



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.727684/2016-92
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-008.851 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de julho de 2021
Recorrente GRANDE MOINHO CEARENSE SA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. NÃO HOMOLOGAÇÃO. MULTA ISOLADA. REVERSÃO DE GLOSA. CANCELAMENTO PROPORCIONAL DA PENALIDADE.

A multa isolada de 50%, aplicada sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, deve ser cancelada na mesma proporção das glosas revertidas no processo que trata da homologação da declaração de compensação.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

MULTA ISOLADA. MULTA DE MORA. *BIS IN IDEM*. NÃO CONFIGURAÇÃO.

A multa de mora, prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, e a multa de ofício isolada, prevista no § 17 do art. 74 da mesma Lei, são aplicadas em razão da ocorrência de infrações distintas. Enquanto a primeira pune o recolhimento em atraso, a segunda pune a compensação indevida. Não há, portanto, a caracterização de *bis in idem*.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

PRODUÇÃO DE PROVAS. JUNTADA DE DOCUMENTOS. PERÍCIA. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa pelo indeferimento de pedido para juntada de documentos posteriormente à apresentação da manifestação de inconformidade ou pelo indeferimento de pedido genérico de perícia. Dispõe o Decreto nº 70.235, de 1972, que a apresentação de prova documental, com as exceções ali listadas, deve ser feita no momento da manifestação de inconformidade e que se considera não formulado o pedido de perícia quando não atendidos os requisitos exigidos em lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para cancelar a multa na mesma proporção da homologação da compensação decorrente da reversão de glosa de crédito da contribuição não cumulativa que restar definitiva.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Helcio Lafeta Reis, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Mara Cristina Sifuentes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Laercio Cruz Uliana Junior, Marcio Robson Costa, Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

Relatório

Trata o presente processo de Auto de Infração para aplicação da multa isolada prevista no § 17 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 13.097, de 2015, tendo em vista a não homologação da declaração de compensação apresentada pela ora recorrente.

O motivo que constou no Despacho Decisório que não homologou a declaração de compensação foi a inexistência do direito ao crédito pleiteado no PER a ela associado, ocasionada pelas glosas promovidas pela fiscalização em relação às aquisições de ferramentas e de embalagens para transporte e aos custos com os fretes de transferência do produto acabado do estabelecimento industrial aos pontos de venda da mesma empresa, declarados pela ora recorrente como insumos para fins de aproveitamento de créditos da não cumulatividade.

Cientificada do Auto de Infração, a ora recorrente apresentou, de forma tempestiva, Impugnação ao Auto de Infração, onde alega: a) a ausência de dolo, dado que o ato que ensejou a aplicação da multa foi praticado pela autoridade administrativa, não cabendo puni-la por tal ação. Entende que a interpretação da norma do § 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/1996 é aquela que sanciona o contribuinte somente quando estiver caracterizado ato anterior ilícito de sua parte, não sendo este o caso da presente exação; b) a provisoriedade da não homologação, certo de que o ato decisório não é definitivo, já que atacado pela manifestação de inconformidade cabível e aguardando o pronunciamento da Delegacia de Julgamento sobre o acerto da compensação. Sendo assim, crê que apenas após o trânsito em julgado sobre a não homologação da compensação é que poderia ser exigida a multa regulamentar isolada; c) a legitimidade e o acerto da compensação, em que relata que os créditos da não-cumulatividade decorreram da aquisição de insumos aplicados na produção, acondicionamento e transporte das mercadorias vendidas, na forma das razões apresentadas na manifestação de inconformidade, cujos argumentos pede que sejam considerados escritos na Impugnação; d) o *bis in idem*, já que a não homologação da declaração de compensação ensejaria, tão somente, a aplicação de multa de mora sobre o débito declarado espontaneamente e cujo lançamento com ele se completa. Exigir a multa regulamentar isolada, portanto, causaria a dupla penalização pelo mesmo fato, sem

respaldo na Constituição Federal e na legislação de regência. Aponta ainda que a exação foi aplicada sobre parte do mesmo saldo credor da contribuição que já serviu de base de cálculo para a imposição da multa de ofício em outro processo administrativo; e) que a inversão do ônus de dizer o *quantum* a pagar, ocasionada pela adoção da sistemática do lançamento por homologação, não pode implicar em punição ao contribuinte em caso de erro; Reafirma que, nesta condição, falhas cometidas no processo de apuração e pagamento dos tributos somente podem ser punidas em caso de dolo, e que o Fisco Federal está sujeito aos riscos da própria delegação ao contribuinte de sua competência constitucional. Invoca ainda os princípios constitucionais da boa-fé, moralidade, eficiência, razoabilidade e proporcionalidade, além de mencionar a complexidade da legislação tributária e o descumprimento do disposto no art. 212 do Código Tributário Nacional.

O julgamento em primeira instância resultou em uma decisão de improcedência da Impugnação, ancorando-se nos seguintes fundamentos: (a) que a multa está prevista em lei e é dever da autoridade fiscal aplicá-la, sem perquirir acerca dos efeitos gerados; (b) que a aplicação da multa não está vinculada à existência de dolo ou má-fé; (c) que a aplicação da multa não está condicionada ao julgamento de manifestações de inconformidade ou recursos aos despachos decisórios que não homologaram as compensações; (d) que o processo relativo à legitimidade da compensação já foi julgado pela DRJ que, por unanimidade, considerou a manifestação de inconformidade como improcedente, não reconhecendo o direito creditório; (e) que a multa tem hipótese de incidência distinta da multa de mora, não caracterizando o *bis in idem*; (f) a multa isolada não se confunde com a multa de ofício do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996; (g) que a multa isolada não incidiu sobre o saldo credor da contribuição, mas sim sobre a totalidade dos débitos informados em declaração de compensação não homologada; (h) que o saldo credor não serviu de base para a aplicação da multa de ofício do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996; (i) que o deslocamento do dever de apurar e recolher o tributo devido no lançamento por homologação, a complexidade da legislação tributária, seus casuísmos, exceções e alterações frequentes e a inexistência de um regulamento sistemático anual, como exigido por parte do art. 212 do CTN, não são argumentos aptos a desconstituir a infração que decorre da lei; que eventual afronta a princípios constitucionais não é oponível na esfera administrativa de julgamento; (j) que as alegações acerca de eventual afronta a princípios constitucionais não são oponíveis na esfera administrativa de julgamento; (k) que a prova documental deve ser apresentada conjuntamente com a defesa, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, salvo nas hipóteses excepcionadas; e (l) que o pedido de perícia apresentado foi genérico, sem a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados e apresentação do nome, endereço e da qualificação profissional do seu perito.

Cientificada da decisão da DRJ, a empresa interpôs Recurso Voluntário, argumentando, em síntese, que: (a) não pode haver pena (multa) quando a conduta não constituir infração; (b) que a apresentação da declaração de compensação é ato lícito e necessário ao exercício de direito assegurado por lei; (c) o ato que deu origem à aplicação da multa (não homologação da compensação) foi praticado pela autoridade administrativa; (d) a multa somente pode ser aplicada quando houver anterior cometimento de algum ato ilícito por parte do contribuinte; (e) o Despacho Decisório de não homologação da compensação não é definitivo; (f) a compensação é legítima e acertada; (g) que tanto a multa de ofício isolada quanto a multa de mora decorrem do mesmo fato – não homologação de um crédito objeto de um pedido de compensação, o que caracteriza o *bis in idem*; (h) as falhas cometidas em um lançamento por homologação somente podem ser punidas em caso de dolo; (i) os princípios constitucionais da

boa-fé, da moralidade e da eficiência da administração pública, assim como o da razoabilidade e da proporcionalidade, afastam a interpretação dada à lei para tentar motivar a aplicação da multa em causa, que deve decorrer, necessariamente, de prática de uma conduta dolosa; e (j) o indeferimento dos pedidos de produção de prova documental e técnico-pericial não se coaduna com o princípio da busca da verdade real, bem como a garantia constitucional do devido processo legal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele se toma conhecimento.

Da ausência de dolo

Sustenta a recorrente que não pode haver a aplicação de pena, aí incluídas as multas, quando a conduta imputada ao contribuinte não constituir infração.

Diz que ao apresentar a declaração de compensação, agiu de boa-fé no exercício do seu direito de petição, o que lhe é constitucionalmente assegurado.

Imputa à autoridade administrativa a prática do ato que teria dado origem à aplicação da pena de multa (não homologação da compensação), não cabendo, portanto, punir o contribuinte por tal ação.

Tenta convencer que a interpretação razoável da norma punitiva só permitiria a aplicação da multa quando houvesse anterior cometimento de algum ato ilícito por parte do contribuinte.

Mas não tem razão a recorrente.

Primeiro porque a declaração de compensação não é simplesmente um pedido feito pelo contribuinte, a ser submetido à autoridade fiscal. Trata-se, efetivamente, de um lançamento por homologação, onde o sujeito passivo apura o tributo devido, apresenta a declaração e realiza o pagamento por meio de um crédito que possui junto ao ente tributante. E por ser um lançamento por homologação, ele estará tacitamente homologado se a autoridade fiscal não proceder à sua análise no prazo de cinco anos, contado da data da entrega da declaração, conforme dispõe o § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

Vê-se, portanto, que a apresentação de uma declaração de compensação não pode ser confundida com um mero exercício do direito de petição.

Segundo porque o ato que gerou a aplicação da multa não foi um ato praticado pela autoridade fiscal, como quer fazer crer a recorrente, mas sim um ato praticado por ela

própria, qual seja, de solicitar a compensação de débitos tributários em face de créditos que, segundo a fiscalização, não existiam.

Terceiro porque o § 17 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, é mais do que claro no sentido de que a multa isolada de 50% será aplicada sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, sendo certo que o caso tratado nos autos se subsume a essa hipótese à perfeição.

Da provisoriedade da não homologação

Argumenta a recorrente que a compensação é legítima e acertada, e que a multa isolada de que trata o presente processo tem por fundamento a não homologação de declaração de compensação, cuja definitividade encontra-se pendente de decisão final na esfera administrativa, e que, por isso, o Despacho Decisório referido no Auto de Infração não pode ser invocado com substrato para aplicação da multa em questão.

Tem razão a recorrente em apontar a vinculação do presente processo àquele onde se discute a homologação da declaração de compensação. É de se ressaltar, no entanto, que o Recurso Voluntário apresentado pela recorrente naquele processo foi julgado neste Colegiado em sessão realizada virtualmente no dia 29 de abril de 2021, onde restou decidido, por maioria de votos, que deveriam ser revertidas as glosas de créditos relativas: 1) à aquisição de embalagens para transporte não incorporadas aos produtos durante o processo de fabricação; e 2) aos custos com fretes para transferência de produtos acabados do estabelecimento industrial aos pontos de venda da mesma empresa.

Dessa forma, a decisão proferida naquele processo deve ser aqui replicada, para que a multa seja cancelada na mesma proporção das glosas lá revertidas.

Do *bis in idem*

Reclama a recorrente que tanto a multa de ofício isolada quanto a multa de mora decorrem do mesmo fato – não homologação de um crédito objeto de um pedido de compensação, o que caracteriza o *bis in idem*.

Também aqui não assiste razão à recorrente.

A multa de mora, prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, e a multa de ofício isolada, prevista no § 17 do art. 74 da mesma Lei, são aplicadas em razão da ocorrência de infrações distintas. Enquanto a primeira pune o recolhimento em atraso, a segunda pune a compensação indevida. Não há, portanto, o alegado *bis in idem*.

É nesse sentido que este Conselho vem decidindo de forma reiterada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 23/02/2012

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*.

(Acórdão 3301-006.453, de 19/06/2019 – Processo nº 16682.722578/2016-02 – Relator: Salvador Cândido Brandão Junior)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 25/11/2010

Multa isolada. Compensação não homologada. Art. 74, §17, da Lei nº 9.430/96. Cabimento.

O §17 do art. 74 da Lei nº 9.430/1996 prevê a aplicação da multa isolada calculada no percentual de 50% sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada.

Cumulação de multa isolada e multa de mora. Ausência de configuração de bis in idem.

Não se configura o bis in idem, por se tratar de condutas infracionais distintas: a compensação indevida e o atraso no pagamento, sobre as quais incidem multas díspares capituladas em dispositivos legais também diferentes. Assim, a multa isolada apenas a utilização da Declaração de Compensação para a extinção de débitos sem a existência de créditos correspondentes, ao passo que a multa de mora é devida sobre o valor do débito não pago na data de vencimento.

(Acórdão 3301-006.211, de 23/05/2019 – Processo nº 16692.729966/2015-14 – Relatora: Semíramis de Oliveira Duro)**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

Multa isolada. Multa de mora. Bis in idem

Não ocorreu o "Bis in Idem". São condutas infracionais distintas (compensação indevida e atraso no pagamento), sobre as quais incidem multas distintas

(Acórdão 3301-004.901, de 26/07/2018 – Processo nº 11516.723930/2013-74 – Relator: Marcelo Costa Marques d'Oliveira)**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Exercício: 2019

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.

(Acórdão 1002-001.969, de 09/03/2021 – Processo nº 11080.729886/2018-88 – Relator: Rafael Zedral)**Da interpretação à luz dos princípios constitucionais**

A recorrente defende que a interpretação da norma contida no § 17 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, deve ser feita à luz dos princípios constitucionais da boa-fé, da moralidade e da eficiência da administração pública, assim como o da razoabilidade e da proporcionalidade, o que exige, para a aplicação da multa ali prevista, que a compensação não homologada decorra, necessariamente, de prática de uma conduta dolosa. Acrescenta que entender de forma contrária representa afronta ao direito de petição, estabelecido na alínea "a" do inciso XXXIV do art. 5º da Constituição Federal.

Em que pesem os argumentos trazidos pela recorrente, não há como considerá-los para afastar a aplicação da multa isolada pela não homologação da compensação.

Já tivemos a oportunidade de discorrer que a declaração de compensação é, em verdade, um lançamento por homologação, de responsabilidade do contribuinte declarante, não se encontrando abrigado sob o manto do direito de petição. Além disso, o tipo infracional é por demais explícito em relação à sua hipótese de aplicação, qual seja, pela não homologação da compensação declarada, não havendo qualquer indicação de que a sua aplicação esteja condicionada à caracterização do intuito doloso.

Do cerceamento do direito de defesa

Alega a recorrente que, em nome do princípio da busca da verdade real e da garantia constitucional do devido processo legal, merece reforma o indeferimento da DRJ para a produção de novas provas, bem como para a produção de prova pericial.

Reclama que entender que há um momento certo para a produção de provas no processo administrativo tributário significa relativizar a busca pela verdade real, em prol de formalismos que podem ser prejudiciais ao princípio da legalidade.

Mais uma vez, sem razão a recorrente.

Como se percebe na Impugnação ao Auto de Infração, o pedido de produção de provas e, especialmente, o pedido de realização de perícia, são genéricos e protocolares. O pedido de perícia, por exemplo, não indica sequer a motivação, e muito menos o objeto e o alcance desejado.

Ao analisar a Impugnação apresentada, a DRJ indeferiu, de forma justificada, tanto o pedido para a juntada posterior de novas provas quanto o pedido para realização de perícia. E o fez porque a lei expressamente o determina.

Quanto à possibilidade de apresentação de novas provas no processo administrativo fiscal, o § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, é taxativo ao dispor que a prova documental, com as exceções ali listadas, deve ser apresentada no momento da impugnação, precluindo o direito de se fazer a apresentação em outro momento processual:

Art. 16. ...

...

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

É interessante também notar que, não obstante a irresignação da recorrente, não há qualquer pedido no processo para a juntada de novas provas após a apresentação da manifestação de inconformidade, o que poderia ter sido feito com base no § 5º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, acima reproduzido.

No que diz respeito à perícia, o inciso IV do art. 16. do Decreto nº 70.235, de 1972, traz de forma expressa os requisitos necessários para que o pedido formulado possa ser

apreciado pela autoridade julgadora, que decidirá, de forma justificada, nos termos do art. 18 do mesmo Decreto nº 70.235, de 1972, pelo seu deferimento ou indeferimento.

A falta de atendimento a esses requisitos prejudica, ou até mesmo impede, a tomada de decisão da autoridade julgadora, uma vez que afeta sua análise sobre a necessidade, prescindibilidade ou impraticabilidade da realização da perícia. É por essa razão que o § 1º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, dispõe que o pedido de perícia feito sem o atendimento aos requisitos do inciso IV do art. 16 é considerado não formulado:

Art. 16. A impugnação mencionará:

...

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

...

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

...

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 1º Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 2º Os prazos para realização de diligência ou perícia poderão ser prorrogados, a juízo da autoridade. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

No caso em exame, o pedido de perícia foi por demais genérico, não atendendo a qualquer dos requisitos previstos no inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, e, por isso, nos termos do § 1º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, deve ser considerado não formulado.

Correta, portanto, a posição da DRJ ao indeferir os pedidos para a produção de novas provas e para a realização de perícia.

Conclusão

Diante do exposto, considerando que no processo administrativo em que se discute a homologação da declaração de compensação foi dado, em sessão de julgamento realizada virtualmente no dia 29 de abril de 2021, por maioria de votos, parcial provimento ao Recurso Voluntário, voto, neste processo, por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para cancelar a multa na mesma proporção da homologação da compensação decorrente da reversão de glosa de crédito da contribuição não cumulativa que restar definitiva.

Destaque-se que, por se tratar de processos vinculados por decorrência, nos termos do inciso II do § 1º do art. 6º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, o presente processo deverá tramitar na esfera administrativa juntamente com o processo onde se discute a homologação da declaração de compensação, até a prolação de decisão final nesse último, observando-se a suspensão da exigibilidade da multa prevista no § 18 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles