



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.731405/2017-13
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1003-003.812 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 08 de agosto de 2023
Recorrente DELOITTE TOUCHE TOHMATSU AUDITORES INDEPENDENTES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

DECISÃO DEFINITIVA DE MÉRITO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL.

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

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

“É inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária” (Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 796.939/RS, Tema 736, Supremo Tribunal Federal). “Procedente o pedido para declarar a inconstitucionalidade do § 17 do art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996” (Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4905/DF, Supremo Tribunal Federal).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gustavo de Oliveira Machado – Relator

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

Relatório

Trata o presente de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 105-003.108, proferido pela 1ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal 05 que julgou improcedente a impugnação.

A Contribuinte pretendia através das PER/DCOMP de nº. 05305.18670.130112.1.3.03-6510, compensar os débitos informados com suposto crédito de CSLL ano calendário 2010 no valor de R\$ 893.645,08 no processo administrativo nº. 10880.925448/2015-18.

Cabe esclarecer, que do montante total do débito declarado no referido PER/DCOMP, não foi homologado o valor de R\$ 311.531,27, resultando na aplicação da multa de 50% (R\$ 155.765,64) do valor dos débitos cujas compensações não foram homologadas.

A DERAT de São Paulo- SP lavrou no dia 05 de Setembro de 2017 a Notificação Nº. NLMIC 1570/2017 em face da Deloitte Touche Tohmatsu Auditores Independentes Ltda, cujo teor segue abaixo (e-fl. 5):

“(…)

5- DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DE 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\$ 311.531,27

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

Valor da Multa por compensação não homologada (Código 3148)= R\$ 155.765,64

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.

6- INTIMAÇÃO

Fica o sujeito passivo intimado a extinguir o crédito tributário constituído pelo presente lançamento de ofício, por meio do pagamento ou outra forma de extinção prevista em lei, ou impugná-lo, no prazo de 30 (trinta) dias, contados da ciência desta Notificação de Lançamento, nos termos dos arts. 5º, 15, 16, 17 e 23 do Decreto nº 70.235, de 1972, e alterações posteriores. A impugnação deve ser dirigida ao Delegado da Receita Federal do Brasil de Julgamento e protocolada na unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil de sua jurisdição. Até o vencimento desta notificação, será concedida redução de 50% para pagamento à vista ou 40% para os pedidos de parcelamento formalizados neste mesmo prazo, conforme artigo 6º da Lei nº 8.218, de 1991. Não havendo extinção, impugnação ou outra forma de suspensão do crédito tributário, este será inscrito em Dívida Ativa da União para cobrança executiva”.

DA IMPUGNAÇÃO

A Contribuinte impugnou o lançamento da multa lavrada por compensação não homologada nos autos do Processo Administrativo de Crédito nº. 10880.925448/2015-18 (compensação de crédito tributário de saldo negativo de CSLL, apurado no ano calendário de 2010, exercício 2011, mediante a utilização da PER/DCOMP 05305.18670.130112.1.3.03-6510 com demonstrativo de crédito, no valor nominal de R\$ 893.645,08.

Asseverou que a multa aplicada com base na nova redação conferida ao artigo 74, da Lei 9.430/96 que prevê a incidência da multa de 50% sobre o valor do débito objeto de pedidos de compensações não homologadas é ilegal e inconstitucional.

Pleiteou que o AIIM seja julgado improcedente e que seja reconhecida a ilegalidade e inconstitucionalidade da multa de 50% devendo ser cancelado integralmente o crédito tributário constituído pelo mesmo.

DO ACÓRDÃO PROLATADO Nº. 105-003.108/DRJ05

A DRJ analisou a impugnação julgando-a improcedente (e-fls. 142/153).

Inconformada com a decisão da DRJ, a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, destacando, em síntese, que (e-fls. 165/330):

“DELOITTE TOUCHE TOHMATSU AUDITORES INDEPENDENTES, pessoa jurídica de direito privado, inscrita no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas do Ministério da Economia (“CNPJ/ME”) sob nº 49.928.567/0001-11, com sede na Avenida Doutor Chucri Zaidan, nº 1240, 12º Andar, Unidade Autônoma 1203, São Paulo- SP, CEP 04.711-130, neste ato representada na forma prevista em seu Contrato Social (Doc. 01), vem, respeitosa e tempestivamente, à presença de V. Sa., com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72, bem como da Portaria do Ministério da Fazenda nº 343, de 09.06.2015, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos

Fiscais, interpor o presente RECURSO VOLUNTÁRIO em face do v. acórdão nº 105-003.108 de fls. 142/156 proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador, Estado da Bahia, (“DRJ/BA”), o qual requer seja regularmente processado e posteriormente remetido ao Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”), para conhecimento e julgamento das razões anexas, que do recurso são parte integrante e indissociável.

RAZÕES DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Colendo Conselho,

Egrégia Câmara de Julgamento,

Ilustres Julgadores,

1. Em que pese o profundo respeito pela r. decisão de primeira instância proferida pela 1ª Turma da DRJ/BA, a Recorrente demonstrará a seguir as razões pelas quais essa deverá ser integralmente reformada por este Colendo Conselho.

I- DA TEMPESTIVIDADE

2. O artigo 5º do Decreto nº 70.235/1972 e o artigo 210 do Código Tributário Nacional (“CTN”) estabelecem que os prazos serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento. Ademais, nos termos do parágrafo único de ambos os dispositivos, os prazos só se iniciam ou vencem no dia de expediente normal do órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

3. In casu, a Recorrente teve ciência tácita do v. acórdão ora recorrido, mediante acesso à integra dos autos, no dia 26 de maio de 2021, quarta-feira (Doc. 02). Assim, nos termos da legislação supra, a contagem do prazo de 30 (trinta) dias se iniciou em 27 de maio de 2021, quinta-feira, e se encerra em 25 de junho de 2021, sexta-feira.

4. Nesse sentido, resta evidenciado que o presente Recurso Voluntário é tempestivo. Isto posto, passa-se às razões do caso em apreço.

II- DA BREVE SÍNTESE DOS FATOS

5. Trata-se de Auto de Infração lavrado para a exigência de multa de 50% (cinquenta por cento), supostamente devida em razão de homologação parcial do Pedido de Compensação (DCOMP) de nº. 05305.18670.130112.1.3.03-6510, no valor de R\$ 155.765,64 (cento e cinquenta e cinco mil, setecentos e sessenta e cinco reais e sessenta e quatro centavos), autuação essa fundamentada no quanto disposto no parágrafo 17, do artigo 74, da Lei nº 9.430/96.

6. Desta forma, considerando a ilegalidade e inconstitucionalidade de tal lançamento tributário, haja vista, especialmente, a pendência de julgamento definitivo nos autos do processo administrativo 10880.925448/2015-18 em que se discute a validade da compensação acima mencionada a ora Recorrente, tempestivamente, protocolou, em 12/12/2017, a Impugnação (fls. 12/26), oportunidade em que alegou o quanto segue:

(...)

7. Todavia, levado o feito a julgamento, a 1ª Turma da D. DRJ/BA prolatou o v. acórdão nº 105-003.108 (fls. 142/156), cuja ciência tácita foi obtida em 26/05/2021, por meio do qual a Impugnação foi julgada parcialmente procedente, nos seguintes termos:

(...)

8. Observe-se que, em que pese a Impugnação apresentada tenha sido julgada parcialmente procedente, o único ponto favorável à Recorrente está relacionado ao julgamento ocorrido no autos do processo administrativo nº 10880.925448/2015-18 pela Delegacia de Julgamento (primeira instância), reconhecendo parcialmente a Manifestação de Inconformidade apresentada pela Recorrente naqueles autos.

9. Veja que no Processo Administrativo nº 10880.925448/2015-18, foi proferida decisão reduzindo o montante glosado naqueles autos ensejando, consequentemente, redução do valor da multa punitiva exigida nos presente autos.

10. Ocorre que, nos termos que serão evidenciados a seguir, não restou outra alternativa à Recorrente, senão a interposição do presente Recurso Voluntário, para que este Colendo Conselho reforme integralmente a r. decisão proferida pela d. Delegacia de Julgamento, reconhecendo a total improcedência da multa punitiva no percentual de 50% ora exigida.

11. É o que se passa a demonstrar.

III- DO MÉRITO

III. 1. Da Ilegalidade do Auto de Infração, lavrado sem exigibilidade supensa

12. No que se refere ao argumento da ora Recorrente em relação à nulidade do auto de infração, diante da lavratura enquanto a discussão acerca da compensação ainda estava em curso, o mesmo foi rejeitado sob o fundamento de que a lavratura foi realizada “por pessoa competente, em consonância com a legislação vigente e o Contribuinte exerceu, plenamente, o seu direito de defesa não havendo vícios insanáveis alegados”, bem como que “a Lei nº 9.430, de 1996, não condicionou a aplicação da multa isolada ao término do processo administrativo em que se contesta a não homologação de compensações declarada pelo sujeito passivo”.

(...)

16. No entanto, em que pese o dispositivo acima a princípio autorizar a lavratura de auto de infração quando há não homologação de pedido de compensação, fato é que a d. Fiscalização houve por bem olvidar-se do quanto disposto no parágrafo 18 do mesmo

artigo, o qual expressamente estabelece que, na hipótese de ter sido apresentada Manifestação de Inconformidade contra tal não homologação, referida multa fica com sua exigibilidade suspensa. Com efeito, é o teor do referido dispositivo:

(...)

17. Veja-se, portanto, que no caso sob análise, em que houve efetivamente a apresentação de defesa tempestiva nos autos do processo nº 10880.925448/2015-18, não haveria que se falar em lavratura de auto de infração para exigência de multa, uma vez que a suposta insuficiência do crédito alegada pela Fiscalização ainda se encontra em discussão, não sendo, portanto, definitiva, a ponto de legitimar a imputação de multa na ordem de 50%.

18. Nesse sentido, importa mencionar que, evidentemente, o pressuposto básico para aplicação do parágrafo 17 acima mencionado, é que a não homologação seja definitiva no âmbito administrativo e que não mais esteja sob o crivo das Autoridades Administrativas, o que somente ocorre quando presentes uma das hipóteses previstas no artigo 42 do Decreto nº 70.235/1972, abaixo transcrito:

(...)

27. Ademais, ainda que se alegue que a lavratura se deu apenas com o objetivo de prevenir a decadência da multa, é de se destacar que ainda assim tal feito não seria possível, haja vista que essa possibilidade apenas tem lugar no caso da suspensão da exigibilidade do crédito ter se dado por decisão proferida pelo Poder Judiciário, conforme se extrai do artigo 63 da Lei nº 9.430/1996 e artigo 86 do Decreto nº 7.574/2011.

28. Neste sentido, tem-se, ainda, que a manutenção e exigibilidade do Auto de Infração em comento acaba por penalizar o contribuinte mesmo sem que se tenha concluído pela conduta ilícita de sua parte. Com efeito, seja pelo princípio do contraditório e da ampla defesa, como também pelo princípio do devido processo legal e, de forma mais ampla, da própria presunção de inocência, o contribuinte não pode ser punido em razão de uma situação jurídica que não está definitivamente constituída.

29. Se eventual multa há de ser cobra embora, como se verá, de toda forma não há a penalidade apenas pode ser lavrada contra o contribuinte depois de encerrada a discussão administrativa sobre a compensação, quando então se poderá considerar que ela, de fato, foi não homologada.

30. Na situação em que a Recorrente se encontra, não é possível sequer afirmar que a compensação não foi homologada, tendo em vista que a não homologação do crédito tributário está sob discussão atualmente, no prazo para interposição de Recurso Voluntário contra a decisão da Delegacia de Julgamento que julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade apresentada-, estando os débitos lá compensados, inclusive, com a sua exigibilidade suspensa, nos termos do Código Tributário Nacional.

31. Desta maneira, há que se reconhecer a nulidade integral da presente lavratura e o provimento integral do presente recurso, haja vista que o auto de infração ora em discussão violou o quanto disposto no artigo 74 da lei nº 9.430/1996, devendo ser integralmente cancelado. Mas não é só.

III.2. Improcedência da Multa Isolada

32. No que se refere ao mérito, em que pese a Recorrente tenha argumento que a manutenção da exigência fere o direito de petição, além de ferir o princípio do não confisco, direito amplamente resguardados pela Constituição Federal, referido argumento não foi acatado pela d. Delegacia de Julgamento, sob o argumento de que “das leis exorbitam da competência das autoridades administrativas, às quais cabe, apenas, cumprir as determinações da legislação em vigor, principalmente em se tratando de norma validade editada, segundo o processo legislativo constitucionalmente estabelecido”.

33. Em outras palavras, nos termos do v. acórdão, as autoridades administrativas limitam-se às questões de sua competência, estando fora do seu alcance o debate sobre aspectos da validade, constitucionalidade ou legalidade da legislação.

34. Contudo, importante esclarecer que o tema ora analisado- constitucionalidade da multa prevista no artigo 74, §§ 15 e 17, da Lei 9.430/1996 para os casos de indeferimento dos pedidos de ressarcimento e de não homologação das declarações de compensação de créditos perante a Receita Federal- é objeto da ADI nº 4.9056 e do Recurso Extraordinário nº 796.939/RS, cuja repercussão geral foi reconhecida pelo E. STF.

35. Neste aspecto, em que pese aludido julgamento não tenha sido concluído, vale esclarecer que as manifestações e/ou decisões proferidas em aludido processo, levam a crer que o julgamento será favorável aos contribuintes.

36. Com efeito, vale esclarecer que, em abril de 2020, quando iniciado o julgamento da tese, o Exmo. Ministro Relator leu o seu voto e fixou o seguinte entendimento: “É inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não constar em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária”.

(...)

46. De fato, a Administração deve, antes de tudo, observar os termos da Constituição Federal, de onde emana a legitimidade de seus atos. Nessa toada, ao imputar a multa antes mesmo de definida a suficiência do crédito postulado nos autos do Processo Administrativo nº 10880.925448/2015-18, tomando como totalmente indeferida a compensação, sem que tenha havido julgamento definitivo, afronta diretamente a ampla defesa, o devido processo legal, e o contraditório, igualmente garantidos pela Carta Magna!!

47. Não bastasse o acima exposto é de ser observar, ainda, que a multa no importe de 50% se mostra confiscatória e extrapola o razoável, haja vista que corresponde à metade da capacidade contributiva da ora Recorrente!

48. Realmente, não se revela proporcional ou, ao menos razoável que o contribuinte seja penalizado por ter tão somente pleiteado um direito que entende ser seu, previsto em Lei, de modo que a procedência ou não de tal pedido não pode resultar em uma penalidade ao contribuinte!

49. Desta forma, mesmo que se entenda pela inaplicabilidade do quanto mencionado acima, tem-se que, ainda assim, que deve ser dado provimento ao presente recurso, diante da evidente inconstitucionalidade da multa exigida.

50. Mas há mais.

III.3. Da Dupla Penalidade

51. Não bastasse o acima exposto, no que se refere ao argumento da Recorrente no sentido de que a exigência da multa de 50% se caracterizaria como verdadeiro bis in idem, o v. acórdão consignou que a ora Recorrente “se equivoca ao concluir que a multa de mora e a multa isolada seriam formas distintas de penalidade pelo não recolhimento do débito declarado em compensação”.

(...)

61. Vê-se, portanto, que ainda que a não homologação da compensação discutida nos autos do processo administrativo nº 10880.925448/2015-18 fosse definitiva e que fosse superada a questão relativa a sua inconstitucionalidade, ainda assim não seria suficiente para fundamentar a multa de 50% prevista no art. 74, parágrafo 17, da Lei nº 9.430/1996, devendo a d. Fiscalização demonstrar a má-fé da Recorrente para sua imputação, o que evidentemente não (e nem poderia) foi feito nos autos do processo em referência.

62. Desta forma, a multa isolada em questão mais uma vez se mostra indevida, devendo ser integralmente cancelada, motivo pelo qual o presente recurso deve ser julgado totalmente procedente.

III.4. Da Inaplicabilidade dos Juros sobre Multa

63. Por fim, em relação a defesa da Recorrente sobre a inaplicabilidade dos juros sobre a multa, na remota hipótese de se manter a autuação, o v. acórdão consignou que interpretação dos arts. 3º, 142 e 161 do Código Tributário Nacional, extrai-se haver previsão legal.

64. Todavia, se a multa ora sob análise (uma espécie de penalidade pecuniária) já estivesse incluída na expressão “crédito”, não haveria motivos para que o legislador deixasse claro que o crédito deve ser exigido “sem prejuízo das penalidades cabíveis”.

(...)

66. Observe que a multa de ofício tem caráter punitivo e não pode ser confundida com crédito tributário. Esse tipo de multa visa penalizar o contribuinte quando não houve cumprimento da obrigação tributária principal e/ou acessória espontaneamente, mesmo com atraso. Portanto, não há que se falar na aplicação de juros SELIC sobre o seu valor, sob pena de agravamento da sanção, o que seria inadmissível. Se assim fosse, estaríamos diante de uma aberração interpretativa do artigo 161 do CTN.

67. Nesse sentido, a Lei nº 9.250/95 que instituiu a SELIC somente deve ser aplicada ao valor principal do tributo, não alcançando a multa de ofício. Destaca-se, ainda que para o caso em tela não haveria que se falar na aplicabilidade do artigo 43 da Lei nº 9.430/96, qual seja, a incidência dos juros SELIC sobre a multa isolada, sem o tributo principal devido. Entretanto, essa não é a hipótese destes autos, onde existe o lançamento de um débito principal.

68. Diante do exposto, subsidiariamente, caso não seja integralmente provido o presente recurso com base no direito acima arguido, de rigor o provimento parcial para exclusão da cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

IV- DO PEDIDO

69. Diante do acima exposto, requer a Recorrente o conhecimento e o provimento do presente Recurso Voluntário para que seja reconhecida a total ilegalidade do auto de infração lavrado para exigência da multa isolada de 50% (cinquenta por cento), haja vista que realizada ao total arrepio da legislação pátria.

70. Subsidiariamente, na remota hipótese de não se acolher o pleito acima, requer seja dado provimento ao presente recurso para o fim de que seja reconhecido a inaplicabilidade de juros sobre a respectiva multa.

71. Ademais, informa a Recorrente que, sem prejuízo do quanto exposto no presente recurso, ressalva desde já, a o seu direito de apresentar outros documentos e/ou argumentos de defesa que se fizerem necessário até o julgamento definitivo do presente processo administrativo.

72. Por fim, requer que seja a Recorrente intimada quando da inclusão em pauta de julgamento, a fim de que se possa oferecer Memoriais e sustentar oralmente as suas razões de recurso”.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo de Oliveira Machado, Relator.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional. Desta feita, dele tomo conhecimento.

Trata-se de Notificação de Lançamento para exigir multa por compensação não homologada, código 3148 no valor total de R\$ 155.765,64, referente à não homologação de compensação tratada no processo de crédito nº. 10880.925448/2015-18, com base no § 17, art. 74 da Lei nº. 9.430/96.

Da Ilegalidade do Auto de Infração, lavrado sem exigibilidade suspensa

A Recorrente pleiteia a nulidade do lançamento em razão da ilegalidade do auto de infração, lavrado enquanto suspensa a exigibilidade. Pugna ainda, que o presente processo deveria ser suspenso até o julgamento final do processo nº. 10880.925448/2015-18, em

decorrência da prejudicialidade entre o referido processo e a multa aplicada, tratada nos presentes autos.

Cabe destacar, que a Lei nº 9.430/96 não condicionou a aplicação da multa isolada ao término do processo administrativo em que se contesta a não homologação das compensações declaradas pela Contribuinte.

Desta feita, a imposição da multa de ofício em comento independe da situação processual das referidas compensações não homologadas, basta que se verifique a situação fática da não homologação, para que se configure o seu fato gerador, consoante dispõe o § 17 do artigo 74 da Lei nº. 9.430/96.

Isto posto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade suscitada pela Recorrente.

Multa de Ofício Isolada por Compensação de Débito Não Homologada

A Recorrente discorda do procedimento de ofício.

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

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

No exercício de sua competência regulamentar a RFB pode instituir obrigações acessórias, inclusive, forma, tempo, local e condições para o seu cumprimento, o respectivo responsável, bem como a penalidade aplicável no caso de descumprimento. A dosimetria da pena pecuniária prevista na legislação tributária deve ser observada pela autoridade fiscal (§17 e § 18 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

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

da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária (art. 113 do Código Tributário Nacional).

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

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

O Código Tributário Nacional determina:

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

§ 17. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. (Redação dada pela Medida Provisória nº 656, de 2014)

§ 18. No caso de apresentação de manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação, fica suspensa a exigibilidade da multa de ofício de que trata o § 17, ainda que não impugnada essa exigência, enquadrando-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013).

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

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

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

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

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

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

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

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

1. Fixação de tese jurídica para o Tema 736 da sistemática da repercussão geral: “É inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária”.
2. O pedido de compensação tributária não se compatibiliza com a função teleológica repressora das multas tributárias, porquanto a automaticidade da sanção, sem quaisquer considerações de índole subjetiva acerca do animus do agente, representaria imputar ilicitude ao próprio exercício de um direito subjetivo público com guarida constitucional.
3. A matéria constitucional controvertida consiste em saber se é constitucional o art. 74, §§15 e 17, da Lei 9.430/96, em que se prevê multa ao contribuinte que tenha indeferido seu pedido administrativo de ressarcimento ou de homologação de compensação tributária declarada.
4. Verifica-se que o §15 do artigo precitado foi derogado pela Lei 13.137/15; o que não impede seu conhecimento e análise em sede de Recurso Extraordinário considerando a dimensão dos interesses subjetivos discutidos em sede de controle difuso.
5. Por outro lado, o §17 do artigo 74 da lei impugnada também sofreu alteração legislativa, desde o reconhecimento da repercussão geral da questão pelo Plenário do STF. Nada obstante, verifica-se que o cerne da controvérsia persiste, uma vez que somente se alterou a base sobre a qual se calcula o valor da multa isolada, isto é, do valor do crédito objeto de declaração para o montante do débito. Nesse sentido, permanece a potencialidade de ofensa à Constituição da República no tocante ao direito de petição e ao princípio do devido processo legal.
6. Compreende-se uma falta de correlação entre a multa tributária e o pedido administrativo de compensação tributária, ainda que não homologado pela Administração Tributária, uma vez que este se traduz em legítimo exercício do direito de petição do contribuinte. Precedentes e Doutrina.
7. O art. 74, §17, da Lei 9.430/96, representa uma ofensa ao devido processo legal nas duas dimensões do princípio. No campo processual, não se observa no processo administrativo fiscal em exame uma garantia às partes em relação ao exercício de suas faculdades e poderes processuais. Na seara substancial, o dispositivo precitado não se mostra razoável na medida em que a legitimidade tributária é inobservada, visto a insatisfação simultânea do binômio eficiência e justiça fiscal por parte da estatalidade.
8. A aferição da correção material da conduta do contribuinte que busca à compensação tributária na via administrativa deve ser, necessariamente, mediada por um juízo concreto e fundamentado relativo à inobservância do princípio da boa-fé em sua dimensão objetiva. Somente a partir dessa avaliação motivada, é possível confirmar eventual abusividade no exercício do direito de petição, traduzível em ilicitude apta a gerar sanção tributária.
9. Recurso extraordinário conhecido e negado provimento na medida em que inconstitucionais, tanto o já revogado § 15, quanto o atual § 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996, mantendo, assim, a decisão proferida pelo Tribunal *a quo*.

Tem-se que o Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 796.939/RS, Tema 736, foi julgado pelo Supremo Tribunal Federal em 18.03.2023 com publicação ocorrida em 23.05.2023 fixando a tese no sentido de que “é inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não

consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária” (§ 17 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996).

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

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

1. Perda superveniente do objeto da ação quanto ao § 15 do artigo 74 da Lei 9.430/96, alterado pela Lei 12.249/2010, tendo em vista a sua revogação pela Lei 13.137/2015.
2. Atendidos os requisitos previstos em lei, a compensação tributária se traduz em direito subjetivo do sujeito passivo, não estando subordinada à apreciação de conveniência e oportunidade da administração tributária.
3. A declaração de compensação é um pedido lato sensu, no exercício do direito subjetivo à compensação, submetido à Administração Tributária, que decide de forma definitiva sobre a matéria, homologando, de forma expressa ou tácita, a declaração.
4. É inconstitucional a aplicação de multa isolada em razão da mera não homologação de declaração de compensação, sem que esteja caracterizada a má-fé, falsidade, dolo ou fraude, por violar o direito fundamental de petição e o princípio da proporcionalidade. 5. Ação direta de inconstitucionalidade parcialmente conhecida e, nessa parte, julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade do § 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996 – incluído pela Lei 12.249/2010, alterado pela Lei 13.097/2015 –, bem como do inciso I do § 1º do art. 74 da Instrução Normativa RFB 1.717/2017, por arrastamento.

Decisão

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

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

Verifica-se que os méritos das decisões vinculantes exaradas no Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 796.939/RS, Tema 736 (arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº

13.105, de 16 de março de 2015 – Código de Processo Civil) e na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4905/DF (art. 102 da CRFB e Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999) encontram-se inteiramente esgotados no âmbito do Supremo Tribunal Federal.

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

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

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

Da Dupla Penalidade

A Contribuinte asseverou que ocorreu ofensa ao princípio do non bis in idem ante a impossibilidade de aplicação de duas penalidades para uma única conduta, vez que a cumulação de penalidades (multa de ofício e multa moratória) sobre os mesmos fatos imputados a mesma é ilegal.

Pois bem.

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

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento. [...]

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

§ 17. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. (Redação dada pela Medida Provisória nº 656, de 2014)

§ 18. No caso de apresentação de manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação, fica suspensa a exigibilidade da multa de ofício de que trata o § 17, ainda que não impugnada essa exigência, enquadrando-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

Via de regra, a norma jurídica secundária impõe uma sanção em decorrência da inobservância da conduta prescrita na norma jurídica primária. A multa de natureza tributária é uma penalidade procedente da lei.

Tem cabimento aplicação de multa de mora nos casos de tributo pago após o vencimento no contexto de lançamento por homologação que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. Trata-se de autolançamento com natureza de obrigação acessória do sujeito passivo, fundamentada no dever de colaboração regulamentar no sentido de prestar informações sobre matéria de fato indispensáveis à constituição do crédito tributário com efeito de confissão de dívida.

Entretanto esse não é o caso tratado no presente processo em que foi formalizada a Notificação de Lançamento que consubstancia a constituição do crédito tributário pelo lançamento de ofício da multa de ofício isolada por compensação não homologada. Repise-se que “É inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária” (Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 796.939/RS, Tema 736, Supremo Tribunal Federal) e também “Procedente o pedido para declarar a inconstitucionalidade do § 17 do art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996” (Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4905/DF, Supremo Tribunal Federal). Logo não há que se falar em concomitância.

Da Inaplicabilidade dos Juros sobre Multa

Insta destacar, que a partir da interpretação em conjunto dos arts. 3º, 142 e 161 do CTN, pode-se concluir a existência de previsão legal para a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada.

Cabe elucidar que apenas em fase de cobrança é que incidem os juros de mora sobre a multa de ofício isolada, caso o crédito tributário constituído não seja adimplido na data de vencimento.

Assim, deve ser mantida a aplicabilidade dos juros sobre a multa de ofício aplicada.

Sobrestamento

A Recorrente requer que o presente feito seja sobrestado dada a sua vinculação com o processo principal nº. 10880.925448/2015-18.

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

Ressalta-se que a multa de ofício isolada objeto de análise no presente processo tem uma inter-relação de causa e efeito com o processo principal nº. 10880.925448/2015-18, cujo procedimento é vinculado por decorrência. Esclareça-se que o processo principal encontra-se em fase recursal.

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

Art. 74 [...]

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

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

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

Inconstitucionalidade de Lei

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

Dispositivo

Isto posto, voto em rejeitar a preliminar suscitada, e no mérito, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo de Oliveira Machado