



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



**Processo nº** 11080.733335/2018-19  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1201-005.708 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de dezembro de 2022  
**Recorrente** MARCOPOLO SA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2012

LANÇAMENTO DE MULTA ISOLADA POR COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. IMPOSSIBILIDADE DE DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMA JURÍDICA NO ÂMBITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. SÚMULA CARF Nº 2.

Aplica-se multa isolada sobre o valor do crédito não homologado em declaração de compensação, independentemente de intenção, conforme determinação dos §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/96.

Desnecessária a suspensão do feito até o julgamento do processo conexo, porquanto a suspensão da exigibilidade da multa isolada persiste até que o débito principal se torne exigível.

No processo administrativo tributário, não se admite o afastamento de norma cogente sob a alegação de inconstitucionalidade, conforme prevê a Súmula CARF nº 2.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigenio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Fernando Beltcher da Silva (suplente convocado(a)), Viviani Aparecida Bacchmi, Thais de Laurentiis Galkowicz, Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 1201-005.708 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 11080.733335/2018-19

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face de lançamento de multa isolada por compensações declaradas e parcialmente homologadas, objeto de processo administrativo diverso (processo nº 11020.905250/2017-72), submetido a julgamento nesta mesma sessão.

A DRJ negou provimento à impugnação apresentada pelo contribuinte, em decisão de e.fls. 244/253, por considerar devida a aplicação da multa isolada, havendo sido interposto recurso voluntário em que a recorrente suscita:

- (i) Inexistência de não homologação definitiva das DCOMPs e impossibilidade de aplicação da multa isolada, porquanto o processo principal encontra-se em tramitação e a multa deve incidir exclusivamente sobre o valor eventualmente não reconhecido e não sobre o valor originário;
- (ii) Inaplicabilidade da multa isolada ao caso concreto, uma vez que não houve má-fé na realização das compensações informadas e a multa isolada seria útil apenas nos casos em que ficar demonstrado que o procedimento compensatório tenha se pautado em artifício ou fraude;
- (iii) Inconstitucionalidade na aplicação da multa, mercê da alegada violação ao princípio da proporcionalidade e do direito de petição, estando a matéria aguardando julgamento pelo STF;
- (iv) Necessidade de suspensão do feito até o julgamento do processo conexo.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e reúne condições de admissibilidade para conhecimento.

A questão da multa isolada por não homologação da compensação é matéria antiga e que tem uníssima jurisprudência do CARF, no sentido de admitir sua exigência, porquanto a matéria ser disciplinada legalmente pela legislação de regência.

O tema foi apreciado de modo eficiente pelo ilustre Conselheiro Marco Rogério Borges, no Acórdão 1402-003.813, de 20 de março de 2019, da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, cujo voto acolho como razões de decidir neste julgamento, abaixo transcrito como fundamento da presente decisão:

*Da questão da multa isolada aplicada e sua legalidade*

Antes de adentrar no mérito da peça recursal apresentada, cabe uma análise da multa isolada aplicada que está sob discussão no presente processo.

O foco da questão é a Lei n.º 9.430, de 1996, em seu artigo 74, § 17, cuja redação atual assim dispõe:

*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 n.º 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 Lei n.º 13.097, de 19 de janeiro de 2015, que, com exatidão o mesmo texto legal, foi decorrente da Medida Provisória n.º 656, de 07 de outubro de 2014)*

Aplicando a norma supra, autoridade fiscal exige do sujeito passivo a multa de 50%, no caso isolada, sobre o valor do débito de compensação que deixou de ser homologada. Atentar a ressalva aposta ao final do comando legal, para os casos de falsidade, que leva para outro enquadramento legal.

A redação imediatamente anterior, com a redação promovida pela Lei n.º 12.249, de 11 de junho de 2010 (convertida da MP n.º 472, de 15 de dezembro de 2009), do § 17 (e suas remissões legais diretas) era o seguinte:

*§ 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." (NR)*

A Medida Provisória n.º 656, de 07 de outubro de 2014 revogou os §§ 15 e 16 imediatamente acima citados, que na sua conversão na Lei n.º 13.097, de 19 de janeiro de 2015 foi excluído da redação, sendo reiterada esta posição pela revogação na MP n.º 668, de 20 de janeiro de 2015, convertida na Lei n.º 13.137, de 19 de junho de 2015.

Note-se que com esta alteração ocorrida no § 17 com a MP 656/2014 (convertida na Lei n.º 13.097/2015), mudou-se a apuração da base de cálculo da multa isolada -antes era sobre o crédito pleiteado, e passou para o débito objeto da declaração de compensação.

Importante para o contexto da análise geral o teor do parágrafo seguinte, §18 do art. 74 da Lei n.º 9.430/96, em que há uma vinculação do processo da exigência da multa isolada do processo que o motivou, o de objeto de declaração de compensação não homologada:

(...)

*§ 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 n.º 12.844, de 2013)*

Transposto estes momentos de alteração legislativa, e já adentrando na análise meritória envolvida e necessária, há que se observar que o §17 do art. 74 da Lei n.º 9.430/1996, na redação da sua primeira parte, não estabelece condições especiais, baseadas na má-fé por parte do contribuinte ou ilicitude do ato, como condições para imposição da multa, bastando a não homologação da compensação declarada.

Na sua redação, ao excluir a declaração não homologada em virtude de falsidade (uma das espécies de fraude ou irregularidade dolosa), o legislador decidiu não deixar impune tal hipótese, mas aplicar sobre ela uma sanção mais onerosa. Com efeito, sendo comprovada falsidade, a multa eleva-se a 150% do valor do débito, conforme a legislação consolidada na Instrução Normativa RFB n.º 1.300, de 20 de novembro de 2012, artigo 45, § 1º, inciso II, legislação vigente à época dos fatos aqui discutidos:

*Art. 45. O tributo objeto de compensação não homologada será exigido com os respectivos acréscimos legais.*

*§ 1º Sem prejuízo do disposto no caput, será exigida do sujeito passivo, mediante lançamento de ofício, multa isolada, nos seguintes percentuais:*

*I - de 50% (cinquenta por cento), sobre o valor do crédito objeto de declaração de compensação não homologada; ou*

*- de 50% (cinquenta por cento), sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1573, de 09 de julho de 2015)*

*- de 150% (cento e cinquenta por cento), sobre o valor total do débito tributário indevidamente compensado, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.*

(...)

Ou seja, há uma previsão legal bem clara a respeito dos fatos inerentes à imposição da multa isolada por conta da declaração de compensação não homologada, qual seja, de 50% se o pleito de compensação foi indeferido, independente da má-fé do contribuinte, e 150% se comprovada a má-fé, no caso, *ipsis litteris*, falsidade da declaração do sujeito passivo.

Analisando todo o contexto histórico jurídico-administrativo para a construção do comando normativo do §17 do art. 74 da Lei n.º 9.430/96, há que se ressaltar que o uso de uma Dcomp como meio extintivo do crédito tributário pode gerar outros efeitos além da eventual inadimplência envolvida do débito ao não ser aceito o crédito pleiteado. A sua apresentação, realizada pelo contribuinte, pressupõe a existência de um crédito apurado, e tem efeitos constitutivos sob condição resolutiva de posterior homologação da compensação. A decisão da autoridade administrativa fiscal que a homologa, ao reconhecer o direito creditório, é meramente declaratória. Não ocorrendo a decisão da autoridade administrativa, ocorre a homologação tácita, por decurso do prazo decadencial de 5 anos.

Neste ínterim, entre a apresentação da Dcomp e a sua homologação, já passa a ocorrer efeitos positivos ao contribuinte, pois os seus débitos ficam como extintos, podendo ocorrer a retirada a certidão negativa, por exemplo. Ou seja, a Dcomp não é um mero pedido, pois desde a sua apresentação já gera efeitos jurídicos. Então, falar em desrespeito ao direito de petição envolvido é querer limitar o seu alcance quando da apresentação, pois isso extravasa um mero pedido.

Ademais, não há nenhuma coibição ao direito de petição envolvido, pois eventuais erros ocorridos no seu pleito, poderão ser sanados no transcorrer da discussão do processo administrativo da matéria que ensejou a multa isolada, o que há muito e comumente ocorre no âmbito administrativo.

Assim, a multa isolada objetiva penalizar o contribuinte por ter criado esta situação tributária benéfica a si, e ao ser melhor analisado pela autoridade administrativa fiscal a sua declaração de compensação, verifica como indevido seu pleito.

Aqui não se confunde a multa isolada aplicada com o débito que passa a ficar exigível, cabendo seu pagamento por os acréscimos cabíveis em caso de procedimento espontâneo do contribuinte: multa de mora e juros de mora, como previsto no art. 61 da Lei n.º 9.430/1996. A multa isolada não representa exigência, em separado, do acréscimo que seria aplicável ao débito, como se ele não estivesse declarado, e sim, de penalidade específica, e decorrente do uso indevido da Dcomp como meio de extinção do crédito tributário.

Destarte, a multa isolada por compensação indevida é uma infração que o legislador entendeu merecer uma penalidade específica, e isolada, na medida em que o principal já está constituído e sujeito à cobrança com acréscimos moratórios.

Tal tema foi brilhantemente trabalhado pela ilustre Conselheira Edeli Pereira Bessa, no acórdão 1101-001.261, sessão de 03 de março de 2015, apesar de ser em redação anterior do art. 74 da Lei n.º 9.430/1996, em que a previsão legal para a aplicação multa isolada cingia-se mais aos casos da prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei n.º 4.502/1964 (redações anteriores à Lei n.º 12.249/2010), mas qual aproveitou o seguinte excerto, em que analisa a materialidade da Dcomp e seus efeitos jurídicos:

*E isto porque a DCOMP não é mera obrigação acessória, mas sim integra a essência da compensação, que somente se efetiva por meio dela (art. 74, § 1o da Lei n.º 9.430/96, com a redação dada pela Lei n.º 10.637/2002), formalizando a extinção do crédito tributário, e não apenas sua constituição (art. 74, § 2o da Lei n.º 9.430/96, com a redação dada pela Lei n.º 10.637/2002).*

*Aliás, a evidenciar a distinção entre as hipóteses de aplicação da multa de ofício em acréscimo ao principal e da multa isolada, destaque-se ser possível, até mesmo, a coexistência das duas penalidades em razão de uma mesma compensação que resulte indevida. De fato, a multa isolada por compensação indevida, nas hipóteses de não-declaração criadas com a Lei n.º 11.051/2004 (mediante inclusão do § 12 no art. 74 da Lei n.º 9.430/96), pode conviver com o lançamento de ofício dos débitos compensados, dado que a DCOMP, nestes casos, deixa de ter o caráter de confissão de dívida (§ 13, incluído no art. 74 da Lei n.º 9.430/96 pela Lei n.º 11.051/2004), e o valor compensado pode não ter sido confessado em outra declaração.*

Contudo, a partir de 2010, com a redação dada pela Lei n.º 12.249/2010 ao § 17 do art. 74 da Lei n.º 9.430/1996, quis o legislador aplicar outra tônica ao pleito do contribuinte inerente às Dcomps apresentadas. Ao longo dos anos seguintes, apesar de algumas alterações no texto, passou-se a ter uma mesma essência de a Dcomp apresentada não sendo homologada, passar-se-ia à imposição da penalidade da multa isolada, pelo conjunto de efeitos jurídicos envolvidos na sua apresentação além de meramente ressuscitar um débito que se presumia extinto de quando da sua compensação.

Note-se, com importante relevância ao tema, a penalidade sobre o pedido de ressarcimento indeferido ou indevido, apesar de ter surgido concomitante ao da não homologação da compensação, no teor da redação ao § 15 do art. 74 da Lei n.º 9.430/1996, pela Lei n.º 12.249/2010, foi revogado a partir Medida Provisória n.º 656/2014, com retroatividade benigna, dadas as discussões e decisões judiciais próprias de tipo de pleito do contribuinte, acatando a jurisprudência formada a respeito. O Pedido Eletrônico de Restituição, Ressarcimento, Reembolso - PER, como o próprio nome diz, é um pedido, sendo que o ato que altera sua condição jurídica é somente o despacho que o defere (este que terá efeitos constitutivos).

Até ocorrer uma decisão a respeito do PER, não há geração de nenhum efeito. E ademais, com a revogação do § 15, do art. 74 da Lei n.º 9.430/1996, todo o contribuinte tem o direito de pleitear o ressarcimento. Se cumular este pedido de ressarcimento com uma compensação é que poderão advir os efeitos do § 17 do art. 74 da Lei n.º 9.430/1996.

Ou seja, são duas situações distintas, com efeitos jurídicos próprios.

Cabe, adicionalmente, em caráter informativo, pois até ocorrer a repercussão geral necessária aos julgamentos desta corte administrativa não geram efeitos, tal tema, qual seja, da constitucionalidade dos §§ 15 (agora prejudicado pela sua revogação) e 17 do art. 74 da Lei n.º 9.430/1996, com a redação dada pela Lei n.º 12.249/2010 estão sendo objeto de apreciação de sua constitucionalidade pelo

Supremo Tribunal Federal, através dos ADI 4905 e RE 796.936, ambos com relatores distintos, mas sem posicionamento ainda a respeito da matéria. Por conseguinte, não há que se falar em efeitos *erga omnes* perante a esta Corte Administrativa.

As alegações da recorrente não merecem acolhimento, porquanto, diferentemente do que alega, a não homologação das DCOMPs é objeto do processo principal nº 11020.905250/2017-72 e a aplicação da multa isolada está condicionada (a) ao trânsito em julgado daquele processual (b) à eventual confirmação de compensação não homologada e (c) ao cálculo proporcional sobre o valor que seja eventualmente seja indeferido.

Essa é a regra expressa do § 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, segundo a qual *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 nº 13.097/2015).

É dizer: ao final do processo de crédito, esgotados todos os recursos possíveis, a multa isolada será exigida sobre eventual valor remanescente compensado indevidamente. Da mesma forma, ainda que a mesma seja mantida nestes autos, havendo êxito definitivo do contribuinte nos autos principais, após trânsito em julgado, a multa não repercutirá qualquer valor nem trará prejuízo ou nenhuma espécie de pagamento.

As alegações de inexistência de má-fé trazidas no recurso devem ser afastadas, porque a aplicação da legislação acima citada independe de qualquer vício de vontade. Aliás, os casos de fraude recebem tratamento diferente, com qualificação da penalidade, de forma que a exigência da multa isolada independe da confirmação de qualquer espécie de dolo ou intenção.

O pedido de suspensão do feito até o julgamento do processo conexo é igualmente equivocado, porquanto a suspensão da exigibilidade da multa isolada persiste até que o débito principal se torne exigível, conforme previsão do § 18 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, segundo o qual, *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*.

Por fim, o argumento de pretensa inconstitucionalidade esbarra na Súmula CARF nº 2 (*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*), além de inexistir nesta data julgamento do STF sobre eventual inconstitucionalidade da norma que impõe a aplicação da multa isolada, ainda que se reconheça que o assunto será brevemente julgado.

Registre-se que o processo principal e conexo (Processo nº 11020.905250/2017-72) está sendo julgado em conjunto, na mesma sessão de julgamento. Não obstante, conforme demonstrado acima, entendo que a multa deve ser formalmente mantida, porquanto a matéria ainda demanda trânsito em julgado e ainda é possível que seja submetida à irresignação recursal da Fazenda Nacional.

Somente ao final, após esgotamento integral das instâncias processuais, havendo saldo de compensações não homologadas, a multa incidirá – se houver sobre o que incidir – sobre os valores eventualmente devidos pelo contribuinte.

### **DISPOSITIVO**

Ante o exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque