



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.731797/2017-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1003-003.831 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**
Sessão de 09 de agosto de 2023
Recorrente ATVOS AGROINDUSTRIAL S.A. EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

NULIDADE NÃO EVIDENCIADA.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos.

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 e Relatora

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

Relatório

Notificação de Lançamento

Contra a Recorrente acima identificada foi lavrada a Notificação de Lançamento, e-fls. 02-03, com a exigência do crédito tributário no valor de R\$82.134,65 a título de multa de ofício isolada por compensação indevida de débitos tributários:

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 050920823

TIPO DE CRÉDITO Saldo negativo de IRPJ

PROCESSO DE CRÉDITO 10880-917018/2013-61

DETENTOR DO CRÉDITO 08.636.745/0001-53 - ODEBRECHT AGROINDUSTRIAL 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\$ 164.269,29 Valor da Multa = Base de cálculo X Percentual da Multa (50%)

Valor da Multa por compensação não homologada (Código 3148) = R\$ 82.134,65

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".

Impugnação e Decisão de Primeira Instância

Cientificada, a Recorrente apresentou a impugnação. Está registrado no Acórdão da 1ª Turma DRJ/JFA/MG n.º 09-73.758, de 06.02.2020, e-fls. 271-279:

Acordam os membros da 1ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Recurso Voluntário

Notificada em 13.10.2020, e-fl. 285, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 11.11.2020, e-fls. 288-310, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

II – PRELIMINARMENTE

II.1 – Do Julgamento Conjunto do Presente Recurso Voluntário e do Recurso Voluntário apresentado nos Autos do Processo Administrativo n.º 10880.917018/2013-61. Antes de adentrar ao mérito, é importante ressaltar que este Recurso Voluntário deve ser analisado em conjunto com o Recurso Voluntário interposto no Processo Administrativo n.º 10880.917018/2013-61 (vide Doc_Comprobatorios01), no qual já se discute a existência do saldo negativo de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (“IRPJ”), apurado no ano-calendário de 2009, e, por conseguinte, a homologação integral das compensações declaradas.

8. Isso porque, verifica-se a ocorrência da hipótese contida no artigo 6º, § 1º, inciso II, Anexo II, do Regimento Interno do CARF, que prevê a distribuição e o julgamento conjunto dos processos vinculados por decorrência, isto é, aqueles que são instaurados a partir da análise de direito creditório pleiteado pelo contribuinte.

9. Como dito, caso a Recorrente logre êxito no Recurso Voluntário interposto no Processo Administrativo n.º 10880.917018/2013-61, as compensações serão integralmente homologadas, inclusive a DCOMP n.º 19377.81065.100512.1.7.0207-81, e o presente processo perderá o seu objeto.

10. Dessa forma, em atenção aos princípios da segurança jurídica, economia processual e da eficiência administrativa, requer-se que o presente Recurso Voluntário seja julgado em conjunto com o Recurso Voluntário interposto nos autos do Processo Administrativo 10880.917018/2013-61.

II.2 – Da Irretroatividade na Aplicação da Multa Isolada

11. Ainda que referido argumento não tenha sido apresentado em sede de impugnação, destaca a ora Recorrente a impossibilidade de aplicação da referida multa, sendo esta matéria de ordem pública, haja vista a irretroatividade do regramento que passou a instituir a penalidade.

12. Com efeito, em 10.05.2012 a Recorrente transmitiu a DCOMP n.º 19377.81065.100512.1.7.0207-81, a qual não foi homologada, conforme a Notificação de Lançamento n.º NLMIC-2446/2017, da qual a Recorrente foi cientificada em 14.11.2017 (fl. 06).

13. Dessa forma, constata-se que a Notificação de Lançamento foi lavrada com base em uma previsão legal que não era vigente à época de transmissão da DCOMP em tela.

14. Isso porque a multa isolada em questão foi introduzida no ordenamento jurídico pela Lei n.º 13.097, de 19 de janeiro de 2015, que incluiu um novo § 17 ao artigo 74 da Lei n.º 9.430/1996. [...]

15. Ocorre que, como acima mencionado, a DCOMP n.º 19377.81065.100512.1.7.0207-81 – não homologada pelas Autoridades Fiscais e discutida na Impugnação apresentada – foi transmitida pela Requerente em 10 de maio de 2012.

16. Em outras palavras, à época da transmissão da referida DCOMP, a Lei n.º 13.097/15 sequer havia sido publicada, não sendo possível a aplicação da multa

isolada pelas Autoridades Fiscais com base na redação do §17, do art. 74, da Lei nº 9.430/96.

17. Nesse sentido, necessário se observa o princípio da irretroatividade tributária, previsto nos arts. 105 e 106 do Código Tributário Nacional (“CTN”). [...]

18. Portanto, visto que o §17, do art. 74 da Lei nº 9.430/96, instituiu uma nova penalidade tributária, gerando situação mais gravosa ao sujeito passivo, a incidência da multa isolada não poderia retroagir a fatos pretéritos, sob pena de violação aos princípios tributários.

19. Ainda sobre o assunto, esse E. Colegiado Administrativo e a C. Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”) possuem diversos precedentes afastando a aplicação da multa isolada prevista na Lei nº 10.833/03 e Medida Provisória nº 2.158-35/01 sobre compensações efetuadas anteriormente à vigência de tais dispositivos, com base no princípio da irretroatividade [...].

20. Destaca-se, por oportuno, o trecho do acórdão nº 1401-002.991: “O Termo de Constatação observa que a tentativa de compensação pleiteada pela contribuinte foi protocolizada em 24/08/2001 (...) e em 04/09/2000 (...).

Assim, é certo que, à época dos fatos, a legislação que rege a penalidade aplicada à contribuinte não estava vigente, sendo portanto inviável sua cobrança.”, em que resta evidente a impossibilidade de imposição de multa sobre a não homologação da DCOMP anteriormente à vigente da lei, em afronta ao princípio da irretroatividade.

21. Por fim, vale reiterar que a redação do § 17 é totalmente nova e não deve ser confundida com a redação do antigo § 153 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, já revogado, pois são dispositivos completamente distintos [...].

22. Resta cristalino, portanto, que enquanto a multa isolada introduzida pela Lei nº 13.097/2015 incide sobre “o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada”, a multa isolada da Lei nº 12.249/2010 incidia sobre “o valor do crédito”. A diferença de base de cálculo para a apuração da sanção revela que não se tratam de uma mesma sanção tributária, mas sim de multas diversas.

23. Por derradeiro, não há que se admitir a preclusão quanto ao argumento da irretroatividade da aplicação da multa, haja visto que a aplicação da penalidade foi contestada pela Recorrente, sendo esse um aprofundamento dos argumentos anteriores trazidos na impugnação acerca da impossibilidade de incidência dessa penalidade no caso concreto. [...]

25. Destarte, aplicando o entendimento da CSRF, tem-se que a Recorrente apresentou em sua Impugnação contestação suficiente para demonstrar a impossibilidade de exigência da multa isolada no caso concreto, a apresentação de um argumento a mais atinente ao caráter retroativo dessa exigência não significa a introdução de uma defesa nova, considerando o objeto atacado.

26. Isso pois, reitere-se que a Recorrente em momento algum deixou de combater a imposição da penalidade em debate. Tratou-se apenas de um acréscimo na explicação relativa ao caráter ilegal da exigência da multa isolada no caso concreto.

27. Não obstante, ainda que este E. CARF entenda que houve a preclusão do argumento de irretroatividade da multa isolada – o que se admite apenas em respeito ao princípio da eventualidade –, referidas alegações merecem ser analisadas, também, pela questão de ordem pública que versa sobre a irretroatividade da lei tributária. Logo, deve ser conhecida de ofício pelo julgador e não pode ser atingida pela preclusão. [...]

28. Por conseguinte, observa-se que as matérias de ordem pública, como é o caso da vedação à aplicação retroativa da multa isolada, não são atingidas pela preclusão, devendo ser conhecidas de ofício pelo julgador e qualquer disposição que as contrarie deve ser considerada nula, motivo pelo qual esse argumento deve ser analisado por este E. CARF.

29. Dessa forma, a multa isolada aplicada à Recorrente não deve prosperar, diante da vedação à aplicação retroativa do § 17 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pela Lei nº 13.097, de 19 de janeiro de 2015, a fatos ocorridos em maio de 2012, portanto, antes de sua vigência, devendo o acórdão recorrido ser reformado e a presente Notificação de Lançamento integralmente cancelada.

II.3 – Da Decadência do Direito do Fisco Efetuar Lançamento Tributário relativo a Declarações de Compensação Transmitidas Há Mais de 5 Anos

30. Ao analisar os autos, a DRJ não reconheceu da decadência demonstrada pela Recorrente, arguindo que o termo inicial de contagem de prazo decadencial seria o dia 01.01.2013, que corresponde ao primeiro dia do exercício seguinte àquele da apresentação da primeira declaração de compensação transmitida e objeto da discussão, nos termos do artigo 173, inciso I, do CTN.

31. Entretanto, razão não lhe assiste. De acordo com o explanado anteriormente, a Notificação de Lançamento ora combatida consiste na imposição de multa isolada pela não homologação de DCOMP.

32. Sendo assim, quando da intimação da Recorrente acerca da Notificação de Lançamento em referência, em 14.11.2017, já haviam transcorridos mais de 5 (cinco anos) da data de transmissão da DCOMP nº 19377.81065.100512.1.7.0207-81, o que ocorreu em 10.05.2012.

33. Ora, é cediço que, no caso de compensação, opera-se a homologação tácita quando se esgota o prazo de cinco anos, a contar da data de realização do referido procedimento de compensação, sem que a Autoridade Administrativa tenha se manifestado acerca dessa atividade do sujeito passivo. [...]

35. Dessa forma, com base nesse dispositivo, tem-se que a RFB possui o prazo legal de cinco anos para analisar as compensações efetuadas pelo contribuinte, verificar a sua regularidade e expressamente homologá-las ou não. Caso a Autoridade Fiscal não proceda dentro desse prazo, ocorre a homologação tácita das compensações efetuadas.

36. Em outras palavras, deve o Fisco se manifestar, conclusiva e definitivamente, acerca das compensações do sujeito passivo dentro do prazo de cinco anos contados da data da transmissão das DCOMPs, sob pena de o seu direito caducar.

37. Esse prazo deve ser observado, inclusive, na imposição de penalidades decorrentes de compensações, como *in casu*, tendo em vista que a multa em questão nada mais é do que um acessório à própria compensação.

38. Justamente em razão disso, é que o entendimento adotado pela DRJ não deve prosperar. Ora, sendo o termo inicial da decadência a data de transmissão da DCOMP, não há qualquer embasamento para que se aplique o prazo previsto no artigo 173, inciso I, do CTN para a imposição de penalidade referente à própria DCOMP.

39. Até porque, afirmar que o prazo decadencial para não homologação da compensação seria distinto do prazo decadencial para lançamento da penalidade é o mesmo que admitir que o Fisco não poderia cobrar tributo já decaído, mas que seria possível exigir uma penalidade vinculada ao principal que já se encontra extinto por força do artigo 156, inciso V, do CTN.

40. Portanto, *in casu*, a Autoridade Fiscal tinha até 10.05.2017 para se manifestar definitivamente sobre a compensação objeto da DCOMP n.º 19377.81065.100512.1.7.0207-81, inclusive no que se refere à imposição de penalidade pela sua não homologação, caso isso fosse possível, haja vista a ausência de previsão normativa para tanto, devendo ser declarada extinta a multa combatida.

III – MÉRITO

41. Inicialmente, é importante reiterar que a regularidade da compensação efetuada está sendo discutida nos autos do Processo Administrativo n.º 10880.917018/2013-61, de modo que o cancelamento das exigências naquele processo deverá resultar imediatamente no cancelamento da penalidade contida no presente processo.

42. Além da regularidade da compensação efetuada, cuja discussão não cabe nos presentes autos, outras razões devem levar ao cancelamento da multa em discussão, conforme a Recorrente passará a demonstrar.

III.1 – Da Correta Interpretação do Artigo 136 do CTN – Da Boa-Fé da Recorrente –Impossibilidade de Penalização da Boa-Fé

43. Conforme antecipado, a multa isolada em questão está prevista na atual redação do § 17, do artigo 74, da Lei n.º 9.430/1996, sendo calculada no importe de 50% sobre o saldo de débito de compensação não homologada.

44. Para o lançamento da multa isolada, não foi demonstrado por parte da Fiscalização, em momento algum, dolo ou culpa da Recorrente pela não homologação da DCOMP, de modo que tal penalidade teria sido aplicada sob o entendimento de que a responsabilidade por infrações deve ser entendida como objetiva.

45. Nesse mesmo sentido, argumentou a DRJ que, no presente caso, a responsabilidade é objetiva, alegando a “subsunção do fato (compensação indevida) à referida norma sancionatória, não cabendo a este colegiado, friso, afastar a aplicação de disposição legal plenamente eficaz no mundo jurídico.” (fl. 275).

46. Ocorre que, referido entendimento não deve prosperar, pois a suposta responsabilidade objetiva, em matéria tributária, integra o “sistema dos fundamentos óbvios”, expressão cunhada por Alfredo Augusto Becker⁴ para se referir aos institutos cuja pretensa obviedade afastam-nos de críticas e análises mais profundas – e, portanto, acabam ensejando a aplicação errônea e danosa do Direito.

47. Nesse particular, importante o exame do artigo 136 do CTN [...].

48. Uma análise acurada do dispositivo mostra que o artigo 136 do CTN não introduz a responsabilidade objetiva em matéria de infrações tributárias. Localizar nele o fundamento para a responsabilização objetiva decorre – além da inobservância do sistema tributário como um todo – de equívocos na interpretação das expressões “salvo disposição de lei em contrário” e “independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”. [...]

49. Com efeito, “intenção” não pode ser definida senão pela vontade específica de não recolher o tributo devido, utilizando-se de meio ardiloso ou fraudulento para tanto⁵.

50. Portanto, sendo a intenção o dolo específico de economizar tributo, a correta interpretação do sentido da última expressão do artigo 136 deve ser: é indiferente (“independe”) se o contribuinte agiu com dolo (“intenção do agente”) para que a penalidade lhe seja imposta.

51. Logo, como regra geral, a aplicação de penalidade não depende de demonstração, por parte da Fiscalização, de que o contribuinte agiu com dolo. No entanto, se a prova do dolo é dispensada, o mesmo não ocorre com a culpa, pois esta não é caracterizada pela intenção, mas pela negligência, imprudência ou imperícia do agente e deve estar presente (ser provada pela Fiscalização) para que a multa possa ser lavrada, uma vez que o artigo 136 diz que a responsabilidade por infrações independe de intenção, ou seja, independe de dolo.

52. Pelo mesmo raciocínio, a expressão “salvo disposição de lei em contrário” não significa que a lei pode determinar a responsabilização objetiva do agente, mas pode fazer com que a aplicação da penalidade dependa da sua intenção— já que, como regra geral, a intenção (dolo) é irrelevante. Isso ocorre, por exemplo, nas multas qualificadas, que, necessariamente, precisam da comprovação do elemento doloso (intenção) para que sejam aplicadas, conforme o recente precedente do CARF, supracitado.

53. A responsabilidade objetiva, por outro lado, implicaria na possibilidade de punição da boa-fé do contribuinte, o que não apenas vai de encontro ao que determina o próprio artigo 136 do CTN, como ao princípio da presunção de inocência e à própria noção de Estado de Direito. [...]

55. Dito isso, percebe-se que a culpa do contribuinte (ou o dolo, em alguns casos) é de fulcral importância para a imposição de penalidades em matéria tributária e deve ser provada pelas Autoridades Fiscais, o que, no presente caso, não ocorreu.

56. Ademais, importante destacar que, em âmbito civil, onde se originou a responsabilidade objetiva, até esta depende, necessariamente, da ocorrência de ato ilícito, como se verifica pelo artigo 927 do Código Civil: [...].

57. Aliás, mesmo nos casos em que o Código Civil faz menção à reparação de dano sem a ocorrência de ato ilícito (por exemplo: típico caso do objeto que cai, acidentalmente, da sacada de um prédio sobre alguém – artigo 938 do Código Civil), tal reparação, para que seja devida, requer, necessariamente, a ocorrência de dano a outrem.

58. Ora, se a responsabilidade objetiva depende de um dano a ser ressarcido, a multa isolada mostra-se ainda mais descabida, pois mesmo que se admitisse a objetividade da responsabilidade em matéria tributária, o que se alega apenas por amor ao debate, jamais conseguiria a Fiscalização provar que o exercício regular do direito à compensação da Recorrente, pautado na boa-fé, causou qualquer dano ao Erário ou à Administração Pública.

59. E, caso se entenda que a falta de recolhimento do tributo compensado configura dano ao Erário, há de se observar que a reparação do dano (suposta falta de recolhimento do tributo) já foi apenada com a multa de mora e está sendo julgada em outro processo administrativo.

60. Não por outra razão, os tribunais brasileiros vêm rechaçando a responsabilização objetiva nos casos de boa-fé do contribuinte. É esse o entendimento esposado pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.148.444-MG, julgado sob o Rito dos Recursos Repetitivos [...].

61. Esse E. CARF também já se manifestou sobre a possibilidade de a boa-fé elidir a aplicação de penalidades, sendo esse o entendimento manifestado na Súmula CARF nº 73, que afasta a aplicação da multa de ofício em caso de erro do contribuinte na declaração de ajuste.

62. Com efeito, entendeu esse Colegiado Administrativo que não pode o contribuinte de boa-fé, induzido a erro, ser penalizado, uma vez que este não teve

culpa pelo erro ou qualquer intenção de lesar o Erário. Frise-se que o que justificou o afastamento da penalidade nos casos que deram origem à referida Súmula foi a boa-fé do contribuinte, que cometeu mero “erro escusável” – em que pese ter havido discussões sobre a suposta responsabilidade objetiva, argumento que não foi acolhido.

63. Inclusive, a boa-fé é um elemento que vem sendo levado em consideração pelos tribunais brasileiros nas discussões em torno da constitucionalidade da multa ora impugnada. Basta, no momento, citar a manifestação da PGR no Parecer apresentado nos autos do Recurso Extraordinário n.º 796.939/RS, no qual foi reconhecida a repercussão geral da matéria, que manifesta a tese de necessidade de demonstração da má-fé para aplicação da multa isolada (fls. 246-266): [...]

64. Não resta dúvida, portanto, que, ao contrário do que defende a Fiscalização e a DRJ, a aplicação de penalidade em âmbito tributário não pode ser feita de forma “objetiva”. As Autoridades Fiscais têm o dever de, no mínimo, provar a culpa do contribuinte, o que não ocorreu no presente processo.

65. Aliás, ainda que tentasse, jamais conseguiria produzir tal prova, uma vez que a Recorrente agiu nos mais estritos limites da boa-fé e em exercício regular de seu direito à compensação e, como consequência, não poderia ser penalizada.

66. Nada obstante, mesmo que se considere que a responsabilidade por infrações é objetiva e que a boa-fé não deve ser protegida, o que se admite apenas em homenagem ao princípio da eventualidade, ainda assim a multa isolada formalizada no presente processo deve ser afastada, pois esta não foi criada para punir os contribuintes de boa-fé.

67. Com efeito, lê-se no Voto do Relator do projeto de conversão da Medida Provisória n.º 472/2009, (posteriormente convertida na Lei n.º 12.249/2010, que inseriu referida multa no ordenamento jurídico brasileiro) que as multas introduzidas pela reforma legislativa iniciada por referida MP visavam à coibição de abusos e não atingiam contribuintes de boa-fé: [...]

68. [...] Cristalino, portanto, que tal penalidade não pretende punir o contribuinte de boa-fé, que apenas exerceu, legitimamente, seu direito legalmente previsto à compensação.

69. Assim, mesmo que se admitisse o absurdo jurídico de ser possível penalizar o contribuinte de boa-fé (que, como demonstrado, não é o que determina o artigo 136 do CTN), assim não optou o legislador ao criar a multa isolada ora combatida e, portanto, as Autoridades Fiscais deveriam ter demonstrado que a Recorrente teve culpa pela não homologação da DCOMP.

70. No entanto, essa demonstração, repita-se, seria impossível, pois além de a Recorrente ter agido de boa-fé e em exercício regular de seu direito à compensação, as Autoridades Fiscais em nenhum momento buscaram conhecer os processos produtivos da Recorrente, sendo clara a ilegalidade da imposição da multa isolada no presente caso.

71. Por fim, destaque-se que a impossibilidade de imposição de penalidade a contribuinte de boa-fé fica evidente quando se tem em mente a definição de sanção, dada por Alfredo Augusto Becker¹¹: “Sanção é o dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular, diretamente, um ato ou fato que a ordem jurídica proíbe”.

72. Se sanção (no sentido de pena) só é imposta quando violada uma proibição, pergunta-se: qual é a proibição cuja violação o artigo 74, § 17, da Lei n.º 9.430/1996, busca punir? Será proibida a realização de compensação? Ou é proibida a sua não

homologação? Esses simples questionamentos revelam que a multa ora guerreada é totalmente descabida.

73. De fato, no presente caso concreto, não foi demonstrada – ou sequer aventada – a existência de culpa ou de conduta dolosa por parte da Recorrente.

74. Aliás, como demonstrado, não existe responsabilidade objetiva no Direito Tributário e, por conseguinte, deveriam as Autoridades Fiscais ter provado que a Recorrente agiu com negligência, imprudência ou imperícia para que pudesse ter lavrado a multa isolada ora atacada, o que, frise-se, não foi feito. Inclusive, seria impossível tal prova, uma vez que a Recorrente agiu com boa-fé e lealdade (que são deveres legalmente estabelecidos) e em pleno exercício regular de direito.

75. Como decorrência e diante de tudo o quanto exposto, não pode a Recorrente ser apenada pela multa isolada ora combatida, devendo o acórdão da DRJ ser reformado por essa D. Turma Julgadora e a referida multa integralmente cancelada.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referências a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

No que concerne ao pedido conclui que:

IV – DO PEDIDO

76. Diante de todo o exposto, pleiteia a Recorrente pelo provimento do Recurso Voluntário, para a reforma do acórdão proferido pela DRJ e o cancelamento integral da penalidade aplicada.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora.

Tempestividade

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele tomo conhecimento inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional e § 18 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Nulidade da Notificação de Lançamento e da Decisão de Primeira Instância

A Recorrente alega que os atos administrativos são nulos arguindo que foram violados princípios constitucionais.

A Notificação de Lançamento foi lavrada por servidor competente que verificando a ocorrência da causa legal emitiu o ato revestido das formalidades legais com a regular intimação para que a Recorrente pudesse cumpri-lo ou impugná-lo no prazo legal. A decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente e da qual a pessoa jurídica foi regularmente notificada. Assim, estes atos contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos. Ademais os atos administrativos estão motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos decidam recursos administrativos.

Cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015:

Súmula n.º 162

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foi regularmente analisado pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 6º da Lei n.º 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972).

As autoridades fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação as atribuições do cargo, observando as normas legais e regulamentares e justificando o processo de execução do serviço, bem como obedecendo aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 116 da Lei n.º 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei n.º 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição Federal).

Ainda sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu decisão em Repercussão Geral na Questão de Ordem no Agravo de Instrumento n.º 791292/PE com trânsito em julgado em 28.02.2010, que deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, de acordo com o art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de julho de 2015:

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão.

Neste sentido, devem ser enfrentados “todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador” (art. 489 do Código de Processo Civil). Por conseguinte, o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Assim, a decisão administrativa não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos na peça recursal sobre a mesma matéria, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da Recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado. Ademais, “na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção”, conforme preceitua o art. 29 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972.

As formas instrumentais adequadas foram respeitadas, os documentos foram reunidos nos autos do processo, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos. A proposição afirmada pela Recorrente, desse modo, não pode ser ratificada.

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 n.º 2.124, de 13 de junho de 1984, Portaria MF n.º 118, de 28 de junho de 1984 e art. 16 da Lei n.º 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 n.º 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. A circunstância 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 n.º 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 n.º 796.939/RS, Tema 736 (arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 16 de março de 2015 – Código de Processo Civil) e na Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 4905/DF (art. 102 da CRFB e Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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.

Sobrestamento

A Recorrente requer que o presente feito seja sobrestado dada a sua vinculação com o processo principal n.º 10880.917018/2013-61.

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).

Consta que no processo principal n.º 10880.917018/2013-61 a Recorrente formalizou os Pedidos de Ressarcimento ou Restituição/Declarações de Compensação (Per/DComp) utilizando-se do crédito relativo ao saldo negativo de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) do ano-calendário de 2009.

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 n.º 10880.917018/2013-61, cujos procedimentos são vinculados por decorrência.

Tem-se que a Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 4905/DF, Supremo Tribunal Federal). Logo não há que se falar em sobrestamento do presente processo por perda de objeto.

Decadência

A Recorrente argui que o lançamento foi alcançado pela decadência.

O Código Tributário Nacional determina:

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;

O Recurso Especial Repetitivo n.º 973733/SC – Tema 163 - proferido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ):

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).

3. O *dies a quo* do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

Cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015:

Súmula CARF nº 174

Lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

A objeção de decadência é matéria de ordem pública que pode ser conhecida a requerimento da parte ou de ofício, a qualquer tempo e em qualquer instância de julgamento. Este instituto pode ser definido como a perda do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário pelo lançamento, tendo em vista decurso do lapso temporal de cinco anos previsto em lei. Inexistindo declaração prévia de condição de dívida do débito, e em se tratando de tributo sujeito ao lançamento por homologação, no caso em que o sujeito passivo efetue o pagamento antecipado sem a necessidade do exame prévio por parte da Administração Pública, o prazo decadencial começa a fluir da ocorrência do fato gerador. Por seu turno, comprovada a conduta qualificada pelo dolo, pela fraude, pela interposta pessoa ou pela simulação, bem como se verificada a inexistência do pagamento antecipado, o prazo de cinco anos se inicia a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (

O marco inicial para contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte a contar da data da transmissão do Per/DComp nº 19377.81065.100512.1.7.0207-81, ou seja, em 31.12.2017. A Recorrente tomou ciência do lançamento de ofício em 14.11.2017, e-fl. 05. Logo, não há que se falar em decadência.

Boa-fé

A Recorrente alega boa-fé objetiva. A "responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato", nos termos do art. 136 do Código Tributário Nacional. Esse argumento narrado na peça recursal, portanto, não tem o condão de afastar o princípio da legalidade.

Jurisprudência e Doutrina

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso (art. 100 do Código Tributário

Nacional). Ademais, o Parecer Normativo Cosit n.º 23, de 06 de setembro de 2013, determina “que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo”.

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 n.º 70.235, de 6 de março de 1972, art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do CARF e Súmula CARF n.º 2).

Princípio da Legalidade

Tem-se que nos estritos termos legais este procedimento está de acordo com o princípio da legalidade ao qual o agente público está vinculado em razão da obrigatoriedade da aplicação da lei de ofício. Trata-se de poder-dever funcional irrenunciável vinculado à norma jurídica, cuja atuação está direcionada ao cumprimento das determinações constantes no ordenamento jurídico. Como corolário encontra-se o princípio da indisponibilidade que decorre da supremacia do interesse público no que tange aos direitos fundamentais (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei n.º 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de julho de 2015).

Dispositivo

Em assim sucedendo voto em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva