



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10660.721124/2017-69
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-006.367 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de dezembro de 2022
Recorrente BI&P COMERCIO DE CEREAIS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 20/12/2012 a 20/03/2013

PER/DCOMP. APLICAÇÃO RETROATIVA DE NORMA QUE DEIXOU DE TRATAR O CRÉDITO INDEVIDO COMO INFRAÇÃO.

Na época da transmissão dos PER/DCOMP e da autuação, o artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pela Lei nº 12.249/2010, previa que o crédito indevido configurava infração passível de imposição de multa de 50%. Com a alteração da redação promovida pelo legislador por meio da Lei nº 13.137/2015, houve um deslocamento da hipótese de aplicação da multa para a norma jurídica atinente à extinção do débito por meio da compensação. Desta forma, aplica-se retroativamente a norma que deixou de considerar o crédito indevido como infração em consonância com a disposição do artigo 106, II, "a", do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por aplicação do Art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, com a redação dada pela Lei nº 13.988/2020, considerando o empate na votação, dar provimento ao recurso para afastar a exigência da multa exigida. Vencidos os Conselheiros André Severo Chaves, Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, André Luis Ulrich Pinto e Luiz Augusto de Souza Gonçalves.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Carlos André Soares Nogueira, Cláudio de Andrade Camerano, Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Daniel Ribeiro Silva, André Luis Ulrich Pinto, André Severo Chaves e Lucas Issa Halah.

Relatório

Adoto em parte o Relatório do Acórdão Recorrido, por bem refletir a demanda até o momento de sua prolação:

“Para a Contribuinte identificada no preâmbulo foi lavrado, por Auditor-Fiscal da DRF/Varginha - MG, auto de infração relativo à multa por compensação indevida, conforme processo principal nº 10660.721950/2016-27, fls. 02/12. A multa e o enquadramento legal foram assim demonstrados no auto de infração:

(...)

O lançamento foi detalhado no Termo de Verificação Fiscal - TVF, especificamente no anexo denominado ***Detalhamento da Apuração Multa***, que integra o auto de infração, fls. 7/9.

Depois da regular ciência, a Contribuinte apresenta impugnação e documentação probatória às fls. 16/63.

Alega que o enquadramento legal anotado no auto de infração (artigo 74, § 17, da Lei nº 9.430/1996, com redação conferida pela Lei nº 12.249/2010) revela impossibilidade lógica e jurídica da manutenção da cobrança pretendida, uma vez que a autoridade lançadora fundamenta-se em "redação já revogada em função justamente da impossibilidade de sua aplicação. Assim, maculou de nulidade a exigência fiscal pretendida, vez que reitera a necessidade de se considerar a redação já revogada."

Entende, ainda, impossibilidade de concomitância das multa de ofício e isolada. No presente caso, a multa de ofício de 20% "já é exigida nos processos de débito nº 10660.721951/2016-71 e nº 10660.721953/2016-61, (relacionado ao processo de crédito nº 10660.721950/2016-27) o que demonstra o necessário cancelamento da multa isolada ora exigida".

Manifesta inconformismo com o §17 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, tendo em vista que o legislador, ao inserir referido dispositivo no sistema jurídico brasileiro, "com o objetivo de desestimular os pedidos de compensação apresentados ao Fisco Federal [...] lançou mão de um instituto notadamente inconstitucional". Ressalta que a autoridade lançadora tomou como base redação revogada da referida lei.

Ao pontuar que o artigo 74 da Lei nº 9.430/1996 foi inserido na legislação federal pela Lei nº 13.097/2015 (que dispensa configuração de conduta infracional para aplicação da penalidade), argumenta que "referido dispositivo legal, tanto o vigente quanto o revogado", estão em desacordo com os princípios constitucionais vigentes quando prevê punição a contribuinte que age de boa-fé na apresentação de pedido de compensação muitas vezes arbitrariamente não homologado - afronta aos princípios do devido processo legal (artigo 5º, LIV, CF) e da ampla defesa e do contraditório/direito fundamental de petição aos

poderes públicos (artigo 5º, LV, CF). Menciona também violação ao princípio da proporcionalidade sob os prismas da adequação, necessidade e proporcionalidade.

Destaca que o Supremo Tribunal Federal, em 29/05/2014, reconheceu Repercussão Geral do tema em discussão - Recurso Extraordinário 796.939/RS (pendente de julgamento). Desse modo, necessária a suspensão do julgamento presente nestes autos, de acordo com a aplicação subsidiária do artigo 982 da Lei nº 13.105/2015 (Código de Processo Civil).

Requer o cancelamento do auto de infração, seja pela revogação do dispositivo legal em que se fundamenta, pela impossibilidade jurídica da cobrança pretendida e pela impossibilidade de cumulação das multas de ofício e isolada.

A Impugnante recorre a julgados da jurisprudência administrativa e judicial para sustentar os argumentos expostos na peça de resistência.

Na hipótese de não acatamento dos argumentos de defesa, pede a aplicação dos artigos 15 e 982, inciso I, do Código de Processo Civil, a fim de que seja determinada a suspensão do julgamento até a decisão definitiva do Recurso Extraordinário 796.939/RS (repercussão geral reconhecida pelo STF)."

O Acórdão Recorrido negou provimento ao Recurso Voluntário por entender que:

- Descabe a alegação de nulidade quando inexisterem atos insanáveis e quando a autoridade autuante observa os devidos procedimentos fiscais, previstos na legislação tributária, consignando que o
- A DRJ não seria competente para pronunciar-se sobre inconstitucionalidade de norma legal;
- Os precedentes judiciais e administrativos mencionados não seriam vinculantes;
- A Multa Isolada aplicada não teria sido revogada, e, ainda que tivesse sido, a autoridade lançadora consignou que o lançamento tem fundamento no § 17 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, destacando que referido parágrafo foi introduzido pelo artigo 62 da Lei nº 12.249/2010 e encontra-se vigente com as alterações posteriores, não prosperando, dessa forma, a argumentação de que redação revogada fundamentou a multa isolada apurada.
- A multa isolada e a multa de mora de 20% possuem capitulações legais distintas e naturezas distintas, não caracterizando *bis in idem*.

Cientificado em 10/08/2020, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 08/09/2020, no qual assevera, em apertada síntese:

- A necessidade de sobrestamento do feito em virtude dos princípios da segurança jurídica, eficiência e efetiva prestação jurisdicional, tendo em vista a discussão do dispositivo no qual a multa foi fundamentada perante o STF, no tema de Repercussão Geral de nº 736 e na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.905;
- Possibilidade do sobrestamento por aplicação subsidiária dos artigos 15 e 982 do CPC 2015;
- Nulidade do Auto de Infração, pelas razões já expostas na Manifestação de Inconformidade, frisando que a autoridade autuante expressamente fez referência à redação do 17 vigente em virtude da Lei nº 12.249/2010, desconsiderando sua revogação pela Lei nº 13.097/15;
- Cancelamento do Auto de Infração em razão da impossibilidade de retroatividade da norma tributária, com fundamento no art. 144 do CTN;
- Reitera argumentos pela inconstitucionalidade por violação ao direito de petição;
- Que lançamento não poderia ter ocorrido antes do término do processo de crédito que discute a não homologação das DCOMPs, pois o art. 116, II do CTN determina o fato gerador como ocorrido, sendo situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável, alegando que o fato gerador da multa isolada não estaria ainda constituído;
- Que o parágrafo 18 do art. 74 da Lei nº 9.430/96 confirmaria a relação de prejudicialidade e a necessidade de se aguardar o fim do processo de crédito;
- Nos termos do quanto determina o §2º do art. 135 da IN 1.717/17, requer-se o julgamento em conjunto da Notificação de Lançamento aqui combatida e o Processo nº 10660.721950/2016-27.

Voto

Conselheiro Lucas Issa Halah, Relator.

1. - Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do art. 2º da Portaria MF nº 343/2015 (Regimento Interno do CARF).

Sobre o argumento do contribuinte de que a imposição da penalidade em questão e o não sobrestamento do feito implicariam violação a princípios constitucionais, muito embora nada obste a interpretação conforme dos dispositivos legais, não cabe a este Órgão de Julgamento administrativo negar vigência à lei ante a alegação de sua inconstitucionalidade, nos termos dos arts. 45, VI e 62, do Anexo II do RICARF, sendo o CARF incompetente para este mister, nos termos da Súmula/CARF de nº 2.

“Súmula CARF nº 2

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

Por isso, deixo de conhecer o recurso voluntário relativamente às alegações calcadas em inconstitucionalidade.

No mais, observo que o recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço parcialmente.

2. - Mérito

As preliminares confundem-se com o mérito, e por isso com eles serão analisadas.

2.1. Pedido de sobrestamento do feito

Entendo que o pedido de sobrestamento do processo formulado pelo contribuinte em virtude do reconhecimento de Repercussão Geral no RE 796.939/RS (Tema nº 736) e da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.905, não merece acolhida.

Muito embora trate-se de ação que discute tema afeito ao ora sob debate, a inconstitucionalidade da multa isolada, fato é que não há ainda a decisão vinculante de que trata o artigo 62 § 2º do RICARF e, contrariamente ao que assevera o contribuinte, a Procuradoria Geral da República emitiu o Parecer nº 29065/2016 opinando pelo **desprovemento** do Recurso Extraordinário, conforme se verifica da íntegra decotada pelo contribuinte ao transcrevê-la em seu Recurso Voluntário:

“3. Conclusão.

Ante o exposto, o parecer da Procuradoria-Geral da República é pelo **desprovemento do recurso extraordinário**.

Por fim, considerada a sistemática da repercussão geral e os efeitos do presente julgamento em relação aos demais casos que tratem ou venham a tratar do Tema 736, propõe a Procuradoria-Geral da República a fixação da seguinte tese:

É inconstitucional a multa prevista no art. 74, § 17, da Lei 9.430/1996, quando aplicada da mera não homologação da compensação tributária, ressalvada sua incidência aos casos de comprovada má-fé do contribuinte.”

Também inexistente relação de decorrência entre o processo administrativo ora em tela e o RE 796.939/RS ou a ADI 4905, inexistindo também qualquer determinação de sobrestamento emanada pelo Supremo Tribunal Federal.

E o artigo 982, I do CPC suscitado pelo contribuinte tampouco diz respeito à hipótese dos autos, já que trata da instauração do Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas nos tribunais judiciais.

Desse modo, não vislumbro hipótese legal autorizadora da medida pleiteada pelo contribuinte, razão pela qual lhe nego provimento.

2.2. Nulidade do Auto de Infração e cancelamento do Auto de Infração - aplicação retroativa da norma penal mais benéfica.

O contribuinte alega também a nulidade do Auto de Infração, por entender que a autoridade autuante teria aplicado a penalidade revogada prevista no parágrafo 17 do artigo 74 da Lei nº 9.430/96 com sua redação dada pela Lei nº 12.249/2010, desconsiderando sua redação vigente no momento da autuação.

A este respeito, entendo não assistir razão ao contribuinte, porque a penalidade aplicada no Auto de Infração, a meu ver, não foi a do artigo 74 parágrafo 17 da Lei nº 9.430/96 com a redação conferida pela Lei nº 12.249/2010.

Nota-se do Termo de Verificação Fiscal, que a multa aplicada teve como base de cálculo o valor do débito não compensado, e que o enquadramento legal adotado foi o “[p]arágrafo 17 do artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com alterações posteriores.” (fl. 7)

Da mesma maneira, o detalhamento da apuração da multa anexo ao Termo de Verificação Fiscal (fl. 08 e ss.) não deixa dúvidas de que a base de cálculo adotada foi o valor do débito não compensado.

Por isso, penso que o enquadramento legal adotado foi o parágrafo 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/96 com redação dada pela Lei nº 13.097, de 2015, que prevê a aplicação da multa isolada sobre o valor do débito não compensado, e não sobre o valor do crédito pleiteado.

Argumentando sobre esta hipótese, o contribuinte afirma que mesmo que se entenda ter sido aplicada a penalidade conforme a redação do parágrafo 17 vigente à época do lançamento da multa, sua aplicação retroativa seria vedada, pois teria havido revogação da penalidade aplicável a seu caso e a penalidade nova instituída pela Lei nº 13.097, de 2015 não poderia ser aplicada retroativamente, demandando assim o cancelamento do Auto de Infração.

Neste ponto, entendo assistir razão ao contribuinte, não por vislumbrar violação ao artigo 144 do CTN — que trata das normas procedimentais do lançamento tributário —, mas por partilhar do entendimento de que as alterações promovidas pela Lei nº 13.097, de 2015 na realidade revogaram a penalidade anteriormente existente, criando outra distinta, como bem esclareceu o Conselheiro Carlos André Soares Nogueira no processo nº 11843.000113/2010-90. Transcrevo o entendimento do Ilustre conselheiro, riscando os excertos inaplicáveis ao caso em questão, bem como aqueles dos quais não partilho:

“Ao apreciar as matérias concernentes aos direitos creditórios veiculados por meio de PER/DCOMP, tenho sempre insistido em basear as decisões na análise das normas jurídicas individuais e concretas relativas ao crédito e ao débito.

De fato, são duas normas jurídicas com efeitos próprios e que geram relações jurídicas distintas.

A norma jurídica de crédito tem como hipótese (grosso modo) a ocorrência de um pagamento indevido ou a maior do tributo. Uma vez ocorrido no mundo fenomênico o pagamento indevido ou a maior, o contribuinte pode formular um pedido de repetição do indébito por meio de um Pedido de Restituição ou Ressarcimento – PER. A consequência jurídica da norma individual e concreta é o surgimento de uma relação obrigacional em que a União é devedora do montante pago indevidamente pelo contribuinte.

Na sequência, pode surgir uma outra norma jurídica, desta feita, veiculada pela Declaração de Compensação – DCOMP. Neste caso, a hipótese é a utilização pelo contribuinte do crédito disponível para compensá-lo com débito de sua responsabilidade. A consequência jurídica dessa compensação é a extinção do crédito tributário (do débito do contribuinte) sob condição resolutória.

Não há que se confundir, portanto, as relações obrigacionais decorrentes do crédito (PER) e da compensação (DCOMP).

Feita essa breve digressão, passo à análise da norma de imposição da multa ora sob debate.

Primeiro a redação do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996 dada pela Lei nº 12.249/2010, que estava em vigor no momento da transmissão dos PER/DCOMP e, também, do lançamento de ofício:

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.

[...]

§ 15. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido.

§ 16. O percentual da multa de que trata o § 15 será de 100% (cem por cento) na hipótese de ressarcimento obtido com falsidade no pedido apresentado pelo sujeito passivo.

§ 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.

[...] - grifei

É cristalino que, naquele momento, o legislador elegeu como hipótese para a imposição da multa o surgimento de um crédito indevido. Ou seja, o legislador voltou-se para a primeira norma jurídica, aquela que tem como consequente a constituição de um crédito em favor do contribuinte perante a União. Vale observar que a interpretação sistemática dos dois parágrafos aponta que o crédito indevido poderia ser apurado no exame direto do Pedido de Restituição/Ressarcimento – PER (§ 15) ou no exame da Declaração de Compensação – DCOMP (§ 17).

~~À luz da norma legal em vigor naquele momento, é oportuno dizer que a autoridade fiscal da RFB atuou de forma correta. A multa aplicada estava exatamente de acordo com a norma legal.~~

Contudo, sobreveio a substancial alteração da legislação de regência. A Lei nº 13.097/2015 (originalmente a Medida Provisória nº 656/2014) passou a prever a seguinte redação para o artigo 74 da Lei nº 9.430/1996:

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.

[...]

§ 15. Revogado.

§ 16. Revogado.

§ 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

A meu juízo, o legislador, ao promover essa mudança no texto normativo, deslocou a hipótese da multa da relação jurídica de crédito do contribuinte perante a União para a relação jurídica em que o contribuinte extingue débito de sua responsabilidade sob condição resolutória por meio da compensação (DCOMP).

Parece-me que tal mudança é harmônica com o sistema jurídico.

A meu sentir, o mero pedido de restituição/ressarcimento encontra-se no campo do direito de petição, pois não irá produzir efeitos no patrimônio do contribuinte enquanto não for efetivamente reconhecido pela Administração. Assim, o mero pedido equivocado de um crédito – não se trata aqui de condutas dolosas, fraudulentas – não deveria ser passível de penalidade.

~~Por outro lado, a compensação tem como efeito jurídico a extinção do débito do contribuinte sob condição resolutória. Desta forma, o efeito patrimonial é imediato. Assim, penso que a Declaração de Compensação não se encontra acobertada pela proteção do direito de petição perante a Administração Pública. Nesta esteira, parece-me mais adequada a imposição de multa em razão da~~

~~extinção indevida de crédito tributário, mesmo que não se configure condutas dolosas.~~

A interpretação aqui esposada é reforçada pelos dizeres da exposição de motivos da MP nº 656 mencionada pela recorrente. Ademais, não há que se falar que o legislador mudou de crédito para débito sem querer mudar nada. Evidentemente, a mudança do texto normativo tem um sentido, incumbindo ao intérprete construir a norma jurídica em consonância com a nova redação.

Ora, se o legislador deixou de tratar o crédito indevido como hipótese de imposição de multa de ofício e considerando que este é exatamente o caso dos autos, tenho que deva ser aplicada para o deslinde da questão a disposição do artigo 106, II, “a”, do Código Tributário Nacional:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) **quando deixe de defini-lo como infração;**

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. (grifei)

Forte nas razões expostas, voto, quanto ao mérito, por dar provimento ao recurso voluntário”

No caso ora sob debate, diferentemente daquele subjacente ao precedente acima transcrito, a autoridade fiscal, ao lavrar em 2017 o Auto de Infração aplicando penalidade sobre as infrações cometidas nos anos de 2012 e 2013, aplicou retroativamente penalidade que, à luz do entendimento acima exposto, encontrava-se revogada, violando o artigo 106, II, “a”, do CTN (já que a lei superveniente revogou a multa incidente sobre pleito indevido de direito creditório).

A conduta, porque vedada, enseja assim a nulidade do Auto de Infração, que pode no entanto ser superada para se reconhecer a improcedência com base no mesmo fundamento, calcado no art. 59, § 3º do Decreto nº 70.235/72.

2.3. Alegada necessidade de que o lançamento aguardasse o término do processo de crédito

O contribuinte ainda alega que o lançamento não poderia ter ocorrido antes do término do processo de crédito que discute a não homologação das DCOMPs, pois o art. 116, II do CTN estabeleceria que, tratando-se de situação jurídica, o fato gerador considera-se ocorrido desde o momento em que esteja definitivamente constituída, sendo que o fato gerador da multa isolada não estaria ainda constituído enquanto não findasse o processo administrativo de crédito.

Assevera também que o paragrafo 18 do art. 74 da Lei nº 9.430/96 confirmaria a relação de prejudicialidade e a necessidade de se aguardar o fim do processo de crédito e, em virtude do quanto determina o §2º do art. 135 da IN 1.717/17, requer-se o julgamento em conjunto da Notificação de Lançamento aqui combatida e o Processo nº 10660.721950/2016-27.

O pedido de julgamento conjunto encontra-se prejudicado, pois está sendo atendido já que ambos os processos, o de crédito e o de exigência da multa, foram pautados para julgamento por esta Turma na mesma sessão de julgamento.

Já a alegação de que a penalidade somente poderia ser lançada após o término do processo administrativo relativo à não homologação da compensação também não convence este Relator, porque o fato gerador da penalidade em questão é situação de fato (e não de direito) aplicando-se portanto o inciso I do artigo 116 do CTN, sendo tal fato o uso da ferramenta da compensação sem o preenchimento dos requisitos de liquidez e certeza do crédito tributário, que culmina na não homologação da compensação.

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, que na realidade corrobora que o lançamento da multa isolada não deve aguardar o fim do processo de crédito.

3. - Dispositivo

Pelo exposto, voto por conhecer em parte do Recurso Voluntário para, no mérito, dar-lhe provimento, nos termos do voto.

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah