



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.730020/2017-39
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-006.241 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de outubro de 2022
Recorrente GLOBAL TRANSPORTE OCEANICO S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012

RAZÕES RECURSAIS. INOVAÇÃO. QUESTÃO DE DIREITO. CONHECIMENTO.

De se conhecer de razão recursal específica envolvendo questão de direito, aferível de plano e com repercussão no crédito tributário, mesmo que tal matéria recursal não tenha sido explicitamente aventada, juntamente com demais alegações, pela Recorrente perante a decisão de piso.

SOBRESTAMENTO. DESNECESSIDADE.

No caso, o sobrestamento requerido até o deslinde do processo que trata das compensações é desnecessário uma vez que os dois processos estão pautados para serem julgados na mesma sessão.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012

MULTA. NÃO HOMOLOGAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN.

O prazo decadencial para o lançamento da multa isolada em razão da não homologação de compensação é contado conforme previsão do artigo 173, I, do CTN.

DCOMP. NÃO HOMOLOGAÇÃO DAS COMPENSAÇÕES. MULTA ISOLADA. LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE.

A suspensão da exigibilidade dos créditos tributários declarados em DCOMP cujas compensações não tenham sido homologadas não impede o lançamento da multa isolada.

DCOMP. NÃO HOMOLOGAÇÃO DAS COMPENSAÇÕES. MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. MULTA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE.

A suspensão da exigibilidade da multa isolada em razão da apresentação de manifestação de inconformidade no processo que trata das compensações declaradas em DCOMP não impede o lançamento da própria multa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, conhecer em parte do recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Carlos André Soares Nogueira (relator), André Luis Ulrich Pinto e Luiz Augusto de Souza Gonçalves, que estendiam o não conhecimento à matéria relativa à revogação do § 17, do art. 74, da Lei n.º 9.430/96, com redação da Lei n.º 12.249/2010, pela Lei n.º 13.137/2015. No mérito, na parte em que conhecido, por maioria de votos, dar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros André Severo Chaves, Itamar Artur Magalhães Alves Ruga e Luiz Augusto de Souza Gonçalves, que negavam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Claudio de Andrade Camerano.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira – Relator

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, André Severo Chaves, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, André Luis Ulrich Pinto, Lucas Issa Halah, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pela contribuinte em epígrafe em face do Acórdão n.º 106-002.301 exarado pela Delegacia de Julgamento de Receita Federal do Brasil 06 (DRJ/06), que julgou improcedente a impugnação apresentada na primeira instância, conforme registrado na ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. NÃO HOMOLOGAÇÃO. MULTA ISOLADA.

No caso de declaração de compensação não homologada, o contribuinte fica sujeito ao pagamento da multa isolada de 50% calculada de acordo com a legislação vigente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O presente processo versa sobre a Notificação de Lançamento n.º NLMIC – 2072/2017, por meio da qual a autoridade fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil constituiu de ofício crédito tributário de multa por compensação não homologada com fundamento no artigo 74, § 17, da Lei n.º 9.430/1996.

As compensações em questão têm como origem crédito decorrente de saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2009 e são objeto do processo n.º 12448.903976/2014-70, conforme registrado na notificação de lançamento:

3 - DESCRIÇÃO DOS FATOS E FUNDAMENTAÇÃO LEGAL**DESCRIÇÃO DOS FATOS**

De acordo com o Despacho Decisório constante do processo identificado abaixo, houve não homologação de compensação, o que enseja a aplicação de multa prevista na legislação.

ENQUADRAMENTO LEGAL

Parágrafo 17 do artigo 74 da Lei n.º 9.430, de 1996, com alterações posteriores.

4 - DADOS DO DESPACHO DECISÓRIO

Nº DO RASTREAMENTO 082648338	TIPO DE CRÉDITO Saldo negativo de IRPJ
PROCESSO DE CRÉDITO 12448-903976/2014-70	DETENTOR DO CRÉDITO 06.704.415/0001-22 - GLOBAL TRANSPORTE OCEANICO S A
Para informações a respeito do Despacho Decisório que deu origem à presente Notificação de Lançamento consultar o endereço http://idg.receita.fazenda.gov.br/ , menu "Onde Encontro", opção "PERDCOMP", item "Consulta Despacho Decisório".	

5 - DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A base de cálculo da infração corresponde ao somatório dos débitos remanescentes da compensação realizada, que são calculados, de acordo com a legislação de regência, para a data de transmissão da Declaração de Compensação - DCOMP original.

Base de cálculo (Valor não homologado) = R\$ 210.141,74
 Valor da Multa = Base de cálculo X Percentual da Multa (50%)
 Valor da Multa por compensação não homologada (Código 3148) = R\$ 105.070,87

O detalhamento da apuração da base de cálculo da infração, parte integrante desta Notificação de Lançamento, consta do Anexo "Detalhamento da Apuração da Multa por Compensação Não Homologada".

A base de cálculo da multa foi apurada sobre as compensações declaradas nas seguintes Declarações de Compensação (DCOMP):

Declaração de Compensação (DCOMP)	Valor não homologado (R\$)
024931970331081213024881	1.886,52
259757147515081217026008	12.644,68
367095528315081213024005	17.857,89
085757954328121213020547	1.472,52
334365841813121213020524	8.625,80
112567539729021213028203	1.498,11
153140343010021213027065	13.151,53
217597429609021217025626	1.472,52
082739055114021317029726	12.163,34
163396853231011213026104	1.472,52
208365954413011213027760	7.348,63
272549772631071213023273	6.503,38
369554928529061213020153	1.968,95
420555288013061213022035	23.025,07
064821472018051217023280	12.988,45
282713111214051213028906	13.019,90
343811473528051213021261	1.984,02
387981018304051213020332	1.472,52
233660371130031213021917	1.472,52
295800916614031213020089	12.202,57
097781353523111213022271	16.785,06
128115906014111213022322	9.340,77
021923736931101213020611	2.115,15
385213626416101213023495	12.992,01
058121369620091213021743	620,65
070202522813091213024807	12.351,64
145250685927091213029450	1.705,02

Irresignada com o lançamento de ofício, a contribuinte apresentou impugnação à notificação de lançamento. Peço licença para reproduzir a parte do relatório da decisão recorrida em que a autoridade julgadora resume as alegações lançadas pela impugnante:

IMPUGNAÇÃO.

Consoante Termo de Solicitação de Juntada de fl. 08, em 11/12/2017, a contribuinte apresentou impugnação de fls. 09/38, com as razões de discordância a seguir resumidas.

A impugnante fez uma descrição dos fatos que resultaram na autuação fiscal e sustentou a tempestividade do contraditório apresentado.

Em seguida, a Impugnante salientou que já foi autuada em decorrência dos mesmos débitos, através do processo administrativo nº 12448903.976/2014-70, no qual foi apontado pelo auditor fiscal suposta divergência de valores declarados na DIPJ e PER/Dcomp, tendo apresentado a manifestação de inconformidade pertinente no prazo legal.

A impugnante passou então a tratar dos pontos de discordância apresentados em relação ao citado processo, enfatizando que os argumentos expostos e, principalmente considerando que todos os números de DCOMP cobrados no Auto de infração já estariam sendo discutidos no processo nº 12448-903.976/2014-70, a notificação de lançamento deve ser cancelada, considerando a cobrança em duplicidade do mesmo débito que atualmente está aguardando julgamento em razão da manifestação de inconformidade apresentada pela impugnante no primeiro processo ajuizado.

É certo que todos os débitos aqui cobrados estão com a sua exigibilidade suspensa desde a Manifestação de Inconformidade protocolada em 04/06/2014, no processo 12448-903976/2014-70, que versa exatamente sobre as mesmas declarações de compensação cobradas no presente processo.

Desta feita, o alegado inadimplemento não pode ser imputado à Impugnante, devendo ser cancelada a notificação de lançamento até julgamento em definitivo do processo 12448-903.976/2014-70.

Ao final, requer a impugnante o quanto segue:

- a) Não seja lavrado o Auto de infração. Seja o presente procedimento suspenso até final decisão no processo 12448-903.976/2014-70;
- b) seja anulada a presente notificação pelas razões aventadas, ou alternativamente, julgada insubsistente em razão dos argumentos esboçados, cancelando-se a multa exigida, determinando-se o arquivamento deste processo, por ser medida de Direito e de Justiça.

Conforme registrado no início deste relatório, a impugnação foi julgada improcedente.

Inconformada com a decisão de primeira instância, a contribuinte interpôs recurso voluntário. Na peça recursal, apresentou as seguintes alegações:

- *Da necessária suspensão do presente feito – conexão com o processo administrativo de crédito:* neste ponto, a recorrente alegou que haveria conexão entre o processo nº 12448.903976/2014-70 e o presente feito, uma vez que o acolhimento do recurso naquele processo redundaria na insubsistência da multa sob exame. Assim, pediu o sobrestamento deste feito até o deslinde do processo nº 12448.903976/2014-70.

- *Da decadência do direito de cobrar a multa:* a recorrente pugnou pela declaração da decadência em razão da aplicação do disposto no artigo 74, § 6º, da Lei nº 9.430/1996. De acordo com a contribuinte, o prazo decadencial deveria ser contado da data da entrega da declaração de compensação, no caso, março de 2010. Desta forma, o prazo quinquenal teria se esgotado antes da ciência da notificação de lançamento, que ocorreu somente em 05/09/2017.

- *Da inaplicabilidade da multa isolada em declaração de compensação – ausência de ato ilícito:* no tópico, a contribuinte, forte nos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade e no direito de petição, aduziu que a apresentação de declaração de compensação não constitui ato ilícito e, portanto, não poderia ser passível de aplicação de multa punitiva. Cito suas palavras:

Partindo destes conceitos, é evidente que a compensação tributária, uma vez que expressamente prevista na legislação, é ato lícito (salvo se verificada fraude). Já a multa visa impedir ou desestimular, diretamente, um ato proibido. Assim, somente em caso de prática de ato ilícito seria potencialmente aplicável qualquer tipo de sanção ou penalidade.

Dessa forma, conclui-se que a aplicação da Multa isolada no presente caso está em conflito com a finalidade à que se presta, haja vista que decorre da simples não homologação da declaração de compensação legitimamente transmitida pela recorrente, sem que haja qualquer situação passível de atrair penalidade específica, além daquela de mora.

[...]

No presente caso, os meios utilizados pela norma regulamentadora (aplicação da multa de 50% sobre o débito não compensado), para atingir a sua finalidade (evitar a compensação com crédito falso e inidôneo), encontram-se dissociados de qualquer parâmetro de razoabilidade ou proporcionalidade, uma vez que a referida multa está recaindo sobre declarações de compensação absolutamente legítimas, em que nada se aproximam a uma situação ilícita.

[...]

Além disso, veja-se que a multa em referência, embora não obste totalmente a realização do pedido de compensação, cria obstáculos ao direito de petição do contribuinte, pois a possibilidade de ser aplicada uma pesada pena pecuniária apenas em função da não homologação da compensação, e antes mesmo da conclusão do contraditório acerca da sua validação, produz justo receio ao contribuinte, a ponto de desestimulá-lo a efetivar o pedido de compensação a que tem direito.

- *Da revogação do § 17, do art. 74, da Lei n.º 9.430/96, com redação da Lei n.º 12.249/2010, pela Lei n.º 13.137/2015:* a recorrente alegou que a Lei n.º 13.137/2015 teria revogado a penalidade prevista no artigo 74, § 17, da Lei n.º 9.430/1996, com redação dada pela Lei n.º 12.249/2010.

- *Da impossibilidade de cumulação de multas de mora e de ofício:* a cumulação de multa moratória (20%) e multa isolada (50%) em decorrência dos mesmos fatos seria ilegal e inconstitucional. Transcrevo trecho do recurso:

Por fim, não merece prosperar a multa cobrada ainda em razão da cumulação ilegal das multas de mora e de ofício.

Ao contrário do entendimento dos Ilmos. Julgadores, há clara cumulação de penalidades sobre o mesmo fato: multa moratória de 20%(vinte por cento) no Despacho Decisório e, agora, Multa isolada de 50%(cinquenta por cento) sobre os débitos não quitados em função da não homologação das compensações declaradas pela recorrente.

Isto é, em decorrência dos mesmos fatos tratados nos autos do Processo Administrativo de crédito n.º 12448.903976/2014-70, no qual já há a cobrança da multa de mora (20%), a Autoridade Fiscal, por meio do presente Auto de Infração autônomo pretende exigir multa no importe de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do resultado das compensações não homologadas.

Ocorre que a cumulação de penalidades (multa de ofício e multa moratória) sobre os mesmos fatos imputados à recorrente é ilegal.

[...]

Ademais, destaca-se que a cumulação das penalidades se revela inconstitucional, considerando-se que, em matéria de imposição de sanções por parte do Estado – inclusive, na esfera administrativa - vige o Princípio da Individualização da Pena (art. 5º, XLVI, da CF/88), do qual decorre o princípio do *non bis in idem* (impossibilidade de aplicação de duas penalidades para uma mesma e única conduta).

Veja-se que não se está a pretender a declaração de inconstitucionalidade de lei no bojo de Processo Administrativo Fiscal, considerando que sequer as Leis 12.249/10 e 13.137/2015 autorizaram, expressamente, a cumulação de penalidades pretendida no presente caso.

Não há impedimento, portanto, para que esta d. Autoridade Julgadora reconheça a ilegalidade e a inconstitucionalidade da interpretação da Autoridade Fiscal responsável pela lavratura do presente lançamento, ao aplicar à recorrente, cumulativamente e sem qualquer fundamento legal, multas de mora e de ofício em decorrência de uma mesma conduta.

Ao final, a recorrente pediu:

a) preliminarmente, seja determinado o sobrestamento até o julgamento final do processo administrativo de crédito n.º 12448.903976/2014-70; e, ainda, seja reconhecida a decadência do lançamento, afastando a exigência da penalidade e, com isso, o débito seja julgado extinto, na forma do art. 156, inc. V, do Código Tributário Nacional; e

b) no mérito, seja integralmente acolhido o presente Recurso, afastando-se a exigência da Multa isolada aplicada, na medida em que, além de o direito creditório pleiteado encontrar-se perfeitamente evidenciado (sem conduta dolosa pela recorrente), a aplicação da referida penalidade representa afronta aos Princípios da Razoabilidade e Proporcionalidade, bem como ao Princípio do Não-Confisco, expressamente previsto no art. 150, IV, da Carta Magna, e direito de petição; além da ilegalidade e inconstitucionalidade da cumulação de penalidades (multa de mora e de ofício).

Era o que havia a relatar.

Voto Vencido

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento, ressalvadas as observações abaixo.

Inovação nas razões recursais.

É cediço que as razões de impugnação do ato administrativo, no caso do despacho decisório, devem ser apresentadas pela parte desde a primeira instância do contencioso administrativo, ou seja, em sede de manifestação de inconformidade. É a inteligência do artigo 16, III, do Decreto n.º 70.235/1972:

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

[...] - grifei

Nesta esteira, as normas que regem o processo administrativo fiscal, amparadas no princípio da lealdade processual e da boa-fé objetiva, impedem que sejam lançadas arguições de mérito novas em sede recursal, em supressão à apreciação das mesmas pela primeira instância de julgamento.

A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) é reiterada no sentido de rechaçar a supressão de instância por meio da inovação nas alegações em sede recursal. Neste diapasão, trago à colação alguns julgados desta Turma:

RECURSO VOLUNTÁRIO. INOVAÇÃO. APRESENTAÇÃO DE TESES OMITIDAS EM PRIMEIRO GRAU. IMPOSSIBILIDADE.

Todas as matérias devem ser arguidas na impugnação, salvo exceções legais, sob pena de violação ao ônus da impugnação específica e aos princípios da concentração, da eventualidade e do duplo grau de jurisdição.

PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO APRESENTADA NA IMPUGNAÇÃO. PRESERVAÇÃO DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS.

Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria nova não apresentada por ocasião da impugnação. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada em impugnação, verificando-se a preclusão consumativa em relação ao tema. Impossibilidade de apreciação da temática, inclusive para preservar as instâncias do processo administrativo-fiscal. (Acórdão CARF nº 1401-003.018, de 22/11/2018)

INOVAÇÃO RECURSAL. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. IMPOSSIBILIDADE.

Não se conhece em fase Recursal matéria que não tenha sido objeto de impugnação em primeira instância. (Acórdão CARF nº 1401-004.285, de 11/03/2020)

No caso dos autos, a contribuinte inovou substancialmente em seus argumentos de mérito. Para que se constate o fato, basta cotejar as razões lançadas na manifestação de inconformidade com aquelas apontadas na peça recursal. Vejamos.

Na impugnação, a contribuinte, inicialmente, apresentou considerações acerca das compensações que são objeto do processo nº 12448,903976/2014-70. Na sequência, alegou haver uma duplicidade de cobrança dos débitos objeto de compensação. Por fim, a contribuinte pugnou pela suspensão do presente feito até o julgamento definitivo do processo nº 12448,903976/2014-70, tendo em vista que a manifestação de inconformidade naquele feito teria o condão de suspender a exigibilidade dos débitos declarados em DCOMP, bem como da multa debatida nestes autos.

Na peça recursal, entretanto, a contribuinte alterou substancialmente suas alegações de mérito e apresentou as seguintes alegações inovadoras:

. Da inaplicabilidade da multa isolada em declaração de compensação – ausência de ato ilícito;

. Da revogação do § 17, do art. 74, da Lei nº 9.430/96, com redação da Lei nº 12.249/2010, pela Lei nº 13.137/2015; e

. Da impossibilidade de cumulação de multas de mora e de ofício.

Como se verifica, as matérias acima não foram arguidas em primeira instância. Desta forma, em consonância com a fundamentação exposta, não devem ser conhecidas de forma original pelo julgador de segunda instância.

Assim, neste ponto, voto por não conhecer dessas matérias.

Passo à apreciação das demais matérias.

Da decadência do direito de cobrar a multa.

Preambularmente, vale mencionar que, embora não tenha sido arguida na impugnação, a questão da extinção do crédito tributário por decadência constitui matéria de ordem pública e, desta forma, pode ser apreciada nesta instância.

A recorrente pugnou pela declaração da decadência em razão da aplicação do disposto no artigo 74, § 6º, da Lei nº 9.430/1996. De acordo com a contribuinte, o prazo decadencial deveria ser contado da data da entrega da declaração de compensação, no caso, março de 2010. Desta forma, o prazo quinquenal teria se esgotado antes da ciência da notificação de lançamento, que ocorreu somente em 05/09/2017. Transcrevo excerto da peça recursal que trata da matéria:

O art. 74, da Lei nº 9.430/96 estabelece que a compensação é efetuada por conta e risco do contribuinte, mediante entrega de declaração de compensação que extingue o crédito tributário compensado, ficando sujeita à condição resolutória de sua ulterior homologação, no prazo de cinco anos de sua entrega. Veja-se:

[...]

No entanto, ainda que a cobrança da multa dependa de um lançamento isolado, a conduta passível de gerar a aplicação de penalidade tributária, e previamente prevista em lei, obrigatoriamente deve corresponder à ação ou omissão praticada pelo contribuinte. Na hipótese do §17, do art. 74, da Lei nº 9.430/96, o ato do contribuinte de processar compensação, apresentando créditos tributários posteriormente não validados pela autoridade fiscal.

Isto é, o fato de a aplicação da Multa Isolada depender de ato prévio do Fisco, correspondente à avaliação da compensação processada pelo contribuinte, e a prolação de decisão administrativa, formalizando a sua não homologação, total ou parcial, não altera a natureza da conduta infracional, que sempre corresponde a ato praticado pelo contribuinte.

Sendo a conduta punível o processamento, pelo Recorrente, de compensação não homologada pelo Fisco, o prazo que dispõe o AFRFB para a imposição da Multa Isolada é o mesmo para a análise da compensação, ainda que o despacho decisório seja pressuposto para a lavratura do Auto de Infração/Notificação de Lançamento.

Quer dizer, o prazo de 05 (cinco) anos, a contar da data de entrega da declaração de compensação, tem dupla eficácia: a) é o prazo para que o Fisco não homologue a compensação, sob pena de validação tácita; b) é também o prazo para que o Fisco, decidindo pela não homologação da compensação, efetue, concomitantemente à emissão do Despacho Decisório, a lavratura do Auto de Infração/Notificação de Lançamento para constituição da multa isolada.

Ora, a multa isolada, por ser acessória à cobrança do débito declarado pelo contribuinte (principal), deve segui-lo, tanto que, na forma do § 18, do art. 74, da Lei nº 9.430/96, se extinta a obrigação principal necessariamente será extinta a multa.

No caso sob análise, assim, como a declaração de compensação foi transmitida em março/2010, o Fisco não poderia mais pretender cobrar a Multa Isolada através da lavratura da Notificação de Lançamento apenas em 05/09/2017, posto que ultrapassados mais de 05 (cinco) anos contados do fato gerador. Tal fato decorre da direta aplicação do art. 74 da Lei 9.430/96.

A tese da contribuinte não deve prosperar.

Equivoca-se a recorrente ao defender que aplica-se ao direito da Fazenda de proceder ao lançamento de ofício o prazo decadencial de que trata o parágrafo 5º do artigo 74 da Lei n.º 9.430/1997:

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.

[...]

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pela sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

[...]

O prazo acima prevê a estabilização da relação jurídica entre o contribuinte e o ente tributante quanto à extinção do crédito tributário declarado e compensado em Declaração de Compensação. Afinal, a DCOMP é instrumento suficiente para a constituição do crédito tributário e o efeito jurídico da compensação é a extinção do crédito tributário sob condição resolutória da sua homologação expressa ou tácita.

Nesta esteira, uma vez decorrido o prazo previsto no artigo 74, § 5º, da Lei n.º 9.430/1997, a consequência jurídica é a homologação tácita da compensação declarada.

Entretanto, a matéria aqui debatida é assaz diferente.

Trata-se aqui do lançamento de multa de ofício em razão de descumprimento de obrigação acessória, qual seja, a apresentação de DCOMP com a compensação de débitos com créditos indevidos.

O direito da Fazenda de efetuar o lançamento de ofício da multa em questão é regulado pelo artigo 173, I, do CTN:

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

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

[...]

Desta forma, o prazo decadencial para a imposição da multa de ofício deve ser contado a partir do primeiro dia *do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*. No caso, o lançamento somente poderia ter sido efetuado após a apresentação das DCOMP que foram apresentadas pela contribuinte. Vejamos as DCOMP que serviram de base para a aplicação da multa ora debatida:

Declaração de Compensação (DCOMP)	Valor não homologado (R\$)
024931970331081213024881	1.886,52
259757147515081217026008	12.644,68
367095528315081213024005	17.857,89
085757954328121213020547	1.472,52
334365841813121213020524	8.625,80
112567539729021213028203	1.498,11
153140343010021213027065	13.151,53
217597429609021217025626	1.472,52
082739055114021317029726	12.163,34
163396853231011213026104	1.472,52
208365954413011213027760	7.348,63
272549772631071213023273	6.503,38
369554928529061213020153	1.968,95
420555288013061213022035	23.025,07
064821472018051217023280	12.988,45
282713111214051213028906	13.019,90
343811473528051213021261	1.984,02
387981018304051213020332	1.472,52
233660371130031213021917	1.472,52
295800916614031213020089	12.202,57
097781353523111213022271	16.785,06
128115906014111213022322	9.340,77
021923736931101213020611	2.115,15
385213626416101213023495	12.992,01
058121369620091213021743	620,65
070202522813091213024807	12.351,64
145250685927091213029450	1.705,02

Como se pode observar, as DCOMP foram todas apresentadas em 2012. Portanto, o termo inicial para a contagem decadencial era 01/01/2013. Desta forma, a norma decadencial incidiria somente em 01/01/2018.

Considerando que a ciência da notificação de lançamento ocorreu em 05/09/2017, não houve a incidência da norma de caducidade.

Assim, neste ponto, voto por afastar a preliminar de decadência.

Da necessária suspensão do presente feito – conexão com o processo administrativo de crédito.

A recorrente alegou que haveria conexão entre o processo nº 12448.903976/2014-70 e o presente feito, uma vez que o acolhimento do recurso naquele processo redundaria na insubsistência da multa sob exame. Assim, pediu o sobrestamento deste feito até o deslinde do processo nº 12448.903976/2014-70.

Penso que esta demanda da recorrente já esteja atendida uma vez que o processo nº 12448.903976/2014-70 encontra-se sob minha relatoria e foi indicado para apreciação nesta mesma reunião.

Naquele processo, votei por negar provimento ao recurso voluntário e, portanto, pela manutenção das glosas efetuadas, que deram azo ao lançamento da multa que compõe o objeto do presente feito.

Ademais, esta Turma tem decidido no sentido de que, com a recente alteração do regimento interno do CARF (RICARF), não há mais hipótese de sobrestamento dos processos. Cito precedentes:

SOBRESTAMENTO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO NORMATIVA.

Não encontra respaldo no Regimento Interno do CARF ou no RPAF o pedido de sobrestamento razão pela qual não pode ser acatado. (Acórdão CARF n.º 1401-006.028, de 17/11/2021)

SOBRESTAMENTO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. TRÂNSITO EM JULGADO.

Não há previsão de suspensão do processo no CARF até o trânsito em julgado administrativo do processo principal que esteja em instância superior, quer seja no âmbito do Regimento do CARF, quer seja no Decreto n.º 70.235/72, que regulamenta o processo administrativo. (Acórdão CARF n.º 1401-005.876, de 14/09/2021)

Impende também registrar que não procede a alegação feita na impugnação de que haveria uma duplicidade de cobrança entre o processo n.º 12448.903976/2014-70, visto que aquele trata somente dos créditos tributários declarados em DCOMP e não compensados e este feito trata exclusivamente da multa de ofício.

Ademais, a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários no processo n.º 12448.903976/2014-70 não afeta o direito da Fazenda de efetuar o lançamento de ofício da multa isolada. A hipótese de incidência da multa exige a apresentação da DCOMP com as compensações indevidas e a exigibilidade dos créditos tributários é irrelevante para a configuração do fato gerador da multa.

Por fim, a suspensão da exigibilidade da multa em razão da apresentação de manifestação de inconformidade no processo n.º 12448.903976/2014-70 não impede o seu lançamento. A suspensão da exigibilidade impede os atos de cobrança do crédito tributário e não a sua constituição.

Este registro já havia sido feito pela autoridade julgadora de piso, cujas palavras adoto como razão de decidir, em adição ao exposto:

A impugnante contestou o lançamento da multa antes da decisão da manifestação de inconformidade no processo de análise do crédito, sugerindo ainda a ocorrência de duplicidade de cobrança do mesmo débito.

Sobre o assunto, destaca-se o contido nos § 17 e 18 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

[...]

O disposto no § 18 do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996, pressupõe a formalização e o andamento simultâneo de dois processos: o de multa e o de compensação, não se vislumbrando a alegada duplicidade de cobrança de mesmo débito.

O que o § 18 prevê é a suspensão da exigibilidade da multa de ofício. Isso não significa que a multa não possa ser lançada. Pelo contrário: só é possível suspender a exigibilidade de um débito – em outras palavras, não prosseguir, até que se conclua determinado evento, com a cobrança do débito – diante de ato que constitua o crédito tributário.

Exatamente porque a lei, no § 17, prevê que seja realizado o lançamento da multa isolada é que o § 18 do mesmo artigo determina, enquanto o processo relacionado estiver em discussão na esfera administrativa, o tratamento de cobrança a ser dispensado a esse débito.

Assim, neste ponto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Todavia, considerando que restei vencido na votação acerca da preclusão das matérias arguidas originalmente em sede recursal, passo a apreciar a seguinte matéria: ***Da revogação do § 17, do art. 74, da Lei nº 9.430/96, com redação da Lei nº 12.249/2010, pela Lei nº 13.137/2015.***

Neste tópico, a recorrente que a Lei nº 13.137/2015 teria revogado a penalidade prevista no artigo 74, § 17, da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pela Lei nº 12.249/2010. Cito suas palavras:

A penalidade pretendida pela Autoridade Fiscal foi instituída no ordenamento legislativo-jurídica brasileiro pela Lei nº 12.249/2010 que, modificando a redação do art. 74, da Lei nº 9.430/96, instituiu a exigência de Multa isolada sobre o indeferimento de pedidos de ressarcimento (§15) e sobre a não homologação de compensação (§17).
Veja-se:

[...]

Observe-se que o dispositivo que estabelecia a penalidade no caso de compensação não homologada (§17) remetia ao dispositivo que previa penalidade para o caso de indeferimento de Pedido de Ressarcimento (§15). Ocorre, porém, que com a edição da Lei nº 13.137/2015, restou revogado o dispositivo que previa a penalidade pelo indeferimento do ressarcimento (§15), que, por conseguinte, trazia o supedâneo de validade e percentual da multa então prevista para declaração de compensação não homologada. Veja-se:

[...]

A consequência lógica e necessária é a revogação também da penalidade prevista na Lei nº 12.249/2010 para o caso de compensação não homologada (retroatividade benigna da Lei nº 13.137/2015).

Em se tratando de aplicação de penas, ainda que administrativas, vige o Princípio do *Nulla Poena Sine Lege*. Este é o caso da penalidade imposta à recorrente neste Auto de Infração, pois a penalidade prevista na Lei nº 12.249/2010 para o caso de compensação não homologada, na verdade, foi revogada.

Considerando que, de acordo com a regra matriz de incidência veiculada por meio do artigo 74, § 17, da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pela Lei nº 12.249/2010, o momento do fato gerador da multa isolada era a data de transmissão da DCOMP, creio ter razão a contribuinte.

Explico.

Em apertada síntese, entendo que a multa de ofício prevista no artigo 74, § 17, da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pela Lei nº 12.249/2010, tinha (i) como hipótese de incidência o pedido de restituição/ressarcimento indevido; (ii) como base de cálculo o crédito indevido usado em compensação; e (iii) como critério temporal, o momento da utilização na compensação.

Essa multa foi substancialmente alterada com a mudança de redação veiculada pela Lei nº 13.137/2015. A hipótese de incidência passou a ser a compensação indevida e a base de cálculo, o débito compensado indevidamente.

Acerca da questão controversa, tenho posição já firmada em julgamentos anteriores, conforme se pode observar nas razões expostas no Acórdão n.º 1401-006.187:

Mérito.

Quanto ao mérito, peço licença para adotar como razão de decidir suficiente para o deslinde da matéria controvertida a alegação de aplicação retroativa da revogação do dispositivo legal que previa a multa isolada sobre o crédito utilizado em Declaração de Compensação – DCOMP não homologada.

Vale dizer que essa alegação foi veiculada pela contribuinte somente em sede de petição juntada aos autos após a interposição do recurso voluntário. Contudo, não poderia ser diferente, pois a alteração da norma legal ocorreu somente após a data do protocolo da peça recursal. Trata-se, portanto, de questão que surgiu em momento posterior e deve ser conhecida.

Vale reproduzir parte da petição que resume a matéria:

[...]

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 n.º 9.430/1996 dada pela Lei n.º 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

Forte nas razões acima expostas, voto, no mérito, por dar provimento ao recurso voluntário para cancelar a multa de ofício.

Conclusão.

Voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, por dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira

Voto Vencedor

O presente voto vencedor trata apenas do **conhecimento** de uma matéria trazida no Recurso Voluntário, então não conhecida no voto do Relator, tendo a maioria da Turma (vencido o Relator) decidido pelo reconhecimento da matéria, no caso, aquela relativa à **revogação do § 17, do art. 74, da Lei nº 9.430/96, com redação da Lei nº 12.249/2010, pela Lei nº 13.137/2015**, trazida pela Recorrente.

Reconheceu a Turma, em sua maioria, que a referida **matéria** trazida no recurso voluntário, apesar de não ter sido explicitamente desenvolvida na Impugnação nesta direção, ela teria sido (a Multa Isolada lançada) impugnada com outros argumentos, mas que tal posicionamento da Recorrente não a impediria de trazer argumentos, notadamente de questões de **direito**, então aferíveis de imediato.

O lançamento em questão foi impugnado, mas por razões outras que não aquela razão de **direito** então apresentada no recurso voluntário, de forma que por tratar-se de uma situação **específica** que envolve uma questão de **direito**, aferível de plano e com repercussão no crédito tributário lançado, é que a matéria relativa à **revogação do § 17, do art. 74, da Lei nº 9.430/96, com redação da Lei nº 12.249/2010, pela Lei nº 13.137/2015**, então apontada no recurso voluntário, deve ser conhecida.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano