



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11080.732043/2017-88  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1402-006.927 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 14 de maio de 2024  
**Recorrente** TEL TELECOMUNICAÇÕES LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 24/08/2012, 30/08/2012, 13/09/2012, 27/09/2012, 15/10/2012, 19/10/2012, 24/10/2012

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. INCONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA PELO STF.

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário (RE) nº 796939, com repercussão geral reconhecida (Tema 736), e a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 4905, declarou a inconstitucionalidade do §17 do artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996, tendo fixado a seguinte tese: “É inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária”.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário para cancelar o lançamento de multa isolada por compensação não homologada, conforme decidido pela Suprema Corte no Recurso Extraordinário (RE) nº 796939, com repercussão geral reconhecida (Tema 736), e Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 4905.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em desfavor do Acórdão n.º 108-015.770, proferido pela 33ª Turma da DRJ08, em 08 de junho de 2021, que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pela Recorrente para cancelar a multa isolada por compensação não homologada, no valor de R\$ 437,64, e manter a parcela remanescente no valor de R\$ 59.888,24.

Por bem resumir os fatos, transcrevo o relatório do acórdão de piso complementando-o adiante:

### “RELATÓRIO

Trata-se de impugnação ao lançamento de multa isolada, por compensação não homologada, lavrado em 05/09/2017, pela Delegacia de Administração Tributária-Derat São Paulo/SP, para constituir o crédito tributário no valor de R\$ 60.320,87, com base nas disposições do § 17 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de

2010, conforme descrito a seguir:

#### 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	TIPO DE CRÉDITO
098667502	Saldo negativo de IRPJ
PROCESSO DE CRÉDITO	DETENTOR DO CRÉDITO
10880-908304/2015-05	06.084.614/0001-85 - TEL TELECOMUNICACOES 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\$ 120.641,74  
 Valor da Multa = Base de cálculo X Percentual da Multa (50%)  
 Valor da Multa por compensação não homologada (Código 3148) = R\$ 60.320,87

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".

A manifestação de inconformidade contra o Despacho Decisório Eletrônico nº 098667502 de 09/03/2015, emitido sob a jurisdição da Delegacia de Administração Tributária – Derat São Paulo/SP, para homologar em parte as compensações formalizadas na DCOMP nº 01541.48428.240812.1.3.02-3405, e não homologar as formalizadas nas DCOMP nº 41110.26766.130912.1.3.02-5683, 33862.09719.151012.1.3.02-3643, 30833.61710.191012.1.3.02-4069, 00678.40290.300812.1.3.02-0495, 18057.61457.270912.1.3.02-8770 e 09392.09698.241012.1.3.02-3395, vinculadas ao crédito de saldo negativo de IRPJ do 1º trimestre de 2012, fora apreciada no âmbito do processo nº 10880.908304/2015-05, ao qual o presente processo se encontra juntado.

Cientificada do lançamento, por via eletrônica, em 13/11/2017, a contribuinte solicitou a juntada da impugnação, em 11/12/2017, na qual invoca em sua defesa, além da tempestividade do recurso, as seguintes razões de fato e de direito.

Requer a declaração de nulidade do lançamento, porque não identificou com precisão o fundamento legal da autuação, nos termos a seguir reproduzidos:

Para fundamentar o lançamento o D. Agente Fiscal enquadró a suposta infração autuada no "parágrafo 17 do artigo 74 da Lei nº 9.430/96, com alterações posteriores". Ocorre, contudo, que o mencionado dispositivo legal sofreu alterações em 2010, 2014 e 2015, sendo imprescindível que seja especificado qual redação foi considerada pelo Agente Fiscal no momento da lavratura da infração, para possibilitar à Impugnante a apresentação de uma defesa adequada, sob pena de violação ao princípio da ampla defesa e do contraditório, como se verificou *in casu*.

Sendo assim, resta comprovada a nulidade do lançamento, considerando que a não indicação precisa do dispositivo que fundamentou a autuação ensejou prejuízo à Impugnante, que teve seu direito de defesa limitado injustificadamente.

Assim, a penalidade imputada na presente autuação não pode ser validamente aplicada à Impugnante, sendo de rigor o seu cancelamento.

De outro lado, contrapõem-se à aplicação de duas multas em razão da mesma infração, conforme a seguir:

Mesmo que se entendesse que haveria a possibilidade de cominação da multa isolada ora imposta, o que se alega apenas para argumentar, é inegável que a referida penalidade jamais poderia ser aplicada, pois está sendo cobrada em duplicidade.

Isso porque, a perdurar o entendimento de que as compensações pretendidas não podem ser homologadas, os débitos tributários que se almejava extinguir por meio dessa modalidade de quitação passam a ser exigíveis, acrescidos de multa de mora e juros

Selic.

Nesse sentido, se os débitos foram constituídos e - em vista da negativa de homologação das compensações - são tidos pela Autoridade Fiscal por devidos, o contribuinte já está sendo penalizado pelo pagamento intempestivo, mediante a aplicação da multa de mora.

Não faz sentido, portanto, que o contribuinte seja duplamente penalizado: (i) uma vez pelo pagamento da multa de mora sobre os débitos tributários não compensados; e (ii) outra vez pela multa isolada de 50% sobre estes mesmos valores.

Não há dúvidas de que ambas as multas visam a penalizar a mesma conduta infracional, tratando-se de evidente bis in idem em desfavor do contribuinte, o que é claramente vedado em nosso ordenamento jurídico.

[...]

Com isso, mostra-se completamente inadequada a aplicação da multa isolada em cumulação com a multa de mora no presente caso.

Para que não reste qualquer dúvida sobre o assunto, é de se destacar, ainda, que o CARF não admite, em situação análoga, a cumulação da multa isolada pela falta de recolhimento de estimativa com a multa de ofício aplicada sobre a falta de recolhimento anual do tributo, conforme se verifica a partir das seguintes decisões:

[...]

Acrescenta ainda a necessária aplicação do princípio da absorção ou consunção:

*Ad argumentandum tantum*, caso não se entenda que a multa isolada deva ser cancelada, deve-se, inexoravelmente, cancelar a multa de mora exigida, em processos administrativos conexos, sobre a mesma suposta infração.

Isto porque, considerando-se que se está diante de uma nítida sobreposição de cobranças decorrentes de um mesmo fato jurídico tido como infracional (não homologação de compensações motivada pelo suposto não pagamento de um débito), em que foram aplicadas duas penalidades distintas (multa de mora e multa isolada), deve ser reconhecida a aplicação do princípio da absorção / consunção, sob pena da consagração do indesejado *bis in idem*. Isto é, a penalidade de menor intensidade deve ser absorvida pela penalidade de maior volúpia, uma vez que decorrem dos mesmos fatos.

Protesta contra a violação dos princípios do não-confisco, da proporcionalidade, da razoabilidade e da boa-fé.

Notícia a pendência de julgamento no STF da ADI nº 4.905, acerca da inconstitucionalidade da multa isolada exigida.

Por fim, contesta a ilegalidade da cobrança da multa isolada em face de débito tributário

não definitivamente constituído, tendo em conta a pendência de decisão administrativa definitiva no processo nº 10880.908304/2015-05. Requer o sobrestamento do presente até que decisão administrativa definitiva seja prolatada naquele processo, em atenção ao § 18 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, e aos princípios do art. 2º da Lei nº 9.784, de 1999, conforme a seguir:

Além disso, proceder ao lançamento e cobrança da multa em debate, neste momento processual (isto é, antes do julgamento final do processo administrativo nº 10880-908304/2015-05), constitui clara afronta aos princípios da razoabilidade, da finalidade, motivação, da ampla defesa, do contraditório, da eficiência e da segurança jurídica, vez que se está punindo o contribuinte antes mesmo de lhe ser concedido o direito de se defender a respeito das compensações não homologadas, o que certamente não pode ser admitido.

Protesta pela juntada posterior de provas.

Apesar de não haver atestado a tempestividade da impugnação, o órgão preparador encaminhou o processo a julgamento em 09/02/2018.

Em 21/02/2018, foi providenciada a juntada deste ao processo nº 10880.908304/2015-05, em que apreciada a manifestação de inconformidade contra o ato de não homologação das compensações”.

Por sua vez, a 33ª Turma da DRJ08 julgou procedente em parte a impugnação apresentada pela Recorrente, para cancelar a multa isolada por compensação não homologada, no valor de R\$ 437,64 e manter a parcela remanescente no valor de R\$ 59.888,24.

A decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 24/08/2012, 30/08/2012, 13/09/2012, 27/09/2012, 15/10/2012, 19/10/2012, 24/10/2012

NULIDADE. FALTA DE ENQUADRAMENTO LEGAL.

Não subsiste a alegação de nulidade, por cerceamento ao direito de defesa, se o enquadramento legal consta do lançamento e a partir do demonstrativo de apuração é possível conhecer a alteração legislativa aplicada pela autoridade fiscal.

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. DECORRÊNCIA.

Na apreciação do lançamento de multa isolada, por compensação não homologada, deve se dar repercussão à decisão administrativa adotada no processo em que apreciada a manifestação de inconformidade contra o ato de não homologação das compensações.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 01/01/2012

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. MATERIALIDADE E BASE DE CÁLCULO NÃO ALTERADAS PELA LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE.

A hipótese de incidência da multa isolada, por compensação não homologada, não teve a sua materialidade alterada nas alterações legislativas ocorridas. A infração continuou a ser a apresentação de DCOMP, posteriormente, objeto de ato de não homologação administrativa.

Apesar da diferença dos conceitos utilizados na norma, a base de cálculo também não restou, de fato, alterada. Na redação original, a multa isolada incidia sobre "sobre o valor do crédito objeto de declaração de compensação não homologada", ou seja, o crédito suficiente para a extinção dos débitos, na data da compensação, valor que deve ser rigorosamente igual ao "valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada".

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. MULTA DE MORA. BIS IN IDEM NÃO CONFIGURADO. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO NÃO APLICÁVEL.

A multa de sobre mora aplicada o imposto não recolhido no prazo não tem o mesmo fato gerador da multa isolada aplicada sobre a compensação considerada não homologada, não configurando bis in idem, sendo inaplicável o princípio da consunção.

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA.  
RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

A responsabilidade por infrações da legislação tributária, entre as quais se inclui a apresentação indevida de DCOMP, independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Inconformada, a Recorrente apresentou recurso voluntário com os seguintes argumentos:

**Preliminarmente:**

a) Que no cano ocorre o *bis in idem*, ou seja, a exigência de duas penalidades sobre uma mesma base de cálculo (em relação a uma mesma suposta infração): incidência de multa de ofício sobre os valores considerados como não homologados pelo Despacho Decisório (Comunicação n.º 098667502) relativo ao processo de crédito n.º 10880.908304/2015-05, e novamente, pela aplicação da multa isolada, em relação aos valores considerados não homologados pelo mesmo Despacho Decisório;

b) O r. Acórdão n.º 108-015.770 da 33ª Turma da DRJ/08, relativo ao processo de imposição de multa isolada n.º 11080.732043/2017-88, afirma que não haveria ainda análise de mérito a respeito da constitucionalidade da multa isolada objeto de discussão no RE n.º 769.939/RS, furtando-se assim a realizar análise dos argumentos trazidos pela contribuinte. (fls 69).

c) Impõe-se considerar também os erros e inconsistências existentes da r. decisão prolatada nos autos do processo de crédito, apresentados pela ora Recorrente nos autos daquele, e que apontam para a necessidade de reforma, com o consequente reconhecimento de outras parcelas de crédito, o que terá por efeito ulterior redução da multa de que se trata.

d) Não merece prosperar o r. Acórdão, posto que desconsidera os argumentos de fato e de direito apresentados em sede de impugnação, além de conter erros e inconsistências no existentes da r. decisão prolatada nos autos do processo de crédito, apresentados pela Recorrente nos autos daquele, e que apontam para a necessidade de reforma, com o consequente reconhecimento de outras parcelas de crédito, o que terá por efeito ulterior redução da multa de que se trata.

**Mérito do Processo de Crédito**

a) A Requerente é empresa da área prestação de serviços de telecomunicação, que apresentou, durante o ano calendário 2012, saldos negativos de IRPJ e apresentou PERDCOMPs, visando a compensação dos valores recolhidos a maior, que já haviam sido objeto de retenção, na fonte pagadora, pelos tomadores de serviços, em relação ao primeiro trimestre de 2012.

b) Que o Despacho Decisório, entretanto, não homologou os pedidos de restituição/compensação apresentados nas PER/DCOMPS supra discriminadas, por ter considerado como não confirmada em parte a retenção efetuada a título de Imposto de Renda incidente na fonte, pela fonte pagadora identificada pelo CNPJ 02.558.157/0001-62 (Telefônica Brasil S.A), bem como aquela feita pela fonte pagadora identificada pelo CNPJ 33.000.118/0001-79 (Telemar Norte Leste). Por outro lado, considerou como confirmadas as demais retenções supra discriminadas, no valor total de R\$1.535.389,17, relativas às fontes pagadoras identificadas pelos CNPJs 02.875.211/0001-01, 03.498.897/0001-13, 04.206.050/0001-80 e 02.558.157/0001-62.

c) O Acórdão n.º 108-015.766 da 33ª Turma da DRJ 08, por sua vez, considerou como comprovado o total de R\$1.536.232,64, desconsiderando as demais retenções objeto dos documentos comprobatórios juntados pela Recorrente. Em decorrência do acima, conclui o r. Acórdão que restaria sem a possibilidade de compensação, o montante de R\$114.846,33 (cento e quatorze mil, oitocentos e quarenta e seis reais e trinta e três centavos).

d) Alega que a negativa da homologação da compensação peca pela base ao pretender fundar-se na simples constatação de divergências entre a DIPJ e o demonstrativo anexo às PER/DCOMPS apresentados, e posteriormente corrigidos e o que ocorreu foi simples erro de fato no registro da declaração em questão, insuficiente para embasar a negativa.

e) Que peca ainda a r. decisão recorrida, ao criar, à revelia de dispositivo legal que assim estabeleça, uma pretensa limitação temporal para a utilização do saldo negativo trimestral e que a única limitação temporal que pode ser aplicada à utilização de saldo negativo trimestral é a regra prescricional prevista no Código Tributário Nacional, em seus arts. 165 a 170-A.

f) Cotejando os valores dos créditos efetivamente existentes, decorrentes de saldo negativo do IRPJ, com os valores dos débitos informados nos PERDCOMPs, em relação aos 1º, 2º e 3º trimestres de 2012, tem-se um saldo credor total no valor de R\$150.631,00, conforme a seguir discriminado.

e) O r. Acórdão infere que os informes de rendimentos apresentados pelas fontes pagadoras à ora recorrente não seriam documentos aptos a provar a liquidez dos créditos informados em PERDCOMPs.

f) Visto que processo não foi julgado no prazo previsto no artigo 24 da Lei 11.457/2007, requer não sejam computados/exigidos os juros, no período que ultrapassar este limite temporal.

Por fim, a Recorrente requereu:

## “XII. O PEDIDO

Diante de todo o exposto e provado, requer-se seja reformado o r. Acórdão recorrido, para ver integralmente reconhecido o direito à utilização e compensação dos créditos apontados e comprovados, pelos próprios sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil e pelos documentos anexos, para ver reconhecidos e deferidos os pedidos de restituição/compensação formulados, pelos seus valores integrais, devidamente corrigidos, na forma da legislação de regência.

Requer, também, a juntada posterior de livros e documentos contábeis, caso estes se façam necessários, para a verificação dos fatos e dos valores objeto de compensações”.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Relatora.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto n.º 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.

Conforme já relatado, os presentes autos versam acerca de lançamento de multa isolada, nos termos do § 17 do artigo 74 da lei n.º 9.430/1996, em razão da não homologação de parte da compensação informada em DCOMP (Processo n.º 10880.908304/2015-05).

O acórdão de piso julgou procedente em parte a impugnação, para cancelar a multa isolada por compensação não homologada no valor de R\$ 437,64 e manter a parcela remanescente no valor de R\$ 59.888,24.

Sobre a questão, assim constou na decisão de piso:

### PRELIMINARES

### PEDIDO DE SOBRESTAMENTO

Quanto ao pedido de sobrestamento do feito, esclareça-se que não há previsão nas leis que regem o processo administrativo fiscal, e sequer nas normas do Código de Processo Civil – CPC, instituído pela Lei n.º 13.105, de 16 de março de 2015, *verbis*: (...)

Segundo as normas do CPC, nos casos em que a sentença de mérito depender do julgamento de outro processo pendente, a suspensão do processo, não pode exceder a um ano, impondo-se o prosseguimento do feito independentemente da prejudicialidade entre as demandas.

A jurisprudência do CARF é praticamente unânime a esse respeito: (...)

De qualquer forma, importa consignar que o fato de haver litigiosidade em relação às compensações, estando os débitos compensados com exigibilidade suspensa ou sem decisão definitiva na esfera administrativa, não é impeditivo à lavratura de auto de infração de multa isolada por

compensação indevida, principalmente, porque não há hipótese normativa de suspensão ou interrupção do prazo de decadência.

A prescrição contida no § 18 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ampara a suspensão da exigibilidade da multa isolada, enquanto pendente de decisão administrativa a manifestação de inconformidade apresentada contra o ato de não homologação da compensação, mas não obsta a constituição de ofício do crédito tributário, *verbis*: (...)

Somente se pode falar em suspensão de exigibilidade de crédito tributário constituído.

#### DA APRECIÇÃO ACERCA DA CONSTITUCIONALIDADE DA MULTA ISOLADA

Como o controle da constitucionalidade das Leis não é da alçada dos órgãos administrativos, enquanto a norma não tem declarada a inconstitucionalidade pelos órgãos competentes do Poder Judiciário e não é expungida do sistema normativo, tem presunção de validade, presunção esta que é vinculante para a Administração Pública.

A competência dos órgãos administrativos de julgamento restringe-se ao controle da legalidade dos lançamentos (normas jurídicas individuais e concretas), ou seja, à verificação da correta subsunção dos fatos à Lei, sendo-lhe vedada a apreciação de validade de dispositivos legais (normas jurídicas gerais e abstratas), editados pela autoridade competente e segundo o processo legislativo constitucionalmente estabelecido.

É em observância ao devido processo legal, que um controle da legalidade mais abrangente não pode ser feito na esfera administrativa, e que se configura incabível a distinção, por vezes pretendida, entre o controle de constitucionalidade e a decisão administrativa pela inaplicabilidade de norma inconstitucional ao caso concreto, porque o antecedente lógico desta última decorre de declaração implícita de inconstitucionalidade de norma.

E não se trata aqui de admitir que os órgãos administrativos não devem respeito à Constituição Federal – CF, mas de conferir concretude ao princípio constitucional da separação dos Poderes, que de tão relevante valor jurídico, tem o status de cláusula pétrea (art. 60, §4º, III, da CF).

Como poderia a Administração Pública, por sua própria iniciativa, sem intervenção do Poder Judiciário, negar validade e vigência à norma editada pelo Poder Competente, segundo o processo legislativo constitucionalmente definido?

Saliente-se que atualmente já se encontra em vigor o art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, introduzido pela Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, que dispõe, *in verbis*: (...)

Há também em vigor, Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF a referendar a interpretação ora adotada: (...)

No que diz respeito ao julgamento do Recurso Extraordinário n.º 769.939/RS, até a presente data, apenas foi reconhecida a Repercussão Geral do Tema, sem qualquer análise quanto ao mérito, conforme ementa abaixo transcrita: (...)

#### DA NULIDADE POR FALTA DE INDICAÇÃO DO ENQUADRAMENTO LEGAL

Segundo a defesa, o lançamento seria nulo, porque não identificado com precisão o enquadramento legal da exigência, tendo sido feita menção apenas ao “parágrafo 17 do artigo 74 da Lei n.º 9.430/96, com alterações posteriores”.

Cumpra transcrever o dispositivo que serviu de base à autuação em suas diversas alterações:

##### Art. 74 Omissis

§ 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 pela sujeito passivo. (Incluído pela Lei n.º 12.249, de 2010)

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

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

Segundo o Demonstrativo de Apuração do Crédito Tributário constante da autuação, a base de cálculo da infração correspondeu ao somatório dos débitos remanescentes da compensação realizada, que são calculados, de acordo com a legislação de regência, para a data de transmissão da DCOMP original:

Base de cálculo (valor não homologado) = R\$120.641,74

Valor da Multa = Base de Cálculo x percentual da multa (50%)

Valor da Multa por compensação não homologada = R\$60.320,87

A partir da descrição do enquadramento legal (§ 17 do art. 74 da Lei n.º 9430, de 1996, com alterações posteriores) e do demonstrativo de apuração é perfeitamente possível inferir que foi aplicada a redação do § 17 em vigor na data do lançamento (05/09/2017), ou seja, a redação dada pela Lei n.º 13.097, de 2015.

Não se acata a nulidade por cerceamento ao direito de defesa, porque ciente do fundamento legal da incidência (§17 do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996) poderia a contribuinte ter questionado a aplicação no tempo das alterações legislativas, e não requerer a nulidade por cerceamento ao direito de defesa, o que não ocorreu.”

## MÉRITO

A aplicação da multa isolada por compensação não homologada se encontra prevista desde a edição do art. 62 da Lei n.º 12.249, de 11 de junho de 2010, que deu nova redação ao art. 74, § 17 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Na sequência, a Medida Provisória n.º 656, de 7 de outubro de 2014, convertida na Lei n.º 13.097, de 19 de janeiro de 2015, e a Medida Provisória n.º 668, de 30 de janeiro de 2015, convertida na Lei n.º 13.137, de 19 de junho de 2015, revogaram os §§ 15 e 16, e a Medida Provisória n.º 656, de 7 de outubro de 2014, convertida na Lei n.º 13.097, de 19 de janeiro de 2015 deu nova redação ao § 17 do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996, conforme a seguir: (...)

No lançamento foi aplicada a multa isolada prevista no § 17 do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pela Medida Provisória n.º 656, de 7 de outubro de 2014, convertida na Lei n.º 13.097, de 19 de janeiro de 2015.

Essa Turma de Julgamento já decidiu que a hipótese de incidência da multa isolada por compensação indevida (não homologada), não foi alterada com a entrada em vigor da Medida Provisória n.º 656, de 2014, convertida na Lei n.º 13.097, de 2015, tendo em conta que a infração continuou a ter, na definição da materialidade de sua incidência, a mesma conduta do sujeito passivo: a apresentação de DCOMP, posteriormente, objeto de ato de não homologação administrativa.

A redação original, dada pela Lei n.º 12.249, de 11 de junho de 2010, prescrevia na descrição de seu aspecto quantitativo, o valor do “crédito”, grandeza que não se coadunava diretamente com a materialidade da hipótese de incidência da multa isolada que era a compensação não homologada. A Medida Provisória n.º 656, de 2014, convertida na Lei n.º 13.097, de 2015, não alterou a descrição da materialidade da norma de incidência da multa isolada, que continuou a ser a apresentação de “declaração de compensação não homologada”, mas apenas procedeu a ajustamento da descrição da base de cálculo à sua hipótese de incidência.

Assim, não se reconhece a existência de infrações distintas: uma, que se refere à apresentação de DCOMP com crédito inexistente; e outra, que aponta para a apresentação de DCOMP, para extinção indevida de créditos tributários. Na verdade, a compensação representa justamente o encontro de duas relações jurídicas entre as mesmas pessoas, com sinais trocados, nos polos ativos e passivos, e a infração descrita na norma se refere à operação do encontro de contas em que, por conta da inexistência do crédito, no todo ou em parte, créditos tributários tenham sido indevidamente extintos.

Dito por outras palavras: a compensação abrange créditos e débitos, e a mudança na descrição do critério quantitativo não operou qualquer alteração na infração/tipo normativo: apresentar DCOMP indevidamente.

Além do fato de não ter sido alterada a materialidade da infração, sob a perspectiva adotada de que a infração é a compensação não homologada, apesar da diferença dos conceitos utilizados na norma, a base de cálculo, de fato, também não restou alterada.

Na redação dada pela Lei n.º 12.249, de 2010, a multa isolada incidia sobre “sobre o valor do crédito objeto de declaração de compensação não homologada”, e qual seria o crédito objeto de declaração de compensação? Aquele suficiente para a extinção dos débitos na data da compensação, ou seja, com a devida atualização. Nesse aspecto, o valor do crédito é exatamente igual ao “valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada”. Caso contrário, não haveria o encontro de contas.

Assim, a alteração legislativa somente procedeu a um aperfeiçoamento da redação com foco na materialidade da infração, sem que a base de cálculo fosse, de fato, afetada.

#### DA OCORRÊNCIA DE BIS IN IDEM NA INCIDÊNCIA DE MULTA DE MORA E MULTA ISOLADA E DA POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO

Também não se confirma a alegação de bis in idem – repetição (bis) de uma sanção sobre mesmo fato (in idem) –, porque os fatos sobre os quais incidem a multa de mora e a multa de ofício isolada são completamente distintos: enquanto a multa de mora incide sobre o atraso na extinção do débito, a contar desde a data de seu vencimento; a multa isolada incide sobre a compensação/extinção indevida do débito.

Diante de materialidades e penalidades distintas, com objetos jurídicos tutelados diversos, inaplicável o princípio da consunção ou da absorção: primeiro, porque não cabe a mera transposição para o direito tributário de princípios de direito penal; e segundo, porque não existe relação de subordinação ou relação de meio e fim entre os objetos jurídicos tutelados. A multa de mora deve incidir, independentemente de lançamento de ofício, até a data da extinção do crédito tributário; e a multa de ofício isolada, por compensação não homologada, vai subsistir ainda que, após o ato de não homologação, o débito considerado indevidamente compensado venha a ser extinto por pagamento.

Colaciona-se recente jurisprudência do CARF a referendar a interpretação ora adotada: (...)

A jurisprudência do CARF sobre a impossibilidade de cumulação de multa de ofício isolada, por falta de recolhimento de estimativas mensais, e multa de ofício sobre a falta de pagamento do valor do IRPJ/CSLL devidos no encerramento do período, não tem similitude fática e jurídica com a cumulação de multa de mora com a multa isolada, por compensação indevida. De qualquer forma, a título de esclarecimento, a Súmula CARF nº 105 somente se aplica aos fatos geradores ocorridos até o ano-calendário 2006: (...)

#### DA BOA-FÉ

Por outro lado, não cabe discutir o dolo do sujeito passivo, porque a responsabilidade por infrações da legislação tributária, entre as quais se inclui a apresentação indevida de DCOMP, independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato (art.136 do CTN).

Esclareça-se: quando configurada a falsidade da declaração apresentada, a multa a ser aplicada se encontra prevista no art. 18, § 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, *verbis*:

#### DA REPERCUSSÃO DA DECISÃO PROLATADA NO PROCESSO DA COMPENSAÇÃO

De qualquer forma, cumpre dar repercussão nos presentes autos da decisão desta Turma de Julgamento no processo nº 10880.908304/2015-05, nos termos do dispositivo a seguir transcrito:

Vistos, relatados e discutidos os autos do processo em epígrafe, ACORDAM os membros da 33ª Turma de Julgamento da DRJ 08/SP, por unanimidade de votos, em JULGAR PROCEDENTE EM PARTE a manifestação de inconformidade, para reconhecer o crédito de saldo negativo de IRPJ do 1º trimestre de 2012, no valor de R\$ 843,47, a ser utilizado nas DCOMP em litígio, e IMPROCEDENTE o questionamento levantado quanto à suficiência do crédito para a extinção dos débitos compensados, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Ao se operacionalizar a compensação – demonstrativo de fls. 57/59, tem-se que o crédito de saldo negativo reconhecido foi insuficiente para a compensação da totalidade dos débitos compensados, impondo-se o cancelamento apenas de parte da multa isolada, conforme abaixo: (...)

Por todo o exposto, VOTO por JULGAR PROCEDENTE EM PARTE a impugnação, para cancelar a multa isolada por compensação não homologada no valor de R\$ 437,64, e manter a parcela remanescente no valor de R\$ 59.888,24.”

Em seu recurso voluntário, a Recorrente ratificou os argumentos elencados em sua impugnação, tanto em relação às preliminares, quanto ao mérito.

### **Preliminarmente**

No que tange às preliminares suscitadas, deixo de apreciá-las, tendo em vista que a matéria de mérito pode ser decidida, de plano, por esse Colegiado, favoravelmente à Recorrente, em obediência ao disposto no artigo 59, § 3º, do Decreto nº 70.235/72, com redação dada pelo art. 1º, a Lei nº 8.748, de 1993, que assim dispõe:

“Art. 59: (...)

§ 3 Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta”.

Ademais, como as alegações acabam se confundindo (preliminar e mérito), passa-se logo à análise dos argumentos meritório.

### **Mérito**

Inicialmente, cabe destacar que a lide restringe-se à discussão da aplicação da multa de ofício isolada por compensação de débito não homologada e não, propriamente, dos motivos que acarretaram a referida não homologação integral da compensação, que está sendo discutida em processo próprio.

Feitos tais esclarecimentos, a questão é a Recorrente discorda do procedimento de ofício e, analisando os autos, entendo assistir-lhe razão pelo menos parcialmente. Explico.

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).

Já 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.

Porém, 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. Explique-se

Sobre a aplicação da decisão do Recurso Extraordinário com Repercussão Geral, o Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, determina:

Art. 14. Esta Portaria entra em vigor no dia 5 de janeiro de 2024.

Anexo [...]

Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que: [...]

II - fundamente crédito tributário objeto de:

- a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;
- b) Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária;

No que se refere à matéria em discussão, tem-se que o Recurso Extraordinário com Repercussão Geral n.º 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 n.º 9.430, de 1996).

Por outro lado, 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”**. Destaque-se que o trânsito em julgado ocorreu em 26.05.2023.

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.

Muito embora o caput do artigo 26-A do Decreto n.º 70.235, de 1972, disponha 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”, o inciso I do § 6º do mesmo dispositivo excepciona a situação em **“que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal”**.

Por via de consequência, forte no entendimento consagrado pelo Supremo Tribunal Federal, deve ser cancelada integralmente a penalidade aplicada, ficando preteridos os demais argumentos apresentados pela parte em relação à suposta concomitância de aplicação de multa isolada e de mora, ainda que se confirmasse a alegação de que ambas incidiram sobre uma mesma base de cálculo, o que não se deu no caso presente.

Quanto aos argumentos de não aplicação de multa de mora (20%), por sua vez, não deve se confundir com a multa de ofício isolada qualificada, tendo em vista que possui previsão legal própria e objetivo diverso, qual seja, sanção ao contribuinte que não cumpre com suas obrigações em dia.

Ademais, em que pesem as considerações recursais para afastamento da incidência da taxa Selic, no âmbito deste Conselho Administrativo o entendimento resta consolidado por meio da edição da Súmula CARF n.º 4, veja:

## Súmula CARF n.º 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (**Vinculante**, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Ante o exposto, oriento meu voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar o lançamento de multa isolada por compensação não homologada, conforme decidido pela Suprema Corte no Recurso Extraordinário (RE) n.º 796939, com repercussão geral reconhecida (Tema 736), e na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n.º 4905.

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça