compensação.

Em meu entendimento, a multa isolada faz parte de um contencioso administrativo próprio, podendo ser julgada independentemente do processo de crédito, visto que o § 18 do artigo 74 da Lei n. 9.430/1996 é expresso em suspender a exigibilidade da multa caso apresentada a manifestação de inconformidade, mantendo a suspensão enquanto durar o contencioso no processo de crédito.

Apesar desse entendimento, o presente auto de infração foi apensado ao processo de crédito em referência no parágrafo anterior, neste momento submetido à análise desta colenda turma ordinária e distribuído para este relator. Assim, o julgamento do processo de crédito é realizado na mesma oportunidade do processo que trata da multa isolada.

É evidente a conexão entre os dois processos, de modo que a decisão proferida naquele irá impactar diretamente no crédito tributário referente à multa isolada ora em discussão e, por isso, o destino do presente processo desta multa isolada deverá observar o resultado do processo onde se discute a não homologação da declaração compensação no processo 10380.905515/2012-76.

PRELIMINAR

A Recorrente sustenta ter operado a decadência do direito de a Fazenda Pública realizar o lançamento de ofício da multa isolada, visto que transmitiu a DCOMP em 29/06/2011 e foi notificada do auto de infração mais de cinco anos depois dessa data, em 05/09/2016.

Requer a aplicação da regra contida no artigo 150, §4º do CTN como norma decadencial a ser observada, por ter a Recorrente declarado o débito e o pedido de compensação, o qual estará extinto antecipadamente até ulterior homologação do fisco, sustentando, ainda, que a declaração de compensação representa confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para exigência de débitos indevidamente compensados, conforme prevê o §6º, do art. 74 da Lei 9.430/96.

Sustenta que o artigo 74, § 5º, da Lei n. 9.430/1996 prevê o prazo de 05 anos para homologação da compensação, contados a partir da transmissão da declaração. Uma vez superado esse prazo, a compensação estará tacitamente homologada, decaindo o direito do fisco de realizar qualquer lançamento.

Discordo do posicionamento.

O artigo 150, *caput* e § 1º, do CTN prevê a modalidade do lançamento por homologação de **tributo**, no qual o contribuinte apura o montante devido, informa ao Fisco e recolhe antecipadamente, independentemente de qualquer conduta da Administração Tributária. Neste caso, o § 4º do mesmo artigo dispõe que a Fazenda possui o prazo de 05 anos contados do fato gerador para analisar a correção do auto-lançamento e do pagamento antecipado, realizando eventual lançamento de ofício. Caso o prazo não seja observado, considera-se homologado o pagamento efetuado:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos **tributos** cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de **cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito**, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (grifei)

Nota-se que o lançamento por homologação se aplica para tributos, não sendo cabível para lançamento de infrações, como a presente multa de ofício.

É preciso separar o tributo devido, informado como débito na DCOMP e pago pelo contribuinte com um crédito que possui perante a Fazenda, da relação jurídica que se instaura a partir da infração cometida.

Com isso, o prazo do artigo 150 do CTN seria perfeitamente aplicável para o lançamento de ofício em relação ao débito confessado na DCOMP. Vejamos:

Na declaração de compensação, conforme artigo 74, § 6º, da Lei n. 9.430/1996, o débito informado representa uma confissão de dívida, pago antecipadamente com o crédito declarado. Caso no prazo de 05 anos para a homologação da compensação, contados da declaração (artigo 74, § 5º, da Lei n. 9.430/1996), a Fazenda Pública identifique que o débito informado é menor do que o devido, deve realizar o lançamento de ofício para constituir a diferença não confessada.

No caso concreto, o débito informado é de CSLL. Se o contribuinte tivesse informado um montante menor do que o devido, o Fisco teria 05 anos para realizar a apuração e lançar a diferença, contados do fato gerador (do débito), visto que o crédito informado serve de pagamento antecipado. Assim, neste caso, se aplica o artigo 150, § 4º, do CTN, e a discussão seria sobre CSLL.

Muito diferente é a situação da multa de ofício. O tipo infracional está previsto no artigo 74, § 17, da Lei n. 9.430/1996, prevendo uma sanção pecuniária contra o sujeito passivo que realiza uma compensação indevida e, por isso, não homologada. A base de cálculo da multa é o montante do débito indevidamente compensado, mas o seu fato gerador é um ato ilícito, o qual não se confunde com tributo.

Assim, não se aplica o artigo 150, § 4º, do CTN, tendo em vista que as infrações são sujeitas ao lançamento de ofício; não são sujeitas ao lançamento por homologação.

Portanto, a regra decadencial aplicável para constituição do crédito tributário é a prevista no artigo 173, I, do CTN, por tratar de **crédito tributário**, e não só tributos, o que, logicamente, inclui as multas isoladas:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o **crédito tributário** extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Não se verifica a decadência no caso concreto, pois, se a infração foi cometida em 29/06/2011, data da transmissão da DCOMP, o prazo decadencial tem início em 1º de janeiro de 2012. Como a ciência do auto de infração foi realizada em 05/09/2016, ainda está dentro do prazo decadencial.

MÉRITO

De início, cabe analisar os argumentos no sentido de que a aplicação da multa é inconstitucional.

Sustenta a Recorrente que a multa isolada ofende o direito de petição previsto no artigo 5º da Constituição, além de ser confiscatória, ao somar com a multa de mora de 20% automaticamente aplicada sobre a parcela da compensação não homologada, não sendo razoável sua aplicação. Ainda, argumenta que a multa isolada ofende a sistemática legal do instituto da compensação

Entendo que estes argumentos não merecem guarida. Afastar a aplicação de multa prevista em lei implica em reconhecer sua inconstitucionalidade.

A multa ora em discussão foi definida por lei, estando vigente à época do lançamento. As alegações de ofensa ao regime jurídico da compensação, ou princípios constitucionais, como direito de petição, confisco e proporcionalidade, em nada socorrem a Recorrente, visto a previsão legal da multa aplicada no presente caso.

A despeito de ser uma discussão importante, a verificação da constitucionalidade da multa isolada será realizada pelo STF na ADI n. 4905 e no RE n. 796.939/RS com repercussão geral reconhecida, no tema 736. Enquanto isso, o artigo 74, § 17 da Lei n. 9.430/1996 é vigente e deve ser observada pela Administração Pública.

Ressalto, ainda, que este colegiado é incompetente para apreciar tais argumentos, nos termos do artigo 26-A do Decreto n. 70.235/1972, onde resta previsto ser vedado aos órgãos de julgamento, no âmbito do processo administrativo fiscal, afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Referido posicionamento resta consolidado pelo enunciado da Súmula CARF nº 2, devendo-se socorrer do Poder Judiciário para proferir decisão sobre o tema:

“Súmula CARF nº 2 - O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Desta forma, tais argumentos não merecem ser conhecidos.

Da alegação de cumulação de multa configurando *BIS IN IDEM*

A Recorrente argumenta haver cumulação de multa isolada pela compensação não homologada com a multa de mora pela consequente falta de pagamento do débito declarado, configurando *BIS IN IDEM*, na medida em que, na eventualidade da não homologação da compensação, o débito já é penalizado com a cobrança do débito confessado na declaração de compensação, acrescido com a multa de mora e juros.

Estes argumentos não merecem prosperar. Isso porque as multas de mora e isolada incidem sobre condutas infracionais distintas, quais sejam, recolhimento em atraso (mora) e compensação indevida, respectivamente, o que afasta a alegação de *bis in idem*.

Perceba, assim, que a multa de mora é aplicada sobre o valor do débito não pago no vencimento, conforme art. 61 da Lei nº 9.430/96, enquanto que a multa isolada é aplicada sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, nos termos do art. 74, § 17 da Lei nº 9.430/1996. Verifica-se, com isso, a existência de fatos geradores distintos.

Da multa e sua aplicação para fatos geradores anteriores a 08/10/2014

Quanto à aplicação da multa pela não homologação, seu fato gerador está previsto no §17 do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, já vigente na época da entrega das declarações de compensação (fato gerador), em outubro de 2011, que possuía uma redação um pouco diversa da atual, conforme se lê abaixo:

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. (...)

§ 17. Aplica-se a multa prevista no § 15, também, **sobre o valor do crédito** objeto de **declaração de compensação não homologada**, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010) (grifei)

Quando do auto de infração, nova redação do dispositivo acima sobreveio com a edição da MP 656/2014 e Lei 13.097/15:

§ 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 pelo sujeito passivo. (grifei)

Perceba que a previsão do ilícito continua vigente na redação do § 17, havendo mudança na redação do consequente penal, aplicando multa de 50% sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação. Caso esta alteração resulte em diminuição de penalidade, situação em que o débito compensado é inferior ao crédito informado na data da declaração de compensação, deve-se aplicar a retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN. No caso em concreto, entretanto, nem esse argumento tem aplicação, na medida em que a multa isolada já foi aplicada com a nova redação no § 17, adotando como base de cálculo o valor do débito não compensado.

Multa aplicada em decorrência de declaração de compensação não homologada parcialmente. O sujeito passivo ora autuado apresentou em 29/06/2011 a Declaração de Compensação (DCOMP) nº 22286.11959.290611.1.3.11-2108, compensando débito(s) de R\$ 248.753,61. Analisada no processo nº 10380-905.515/2012-76, essa DCOMP FOI NÃO HOMOLOGADA PARCIALMENTE, em razão de insuficiência de saldo creditório no despacho decisório emitido em 02/12/2013, do qual o contribuinte tomou ciência em 19/12/2013. A manifestação de inconformidade foi apresentada em 27/12/2013. **Diante dos fatos, e em cumprimento ao disposto no art. 74, § 17, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com redação dada pela Lei nº 13.097, de 2015**, constitui-se, pelo presente Auto de Infração, a multa isolada regulamentar nos valores abaixo demonstrados, **que correspondem à aplicação do percentual de 50% (cinquenta por cento) sobre R\$ 33.824,71, parcela da compensação não homologada**. (grifei)

Com isso, não há que se falar em irretroatividade, sendo possível a aplicação da multa isolada desde a inclusão do § 17 em referência pela Lei n. 12.249, de 2010.

A hipótese de incidência da norma de sanção tributária permanece a mesma, qual seja, a não homologação de compensação declarada, não havendo que se falar em revogação da previsão da sanção no período em que vigorou a redação anterior do § 17, antes da alteração promovida pela MP 657/2014 que revogou a previsão do § 15.

Há continuidade na previsão legal para aplicação da sanção, não cabível, portanto, o argumento de *abolutio criminis*, decorrente de um argumento de retroatividade benigna diante da inexistência de pena aplicável entre 2010-2014, já que a mudança legislativa alterou apenas a dosimetria da pena e não a sanção da conduta.

Portanto, há continuidade de sua previsão (hipótese de incidência), apenas alterando-se a previsão de quantidade de pena cominada para a sanção da conduta delitiva (consequente penal).

Desta feita, conheço parcialmente do recurso voluntário para na parte conhecida negar provimento, devendo-se observar o resultado do processo de crédito vinculado, para fins de reduzir a multa isolada, ou mesmo seu cancelamento.

Conclusão

Importa registrar que nos autos em exame a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que, as razões de decidir nela consignadas, são aqui adotadas não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer parcialmente do recurso voluntário para na parte conhecida negar provimento, devendo-se observar o resultado do processo de crédito vinculado, para fins de reduzir a multa isolada, ou mesmo seu cancelamento.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente Redatora