



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10600.720147/2015-07
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1003-003.730 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 06 de julho de 2023
Recorrente UNIMED DE TRÊS PONTAS COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

NULIDADE NÃO EVIDENCIADA.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos.

DECISÃO DEFINITIVA DE MÉRITO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL.

As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

INCONSTITUCIONALIDADE DO § 17 DO ART. 74 DA LEI Nº 9.430, DE 1996. STF.

“É 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” (Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 796.939/RS, Tema 736, Supremo Tribunal Federal). “Procedente o pedido para declarar a inconstitucionalidade do § 17 do art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996” (Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4905/DF, Supremo Tribunal Federal).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva– Presidente e Relatora

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

Relatório

Auto de Infração

Contra a Recorrente acima identificada foi lavrado o Auto de Infração, e-fls. 02-07, com a exigência do crédito tributário no valor de R\$94.909,02 a título de multa de ofício isolada por compensação não homologada de débitos tributários nos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012:

DEMAIS INFRAÇÕES À LEGISLAÇÃO DOS IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES INFRAÇÃO: COMPENSAÇÃO INDEVIDA EFETUADA EM DECLARAÇÃO PRESTADA PELO SUJEITO PASSIVO

Multa aplicada em decorrência de declaração de compensação não homologada [...].

Enquadramento Legal:

§ 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, introduzido pelo art. 62 da Lei nº 12.249/10.

Impugnação e Decisão de Primeira Instância

Cientificada, a Recorrente apresentou a impugnação. Está registrado na ementa do Acórdão da 1ª Turma/DRJ/09 nº 109-000.992, de 14.09.2020, e-fls. 118-131:

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. BASE DE CÁLCULO. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA.

A alteração da base de incidência da multa isolada de "crédito" para "débito" não configura alteração do fato punível, prevalecendo a multa cobrada com base na legislação indicada na Notificação de Lançamento. [...]

PROCESSO ADMINISTRATIVO. NULIDADE.

As causas de nulidade são aquelas previstas na legislação do processo administrativo em geral e do processo administrativo fiscal. Não tendo ocorrido nenhuma das hipóteses lá previstas, não há que se falar em nulidade.

DIREITO DE PETIÇÃO. PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE. VIOLAÇÃO. EXAME. IMPOSSIBILIDADE.

Não compete ao órgão julgador administrativo decidir a respeito da conformidade da lei, validamente editada segundo o processo legislativo, com os demais preceitos emanados da Constituição Federal, a ponto de reconhecer-lhe a inaplicabilidade a caso expressamente nela previsto. O controle da constitucionalidade das leis é matéria reservada aos órgãos do Poder Judiciário. [...]

MULTA. COMPENSAÇÃO NÃO-HOMOLOGADA.

Tendo sido mantido em parte, em sede de DRJ, o não reconhecimento do direito creditório e a consequente homologação parcial das compensações pleiteadas, mantém-se a exigência da multa isolada prevista no § 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/96 sobre a parte não homologada.

Impugnação Procedente em Parte [...]

Acordam os Auditores-Fiscais membros da 1ª Turma de Julgamento, por maioria de votos, julgar procedente em parte a impugnação, reduzindo o crédito tributário exigido nos termos do Voto Vencedor.[...]

52. De todo exposto, voto pela procedência parcial da impugnação apresentada, mantendo o crédito tributário conforme abaixo:

P.A.	Multa Isolada Acórdão	Multa Auto de Infração	Multa Isolada Exonerada	Multa Isolada Mantida
[...]	[...]	[...]	[...]	[...]
		94.908,98	11.980,03	82.928,96

Recurso Voluntário

Notificada em 01.03.2021, e-fl. 40, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 31.03.2021, e-fls. 142-151, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

III – DO DIREITO

III.1 – DA INCOMPATIBILIDADE DA APLICAÇÃO DA MULTA DO ARTIGO 74, § 17 DA LEI Nº. 9.430/96 EM FACE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO CONSTITUCIONAL.

Conforme apontado no acórdão ora combatido, o lastro legal para a aplicação da aludida multa encontra-se nos §§ 17 e 18 do artigo 74 da Lei nº. 9.430/96, os quais dispõem: [...].

Observe-se que os parágrafos 17 e 18 do artigo supracitado prescrevem a aplicação de 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.

No caso da Recorrente, o valor originariamente exigido foi calculado tendo como base impositivo o valor do débito objeto de compensação não homologada, que perfazia o total de R\$ 189.817,96 (cento e oitenta e nove mil, oitocentos e dezessete reais e noventa e seis centavos), aplicando-se sobre esta importância o percentual legal de 50% (cinquenta por cento), que resultou na cobrança do valor de R\$ 94.909,02 (noventa e quatro mil, novecentos e nove reais e dois centavos).

A partir do ajuste do valor da multa pelo órgão julgador de origem em decorrência do reconhecimento de parcela de crédito em um dos processos em que se discute o direito creditório – Processo nº. 10660-720.218/2015-59 – a multa foi ajustada para R\$ 82.928,96 (oitenta e dois mil, novecentos e vinte e oito reais e noventa e seis centavos).

No que interessa à conformidade da exação aos comandos constitucionais e segundo o que compreendeu o colegiado de primeiro grau, a análise proposta pela Recorrente não pode ser empreendida porque, nos termos do entendimento deste CARF e à ordem do Princípio da Legalidade, falece ao julgador administrativo a competência de julgar a constitucionalidade de determinada norma, atividade reservada ao Poder Judiciário.

Ora, como cediço, toda a Administração Pública é obrigada ao cumprimento fiel da legislação, impedida que está de negar vigência a qualquer norma do ordenamento jurídico pátrio pelo artigo 37 da Constituição Federal.

Sob este prisma, dizer que a Administração Pública está compelida a uma vinculação plena a toda ordem legal, especialmente à própria Constituição, também é

dizer que em nenhum nível está autorizada a negar vigência a determinações constitucionais em nome de um cumprimento cego a normas de hierarquia inferior.

Neste ponto é que vale mencionar: a mera observação dos dispositivos instituidores da penalidade à luz do caso dos autos demonstra que a aplicação desta multa ofende frontalmente a Constituição Federal, já que a cominação da penalidade faz com que normas e princípios desta Carta de Direitos restem inócuos.

A primeira norma constitucional inobservada na aplicação da multa ora combatida é aquela prevista no inciso XXXIV do artigo 5º da CF/88 [...].

A garantia constitucional ao direito de petição concede ao cidadão o amplo direito de peticionar aos Poderes Públicos na defesa de seus interesses, decorrendo dele o direito dos contribuintes ao livre acesso aos órgãos públicos requerendo, pela via apropriada, a restituição ou compensação de eventual direito creditório que possuam em face da Fazenda Pública.

Ora, na medida em que se aplica uma multa de 50% (cinquenta por cento) acaso o contribuinte pleiteie o reconhecimento de um crédito junto à Administração Pública e tal pretensão não seja homologada (pelo órgão fiscalizador de piso), não restam questionamentos de que a penalidade terá o evidente efeito de constranger o contribuinte, limitando diretamente o seu acesso à jurisdição bem como seu direito de petição.

Ademais, deve-se também considerar que a legislação tributária brasileira além de extensa, é extremamente complexa, com inúmeros dispositivos infraconstitucionais, portarias, resoluções normativas, isto sem adentrar ao mérito dos mais diversos entendimentos jurisprudenciais, judiciais e administrativos. Tal situação só favorece um cenário de grande insegurança jurídica, em especial naquelas situações em que o contribuinte, por si só, detém o poder de calcular e declarar os débitos e créditos a que faz jus, ou entende fazer.

Dessa forma, quando há a imposição de uma multa como a ora combatida, é inegável que tal medida muito desestimula o contribuinte a pleitear seu direito de restituição e/ou compensação de créditos, redundando por até mesmo impedir a discussão da validade do crédito tributário de titularidade do contribuinte, direito que lhe foi garantido constitucionalmente.

Este, inclusive, é o entendimento do Ministério Público Federal em parecer exarado junto aos autos do RE nº. 796.939 [Tema 736]. [...]

Ou seja, a partir do momento em que usufruir de tal direito possa ensejar a aplicação de uma multa como esta, fatalmente o contribuinte ficará intimidado a exercer o seu direito constitucional de acesso à jurisdição. Consequentemente, será restringido também o seu direito a um devido processo legal, já que se o direito de petição não for exercido pelo contribuinte nestas condições, por certo que o direito a um devido processo também lhe será tolhido.

Ressalte-se que a Carta Magna também prevê, nos incisos LIV e LV de seu artigo 5º, que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal” e “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”, respectivamente.

Ademais, a aplicação da multa ora combatida ofende frontalmente os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, tendo em vista que a aplicação de uma multa confiscatória em face de um indeferimento no pedido administrativo do contribuinte mostra-se desnecessária e inadequada, além de não ser proporcional em sentido estrito.

Ao analisar tais características pontualmente, observa-se que não há adequação, ou seja, a aplicação da multa *in casu* não atinge acertadamente os fins almejados pela Administração Pública, pois, em vez de punir e evitar o abuso do contribuinte de má-fé, acaba por impor penalidade excessivamente gravosa, desestimulando o contribuinte de boa-fé no exercício de seus direitos.

Igualmente, a mesma multa revela-se inconsistente com o critério da necessidade, visto que, para atingir os fins almejados há outras formas menos gravosas, que não a aplicação de uma multa de 50% (cinquenta por cento) do valor do débito não homologado.

Enfim, aplicando ao caso dos autos a “proporcionalidade em sentido estrito”, só se conclui que a aplicação de uma norma eivada de inconstitucionalidade, ofende várias diretrizes constitucionais e soterra garantias constitucionais do contribuinte, o que não pode ser tolerado.

Ainda, o julgado supracitado traz uma outra observação relevante: a aplicação da multa de 50% (cinquenta por cento) revela-se inadmissível, pois, inquestionavelmente, apresenta caráter de sanção política aplicada ao cidadão que, de boa-fé, procurou legitimamente defender interesses e direitos que supunha ter.

No que tange às sanções políticas dessa natureza, o STF já se manifestou favorável aos contribuintes no julgamento da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº. 173-6 DF [...].

A conclusão é simples: se há no ordenamento jurídico uma norma infraconstitucional que viola frontalmente direitos fundamentais, conforme discorrido acima, haverá violação do próprio Estado Democrático de Direito quando tal norma é aplicada indiscriminadamente pela Administração Pública.

Dispõe a Constituição Federal no caput e nos incisos I e II do seu artigo 1º [...].

Neste contexto, a própria ideia de Estado Democrático de Direito pressupõe que o Estado deve garantir e respeitar as liberdades civis, ou seja, as garantias fundamentais, por meio do estabelecimento de um sistema sólido de proteção jurídica. Dentro deste Estado de Direito, por óbvio, as próprias autoridades políticas e entes da Administração Pública estão sujeitos à observância de tais garantias fundamentais.

Conclui-se, portanto, que a aplicação das penalidades de que trata o artigo 74, § 17 da Lei nº. 9.430/96 é completamente descabida, devendo ser afastada no presente caso concreto, pois ofende garantias fundamentais do contribuinte, tais como: o direito de petição (artigo 5º, XXXIV, a); o devido processo legal, a ampla defesa e o contraditório (artigo 5º, LIV e LV); assim como também fere os princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade; e por conseguinte, contraria a própria ideia do Estado Democrático de Direito (artigo 1º, caput, II e III).

Por fim, repise-se que o que intenta a Recorrente com este apelo não é o simples afastamento da aplicação de uma determinada norma, mas a restauração dos comandos constitucionais, aos quais foi negada vigência pelo Colegiado primevo em nome da manutenção do entendimento patrocinado em Auto de Infração, ora rebatido.

III.2 – DA INSUBSISTÊNCIA DA MULTA APLICADA EM RAZÃO DA EXISTÊNCIA DE DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA PENDENTE DE JULGAMENTO.

Como se sabe, ao julgador administrativo compete a revisão dos atos empreendidos pela Administração Fiscal. Realizando esta incumbência, estão compelidos a, diante dos argumentos apresentados pelo contribuinte, reexaminar os

atos administrativos submetidos ao seu ofício para, pacificando as controvérsias levantadas, reafirmar ou revisar o lançamento em concreto.

Contudo, não foi o que ocorreu no presente caso: como já narrado, para afirmar a higidez do lançamento em tela, o Colegiado a quo apoiou o seu entendimento na correlação entre a presente exigência penal e o trâmite dos Processos n.ºs 10660-720.218/2015-59 e 10660-720.292/2015-75 [...].

Contudo, ao fazê-lo, deixou de responder integralmente aos argumentos apresentados pela Recorrente, no sentido de que a multa cominada seria ilegal porque materializada sobre base de cálculo ainda inexistente, pendentes as discussões administrativas correlatas.

De fato, a base de cálculo eleita pela legislação é o “débito objeto de declaração de compensação não homologada” e, neste sentido, os §§ 17 e 18 do artigo 74 da Lei n.º. 9.430/96 pressupõem que os pedidos de compensação/restituição não foram impugnados e/ou que o crédito tributário foi devidamente constituído para fins da aplicação da multa, o que não é o caso, uma vez que a discussão administrativa ainda não foi exaurida.

É que, nos termos do artigo 14 do Decreto n.º. 70.235/72, tanto a Manifestação de Inconformidade quanto a Impugnação Administrativa têm o condão de instaurar a fase litigiosa do procedimento administrativo, o que recobre de iliquidez o valor dos débitos cuja homologação ainda não foi definitivamente rejeitada, não havendo que se falar em débito, menos ainda em base de cálculo para multa por não homologação de compensação, enquanto a fase litigiosa do processo administrativo não for devidamente encerrada por decisão definitiva.

Nesta baila, embora as Manifestações de Inconformidade apresentadas pela Recorrente tenham sido julgadas parcialmente procedentes, ela também apresentou os competentes Recursos Voluntários, conforme documentos anexos, de sorte que a base de cálculo da presente multa permanece em discussão, imprestável à utilização na apuração de delito pelo contribuinte.

Assim sendo, persistindo pendentes de julgamento os Recursos Voluntários apresentados pela Recorrente, sem erro, a multa ora combatida não pode ser mantida, visto que, na inteligência dos parágrafos 17 e 18 do artigo 74 da Lei n.º 9.430/96, não há base de cálculo sobre a qual deva incidir o percentual legal, inexistindo, por conseguinte, penalidade passível de exigência.

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

No que concerne ao pedido conclui que:

IV — DO PEDIDO

Por todo o exposto, a Recorrente requer que seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário, reformando-se parcialmente o acórdão recorrido, para o cancelamento integral da multa imposta. Subsidiariamente, a Recorrente requer que seja determinado o sobrestamento do processo administrativo em referência até que haja uma solução definitiva nos autos dos Processos n.ºs 10660-720.218/2015-59 e 10660-720.292/2015-75.

É o Relatório.

Fl. 7 do Acórdão n.º 1003-003.730 - 1ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo nº 10600.720147/2015-07

Voto

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora.

Tempestividade

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele tomo conhecimento inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional e § 18 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Delimitação da Lide

Conforme princípio de adstrição do julgador aos limites da lide, a atividade judicante está constricta ao exame do mérito da existência do crédito tributário no valor de R\$82.928,96 (R\$94.909,02 - R\$ 11.980,03) referente aos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012 pleiteado no presente processo (art. 15, art. 141 e art. 492 do Código de Processo Civil, que se aplica supletiva e subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal - Decreto nº 70.235, de 02 de março de 1972).

Nulidade da Notificação de Lançamento e da Decisão de Primeira Instância

A Recorrente alega que os atos administrativos são nulos arguindo que foram violados princípios constitucionais.

A Notificação de Lançamento foi lavrada por servidor competente que verificando a ocorrência da causa legal emitiu o ato revestido das formalidades legais com a regular intimação para que a Recorrente pudesse cumpri-lo ou impugná-lo no prazo legal. A decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente e da qual a pessoa jurídica foi regularmente cientificada. Assim, estes atos contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos. Ademais os atos administrativos estão motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos decidam recursos administrativos.

Cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015:

Súmula nº 162

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foi regularmente analisado pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 6º da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

As autoridades fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação as atribuições do cargo, observando as normas legais e regulamentares e justificando o

processo de execução do serviço, bem como obedecendo aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição Federal).

Ainda sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu decisão em Repercussão Geral na Questão de Ordem no Agravo de Instrumento nº 791292/PE com trânsito em julgado em 28.02.2010, que deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, de acordo com o art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de julho de 2015:

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão.

Neste sentido, devem ser enfrentados “todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador” (art. 489 do Código de Processo Civil). Por conseguinte, o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Assim, a decisão administrativa não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos na peça recursal sobre a mesma matéria, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da Recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado. Ademais, “na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção”, conforme preceitua o art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

As formas instrumentais adequadas foram respeitadas, os documentos foram reunidos nos autos do processo, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos. A proposição afirmada pela Recorrente, desse modo, não pode ser ratificada.

Multa de Ofício Isolada por Compensação de Débito Não Homologada

A Recorrente discorda do procedimento de ofício.

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

Essas obrigações formais de emissão de documentos contábeis e fiscais decorrem do dever de colaboração do sujeito passivo para com a fiscalização tributária no controle da arrecadação dos tributos (art. 113 do Código Tributário Nacional). Ademais, a imunidade tributária não afasta a obrigação do ente imune de cumprir as obrigações acessórias previstas na legislação tributária (art. 150 da Constituição Federal e art. 9º do Código Tributário Nacional). O Ministro da Fazenda pode instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais, cuja competência foi delegada à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) (art. 5º da Decreto-Lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984, Portaria MF nº 118, de 28 de junho de 1984 e art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999).

No exercício de sua competência regulamentar a RFB pode instituir obrigações acessórias, inclusive, forma, tempo, local e condições para o seu cumprimento, o respectivo responsável, bem como a penalidade aplicável no caso de descumprimento. A dosimetria da pena

pecuniária prevista na legislação tributária deve ser observada pela autoridade fiscal (§17 e § 18 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

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

Os deveres instrumentais previstos na legislação tributária ostentam caráter autônomo em relação à regra matriz de incidência do tributo, uma vez que vinculam inclusive as pessoas jurídicas que gozem de imunidade ou outro benefício fiscal (art. 175 e art. 194 do Código Tributário Nacional).

Em matéria de penalidade a legislação tributária adota o princípio da retroatividade benigna, ou seja, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito tratando-se de ato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática (art. 106 do Código Tributário Nacional).

O Código Tributário Nacional determina:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. [...]

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, prevê:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.(Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002) [...]

§ 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.(Redação dada pela Medida Provisória nº 656, de 2014)

§ 18. No caso de apresentação de manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação, fica suspensa a exigibilidade da multa de ofício de que trata o § 17, ainda que não impugnada essa exigência, enquadrando-se no disposto no

inciso III do art. 151 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

O procedimento fiscal está perfeito e contém todos os elementos que lhes conferem existência, validade e eficácia. A autoridade fiscal verificou a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinou a matéria tributável, calculou o montante da multa isolada devida, identificou o sujeito passivo havendo ciência válida para o exercício do devido processo legal contraditório e ampla defesa. Todas as determinações legais foram observadas. As circunstância de que houve compensação não homologada de débitos tributários está evidenciada pelo acervo fático-probatório produzido no presente processo, de modo que há subsunção desse fato jurígeno ao art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Sobre a aplicação da decisão do Recurso Extraordinário com Repercussão Geral, o Anexo II do Regimento Interno do CARF prevê:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; [...]

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

No que se refere à decisão do Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 796.939/RS, Tema 736, proferida pelo Supremo Tribunal Federal tem-se que:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. NEGATIVA DE HOMOLOGAÇÃO. MULTA ISOLADA. AUTOMATICIDADE. DIREITO DE PETIÇÃO. DEVIDO PROCESSO LEGAL. BOA-FÉ. ART. 74, §17, DA LEI 9.430/96.

1. Fixação de tese jurídica para o Tema 736 da sistemática da repercussão geral: “É 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”.

2. O pedido de compensação tributária não se compatibiliza com a função teleológica repressora das multas tributárias, porquanto a automaticidade da sanção, sem quaisquer considerações de índole subjetiva acerca do animus do agente, representaria imputar ilicitude ao próprio exercício de um direito subjetivo público com guarida constitucional.

3. A matéria constitucional controvertida consiste em saber se é constitucional o art. 74, §§15 e 17, da Lei 9.430/96, em que se prevê multa ao contribuinte que tenha indeferido seu pedido administrativo de ressarcimento ou de homologação de compensação tributária declarada.

4. Verifica-se que o §15 do artigo precitado foi derogado pela Lei 13.137/15; o que não impede seu conhecimento e análise em sede de Recurso Extraordinário considerando a dimensão dos interesses subjetivos discutidos em sede de controle difuso.

5. Por outro lado, o §17 do artigo 74 da lei impugnada também sofreu alteração legislativa, desde o reconhecimento da repercussão geral da questão pelo Plenário do STF. Nada obstante, verifica-se que o cerne da controvérsia persiste, uma vez que

somente se alterou a base sobre a qual se calcula o valor da multa isolada, isto é, do valor do crédito objeto de declaração para o montante do débito. Nesse sentido, permanece a potencialidade de ofensa à Constituição da República no tocante ao direito de petição e ao princípio do devido processo legal.

6. Compreende-se uma 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 contribuinte. Precedentes e Doutrina.

7. O art. 74, §17, da Lei 9.430/96, representa uma ofensa ao devido processo legal nas duas dimensões do princípio. No campo processual, não se observa no processo administrativo fiscal em exame uma garantia às partes em relação ao exercício de suas faculdades e poderes processuais. Na seara substancial, o dispositivo precitado não se mostra razoável na medida em que a legitimidade tributária é inobservada, visto a insatisfação simultânea do binômio eficiência e justiça fiscal por parte da estatalidade.

8. A aferição da correção material da conduta do contribuinte que busca à compensação tributária na via administrativa deve ser, necessariamente, mediada por um juízo concreto e fundamentado relativo à inobservância do princípio da boa-fé em sua dimensão objetiva. Somente a partir dessa avaliação motivada, é possível confirmar eventual abusividade no exercício do direito de petição, traduzível em ilicitude apta a gerar sanção tributária.

9. Recurso extraordinário conhecido e negado provimento na medida em que inconstitucionais, tanto o já revogado § 15, quanto o atual § 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996, mantendo, assim, a decisão proferida pelo Tribunal *a quo*.

Tem-se que o Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 796.939/RS, Tema 736, foi julgado pelo Supremo Tribunal Federal em 18.03.2023 com publicação ocorrida em 23.05.2023 fixando a tese no sentido de que “é 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” (§ 17 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996).

Em relação à decisão da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4905/DF proferida pelo Supremo Tribunal Federal tem-se que:

Ementa AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO. SANÇÕES TRIBUTÁRIAS. MULTA ISOLADA. LEI 9.430/96. LEI 12.249/2010. LEI 13.097/2015. IN RFB 1.717/2017. PROPORCIONALIDADE. DIREITO DE PETIÇÃO.

1. Perda superveniente do objeto da ação quanto ao § 15 do artigo 74 da Lei 9.430/96, alterado pela Lei 12.249/2010, tendo em vista a sua revogação pela Lei 13.137/2015.

2. Atendidos os requisitos previstos em lei, a compensação tributária se traduz em direito subjetivo do sujeito passivo, não estando subordinada à apreciação de conveniência e oportunidade da administração tributária.

3. A declaração de compensação é um pedido lato sensu, no exercício do direito subjetivo à compensação, submetido à Administração Tributária, que decide de forma definitiva sobre a matéria, homologando, de forma expressa ou tácita, a declaração.

4. É inconstitucional a aplicação de multa isolada em razão da mera não homologação de declaração de compensação, sem que esteja caracterizada a má-fé, falsidade, dolo ou fraude, por violar o direito fundamental de petição e o princípio da proporcionalidade. 5. Ação direta de inconstitucionalidade parcialmente conhecida e, nessa parte, julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade do § 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996 – incluído pela Lei 12.249/2010, alterado pela Lei 13.097/2015 –, bem como do inciso I do § 1º do art. 74 da Instrução Normativa RFB 1.717/2017, por arrastamento.

Decisão

O Tribunal, por maioria, conheceu parcialmente da presente ação direta, tendo em vista a revogação parcial de disposição impugnada, e, na parte conhecida, julgou procedente o pedido para declarar a inconstitucionalidade do § 17 do art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, incluído pela Lei 12.249, de 11 de junho de 2010, alterado pela Lei 13.097, de 19 de janeiro de 2015, e, por arrastamento, a inconstitucionalidade do inciso I do § 1º do art. 74 da Instrução Normativa RFB 2.055/2021.

Tem-se que a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4905/DF foi julgada pelo Supremo Tribunal Federal em 18.03.2023 com publicação ocorrida em 18.05.2023 que “julgou procedente o pedido para declarar a inconstitucionalidade do § 17 do art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996”.

Verifica-se que os méritos das decisões vinculantes exaradas no Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 796.939/RS, Tema 736 (arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 – Código de Processo Civil) e na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4905/DF (art. 102 da CRFB e Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999) encontram-se inteiramente esgotados no âmbito do Supremo Tribunal Federal.

Atinente ao Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 796.939/RS, Tema 736, é adequado afirmar que não há norma jurídica vigente que autorize a exigência do crédito tributário a título de multa de ofício isolada por compensação não homologada de débitos tributários. Embora ainda não haja trânsito em julgado, o referido julgado é definitivo atinente inconstitucionalidade do § 17 do art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Ademais, o art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF impõe como condição para que estas decisões sejam reproduzidas pelos Conselheiros no julgamento de recursos no âmbito do CARF tão somente a definitividade do mérito da decisão judicial vinculante e não necessariamente o trânsito em julgado para fins de produção de efeitos no ordenamento jurídico.

No que se refere à Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4905/DF, o trânsito em julgado ocorreu em 26.05.2023.

Assim, não remanesce suporte legal para manutenção da exigência do crédito tributário a título de multa de ofício isolada por compensação não homologada de débitos tributários objeto do lançamento de ofício.

Sobrestamento

A Recorrente requer que o presente feito seja sobrestado dada a sua vinculação com os processos principais nºs 10660.720218/2015-59 e 10660.720292/2015-75.

A vinculação por decorrência entre processos fica “constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas” (inciso II do § º do art. 6º do Anexo II do Regimento Interno do CARF).

Consta no Despacho Decisório, e-fls. 15-20, proferido no processo principal nº 10660.720218/2015-59 que a Recorrente formalizou os Pedidos de Ressarcimento ou Restituição/Declarações de Compensação (Per/DComp) utilizando-se do crédito relativo ao pagamento a maior de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), código 3280 no valor total de R\$107.533,66 referente ao ano-calendário de 2010, caso em que foi reconhecido o direito creditório no valor de R\$9.758,05. No Acórdão da 1ª Turma/DRJ/09 nº 109-000.991, de 14.09.2020, foi reconhecido o direito creditório adicional no valor de R\$689,29.

Consta no Despacho Decisório, e-fls. 21-25, proferido no processo principal nº 10660.720292/2015-75 em que a Recorrente formalizou os Pedidos de Ressarcimento ou

Restituição/Declarações de Compensação (Per/DComp) utilizando-se do crédito relativo ao pagamento a maior de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), código 3280 no valor total de R\$136.051,32 referente ao ano-calendário de 2011, caso em que foi reconhecido o direito creditório no valor de R\$19.065,00. No Acórdão da 1ª Turma/DRJ/09 nº 109-000.990, de 14.09.2020, não foi reconhecido qualquer valor de direito creditório adicional.

Ressalta-se que a multa de ofício isolada objeto de análise no presente processo tem uma inter-relação de causa e efeito com os processos principais nºs 10660.720218/2015-59 e 10660.720292/2015-75, cujos procedimentos são vinculados por decorrência. Esclareça-se que os processos principais encontram-se em fase recursal.

Tem-se que a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, determina que

Art. 74 [...]

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

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

No caso tratado no presente processo foi formalizada a Notificação de Lançamento que consubstancia a constituição do crédito tributário pelo lançamento de ofício da multa de ofício isolada por compensação não homologada. Repise-se que “É 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” (Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 796.939/RS, Tema 736, Supremo Tribunal Federal) e também “Procedente o pedido para declarar a inconstitucionalidade do § 17 do art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996” (Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4905/DF, Supremo Tribunal Federal). Logo não há que se falar em sobrestamento do presente processo por perda de objeto.

Jurisprudência e Doutrina

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso (art. 100 do Código Tributário Nacional). Ademais, o Parecer Normativo Cosit nº 23, de 06 de setembro de 2013, determina “que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo”.

Inconstitucionalidade de Lei

Atinente aos princípios constitucionais, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do CARF e Súmula CARF nº 2).

Princípio da Legalidade

Tem-se que nos estritos termos legais este procedimento está de acordo com o princípio da legalidade ao qual o agente público está vinculado em razão da obrigatoriedade da aplicação da lei de ofício. Trata-se de poder-dever funcional irrenunciável vinculado à norma jurídica, cuja atuação está direcionada ao cumprimentos das determinações constantes no ordenamento jurídico. Como corolário encontra-se o princípio da indisponibilidade que decorre da supremacia do interesse público no que tange aos direitos fundamentais (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CAREF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de julho de 2015).

Dispositivo

Em assim sucedendo voto em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva