



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.731937/2017-51
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1003-003.011 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 07 de junho de 2022
Recorrente OPP STAR PESQUISA E CONSULTORIA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

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.

DECORRÊNCIA.

Os processos podem ser vinculados por decorrência, 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.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR COMPENSAÇÃO DE DÉBITO NÃO HOMOLOGADA.

Tem-se que até 07.10.2014 a multa de ofício isolada tinha como base de cálculo “o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido”. A partir de 08.10.2014 a referida multa de ofício isolada passou a ter como base de cálculo “o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada”.

Em privilégio à retroatividade benigna que rege a aplicação das penalidade tributárias como determina o art. 106 do Código Tributário Nacional, a tipificação da conduta à redação normativa vigente a partir de 08.10.2014 foi a adequada.

APLICAÇÃO DA MULTA DE MORA CONCOMITANTE. POSSIBILIDADE.

Há uma previsão legal expressa a respeito dos fatos inerentes à imposição da multa de ofício isolada em decorrência da compensação não homologada dos débitos por não restar comprova a liquidez e certeza do direito creditório, qual seja, de 50% sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada pela inobservância da obrigação acessória que se converte em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. Tem-se que não se confunde com o descumprimento da obrigação tributária principal no prazo previsto em lei. Os débitos confessados não pagos nos prazos previstos na

legislação específica, serão acrescidos de multa de mora e de juros de mora em caso de procedimento espontâneo da Recorrente.

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 em parte ao recurso voluntário, pois a exigibilidade da multa de ofício isolada objeto de análise nos presentes autos apenas depende do que for decidido no processo principal nº 10880.999907/2016-81, ficando portanto suspensa no termos do § 18 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996 dada a inter-relação de causa e efeito que informa os procedimentos vinculados por decorrência.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva– Presidente e Relatora

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

Relatório

Notificação de Lançamento

Contra a Recorrente acima identificada foi lavrada a Notificação de Lançamento nº NLMIC – 2747/2017, e-fls. 02-04, com a exigência do crédito tributário no valor de R\$69.309,18 a título de multa de ofício isolada por compensação não homologada.

Impugnação e Decisão de Primeira Instância

Cientificada, a Recorrente apresentou a impugnação. Está registrado na ementa do Acórdão da 1ª Turma/DRJ/10 nº 110-002.414, de 15.12.2020, e-fls. 148-156:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 28/11/2017

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA.

Não tendo sido homologada a compensação, ainda que pendente de decisão definitiva, cabível o lançamento da multa de 50% sobre o valor do débito cuja compensação não foi homologada, como determinado pelo § 17 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte [...]

Acordam os membros da 1ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a impugnação, mantendo a multa de 50% sobre os débitos remanescentes após a liquidação das compensações do processo nº 10880.999907/2016-81, resultante da decisão de primeira instância.

Recurso Voluntário

Notificada em 16.06.2021, e-fl. 174, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 15.07.2021, e-fls. 180-194, 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 – DOS FUNDAMENTOS DE DIREITO

II.I – Da Inexistência da Previsão Normativa Punitiva, à Época das DCOMPs – Da Irretroatividade da Norma que, Posteriormente às DCOMPs, Passou a Prever a Multa sobre o Débito Objeto de Compensação Não Homologada

Nas datas em que transmitidas as DCOMPs, não existia nenhuma previsão legal prescrevendo a aplicação da multa de 50% sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada. Regra estabelecendo tal medida punitiva somente ingressou no mundo jurídico com a publicação em 08 de outubro de 2014, da Medida Provisória nº 656, de 07 de outubro de 2014, posteriormente convertida na Lei nº 13.097, de 19 de janeiro de 2015, esta, publicada em 20 de janeiro de 2015. [...]

Cabe destacar que, antes da vigência do texto do § 17 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996 conforme acima transcrito, e antes mesmo dos textos que a ele foram conferidos, sucessivamente, pela Medida Provisória nº 656/2014, e Lei nº 13.097/2015, a multa prevista nas versões anteriores dos §§ 15 e 17 possuía conteúdo evidentemente diverso, na medida em que a prescrição de multa então vigente se referia ao valor do crédito, e não ao valor do débito, como é o caso da presente notificação de lançamento. [...]

Portanto, deve ser cancelado por completo o lançamento em epígrafe, uma vez que o texto legal que lhe serviu de fundamento foi editado posteriormente às datas em que as DCOMPs foram transmitidas, sob o fundamento da irretroatividade tributária prevista no artigo 105 do Código Tributário Nacional [...].

De fato, a retroatividade da lei tributária é absoluta exceção, em especial das normas que veiculam sanções, modificam penalidades já existentes ou daquelas que potencialmente venham a afetar lançamentos tributários. Tanto assim que o artigo 144 do Código Tributário Nacional é claro ao dispor que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada [...].

Ora, a lei tributária não retroage para incidir sobre fatos anteriores à sua introdução no ordenamento jurídico. Tanto assim que o artigo 106 do Código Tributário Nacional estabelece taxativamente os casos excepcionais de retroatividade, mas sempre nas hipóteses de abrandamento ou extinção de penalidades ou ainda, quando se tratar de lei interpretativa (que não é o caso da Lei nº 13.097/2015) [...].

Como se vê, a hipótese dos autos não se qualifica em nenhuma das alíneas do inciso II acima. De fato, a Lei nº 13.097/2015: a) não deixou de definir a compensação não homologada como infração, pelo contrário; b) não deixou de tratar a compensação como conduta contrária a qualquer exigência de ação ou omissão e c) não cominou penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática, pelo contrário. Logo, sua aplicação não pode ser retroativa a ponto de alcançar lançamento que já havia sido efetuado pelo contribuinte.

II.II – Da Impossibilidade de se Alterarem os Critérios Jurídicos Adotados em Relação à Decisão que Não Homologou as Compensações

Por outro lado, o artigo 146 do Código Tributário Nacional reforça o princípio da irretroatividade da norma tributária, agora especificamente em relação ao lançamento, ao determinar que a modificação introduzida de ofício nos critérios

jurídicos do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo contribuinte, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução [...].

Em leitura do disposto no referido artigo, percebe-se que se preservam os direitos dos contribuintes, impedindo que a autoridade administrativa aplique novos critérios jurídicos em lançamentos relativos aos mesmos fatos ocorridos antes de sua introdução. Sua inteligência é nítida no intuito de proteger o contribuinte das “variações opinativas” dos órgãos fazendários quando validamente constituído um lançamento tributário em relação aos mesmos fatos, vedando a sua eventual revisão em decorrência de mudanças supervenientes nos critérios jurídicos anteriormente adotados.

De fato, na notificação emitida contra a Recorrente que resultou na instauração do presente processo administrativo, a autoridade fiscal modificou seu entendimento originalmente materializado na não homologação das DCOMPs, e, em momento posterior, aplicou a multa isolada prevista no § 17 do artigo 74 da Lei nº 9.430/96.

Essa nítida modificação de entendimento não significa outra coisa senão uma nova interpretação dos fatos e da legislação, com vistas à subsunção desses mesmos fatos a norma distinta daquela aplicadas no Despacho Decisório. Essa atividade de interpretação e subsunção de fatos a normas implica na fixação dos critérios jurídicos que irão suportar o lançamento tributário, na forma do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Contudo, no momento em que o Fisco determina qual o critério jurídico a ser utilizado no lançamento, referido critério não pode ser modificado em relação aos mesmos eventos que foram objeto de auditoria e fiscalização anterior e, consequentemente, aos mesmos fatos geradores. E é justamente isso o que determina o artigo 146 do Código Tributário Nacional anteriormente transcrito.

Assim, o lançamento já efetuado à luz de uma determinada interpretação pela autoridade fiscal não pode ser desconsiderado e revisto, pois representa uma tentativa de modificar o critério jurídico adotado no lançamento anterior, o qual não invocou o § 17 do artigo 74 da Lei nº 9.430/96 em sua redação original (Lei nº 12.249/2010). [...]

Verifica-se, portanto, que houve a alteração do critério jurídico do lançamento em relação aos mesmos fatos para, agora, se exigir a multa isolada de 50%, tendo sido efetuado tal lançamento à margem de qualquer elemento novo que pudesse justificar uma mudança de interpretação, o que afronta diretamente o disposto no artigo 146 do Código Tributário Nacional.

Ora, se os fatos já eram de pleno conhecimento das autoridades fiscais e se a situação requeria a aplicação de multa isolada, esta interpretação já deveria ter sido aplicada pelo despacho decisório que não homologou as compensações. Mas isso não ocorreu, porque não era esta a interpretação da fiscalização sobre os mesmos fatos!

Assim, não há como sustentar a aplicação da multa isolada, seja por sua irretroatividade nos termos dos artigos 144 e 106, incisos I, II, e alíneas, do Código Tributário Nacional, seja em face do que dispõe o artigo 146 do mesmo diploma legal, razão pela qual se requer, desde já, o seu cancelamento.

II.III – Impossibilidade de Aplicação de Dupla Penalidade sobre o Mesmo Fato

A multa isolada em questão também não deve prevalecer em razão do princípio que veda o *bis in idem*, pois resulta na aplicação de dupla penalidade sobre os mesmos fatos.

Com efeito, já tendo sido as compensações efetuadas objeto da decisão não homologatória, com a devida aplicação de multa de 20% sobre os débitos

compensados, a autoridade fiscal não pode, agora, aplicar mais uma multa, desta vez de 50% sobre os mesmos débitos, sob pena de configurar o denominado bis in idem, absolutamente inadmissível em nosso ordenamento jurídico. [...]

Tendo em vista a impossibilidade de cumulação de duas multas sobre os mesmos fatos, requer a Recorrente seja o lançamento em questão cancelado integralmente.

Todavia, caso assim não seja entendido, a multa em questão deve permanecer com sua exigibilidade suspensa, seja em virtude de expressa previsão legal, seja porque o Supremo Tribunal Federal já reconheceu a repercussão geral da matéria em recurso extraordinário no qual sua validade é questionada.

II.IV – Da Violação à Proporcionalidade, Razoabilidade e ao Direito de Petição

Ainda que os argumentos anteriormente formulados não prevaleçam, o que mais uma vez se admite como mera hipótese, impõe-se o cancelamento integral do lançamento, uma vez que a multa que ora se impugna consiste em inadmissível violação aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade², e ao direito constitucional de petição. [...]

II.V – Da Necessária Suspensão de Exigibilidade da Multa Enquanto não Julgada Definitivamente a Matéria com Repercussão Geral Reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal

Não bastasse todo o exposto, é fato também que a exigência não pode prosseguir tendo em vista que a matéria aguarda análise do Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário 796.939/RS, no qual foi reconhecida a repercussão geral do tema relacionado à invalidade do art. 74, § 17 da Lei nº 9.430/96 [...].

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 – DO PEDIDO

Ante o exposto, REQUER se digne este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em conhecer do presente recurso para, no mérito, dar-lhe provimento, cancelando-se o lançamento da multa isolada sobre as DCOMPs não homologadas.

Em caráter subsidiário, REQUER que permaneça suspensa a exigibilidade da multa isolada, e sobrestado o julgamento do presente, até que venha a ser julgado definitivamente o Recurso Extraordinário 796.939/RS.

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.

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 § 1º do art. 6º do Anexo II do Regimento Interno do CARF).

Consta no Acórdão da 3ª TEx da 1ª Seção/CARF nº 1003- , de 08 de junho de 2022, proferido no processo principal nº 10880.999907/2016-81 em que a Recorrente formalizou o Pedido de Ressarcimento ou Restituição/Declaração de Compensação (Per/DComp) nº 03785.33470.250612.1.3.03-7610, em 25.06.2012, utilizando-se do crédito relativo ao saldo negativo de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) no valor de R\$300.372,53 do ano-calendário de 2010:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar provimento em parte ao recurso voluntário, para aplicação do direito superveniente previsto nas determinações das Súmulas CARF nº 80 e nº 143 para fins de reconhecimento da possibilidade de formação de indébito, mas sem homologar a compensação por ausência de análise do mérito, com o consequente retorno dos autos à DRF de Origem para verificação da existência, suficiência e disponibilidade do direito creditório pleiteado no Per/DComp devendo o rito processual ser retomado desde o início.

Ressalta-se que a exigibilidade da multa de ofício isolada objeto de análise nos presentes autos apensos depende do que for decidido no processo principal nº 10880.999907/2016-81, ficando portanto suspensa no termos do § 18 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996 dada a inter-relação de causa e efeito que informa os procedimentos vinculados por decorrência.

Nulidade do Despacho Decisório e da Decisão de Primeira Instância

A Recorrente alega que os atos administrativos são nulos arguindo que foram violados princípios, em especial a proporcionalidade, a razoabilidade e ao direito de petição.

O Despacho Decisório foi lavrado 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.

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 autoridades fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação às 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.

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.

Recurso Extraordinário com Repercussão Geral

A Recorrente alega que a questão relacionada à “multa prevista no art. 74, §§ 15 e 17, da Lei 9.430/1996” está em discussão no STF em Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 796.939/RS – Tema 736.

O Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de julho de 2015, determina:

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: [...]

II - que fundamente crédito tributário objeto de: [...]

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos 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, na forma disciplinada pela Administração Tributária;

O Recurso Especial com Repercussão Geral nº 796.939/RS trata:

Tema

736 - Constitucionalidade da multa prevista no art. 74, §§ 15 e 17, da Lei 9.430/1996 para os casos de indeferimento dos pedidos de ressarcimento e de não homologação das declarações de compensação de créditos perante a Receita Federal.

Relator: MIN. EDSON FACHIN

Leading Case: RE796939

Na ementa e na decisão do STF em Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 796.939/RS constam:

Ementa: CONSTITUCIONAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. INDEFERIMENTO DE PEDIDOS DE RESSARCIMENTO, RESTITUIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS. MULTAS. INCIDÊNCIA *EX LEGE*. SUPOSTO CONFLITO COM O ART. 5º, XXXIV. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA.

I - A matéria constitucional versada neste recurso consiste na análise da constitucionalidade dos §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996, com redação dada pelo art. 62 da Lei 12.249/2010.

II – Questão constitucional que ultrapassa os limites subjetivos *ad causa*, por possuir relevância econômica e jurídica.

III – Repercussão geral reconhecida.

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, reputou constitucional a questão. O Tribunal, por unanimidade, reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada. Ministro RICARDO LEWANDOWSKI Relator

Nesse sentido, como até o momento não há decisão definitiva do STF no Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 796.939/RS ainda não pode ser aplicado na esfera administrativa.

Sobrestamento

A Recorrente solicita o sobrestamento dos presentes autos até o julgamento definitivo do processo principal nº 10880.999907/2016-81 em que é analisado o Per/DComp nº 03785.33470.250612.1.3.03-7610.

O Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de julho de 2015, determina:

Art. 6º Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina:

§1º Os processos podem ser vinculados por:

I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fato idêntico, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;

II - decorrência, 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; e

III - reflexo, constatado entre processos formalizados em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos. [...]

§ 5º Se o processo principal e os decorrentes e os reflexos estiverem localizados em Seções diversas do CAREF, o colegiado deverá converter o julgamento em diligência para determinar a vinculação dos autos e o sobrestamento do julgamento do processo na Câmara, de forma a aguardar a decisão de mesma instância relativa ao processo principal.

Verifica-se no presente caso que os processos n.ºs 10880.999907/2016-81 e 11080.731937/2017-51 estão apensados e estão sendo julgados na mesma sessão e de modo harmônico. A contestação aduzida na peça recursal, por isso, não pode ser sancionada.

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, sob pena de responsabilidade funcional (§ 1º do art. 142 do Código Tributário Nacional).

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). Ademais, 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 (art. 136 do Código Tributário Nacional).

Tem-se que no processo principal n.º 10880.999907/2016-81 a Recorrente formalizou o Pedido de Ressarcimento ou Restituição/Declaração de Compensação

(Per/DComp) nº 03785.33470.250612.1.3.03-7610, em 25.06.2012, utilizando-se do crédito relativo ao saldo negativo de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) no valor de R\$300.372,53 do ano-calendário de 2010, apurado pelo regime de lucro real para compensação dos débitos ali confessados.

Está registrado na Notificação de Lançamento nº NLMIC - 2747/2017, e-fls. 02-04, com a exigência do crédito tributário no valor de R\$12.337,16 a título de multa de ofício isolada por compensação não homologada:

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

118256225

TIPO DE CRÉDITO

Saldo negativo de CSLL

PROCESSO DE CRÉDITO

10880.999907/2016-81

DETENTOR DO CRÉDITO

68.802.370/0001-86 - IBOPE INTELIGÊNCIA PESQUISA E CONSULTORIA LTDA. [...]

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\$ 138.618,36

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

Valor da Multa por compensação não homologada (Código 3148) = R\$ 69.309,18

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". [...]

ANEXO - NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO Nº 2747/2017

DETALHAMENTO DA APURAÇÃO DA MULTA POR COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA [...]

Declaração de Compensação (DCOMP)	Valor não homologado (R\$)
037853347025061213037610	100.194,49

370837592603041413035846	2.715,15
197563261216081213039201	278,46
404692333220011413031300	1.607,68
305820380430071213033171	20.427,17
057086715815071413030536	330,60
328157914915071417037520	331,70
107801140230061413037090	11.975,76
312296514730061413032440	20,57
331419183414111413038468	11,13
117557200323101413030062	252,75
177620533405091213035095	472,90

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, no período de 16.12.2009 a 07.10.2014, previa:

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) (Vide Decreto nº 7.212, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 608, de 2013) (Vide Lei nº 12.838, de 2013) [...]

§ 15. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido.

§ 16. O percentual da multa de que trata o § 15 será de 100% (cem por cento) na hipótese de ressarcimento obtido com falsidade no pedido apresentado pelo sujeito passivo.

§ 17. Aplica-se a multa prevista no § 15, também, sobre o valor do crédito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a partir de 08.10.2014, com redação dada pela Medida Provisória nº 656, de 07 de outubro 2014, convertida na Lei nº 13.097, de 19 de janeiro de 2015, de determina:

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) (Vide Decreto nº 7.212, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 608, de 2013) (Vide Lei nº 12.838, de 2013) [...]

§ 15. (Revogado pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)

§ 16. (Revogado pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)

§ 17. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. (Redação dada pela Lei nº 13.097, de 2015)

§ 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)

Tem-se que até 07.10.2014 a multa de ofício isolada tinha como base de cálculo “o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido”. A partir de

08.10.2014 a referida multa de ofício isolada passou a ter como base de cálculo “o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada”.

O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Observe-se que o princípio da retroatividade benigna aplica-se ao caso em que a legislação posterior comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. A atividade administrativa do lançamento de ofício é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Prevaecem os atos normativos que tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios. A modificação introduzida nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento efetiva-se quanto ao fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução (art. 106, art. 142, art. 144, art. 146 e art. 147 do Código Tributário Nacional).

Observa-se que na Notificação de Lançamento, e-fls. 02-03, foi utilizada como base de cálculo para a apuração da multa de ofício isolada “o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada”, nos termos da Medida Provisória nº 656, de 07 de outubro 2014, convertida na Lei nº 13.097, de 19 de janeiro de 2015. Refere-se às Per/DComp apresentadas no período de 25.06.2012 a 14.11.2014. No caso dos autos, não há falar em mudança de critério jurídico. Em verdade, a administração tributária sempre entendeu pela aplicação do princípio da retroatividade benigna da legislação que comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática da conduta tipo. Por essa razão, no mérito, ausente a alegada violação aos dispositivos legais. O servidor não pode excluir a multa de ofício isolada ao arrepio da lei. A intenção da da Recorrente é irrelevante para a tipificação da conduta e para a exigibilidade da penalidade (art. 136 do Código Tributário Nacional). A reprovabilidade da conduta da contribuinte é avaliada pelo legislador, ao quantificar a penalidade prevista na lei.

Caso fosse considerado o entendimento da Recorrente de que deveria ser utilizado como fundamento a redação legal vigente no período de 16.12.2009 a 07.10.2014, a base de cálculo seria a totalidade do valor do direito creditório utilizado a título de saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 2010 de R\$300.372,53, incluindo a totalidade dos débitos, cujas compensações foram homologadas e não homologadas.

Em privilégio à retroatividade benigna que rege a aplicação das penalidade tributárias como determina o art. 106 do Código Tributário Nacional, a tipificação da conduta à redação normativa vigente a partir de 08.10.2014 foi a adequada. Prevalece assim a base de cálculo no valor de R\$138.618,36 referente à totalidade dos débitos objeto do Per/DComp, cuja compensação não foi homologada.

Verifica-se, portanto, que a constituição do crédito tributário com fundamento em alteração legislativa posterior aos fatos ensejadores do lançamento de ofício, beneficiou a Recorrente. Logo, existe previsão normativa punitiva expressa à época da apresentação dos Per/DComp. Também não houve alteração nos critérios jurídicos adotados em relação à decisão que não homologou as compensações dos débitos declarados em Per/DComp no que se refere à metodologia empregada para a identificação da base de cálculo da aplicação da multa de ofício isolada, dado que decorre da legislação tributária expressa. A proposição da Recorrente, por conseguinte, não pode ser sancionada.

Aplicação da Multa de Mora Concomitante

A Recorrente afirma que não há possibilidade de aplicação de dupla penalidade sobre o mesmo fato.

A possibilidade de aplicação da multa de mora está prevista na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

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.

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Há uma previsão legal expressa a respeito dos fatos inerentes à imposição da multa de ofício isolada em decorrência da compensação não homologada dos débitos por não restar comprova a liquidez e certeza do direito creditório, qual seja, de 50% sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada pela inobservância da obrigação acessória que se converte em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária (§ 17 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

Tem-se que não se confunde com o descumprimento da obrigação tributária principal no prazo previsto em lei. Os débitos confessados não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora e de juros de mora em caso de procedimento espontâneo da Recorrente (art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

Aliás, a evidenciar a distinção entre as hipóteses de aplicação da multa de ofício isolada por compensação indevida de débitos e da multa de mora por atraso de pagamento, destaque-se ser possível a coexistência das duas penalidades em razão de um mesmo procedimento administrativo. Esse entendimento está de acordo com o princípio da legalidade a que o agente público está vinculado. A justificativa arguida pela Recorrente, por essa razão, não se comprova.

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).

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 cumprimentos 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 CAREF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de julho de 2015).

Dispositivo

Em assim sucedendo voto em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar provimento em parte ao recurso voluntário, pois a exigibilidade da multa de ofício isolada objeto de análise nos presentes autos apensos depende do que for decidido no processo principal nº 10880.999907/2016-81, ficando portanto suspensa no termos do § 18 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996 dada a inter-relação de causa e efeito que informa os procedimentos vinculados por decorrência.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva