



**Ministério da Fazenda**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10675.723526/2018-10  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-013.382 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 29 de junho de 2023  
**Recorrente** ELETROSOM S/A - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 23/01/2014

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA.  
CONSTITUCIONALIDADE.

Conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE nº 796.939, com repercussão geral, o §17 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996 é inconstitucional, de forma que não há suporte legal para a exigência da multa isolada (50%) aplicada pela negativa de homologação de compensação tributária realizada pelo contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Flávio José Passos Coelho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antonio Borges (suplente convocado(a)), Jose Renato Pereira de Deus, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado(a)), Denise Madalena Green, Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado(a)), Mariel Orsi Gameiro, Walker Araujo, Flavio Jose Passos Coelho (Presidente).

**Relatório**

Para melhor descrever os fatos, adoto o relatório da decisão de primeira instância:

Trata-se de auto de infração referente a multa isolada, em face da não homologação da(s) Dcomp nº(s) 18618.04047.230114.1.3.04-8972, a(s) qual(ais) se encontra(m) em discussão no processo administrativo nº 10675.900673/2014-96.

Referida multa foi calculada conforme Termo de Verificação Fiscal às fls. 29 a 31, e tem como fundamento legal o § 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/1996.

Cientificada da autuação em 06/12/2018 (fl. 38), a interessada apresentou, em 02/01/2019 (fl. 40), a impugnação às fls. 42 a 59, contendo, em síntese, os elementos que se seguem:

De início, suscita a tempestividade do recurso apresentado e faz um breve relato sobre os fatos atinentes a este processo.

A seguir, passa a expor sobre a impossibilidade da cobrança da multa isolada, devido à violação à sistemática da compensação, por tratar-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação.

Discorre longamente a respeito do instituto da compensação, observando que os débitos informados em declaração de compensação não se sujeitam à aplicação da multa de ofício de 75%, prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996, mas apenas à incidência da multa de mora, limitada ao percentual de 20%, nos termos do art. 61, § 2º, da mesma lei, ou, ainda, à multa de 150% quando ficar comprovada a falsidade da declaração ou no caso de ser considerada não declarada, nos termos do art. 18 da Lei nº 10.833/2003.

Considera que a Lei nº 13.097/2015 ampliou indevidamente o campo de aplicação da multa isolada, uma vez que, no caso da compensação, não há dano à fiscalização que enseje a multa.

Aduz, ainda, que a multa em questão implicaria em dupla penalização do contribuinte, por uma única infração.

Destaca que, segundo o STJ, não há distinção entre a multa denominada moratória e a punitiva, de forma que não é legalmente possível a exigência cumulativa da multa de mora exigida no despacho decisório que não homologou as compensações e da multa isolada em discussão, já que ambas se aplicam sobre uma única infração, qual seja, a falta de recolhimento do débito declarado no Dcomp, o que caracterizaria bis in idem.

Acrescenta que, além da imposição da multa de mora, já há outras consequências previstas para a não homologação das compensações, nos §§ 3º, 6º, 7º e 8º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996.

A DRJ julgou improcedente a impugnação, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 23/01/2014

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA.

A compensação não homologada sujeita-se à multa isolada prevista no § 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/1996.

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE.

Não compete à Autoridade Tributária apreciar alegações de supostas inconstitucionalidades presentes nas normas tributárias, cabendo-lhe tão-somente observar a legislação em vigor.

Inconformada com a decisão, a Recorrente interpôs recurso voluntário, reproduzindo, suas alegações de defesa.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, posto que apresentado dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no Decreto nº 70.235/72. Pois bem.

Conforme exposto anteriormente, no presente processo cobra-se a multa isolada por compensação não homologada prevista no §17 no art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

A constitucionalidade dessa previsão normativa foi decidida recentemente no Recurso Extraordinário n.º 796.939, representativo de repercussão geral (tema 736), cuja decisão ainda não transitou em julgado, caminhando no sentido de declarar a inconstitucionalidade desse preceito normativo. Contudo, mesmo que não haja trânsito em julgado, uma vez que aguarda julgamento de Embargos de Declaração, entendo que os efeitos da decisão proferida pelo Supremo, que não mudará a declaração de inconstitucionalidade, devem ser aplicados em favor da Recorrente.

Para fundamentar o exposto até o momento, peço vênica para transcrever o voto do Relator Neudson Cavalcante Albuquerque, PA 11080.726346/2018-02 (acórdão 1201-005.885), cujas razões adoto como base para decidir:

O recorrente opõe-se à decisão de primeira instância com os vários argumentos, fáticos e legais. Contudo, entendo que a correspondente análise deve ser precedida pela análise do fundamento legal do lançamento tributário em tela, qual seja, o §17 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996.

Verifico que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE nº 796939, com repercussão geral, declarou a inconstitucionalidade do §17 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, nos seguintes termos:

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, apreciando o tema 736 da repercussão geral, conheceu do recurso extraordinário e negou-lhe provimento, na medida em que inconstitucionais, tanto o já revogado § 15, quanto o atual § 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996, mantida, assim, a decisão proferida pelo Tribunal a quo. Foi fixada a seguinte tese: "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". Tudo nos termos do voto reajustado do Relator. O Ministro Alexandre de Moraes acompanhou o Relator com ressalvas. Não votou o Ministro Nunes Marques, sucessor do Ministro Celso de Mello (que votara na sessão virtual em que houve o pedido de destaque, acompanhando o Relator). Plenário, Sessão Virtual de 10.3.2023 a 17.3.2023.

Contudo, essa decisão é recente. Consultando o sítio do Supremo Tribunal Federal na Internet, verifico que a correspondente ata de julgamento foi publicada no dia 24/03/2023, não havendo notícia da citação das partes ou de apresentação de recurso. Sendo uma decisão do Plenário, esta está sujeita apenas a embargos de declaração. Contudo, deve-se afirmar que essa decisão ainda não transitou em julgado.

O artigo 26-A do Decreto nº 70.236/1972 determina que a lei declarada inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal pode ter a sua aplicação afastada no âmbito do processo administrativo fiscal, *verbis*:

Art. 26-A. 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.

[...]

§ 6º O disposto no caput deste artigo 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;

Por sua vez, o artigo 62 do Regimento Interno do CARF (Anexo II da Portaria MF nº 343/2015) reproduz a mesma regra legal, nos seguintes termos:

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.

Como se pode ver, os órgãos de julgamento do processo administrativo fiscal estão desobrigados de aplicar uma lei considerada inconstitucional em decisão tomada pelo Supremo Tribunal Federal desde que esta atenda a dois requisitos: que seja tomada pelo Tribunal Pleno e que seja uma decisão definitiva.

O primeiro requisito foi atendido, sem sombra de dúvida, e eu trouxe ao colegiado uma questão a ser solucionada em relação ao segundo requisito: podemos considerar a referida decisão como definitiva em relação ao presente processo? Seguiu-se um amplo debate no colegiado, cujos elementos agora trago neste voto, como razões de decidir.

Caso a decisão em tela tivesse transitado em julgado, seria um passo confortável afirmar que esta é definitiva e a aplicação do referido artigo 26-A do decreto nº

70.235/1972 estaria garantida. Contudo, a afirmação do seu contrário não é tão tranquila assim, quero dizer, se a decisão não transitou em julgado, não necessariamente ela não é definitiva, conforme os postulados da lógica clássica. Considerando que o processo administrativo fiscal é informado pelo princípio da formalidade moderada, a questão trazida ao colegiado consiste em definir se, no presente caso, é possível considerar que a decisão em tela é definitiva, para a presente lide, ainda que não esteja revestida pela forma do trânsito em julgado, considerando este último como a preclusão recursal para as partes.

A decisão definitiva é aquela que chegou ao seu fim e, portanto, não pode ser alterada. Sabemos que uma decisão pode ser complexa, no sentido de emitir efeitos distintos para pessoas distintas. Assim, a presente decisão judicial, tomada em sede de Recurso Especial, vai causar uma série de efeitos financeiros sobre as partes, demandando, possivelmente, a continuidade do processo em etapas de liquidação e execução. Nada disso importa para o presente processo administrativo, cujo elemento de conexão com o processo judicial é apenas a aplicação do §17 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, ou seja, somente interessa a declaração de inconstitucionalidade do referido dispositivo, contida no processo judicial. Então, a questão a ser resolvida pode ser simplificada para: a declaração de inconstitucionalidade laborada pela Corte Suprema é definitiva frente ao presente processo? Mais especificamente, a decisão que declarou a inconstitucionalidade do §17 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996 pode ser alterada?

O único recurso cabível contra a decisão que resolveu o referido RE nº 796939 são os embargos de declaração. Como é sabido, essa espécie de recurso não se presta para afrontar o mérito da decisão atacada, mas apenas para aperfeiçoá-la diante de eventual omissão, contradição ou obscuridade, conforme jurisprudência pacífica dos tribunais superiores, exemplificada na decisão a seguir transcrita:

PROCESSUAL CIVIL. ADMINISTRATIVO. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO DO ART 1.022 DO CPC/2015. INEXISTENTE. INADEQUAÇÃO LÓGICA ENTRE FUNDAMENTAÇÃO POSTA E A CONCLUSÃO ADOTADA.

I - Segundo o art. 1.022 do Código de Processo Civil de 2015, os embargos de declaração são cabíveis para esclarecer obscuridade, eliminar contradição, suprir omissão de ponto ou questão sobre o qual devia se pronunciar o juiz de ofício ou a requerimento e/ou corrigir erro material.

II - A contradição que vicia o julgado de nulidade é a interna, em que se constata uma inadequação lógica entre a fundamentação posta e a conclusão adotada, o que, a toda evidência, não retrata a hipótese dos autos. Nesse sentido: EDcl no AgInt no RMS 51.806/ES, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 16/5/2017, DJe 22/5/2017; EDcl no REsp 1.532.943/MT, Rel. Ministro Marco Aurélio Bellizze, Terceira Turma, julgado em 18/5/2017, DJe 2/6/2017.

III - A pretensão de reformar o julgado não se coaduna com as hipóteses de omissão, contradição, obscuridade ou erro material contidas no art. 1.022 do CPC/2015, razão pela qual inviável o seu exame em embargos de declaração.

IV - Cumpre ressaltar que os aclaratórios não se prestam ao reexame de questões já analisadas com o nítido intuito de promover efeitos modificativos ao recurso. No caso dos autos, não há vícios na decisão, considerando que foram apreciadas todas as teses relevantes para o deslinde do caso de modo fundamentado e coerente.

V - Agravo interno improvido.

(AgInt nos EDcl no RMS 54.398/RJ, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/09/2018, DJe 21/09/2018)

Portanto, em regra, eventuais embargos de declaração não irão alterar a decisão que declarou inconstitucional o §17 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996. Assim, essa decisão seria definitiva, repito, em regra, para os fins do presente processo.

Contudo, os debates travados no presente julgamento avançaram sobre o campo da cogitação, não sem razão, tendo em vista a recente decisão, também do Supremo Tribunal Federal, que retirou o ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, quando os embargos de declaração interpostos pela União apontaram omissão quanto à definição do valor do ICMS a ser considerado (destacado ou pago) e omissão quanto à modulação dos efeitos da decisão.

Durante os debates, ficou clara uma importante diferença entre os dois processos judiciais comparados. No processo sobre o ICMS, o que estava *sub judice* era a base de cálculo das duas contribuições (PIS/PASEP e COFINS), ou seja, a fórmula do cálculo a ser adotada para se chegar aos valores devidos. Daí, a importância da definição do valor do ICMS a ser adotado (destacado ou pago). Diferentemente, no processo sobre a multa isolada, a questão *sub judice* que importa ao presente processo é somente a constitucionalidade do §17 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, não comportando qualquer questão sobre valores.

Outra importante reflexão sobre a referida comparação é o fato de a modulação realizada na decisão sobre o ICMS, resolvida em sede de embargos, ter garantido os seus efeitos para todos os fatos geradores que ainda encontravam-se *sub judice* em processo judicial ou administrativo. Assim, caso tal modulação seja realizada para o processo da multa isolada, a decisão alcançaria o presente processo, ou seja, em nada mudaria os seus efeitos em relação à decisão atual, ainda que eventualmente embargada.

Portanto, é possível concluir que, diante do atual cenário jurídico, inclusive jurisprudencial, a atual decisão do Supremo Tribunal Federal pode ser considerada definitiva em relação aos seus efeitos sobre o presente processo.

O referido debate não olvidou a possibilidade de uma alteração da decisão da Suprema Corte, ainda que incerta, remota e desconhecida, em sede de embargos de declaração. Contudo, concluiu-se que não se pode dar conteúdo a uma expressão jurídica aberta pela sua exceção ou por algum elemento improvável. Caso isso fosse possível, uma decisão transitada em julgado não poderia ser considerada definitiva, uma vez que está sujeita a uma eventual ação rescisória, conforme previsto no artigo 966 do Código de Processo Civil pátrio. Mais ainda, mesmo que já não caiba ação rescisória, sempre está sujeita a uma mudança do cenário jurídico que lhe tire os efeitos, como ocorreu com a incidência da CSLL, afastada para alguns contribuintes em sede de decisões judiciais transitadas em julgado que a consideravam inconstitucional, mas retomada por uma decisão do Supremo Tribunal Federal<sup>2</sup>.

A contrário senso, não acolher a referida decisão judicial como definitiva implicaria reconhecer a plena eficácia do §17 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996 e negar provimento ao recurso voluntário, o que seria, no mínimo, temerário diante da decisão já publicada da Suprema Corte.

O referido debate também contemplou, com o fito de afastar qualquer dúvida, a possibilidade de o presente processo ser sobrestado até que sobrevenha o trânsito em julgado da referida decisão judicial, o que implicaria aguar o possível ingresso de embargos de declaração e o seu correspondente julgamento, com trânsito em julgado. Contudo, tal medida iria de encontro ao esforço da Fazenda Nacional para diminuir a litigiosidade no âmbito da administração tributária, o que inclui fortemente o contencioso administrativo.

Deve ser salientado que a multa isolada em tela é exigida em razão da não homologação de uma compensação, ou seja, para cada processo de DCOMP não homologada há um processo para a correspondente multa isolada. Considerando que o número de processos administrativos que tratam de DCOMP não homologada é proporcionalmente grande em relação ao total de processos no contencioso administrativo, o sobrestamento desses processos implicaria manter sob administração, por tempo indeterminado, um custoso acervo de processos pendentes de julgamento, em troca de uma questionável segurança jurídica.

Deve ser lembrado que o processo é instrumento para a consecução do Direito, de forma que os seus percursos não devem ser utilizados para impedir ou retardar o seu fim último.

De todo modo, para o efeito de reconhecer a inconstitucionalidade do §17 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, o melhor direito está em considerar definitiva a decisão do Supremo Tribunal Federal no RE nº 796939, com repercussão geral, e dar provimento ao presente recurso voluntário.

Saliente-se que o presente entendimento não está realizando uma relativização da expressão “decisão definitiva”, uma vez que esta é uma expressão jurídica aberta, a qual deve ter o seu conteúdo densificado pelo operador do direito, diante do cenário fático trazido nos autos e do cenário jurídico do momento da decisão. Em outras palavras, a interpretação de uma expressão jurídica aberta é relativa por sua própria natureza. Assim o é a interpretação da expressão “decisão definitiva”.

Assim, no atual cenário jurídico, a presente multa isolada não possui suporte legal, devendo ser exonerada.

Diante do reconhecimento da insubsistência da multa aplicada, os demais argumentos do recorrente perdem o seu objeto, pelo que deixo de apreciá-los.

Diante do exposto, voto pelo provimento do recurso voluntário.

Assim, é o meu voto.

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus, Relator.

Fl. 8 do Acórdão n.º 3302-013.382 - 3ª Seção/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10675.723526/2018-10