



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.731884/2017-78
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1003-003.766 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 12 de julho de 2023
Recorrente CARREFOUR COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

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 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\$73.690,84 a título de multa de ofício isolada por compensação não homologada de débitos tributários no ano-calendário de 2008:

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 nº 9.430, de 1996, com alterações posteriores.

4 - DADOS DO DESPACHO DECISÓRIO

Nº DO RASTREAMENTO 048937096

TIPO DE CRÉDITO Saldo negativo de IRPJ

PROCESSO DE CRÉDITO 10880-909156/2013-76 DETENTOR DO CRÉDITO 45.543.915/0001-81 - CARREFOUR COMERCIO E INDUSTRIA LTDA

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\$ 147.381,68 Valor da Multa = Base de cálculo X Percentual da Multa (50%)

Valor da Multa por compensação não homologada (Código 3148) = R\$ 73.690,84

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 10ª Turma/DRJ/RPO/SP nº 14-107.895, de 22.06.2020, e-fls. 89-100:

Acordam os membros da 10ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, nos termos do voto da relatora.

Recurso Voluntário

Notificada em 06.08.2020, e-fl. 104, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 19.08.2020, e-fls. 107-132, esclarecendo que 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 – DA NECESSIDADE DE REFORMA DO V. ACÓRDÃO DA 10ª TURMA DE JULGAMENTO - DRJ EM RIBEIRÃO PRETO

8. Com efeito, o V. Acórdão recorrido negou provimento à impugnação da Recorrente, adotando, em sua fundamentação, as seguintes premissas:

a) por força do princípio da legalidade, materializado nas disposições do artigo 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional, “a atividade da autoridade administrativa é vinculada, devendo se ater ao estrito cumprimento da legislação tributária em vigor, sob pena de responsabilidade funcional” (destaques da Recorrente);

b) somente o Poder Judiciário pode enfrentar questionamentos acerca da constitucionalidade e/ou legalidade das normas que fundamentaram o lançamento da multa questionada neste feito, pois a “partir da publicação da lei, pressupõe-se sua constitucionalidade, impondo sua aplicação de forma objetiva, sendo vedado à autoridade administrativa qualquer juízo de valor sobre elas, a quem deve obediência” (destaques e grifos da Recorrente);

c) a manifestação da autoridade administrativa julgadora deve limitar-se à “verificar se o lançamento observou os limites legais, corrigindo-se eventuais excessos” (destaques da Recorrente);

d) não se aplicam à hipótese “as exceções dispostas no § 6º do artigo 26-A do Decreto nº 70.235/72, pois, como bem pontuou a impugnante, a matéria encontra-se pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, portanto, a norma questionada continua plenamente em vigor, não sendo lícito à autoridade administrativa abster-se de cumpri-la, sob pena de violar o princípio da legalidade” (destaques da Recorrente);

e) “referida norma deve ser interpretada literalmente, sendo a multa devida pela apresentação indevida de Declaração de Compensação. Logo, sua aplicação independe da existência de dolo ou culpa, pois a responsabilidade é objetiva, sendo irrelevante para sua aplicação a intenção do agente ou responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato (artigo 136 do CTN)” (destaques e grifos da Recorrente);

f) “embora constituam importante fonte de pesquisa”, os entendimentos manifestados nas decisões judiciais e administrativas apresentadas pela Recorrente “não podem ser estendidos genericamente a outros casos, produzindo efeitos apenas em relação às partes que integram os processos e em relação à matéria posta em litígio” (destaques da Recorrente); e

g) uma vez julgada improcedente a manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação vinculada ao Processo Administrativo de Crédito nº 10880.909156/2013-76, e tendo o lançamento da multa observado “ditames legais vigentes”, deve esse “ser mantido integralmente” (destaques da Recorrente).

9. Em síntese, a C. Turma Julgadora, sob a premissa de que, por ser da competência exclusiva do Poder Judiciário, é vedada, na esfera administrativa, a apreciação de matéria relacionada à inconstitucionalidade e ilegalidade de legislação vigente, deixou de apreciar os fundamentos de direito apresentados pela Recorrente e que levam ao reconhecimento da absoluta improcedência da multa aqui questionada.

10. De fato, reconhecendo expressamente que a inconstitucionalidade do lançamento e cobrança da multa isolada prevista no parágrafo 17, do artigo 74 da Lei nº 9.430/96 aguarda análise definitiva pelo Plenário do C. Supremo Tribunal Federal - Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 796.933/RS, a Turma Julgadora concentrou seu posicionamento no dever de aplicação da legislação vigente e na afirmação de que foram observados todos os parâmetros necessários para a regularidade do lançamento, em especial o fato de que, na forma prevista pela lei aplicável à espécie, não foi reconhecido o direito creditório e não foi homologada a compensação abordada no Processo Administrativo nº 10880.909156/2013-76.

11. Não obstante o exposto e a certeza de que a compensação efetuada pela Recorrente será, oportunamente, homologada com o provimento do recurso ao CARF interposto no Processo Administrativo nº 10880.909156/2013-76, devem ser renovados, neste apelo, por sua absoluta relevância para o reconhecimento do direito perseguido pelo contribuinte e para que seja assegurado seu pleno direito de defesa, a matéria não apreciada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto.

II. a) Da Necessidade de Sobrestamento do Feito – Tema com Repercussão Geral no Supremo Tribunal Federal.

12. Ao expressamente reconhecer que a inconstitucionalidade da multa isolada prevista no parágrafo 17, do artigo 74 da Lei nº 9.430/96 aguarda análise definitiva pelo Plenário do C. Supremo Tribunal Federal (Recurso Extraordinário nº 796.933/RS), no regime da repercussão geral, e afirmar que as razões de direito apresentadas pela Recorrente, por conter o reconhecimento de inconstitucionalidade e/ou ilegalidade de legislação vigente, é matéria reservada ao Poder Judiciário, deveria a Turma Julgadora ter sobrestado o julgamento do feito e não, de forma singela, negar a prestação administrativa.

13. Ora, sendo certo que o tema aguarda apreciação do Supremo Tribunal Federal, bem como sendo inegável os reflexos que a referida decisão provocará no objeto deste feito, resta evidente que o julgamento da 10ª Turma da Receita Federal de Julgamento de Ribeirão Preto foi precipitado, ou seja, não poderia ter ocorrido, ainda mais, nos moldes em que as razões de inconformismo da Recorrente sequer foram apreciadas.

II. b) Da Violação ao Direito de Petição – Artigo 5º, inciso XXXIV, letra *a*, da Constituição Federal.

14. Como destacado nestes autos, a multa questionada restringe diretamente o direito fundamental dos contribuintes pleitearem à Administração Fiscal a compensação de créditos tributários decorrentes de recolhimentos indevidos e/ou a maior.

15. Em verdade, o pedido de compensação caracteriza-se como petição dirigida ao ente público, no qual o contribuinte objetiva o reconhecimento de seu crédito e a homologação da compensação tributária a ele atrelada, sendo assegurado pela Constituição Federal, em seu artigo 5º, inciso XXXIV, letra *a*.

16. É indiscutível que, em casos como o da Recorrente, no qual inexistente evidência de má-fé no procedimento, a multa instituída pelo parágrafo 17, do artigo 74 da Lei nº 9.430/96 inibe flagrantemente o exercício do direito à compensação, pois estabelece a possibilidade concreta da aplicação de elevada sanção pecuniária, a incidir em decorrência da simples não homologação do pedido do contribuinte.

17. Se por um prisma é certo que o lançamento da multa isolada não aniquila totalmente o pedido de compensação, não pode ser desconsiderado, por outro enfoque,

que a sanção legal cria inequívoco obstáculo ao livre exercício desse direito, podendo, inclusive, desestimular o contribuinte de boa-fé a prosseguir com a sua pretensão de recuperar créditos tributários legítimos.

18. Cabe enfatizar, pela relevância, que, para a citada disposição legal, não existe distinção entre o contribuinte de boa-fé, que exerce de forma regular o seu direito, e aquele que faz seu pleito de má-fé ou mediante conduta fraudulenta.

19. Segundo os ditames legais, a mera transmissão do pedido de compensação passa a ser reconhecida como ato potencialmente infrator, sendo certo, ainda, que o seu indeferimento – não homologação total ou parcial – provocará, de forma indistinta e antes da ocorrência de decisão definitiva no processo de crédito, o lançamento da multa no importe de 50% do valor compensado em excesso.

20. Assim, diverso do que defende o V. Acórdão recorrido, ao estabelecer, indistintamente, hipótese punitiva, o parágrafo 17, do artigo 74 da Lei nº 9.430/96, fundamento legal para o lançamento aqui impugnado, criou abusiva e vedada barreira ao procedimento de compensação tributária, entendido esse como o direito dos contribuintes pleitearem à Administração Fiscal, via DCOMP, a recuperação de valores indevidamente recolhidos e/ou satisfeitos a maior.

21. Deste modo, a multa questionada nos presentes autos acaba punindo a Recorrente pelo exercício de seu lícito direito (apresentar seu pedido de compensação no processo de crédito nº 10880.909156/2013-76) e não pela prática de um suposto ato ilícito, como exigido pelo nosso ordenamento jurídico.

22. Acrescente-se que o fato da legislação fiscal prever a suspensão da exigibilidade da multa até o julgamento final do processo administrativo de crédito e de instituir as vias recursais administrativas pertinentes para revisar a decisão que não homologou a compensação e, por decorrência, fundamentou o lançamento da multa isolada, não descaracteriza a recusa da Administração e a violação ao direito de petição.

23. O cerne da violação está na limitação e sanção política impostas ao direito do contribuinte requerer a compensação e obter do Poder Público, sem o risco de sofrer sanções, a resposta ao seu pedido.

II. c) Da Violação aos Princípios da Proporcionalidade / Razoabilidade e do Devido Processo Legal – Artigo 5º, inciso LIV, da Constituição Federal.

24. Por sua vez, tema também não enfrentado pela 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto, que simplesmente defendeu a incidência dos percentuais previstos pela “legislação vigente”, a aplicação sumária da multa isolada no elevado importe de 50% do montante indevidamente compensado aos contribuintes de boa-fé, com fundamento apenas na hipótese de “não homologação da compensação”, configura ofensa ao princípio da proporcionalidade e da razoabilidade, visto ser clara, na espécie, a incompatibilidade entre o fim e o meio utilizado para a satisfação / proteção do pretensão interesse do Estado.

25. De fato, a multa isolada materializada na Notificação de Lançamento não pode ser considerada meio adequado e razoável para impedir pedidos indevidos de compensação ou mesmo ser admitida como instrumento hábil para evitar a apresentação de declarações indevidas ou destituídas de fundamento.

26. Segundo o princípio da razoabilidade, os meios utilizados pelo Poder Público para atingir um fim devem ser aqueles adequados e imprescindíveis para que se alcance essa finalidade, bem como devem estar em sintonia com os princípios da proporcionalidade e moralidade pública, e com os conceitos de bom senso e de legitimidade.

27. Na hipótese em análise, a não homologação da compensação é elemento suficiente para o lançamento da multa isolada, sendo irrelevantes a boa-fé do contribuinte e a inexistência de decisão administrativa definitiva acerca da existência ou não do direito creditório.

28. Penaliza-se, indistintamente, todos os contribuintes, com a aplicação de multa no importe de 50% dos valores compensados em excesso, sob o fundamento de que tal sanção teria o condão de evitar abusos e o mau uso do instituto da compensação tributária.

29. Importante registrar, nesse momento, que o ato do contribuinte apresentar declaração de compensação para o reconhecimento de seu crédito e extinção, via compensação, de seus débitos não provoca prejuízo ao Poder Público, razão pela qual, ressalvadas as hipóteses em que estariam configuradas a má-fé ou fraude, não poderia ser passível de penalidade.

30. Ademais, além de desproporcional e destituída de razoabilidade, a elevada multa é imediatamente lançada, em flagrante violação ao devido processo legal e à vedação do confisco, direitos esses assegurados pelo artigo 5º, inciso LIV, da Constituição Federal.

31. Relativamente ao tema, deve ser anotado que a previsão do parágrafo 18, do artigo 74 da Lei nº 9.430/96, no sentido de que a exigência da exação, ainda que não impugnada, ficará suspensa até a apreciação da manifestação inconformidade apresentada no processo de crédito, não afasta a ilegalidade e inconstitucionalidade da multa isolada, pois a violação ao direito do contribuinte ocorre com o seu simples lançamento, quer pelo desrespeito aos princípios constitucionais aqui elencados, quer pelo fato da sua constituição ter ocorrido antes da definitiva decisão administrativa.

32. Ressalte-se que a Administração Fiscal tem à sua disposição todos os instrumentos necessários para assegurar seu direito e, no encerramento do questionamento administrativo, cobrar dos contribuintes os valores compensados indevidamente ou em excesso.

33. Assim, por qualquer ângulo que se enfrente a questão, a conclusão será a mesma: ausência de razoabilidade e proporcionalidade na aplicação da elevada multa isolada aos contribuintes de boa-fé que tiveram seus pedidos de compensação, total ou parcialmente, não homologados. [...]

35. Por fim, em diversas oportunidades, o C. Supremo Tribunal Federal manifestou-se no sentido de que o Poder Público, com o intuito arrecadatário, não pode utilizar de instrumentos de sanção para coagir e restringir o direito dos contribuintes, como atestam as seguintes Súmulas:

“Súmula 70. É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para a cobrança de tributo”.

“Súmula 323. É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para o pagamento de tributos”.

“Súmula 547. Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais”.

II. d) Do Caráter Confiscatório da Multa Isolada

36. Apesar do Legislativo ter a função de editar leis que tenham por objetivo disciplinar a cobrança de tributos, dentre elas a criação de normas sancionadoras, cabe ao referido Poder observar os estritos limites impostos pela Constituição Federal, que norteiam todo o ordenamento jurídico.

37. Acerca dessa limitação ao Poder Legislativo, a Constituição Federal é incisiva ao estabelecer:

“Art. 150 [...]”

38. Do exposto comando emanado do texto constitucional, decorre a conclusão de que a multa prevista no parágrafo 17, do artigo 74 da Lei nº 9.430/96, calculada no percentual de 50% do “somatório dos débitos remanescentes da compensação realizada”, tal como materializada na Notificação de Lançamento ora impugnada, não guarda relação com a capacidade contributiva do contribuinte e configura verdadeiro e vedado confisco de seu patrimônio, na medida em que corresponde à metade do valor do fato que deu causa à declaração.

39. Com efeito, os princípios da capacidade contributiva e da vedação do confisco decorrem de regras constitucionais expressas em matéria tributária (CF, artigos 145, § 1º, e 150, IV). Embora dirigidos literalmente aos tributos, tais postulados produzem efeitos em todo o sistema tributário, atingindo em toda a sua acepção o crédito tributário, como conceituado pelo artigo 133 e seus parágrafos do Código Tributário Nacional. Em síntese, referidos princípios atingem tanto as penas fiscais quanto os tributos. [...]

45. As situações especiais do artigo 243 e seu parágrafo único, a que se refere o Ministro Celso de Mello (ADI-MC nº 1075/DF), são o confisco de terras onde forem localizadas culturas ilegais de plantas psicotrópicas e o confisco de todo e qualquer bem de valor econômico apreendido em decorrência do tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afins. Não se inclui nas exceções à regra do não confisco as multas tributárias. [...]

47. Nesse passo, é o V. Acórdão lavrado na ADI nº 551-1/RJ, pelo Plenário do C. Supremo Tribunal Federal, Relator Ministro Ilmar Galvão [...].

48. Evidente que, na espécie, a multa pela simples não homologação de pedido de compensação é por demais excessiva e totalmente dissociada da pretensa conduta passível de sanção. Tal fato demonstra, por si só, o risco potencial de desfalque no patrimônio da Recorrente, perpetrado por penalidade que não encontra suporte legal e constitucional.

49. A ilegalidade e a inconstitucionalidade da multa isolada instituída no parágrafo 17, do artigo 74 da Lei nº 9.430/96 é tema já pacificado em nossos Tribunais Judiciais, em especial pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região (Corte competente para dirimir os questionamentos fiscais federais da jurisdição da Recorrente) [...].

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:

III – DA CONCLUSÃO

50. Está a Recorrente absolutamente convicta que, por qualquer ângulo que se examine a questão, resta a certeza da necessidade da integral reforma do V. Acórdão recorrido, uma vez que, como aqui exaustivamente exposto e comprovado, não houve, na hipótese em análise, a prática de delito por parte do contribuinte ou outra situação que caracterize dano ao Erário Público. Consequentemente, a transmissão, em incontestável boa-fé, da Declaração de Compensação e sua posterior não homologação (parcial ou total) não justificam a aplicação da penalidade exigida pela fiscalização federal e mantida pela 10ª Turma Julgadora da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto, em especial em seu exorbitante montante, que

desfalca, de forma infundada, o patrimônio da Recorrente e configura verdadeiro confisco de seus bens.

51. Assim sendo, chega-se à incontestável conclusão de que a pretendida multa fiscal é descabida, já que a sua exigência pela mera não homologação da compensação é destituída de amparo legal e constitucional, além de, na hipótese dos presentes autos, abordar valor completamente dissociado dos princípios tributários de regência, com destaque ao da capacidade contributiva, do não-confisco, da proporcionalidade e razoabilidade da sanção com a natureza do ato praticado pelo contribuinte.

IV - DO PEDIDO

52. Por todo o exposto, sem prejuízo da premissa de que, na forma da legislação de regência, o julgamento de procedência do recurso ao CARF interposto pela Recorrente no Processo Administrativo nº 10880.909156/2013-76 acarretará, por si só, a extinção do lançamento, o V. Acórdão recorrido não merece prosperar, visto que carece de sustentação legal e fática, razão pela qual deve ser este reformado, mediante o conhecimento e integral provimento do presente recurso voluntário, para que seja:

a) sobrestado o julgamento deste recurso até a decisão final do Recurso Extraordinário nº 796.933/RS pelo Plenário do C. Supremo Tribunal Federal; ou, na hipótese de ser determinado o prosseguimento do feito, b) declarada, em vista da flagrante inconstitucionalidade da legislação adotada como fundamento, a nulidade do Lançamento Fiscal impugnado nestes autos; ou, na improvável hipótese desta não ser reconhecida;

c) julgada de todo improcedente a pretensão fiscal, afastando a cobrança da multa lançada pela Receita Federal do Brasil; ou, caso não seja integralmente afastada a exigência;

d) julgado parcialmente procedente o lançamento, para afastar a multa calculada pelo critério adotado pela fiscalização, reduzindo-se seu valor para o importe compatível com a postura adotada pelo contribuinte e a natureza do ato praticado, como medida de inteira e necessária.

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 cientificada. 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 nº 343, de 09 de junho de 2015:

Súmula nº 162

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 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 nº 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

As autoridade 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 nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 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

peças 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 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 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.

Concomitância

A Recorrente discorda da presente exigência dada a concomitância com a multa de mora aplicada em caso de recolhimento de tributo fora do prazo de débitos confessados em Per/DComp.

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 autolancamento 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.

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 nº 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 nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do CARF e Súmula CARF nº 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 nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de julho de 2015).

Dispositivo

Em assim sucedendo voto em dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva