



Processo nº	11080.730039/2016-02
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	1302-006.806 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	22 de junho de 2023
Recorrente	BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

ALEGAÇÃO PRELIMINAR. PEDIDO DE REUNIÃO PROCESSUAL. CONEXÃO E CONTINÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE. DECISÃO DEFINITIVA.

Os institutos processuais da conexão e continência podem ser aplicados aos processos administrativos fiscais por força do artigo 15 da Lei nº 13.105/2015, sendo que a reunião dos processos para que sejam objeto de decisão conjunta não será realizada nas hipóteses em que um deles já houver sido julgado de forma definitiva.

ALEGAÇÃO PRELIMINAR. PEDIDO DE SOBRESTAMENTO DO JULGAMENTO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO NORMATIVA. APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. IMPOSSIBILIDADE. PERDA DO OBJETO.

No âmbito do processo administrativo fiscal não há qualquer previsão normativa que autoriza o sobrestamento ou a suspensão do julgamento do Recurso, sendo que, à luz do artigo 15 do Código de Processo Civil, pode-se invocar, supletivamente, a aplicação do artigo 313, inciso V, alínea “a” do referido Código, que dispõe sobre a suspensão do processo nos casos prejudicialidade.

A suspensão ou o sobrestamento do processo somente pode ser realizado quando se verifica a existência da prejudicialidade entre os processos e desde que o julgamento da causa prejudicial contida no outro processo esteja pendente, porque, do contrário, e acaso o outro processo já tenha sido julgado, a medida processual restará prejudicada por mera perda do seu objeto.

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. INCONSTITUCIONALIDADE. RATIO DECIDENDI. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 4.905. RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 796.939/RS. TEMA Nº 736. DECISÃO DEFINITIVA DE MÉRITO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62, § 1º, I E § 2º DO RICARF.

Conforme restou fixado pelo Supremo Tribunal Federal ao julgar a ADI nº 4.905 e o RE nº 796.939/RS, a multa isolada de 50% prevista no § 17 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996 é inconstitucional para incidir diante da mera negativa de

homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sérgio Magalhães Lima, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Wilson Kazumi Nakayama, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Oliveira, Fellipe Honório Rodrigues da Costa (suplente convocado), Miriam Costa Faccin (suplente convocado(a)) e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente). Ausente o conselheiro(a) Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Miriam Costa Faccin.

Relatório

Trata-se, na origem, de Notificação de Lançamento – NL nº 0009/2016 por meio da qual a autoridade fiscal entendeu pela aplicação da multa isolada de 50% prevista no artigo 74, § 17 da Lei nº 9.430/1996 em decorrência de compensação não homologada.

Conforme se verifica da *Descrição dos Fatos e Fundamentação Legal* e dos *Dados do Despacho Decisório* nº 065804815 constantes da NL (fls. 02/03), a autoridade fiscal entendeu por não homologar os pedidos de compensação - DCOMP's nº 08470.21487.150911.1.7.02-1715, 11157.91139.15091.1.13.02-9084, 36295.21563.150911.1.7.02-6756 e 40195.28587.150911.1.7.02-8108 cujo suposto crédito tinha origem em saldo negativo de IRPJ, o qual, a rigor, foi objeto do Processo de Crédito nº 16327.904145/2013-61. E, aí, tendo em vista que o somatório dos débitos das DCOMP's não homologadas totalizou o montante de R\$ 61.813.988,47, a multa isolada de 50% restou exigida no valor de R\$ 30.906.994,24, conforme se verifica abaixo:

“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\$61.813.988,47

Valor da Multa = Base de cálculo X Percentual da Multa (50%)

Valor da Multa por compensação não homologada (Código 3148) = R\$30.906.994,24

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’.”

Em 07/12/2016, o contribuinte foi cientificado do Lançamento através da Caixa Postal do seu Domicílio Tributário Eletrônico – DTE – Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (Portal e-CAC), de acordo com o *Termo de Ciência por Abertura de Mensagem* de fls. 06, e entendeu por apresentar Impugnação de fls. 09/16 em que sustentou, em síntese, e preliminarmente, (i) a necessidade de reunião entre o presente processo e o Processo Administrativo nº 16327.904145/2013-61 para que fossem julgados em conjunto em razão da ocorrência da continência, já que, nos termos do artigo 56 do Novo Código de Processo Civil, os respectivos processos apresentavam mesmas partes e mesma causa de pedir, e, ainda, (ii) a suspensão do presente processo, nos termos do artigo 74, § 18 da Lei nº 9.430/1996, combinado com o artigo 313, inciso V, alínea “a” do NCPC, já que, no seu entendimento, o mérito do presente processo dependeria do desfecho que fosse dado aquél’outro. No mérito, a empresa alegou que a multa isolada de 50% era ilegal, abusiva e inconstitucional.

Por fim, a empresa impugnante requereu, preliminarmente, (i) que o presente processo fosse julgado em conjunto com o Processo Administrativo nº 16327.904145/2013-61, bem assim (ii) que o julgamento do presente processo fosse suspenso até que aquele processo fosse julgado de forma definitiva, e, por fim, e em sede meritória, que a impugnação fosse julgada procedente em decorrência da ilegalidade, abusividade e inconstitucionalidade no que diz respeito à aplicação da multa isolada. Oportunamente, a empresa entendeu por anexar à sua defesa (i) a cópia do Despacho Decisório nº 065804815 (fls. 33), (ii) a cópia a manifestação de inconformidade apresentada no PAF nº 16327.904145/2013-61 (fls. 34/43) e, por fim, (iii) a cópia do Acórdão proferido pela 8^a Turma da DRJ/SPO nos autos do referido PAF (fls. 45/54), (iv) a cópia do Recurso Voluntário interposto naquele processo (fls. 55/77).

Os autos foram encaminhados para a autoridade de 1^a instância para que a Impugnação apresentada pela empresa fosse devidamente analisada. E, aí, em Acórdão de nº 16-77.640 (fls. 81/85), a 8^a Turma da DRJ/SPO entendeu por julgá-la improcedente, conforme se verifica da ementa transcrita abaixo:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

SOBRESTAMENTO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Não há que se falar em sobrestamento ou suspensão do processo administrativo, por falta de previsão legal.

COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. MULTA ISOLADA.

Por não homologada a compensação declarada pelo contribuinte, cabe a aplicação da multa isolada prevista na legislação de regência.

MULTA ISOLADA. CONSTITUCIONALIDADE.

Lançada em razão de expressa previsão legal, resta vedado aos órgãos de julgamento reduzir ou afastar a aplicação da multa isolada sob fundamento de inconstitucionalidade ou de ser a penalidade abusiva.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”

Em 12/06/2017, a empresa tomou conhecimento do resultado do Acórdão nº 16-77.640 através do seu Domicílio Tributário Eletrônico – DTE (Portal e-CAC), conforme se verifica do Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 90, e, na sequência, entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 93/100, protocolado em 12/07/2017, sustentando, em síntese, as seguintes alegações:

Das alegações preliminares

(i) Da necessidade de reunião dos Processos face a Continência

Que a multa isolada exigida com fundamento no artigo 74, § 17º da Lei nº 6.430/96 decorre da não homologação do pedido de compensação nº 25790.80917.130320.1.7.02-5968 o qual, a rigor, é objeto do Processo Administrativo nº 16327.904145/2013-61;

Que o presente processo apresenta as mesmas partes e a mesma causa de pedir em relação ao referido PAF nº 16327.904145/2013-61, na medida em que seu objeto está contido no referido processo, o que acaba configurando a ocorrência dos institutos da conexão e da continência, nos termos do que estabelece o artigo 56 do Novo Código de Processo Civil, já que, quando do julgamento do processo administrativo correlato, a multa isolada cobrada nestes autos poderá ser cancelada caso a decisão definitiva proferida naqueles autos seja pela homologação da compensação; e

Que, portanto, é imperioso que os processos nº 11080.730039/2016-02 e 16327.904145/2013-61 sejam reunidos para que, posteriormente, sejam julgados em conjunto, uma vez que os respectivos pedidos se encontram ligados pela continência.

(ii) Da necessidade de suspensão do Processo

Que o artigo 74, § 18 da Lei nº 9.430/1996 prescreve a suspensão da exigibilidade da multa isolada nos casos em que o sujeito passivo apresenta recurso voluntário em face de despacho decisório que indefere o seu pedido de compensação, o que acaba sendo corroborado pelo artigo 313, inciso V, alínea “a” do Novo Código de Processo Civil, que dispõe que “*Suspende-se o processo quando a sentença de mérito depender do julgamento de outra causa ou da declaração de existência ou de inexistência de relação jurídica que constitua o objeto principal de outro processo pendente*”, de modo que, além da suspensão da exigibilidade do próprio débito, o julgador também deve suspender o julgamento do processo sempre que o mérito depender do encerramento de outra causa;

Que, ainda que o Decreto nº 70.235/72 não disponha expressamente acerca do sobrerestamento do processo na hipótese de existir questão prejudicial a ser decidida em outro processo, a regra prevista no artigo 313, inciso V, alínea “a” do NCPC deve ser aqui aplicada de forma subsidiária de acordo com o que prevê o próprio artigo 15 do referido Código, o qual estabelece que “*Na ausência de normas que regulem processos eleitorais*,

trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente"; e

Que, no caso, faz-se necessária a suspensão do presente Processo nº 11080.730039/2016-02 até que seja proferida decisão definitiva nos autos do PAF nº 16327.904145/2013-61, já que, como dito anteriormente, acaso a compensação seja homologada naqueles autos, a multa prevista no artigo 74, § 17 da Lei nº 9.430/96 deve ser cancelada.

Das alegações de mérito

Que a multa isolada de 50% aplicada com fundamento no artigo 74, § 17 da Lei nº 9.430/1996 fere garantias constitucionais e, além disso, representa sanção arbitrária e desproporcional;

Que a aplicação genérica e indistinta da multa isolada de 50% em relação a todas as hipóteses de não homologação de compensação não possui qualquer plausibilidade jurídica, na medida em que cria uma penalidade completamente desvinculada da prática de um ilícito, sendo que é inegável que o ato ilícito constitui pressuposto fundamental que justifica a imposição da sanção, de modo que a penalidade somente poderá se aplicada quando houve a prática de um ato ilícito; e

Que a exigência da multa isolada prevista no artigo 74, § 17 da Lei nº 9.430/1996 se revela, inequivocamente, abusiva e acaba ferindo, dentre outros, o direito de petição previsto no artigo 5º, XXXVI da Constituição Federal, enquanto exercício legítimo e fundamental, do que se conclui, portanto, que a multa isolada é totalmente descabida.

Com base em tais alegações, a recorrente pleiteia pelo conhecimento e provimento do seu Recurso Voluntário para que o r. acórdão seja reformado e, por conseguinte, para que o Auto de Infração seja integralmente anulado.

Em Despacho de fls. 112, a autoridade fiscal acabou encaminhando os autos para este E. CARF para que o Recurso Voluntário fosse apreciado, sendo que, em sessão realizada em 12/03/2020, esta 2^a Turma Ordinária da 3^a Câmara exarou a Resolução nº 1302-000.824 em que acabou entendendo por sobrestrar o julgamento do presente processo até que fosse proferida decisão definida no Processo Administrativo nº 16327.904145/2013-61 (fls. 114/120).

Ao analisar o Recurso Voluntário interposto pelo *Banco Santander S.A.* nos autos do referido PAF nº 16327.904145/2013-61, a 2^a Turma da 4^a Câmara da 1^a Seção de Julgamento proferiu o Acórdão nº 1402-003.479 em sessão realizada em 17/10/2018 e, na oportunidade, entendeu por dar provimento parcial ao Recurso e reconhecer o direito creditório de R\$ 54.133.936,89 (fls. 121/148), de modo que as compensações foram homologadas até o limite do direito creditório reconhecido, conforme se verifica da ementa transcrita abaixo:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009

IRPJ. SALDO NEGATIVO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR. LIMITE DE DEDUÇÃO. COMPROVAÇÃO.

A teor dos artigos 26, da Lei nº 9.249/1995 e 15, da Lei nº 9.430, de 1996, a pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos, ganhos de capital e receitas decorrentes da prestação de serviços efetuada diretamente, computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos, ganhos de capital e receitas de prestação de serviços.

Para fins de cálculo do limite citado, deve ser tomado o valor do lucro antes da compensação de eventuais prejuízos fiscais acumulados no Brasil relativos a anos-calendário anteriores.

Direito creditório que se reconhece até o limite acima referido.”

Em face do resultado proferido no Acórdão nº 1402-003.479, o contribuinte entendeu por opor Embargos de Declaração os quais, a rigor, e em Despacho de admissibilidade que foram juntados às fls. 150/156 destes autos, foram rejeitados pelo Presidente da 2^a Turma da 4^a Câmara, já que, no seu entendimento, inexistia no acórdão questionado qualquer vício de omissão ou contradição que pudesse ser sanado pela via estreita dos Embargos, daí por que o v. Acórdão restou mantido inalterado.

O contribuinte, então, acabou apresentando Recurso Especial que, a propósito, e em sede de Despacho de Admissibilidade proferido em sessão de 18/11/2019 (fls. 157/161), foi admitido apenas para que a matéria abaixo delineada fosse rediscutida:

“Imposto de renda pago no exterior. Limite para compensação com o IRPJ e a CSLL devidos no Brasil, no período em que os lucros do exterior compuserem a apuração do lucro real. Possibilidade de aproveitamento do valor excedente em períodos subsequentes.”

Em sessão realizada em 10/08/2022, a 1^a Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF analisou o Recurso Especial do contribuinte interposto nos autos do PAF nº 16327.904145/2013-61 e, aí, ao proferir o Acórdão nº 9101-006.237, entendeu, por unanimidade de votos, por não conhecer do Recurso por falta de interesse de agir (fls. 163/180), conforme se verifica da ementa reproduzida abaixo:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

RECURSO ESPECIAL. MATÉRIA NÃO OBJETO DA LIDE. FALTA DE INTERESSE DE AGIR. NÃO CONHECIMENTO.

Considerando que a matéria que ora se busca discutir não integra a lide, a caracterização do alegado dissídio jurisprudencial resta prejudicado, razão pela qual o recurso especial não deve ser conhecido.”

Tendo em vista que esta Turma julgadora havia sobrestado o presente processo por meio da Resolução nº 1302-000.824 (fls. 114/120) e que foi proferida decisão definitiva nos autos do Processo nº 16327.904145/2013-61, o Recurso Voluntário interposto no presente processo encontra-se pronto e apto para ser devida e oportunamente analisado por esta Turma julgadora.

Em Despacho de Encaminhamento de fls. 183, os autos foram redistribuídos a este Relator mediante sorteio, conforme dispõe o artigo 49, §§ 5º e 8º do Anexo II do Regimento Interno do CARF – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

1. Juízo de Admissibilidade do Recurso Voluntário

De início, devo analisar se o Recurso Voluntário interposto pelo *Banco Santander S.A.* preenche os pressupostos recursais intrínsecos e extrínsecos para concluir pelo seu conhecimento, ou não, e para que, na sequência, e sendo o caso, possa ser devida e regularmente analisado em suas alegações preliminares e meritórias.

Pois bem. Analisando-se o requisito extrínseco da tempestividade, verifico, de plano, que, em 12/06/2017, e nos termos do que preceitua o artigo 23, § 2º, inciso III, alínea “b” do Decreto nº 70.235/72, o Recorrente tomou conhecimento do resultado do Acórdão nº 16-77.640 proferido pela 8^a Turma da DRJ/SPO através do seu Domicílio Tributário Eletrônico (Portal e-CAC), conforme se verifica do Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 90, de sorte que o prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33 do referido Decreto nº 70.235/72 começou a fluir no dia 13/06/2017 (terça-feira) e findar-se-ia apenas em 12/07/2017 (quarta-feira). A rigor, note-se que o presente Recurso Voluntário foi interposto no dia 12/07/2017, conforme se verifica dos Termos de Solicitação de Juntada de fls. 91/92 e do Despacho de Encaminhamento de fls. 112.

Considerando, pois, que o Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade recursais, devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo e examinar as alegações preliminares e meritórias tais quais formuladas que, a propósito, serão tratadas em tópicos apartados.

2. Das alegações Preliminares de Reunião Processual em face da ocorrência de Continência e de Suspensão do presente Processo

Observe-se, de plano, que, ainda que a conexão e a continência não tenham sido encampadas expressamente pelo Decreto nº 70.235/72 e apenas tenham guardada nos artigos 55 e 56 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Novo Código de Processo Civil), isso não significa dizer que tais institutos não poderiam ser aqui aplicados, haja vista que o próprio artigo 15 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Novo Código de Processo Civil) dispõe, de forma categórica, que “*na ausência de normas que regulem processos (...) administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente*”.

É importante fixar, aqui, a premissa de que fenômenos da aplicação supletiva e subsidiária não são sinônimos, haja vista que, enquanto na aplicação subsidiária ocorre a integração da legislação subsidiária na legislação principal, resultando no preenchimento de vâcuos e lacunas da lei principal, na aplicação supletiva as leis contemplam uma a outra¹. Aplicar supletivamente é mais do que aplicar subsidiariamente. Em outras palavras, diz-se que, naquele caso, está-se a suprir a ausência de disciplina na lei omissa; a aplicação subsidiária, por sua vez, é auxiliar e opera dando sentido a uma disposição legal menos precisa. No final das contas, a aplicação do CPC deve ser feita somente naquilo em que for compatível com a lei omissa².

Acrescente-se, ainda, que o CPC é a lei geral do processo civil no Brasil, de sorte que, a partir da incidência do *princípio da especialidade*, somente quando houver regra especial específica contrária à regra geral constante do CPC é que a *lex specialis derogat generalis*. Ainda que não exista na lei especial dispositivo expresso no sentido da aplicação do CPC na lacuna, aplica-se por ser a lei geral do processo³.

E, aí, conforme preceituam os artigos 55 e 56 da Lei nº 13.105/2015, reputam-se conexas duas ou mais ações quando o pedido ou a causa de pedir for comum ou quando houver identidade quanto às partes e à causa de pedir, mas o pedido de uma, por ser mais amplo, abrange o das demais. Veja-se:

"Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015"

Seção II - Da Modificação da Competência

Art. 55. Reputam-se conexas 2 (duas) ou mais ações quando lhes for comum o pedido ou a causa de pedir.

§ 1º Os processos de ações conexas serão reunidos para decisão conjunta, salvo se um deles já houver sido sentenciado.

[...]

§ 3º Serão reunidos para julgamento conjunto os processos que possam gerar risco de prolação de decisões conflitantes ou contraditórias caso decididos separadamente, mesmo sem conexão entre eles.

Art. 56. Dá-se a continência entre 2 (duas) ou mais ações quando houver identidade quanto às partes e à causa de pedir, mas o pedido de uma, por ser mais amplo, abrange o das demais."

O conceito do fenômeno da *conexão* leva em conta a identidade do objeto (pedido) ou da causa de pedir, bastando que haja apenas a coincidência de apenas um dos elementos da ação (partes, causa de pedir ou pedido) para que exista a *conexão*, evitando-se, assim, e a partir da reunião dos processos conexos, que sejam proferidas decisões conflitantes. A *continência*, por sua vez, ocorre toda vez que o objeto de uma *causa continente*, por ser mais amplo, abrange o da outra causa *contida*, podendo-se observar, de plano, que a continência não

¹ NEVES, Daniel Amorim Assumpção. Novo Código de Processo Civil Comentado. Salvador: Ed. JusPodivm, 2016, p. 36.

² MEDINA, José Miguel Garcia. Novo Código de Processo Civil Comentado - Com Remissões e Notas Comparativas ao CPC/1973. 3. ed. São Paulo: Thomson Reuters - Revista dos Tribunais, 2015, Não-paginado.

³ NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. Comentários ao Código de Processo Civil - Novo CPC: IEI 13.105/2015. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters - Revista dos Tribunais, 2015, Não-paginado.

deixa de ser uma espécie do gênero conexão. E tanto a conexão como a continência podem ocasionar a reunião de processos para que sejam decididos conjuntamente.

Todavia, a despeito de se cogitar pela ocorrência do fenômeno da *continência* entre o presente processo e o PAF n.º 16327.904145/2013-61, haja vista que, segundo a própria Recorrente, o objeto do presente processo está contido naquele, o fato é que, por ora, a reunião dos processos é de todo descabida, porquanto, e à luz do que determina artigo 55, § 1º da Lei n.º 13.105/2015, o referido PAF n.º 16327.904145/2013-61 já foi julgado definitivamente⁴.

A 2^a Turma Ordinária da 4^a Câmara da 1^a Seção já havia analisado o Recurso Voluntário interposto pelo *Banco Santander S.A.* nos autos do referido PAF n.º 16327.904145/2013-61 em sessão realizada em 17/10/2018 e, na oportunidade, acabou proferindo o Acórdão n.º 1402-003.479 o qual, a rigor, foi objeto de Embargos de Declaração opostos pelo contribuinte – que, diga-se, foram rejeitados pelo Presidente da respectiva Turma julgadora – e que, em seguida, foi atacado pela via do Recurso Especial o qual, aliás, não foi sequer conhecido pela 1^a Turma da CSRF por falta de interesse de agir, conforme se verifica da leitura do Acórdão n.º 9101-006.237, que foi juntado às fls. 163/180 destes autos.

Portanto, tem-se que, por força do artigo 55, § 1º da Lei n.º 13.105/2015, a reunião do presente processo com o PAF n.º 16327.904145/2013-61 se mostra totalmente descabida, haja vista que a 1^a Turma da Câmara Superior já proferiu decisão definitiva naqueles autos. Aliás, note-se que esse entendimento encontra amparo na própria jurisprudência deste Tribunal, conforme se verifica da ementa transcrita abaixo:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2021

PEDIDO DE CONEXÃO. VINCULAÇÃO PROCESSUAL. PROCESSO ARQUIVADO. IMPOSSIBILIDADE DE CONEXÃO. PERDA DO OBJETO

Tendo em vista que o processo para o qual se pretende a conexão com os presentes autos se encontra arquivado, não se mostra mais possível a vinculação pretendida pelo contribuinte, a qual perdeu o objeto.

[...]

(Processo n.º 11516.003593/2010-52. Acórdão n.º 1301-005.813. Conselheiro Relator Marcelo José Luz de Macedo. Sessão de 21/10/2021)."

Dando continuidade ao exame das alegações preliminares tais quais suscitadas pela Recorrente, resta-nos verificar, agora, se a tese acerca da suspensão ou sobrerestamento do julgamento do presente processo deve ser aqui acolhida.

Pois bem. É importante consignar, de plano, que, no âmbito do processo administrativo fiscal federal o qual, a rigor, é disciplinado pelo Decreto n.º 70.235/72 e pelo Regimento Interno do CARF - RICARF, que foi aprovado pela Portaria MF n.º 343 de 09 de junho de 2015, não há qualquer previsão normativa que autoriza o sobrerestamento ou a suspensão do julgamento do Processo Administrativo. E tanto é assim que a jurisprudência deste Tribunal é

⁴ Confira-se que esse entendimento também encontra amparo na Súmula 235 do Superior Tribunal de Justiça - STJ, a qual estabelece que "A conexão não determina a reunião dos processos, se um deles já foi julgado".

praticamente uníssona no sentido de que *os pedidos de sobrerestamento não podem ser acatados por ausência de previsão normativa*⁵.

Todavia, e tal como sustentamos linhas atrás, tem-se que, à luz do artigo 15 do NCPC, poder-se-ia invocar e aplicar-se, aqui, o artigo 313, inciso V, alínea “a” do referido Código Processual que dispõe sobre a suspensão do processo nos casos prejudicialidade que, a rigor, ocorre quando o julgamento de um processo depende do julgamento de outra causa. *In verbis*:

“Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015”

Título II – Da Suspensão do Processo

Art. 313. Suspende-se o processo:

[...]

V - quando a sentença de mérito:

a) depender do julgamento de outra causa ou da declaração de existência ou de inexistência de relação jurídica que constitua o objeto principal de outro processo pendente;”

O artigo 313, V, “a” da Lei nº 13.05/2015 descreve a situação na qual existe uma relação de prejudicialidade entre dois processos, a qual, na doutrina italiana, costumava ser visualizada apenas quando o efeito jurídico, cuja avaliação representa o antecedente lógico da pronúncia, possa ser objeto de um juízo autônomo e se refira apenas em parte aos elementos constitutivos do direito que é feito valer em juízo, sendo que a causa prejudicial deve estar pendente.

Porém, veja-se que, no caso concreto, note-se, esta 2^a Turma Ordinária da 3^a Câmara já havia proferido a Resolução nº 1302-000.824 (fls. 114/120) e, na oportunidade, acabou entendendo por sobrerestar o julgamento do presente Recurso Voluntário presente processo até que fosse proferida decisão definitiva nos autos do PAF nº 16327.904145/2013-61, conforme se observa dos trechos abaixo reproduzidos:

“Conforme bem exposto alhures, o atual processo discute a aplicação da multa isolada, decorrente de compensação malsucedida (*Multa por Compensação Não Homologada*, lançada com fundamento no §17, do art. 74, da Lei nº 9.430/1996). Nesse espeque, a Compensação *per se* tramita em processo distinto, de nº 16327.904145/2013-61; este, por sua vez, encontra-se pendente de julgamento do respectivo Recurso Especial, no âmbito do CARF. Nota-se, pois, a inegável conexão entre as matérias veiculadas no presente PAF e naquele retromencionado. Ademais, o atual processo se desdobra como um consectário derivado da não homologação da compensação, de modo que seu resultado final é incindível da apreciação do indigitado Recurso Especial.

[...]

Ou seja, resta indiscutível a simbiose entre esses dois PAFs, sendo que a multa debatida figura como matéria gravitacional àquela outra discussão alusiva à homologação compensatória. Noutro giro, o sobrerestamento restou inviabilizado unicamente por conta da ausência de previsão legal expressa que propiciasse tal feito.

⁵ A título de informação, cita-se, por amostragem, os seguintes Acórdãos proferidos no ambiente da 1^a Seção de Julgamento deste órgão: (i) Acórdão nº 1401-005.875; (ii) Acórdão nº 1401-006.028; (iii) Acórdão nº 1401-005.327, dentre outros.

Contudo, a despeito da omissão normativa quanto ao sobrerestamento pleiteado pelo Contribuinte, anoto que o CARF tem admitido sua ocorrência em limitadas ocasiões, nas quais restam evidenciadas a conexão e a prejudicialidade identificadas entre matérias tratadas em PAFs distintos, os quais operam de forma recursiva e autopoietica em seus deslindes. E, é exatamente dentro deste panorama que se logra identificar a presente situação.

De tal sorte, proceder com o julgamento do presente Recurso Voluntário, ao alvedrio do processo nº 16327.904145/2013-61, poderia ocasionar um tumulto decorrente da eventual possibilidade de decisões conflitantes. Assim, creio que o sobrerestamento é a medida mais consentânea à prudência que merece o deslinde dos PAFs; ademais, tal sustação guarda estreita observação com os princípios da celeridade e eficiência, pois obstaria a perpetuação de duas demandas possivelmente contraditórias em sua própria essência.”

Além disso, atente-se, uma vez mais, que, em sessão realizada em 10/08/2022, a 1^a Turma da CSRF analisou o Recurso Especial do contribuinte interposto nos autos do PAF nº 16327.904145/2013-61 e, aí, ao proferir o Acórdão nº 9101-006.237, entendeu, por unanimidade de votos, por não conhecer do Recurso por falta de interesse de agir, conforme se verifica da ementa reproduzida abaixo:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

RECURSO ESPECIAL. MATÉRIA NÃO OBJETO DA LIDE. FALTA DE INTERESSE DE AGIR. NÃO CONHECIMENTO.

Considerando que a matéria que ora se busca discutir não integra a lide, a caracterização do alegado dissídio jurisprudencial resta prejudicado, razão pela qual o recurso especial não deve ser conhecido.”

Portanto, ainda que pudéssemos invocar, aqui, a inteligência do artigo 313, inciso V, alínea “a” da Lei nº 13.105/2015, é certo que o pedido de suspensão ou de sobrerestamento do presente processo se revela inócuo e resta prejudicado pela perda do objeto, uma vez que já foi proferida decisão definitiva nos autos do PAF nº 16327.904145/2013-61.

Por todas essas razões, entendo por rejeitar as alegações preliminares de reunião processual e de suspensão ou sobrerestamento do presente processo.

3. Das alegações de constitucionalidade, ilegalidade e abusividade da multa isolada e da Tese firmada no RE nº 796.939/RS

A compensação tributária é um instituto dos mais importantes no delineamento da política fiscal, sendo inegável, pois, a sua grande relevância na manutenção de um patamar de razoabilidade do atual sistema tributário. Daí que a vinculação da compensação à garantia de dois interesses legítimos – enquanto que, por um lado, o contribuinte tem o interesse de recuperar o que recolheu indevidamente, por outro, o Fisco tem o interesse de não suportar

compensação indevidas – tem contribuído para que esta matéria seja objeto de constantes modificações normativas⁶.

No caso dos tributos federais, a previsão normativa que inaugurou o procedimento de compensação foi o artigo 66 da Lei nº 8.383/91. Tempos depois, a sistemática da compensação de débitos tributários no âmbito federal foi alterada pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, a qual, a rigor, acabou dando nova redação ao artigo 74 da Lei nº 9.430/1996.

Com a alteração do artigo 74 da Lei nº 9.430/96, o contribuinte passou a ter a prerrogativa de efetuar por sua conta e risco a compensação de créditos tributários que considera possuir, mediante a apresentação de declaração de compensação à Receita Federal. E por expressa disposição legal, a compensação declarada extingue imediatamente o crédito compensado, ficando sujeita à condição resolutória de sua ulterior homologação. Contudo, com a edição da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, posteriormente convertida na Lei nº 10.833/03, o artigo 74 da Lei nº 9.430/96 sofreu uma nova e relevante alteração com a inclusão do parágrafo 6º que determina que “*a declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados*”.

Posteriormente, o artigo 74 da Lei nº 9.430/96 acabou ganhando, por assim dizer, uma nova “roupagem” a partir da introdução de uma gama de previsões normativas consubstanciadas em parágrafos, incisos, itens e alíneas, podendo-se destacar, aqui, o § 17 e suas alterações posteriores, o qual, a propósito, dispunha pela aplicação de multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito / débito objeto de compensação não declarada. Confira-se:

“Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996”

Seção VII - Restituição e Compensação de Tributos e Contribuições

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 resarcimento, 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. 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. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

§ 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)

§ 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 Lei nº 13.097, de 2015).”

⁶ CARDOSO, Alessandro Mendes. Medida Provisória 472/09 e a Ilegalidade da Alteração do Âmbito de Aplicação da Multa Isolada no Indeferimento da Compensação Tributária: IN: Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT nº 175, abr/2010, p. 7.

A multa isolada de 50% prevista no artigo 74, § 17 da Lei nº 9.430/96 aplicada nos casos de compensações não homologadas sempre foi palco de inúmeras discussões no campo da jurisprudência administrativa e judicial e, também, no ambiente da doutrina especializada.

Ocorre que, em sessão Plenária realizada no dia 20/03/2023, o Supremo Tribunal Federal apreciou o Recurso Extraordinário nº 796.939/RS, julgado sob a sistemática da Repercussão Geral, e a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4905, e, a rigor, acabou decidindo pela inconstitucionalidade da multa isolada de 50% prevista no referido artigo 74, § 17 da Lei nº 9.430/96 a qual incidia no caso de compensação tributária não homologada. Confira-se:

(i) **Ação Direito de Inconstitucionalidade nº 4.905**

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. Tudo nos termos do voto do Relator, vencido parcialmente o Ministro Alexandre de Moraes. Falam: pela requerente, o Dr. Fabiano Lima Pereira; pelo amicus curiae Associação Brasileira de Advocacia Tributária ABAT, o Dr. Breno Ferreira Martins Vasconcelos; pelo amicus curiae ABRAS - Associação Brasileira de Supermercados, a Dra. Ariane Costa Guimaraes; pelo amicus curiae Associação Brasileira da Indústria Química ABIQUIM, o Dr. Carlos Mário da Silva Velloso; pelo amicus curiae Associação Comercial do Rio de Janeiro, o Dr. André Pacheco Teixeira Mendes; pelo amicus curie Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil CFOAB, o Dr. Luiz Gustavo Antonio Silva Bichara; e, pela Advocacia-Geral da União, a Dra. Luciana Miranda Moreira, Procuradora da Fazenda Nacional. Plenário, Sessão Virtual de 10.3.2023 a 17.3.2023. (grifei).

(ii) **Recurso Extraordinário nº 796.939/RS (RG. Tema nº 736)**

Julgado mérito de tema com repercussão geral

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. (grifei).

Em suas razões de voto pelo desprovimento do Recurso Extraordinário nº 796.939/RS interposto pela União, o relator, Ministro Edson Fachin, destacou que a simples não homologação de compensação tributária não é ato ilícito capaz de gerar sanção tributária, já que a aplicação automática da sanção, sem considerações sobre a intenção do contribuinte, equivale a atribuir ilicitude ao próprio exercício do direito de petição, o qual é garantido pela Constituição Federal.

Pois bem. É certo que, nos termos do artigo 26-A, *caput* do Decreto nº 70.235/72, os órgãos de julgamento administrativos estão vedados de afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade⁷. E tanto é que este Tribunal acabou editando a Súmula nº 2 que estabelece que “*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*”

Observe-se, porém, que o próprio artigo 26-A, § 6º, inciso I do referido Decreto nº 70.236/1972, incluído Lei nº 11.941/2009, acabou por determinar que a Lei que é declarada inconstitucional por meio de decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal pode ter a sua aplicação afastada no âmbito do processo administrativo fiscal. Confira-se:

“Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972”

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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).”

Por sua vez, o artigo 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela MF nº 343, de 09 junho de 2015, também cuidou de reproduzir a regra do artigo 26-A, § 6º, inciso I do Decreto nº 70.235/72. Veja-se:

“Portaria MF n. 343, de 09 de junho de 2015”

“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; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016).

⁷ Cf. Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. 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.”

[...]

§ 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. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)".

Pelo que se nota, os órgãos de julgamento do processo administrativo fiscal estão desobrigados de aplicar uma lei considerada inconstitucional e, portanto, os respectivos conselheiros deverão reproduzir as decisões *definitivas de mérito* proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça, sendo que a aplicação do artigo 62, § 1º, inciso I e § 2º do RICARF pressupõe, pois, que as decisões de inconstitucionalidade e aquelas que são apreciadas sob a sistemática dos artigos 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105/2015 sejam consideradas *definitivas*.

A rigor, observe-se, primeiramente, que a decisão proferida pelo Plenário do STF na Ação Direita de Inconstitucionalidade nº 4.905 no sentido de que *o § 17 do artigo 74 da Lei nº 9.430/96 é inconstitucional* transitou em julgado em 26/05/2023 e, por isso mesmo, deve ser considerada *definitiva*, de sorte que a *ratio decidendi* ali fixada deve ser aplicada, de logo, no âmbito do Poder Judiciário e da administração pública direta e indireta⁸.

Em segundo lugar, confira-se que a decisão proferida nos autos Recurso Extraordinário nº 796.939/RS 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” transitou em julgado em 20/06/2023, de sorte que, tratando-se de decisão que apresenta natureza *definitiva*, deve ser aqui aplicada pelos mesmos fundamentos e razões expostos anteriormente.

Por essas razões, tem-se que a aplicação da multa isolada de 50% *in concreto* deve ser cancelada, uma vez que o seu fundamento legal, qual seja, § 17 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento da ADI nº 4.905 e do RE nº 796.939/RS (RG. Tema nº 736).

4. Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço do presente Recurso Voluntário, rejeito as preliminares tais quais suscitadas pela perda do objeto e, no mérito, voto por dar-lhe provimento para cancelar a autuação fiscal que tem por objeto a aplicação da multa isolada de 50% prevista no artigo 74, § 17 da Lei nº 9.430/1996.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega

⁸ Confira-se que, de acordo com o artigo 102, § 2º da Constituição Federal, "As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal".