



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11080.735081/2017-92
ACÓRDÃO	9101-007.406 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	12 de agosto de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	BANCO BRADESCARD S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 05/11/2012

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*".

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca – Relator

Assinado Digitalmente

Carlos Higinio Ribeiro de Alencar – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Jandir Jose Dalle Lucca, Semiramis de Oliveira Duro e Carlos Higino Ribeiro de Alencar (Presidente).

RELATÓRIO

1.Trata-se de Recurso Especial interposto por BANCO BRADESCARD S/A (fls. 509/514) em face do Acórdão nº 1201-004.565 (fls. 493/501), via do qual se decidiu, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

2.O litígio versa sobre lançamento de multa por compensação não homologada, referente ao PERDCOMP 18395.30113.230512.1.7.02-1500, transmitido pela sucedida do Recorrente (Leader S/A Administradora de Cartões de Crédito), tratado no processo administrativo nº 10730.903439/2012-47.

3.Apreciando a impugnação oportunamente apresentada pela interessada, a DRJ houve por bem, por unanimidade de votos, julgá-la improcedente, decisão que ensejou a interposição de Recurso Voluntário, cujo julgamento culminou no aresto recorrido, assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 05/11/2012

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO INDEVIDA.

Será aplicada a multa isolada de 50% (cinquenta por cento), expressamente estabelecida nos termos do §17, do art. 74 da Lei nº 9.430/96, nos casos de declaração de compensação não homologada, salvo na hipótese de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. VINCULAÇÃO. ANÁLISE DE CONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Não pode a autoridade lançadora e julgadora administrativa afastar a aplicação da lei tributária. Isso ocorrendo, significaria declarar, *incidenter tantum*, a inconstitucionalidade da lei tributária que funcionou como base legal do lançamento. Aplicável o teor da Súmula CARF nº 2: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

MULTA ISOLADA. MULTA DE MORA. *BIS IN IDEM*. INOCORRÊNCIA.

Não ocorreu o *bis in idem*. São condutas infracionais distintas -compensação indevida e atraso no pagamento -, sobre as quais incidem penalidades específicas.

DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA

Tratando-se de multa isolada, aquela que não acompanha o tributo, o prazo decadencial está definido no artigo 173, I, do CTN.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA ISOLADA.

É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.

4. Sob o argumento de que o acórdão padeceria de omissão, decorrente da ausência de manifestação do Colegiado sobre a relação de prejudicialidade entre o presente processo e o de nº 10730.903439/2012-47, o sujeito passivo opôs Embargos de Declaração às fls. 509/514, rejeitados nos termos do despacho de fls. 571/574 e, ato contínuo, interpôs o Recurso Especial de fls. 582/598, em relação à matéria **“1- Manutenção da multa isolada por compensação indevida”**, em face do paradigma 3301-006.347; bem como reproduziu as duas divergências que suscitou no processo nº 10730.903439/2012-47, no qual se discute a não homologação da própria compensação que motivou a aplicação da multa isolada nos presentes autos, a saber: **“2- Nulidade do Acórdão proferido pela DRJ ao inovar a motivação à manutenção do indeferimento do Crédito Compensado”**, em face dos paradigmas 1302-002.716 e 1301-001.574); e **“3- Reconhecimento do direito creditório com base na verdade material”**, em face dos paradigmas 1301-005.281 e 3803-004.250, tendo o apelo sido admitido apenas em relação à primeira matéria, conforme excertos a seguir:

1- Manutenção da multa isolada por compensação indevida.

(...)

Vê-se que o paradigma apresentado consta do sítio do CARF, e que ele não foi reformado na matéria que poderia aproveitar ao recorrente.

Além disso, esse paradigma serve para a demonstração da alegada divergência jurisprudencial.

Realmente, há similitude fática entre os casos cotejados, e as decisões foram tomadas em sentidos opostos.

Tanto o recorrido quanto o paradigma trataram da multa isolada prevista no § 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, aplicada em razão da apresentação de declaração de compensação – DCOMP que não foi homologada pela Receita Federal.

Nos dois casos, a apresentação da DCOMP se deu antes da alteração promovida pela Medida Provisória nº 656/2014 (convertida na Lei nº 13.097/2015), com a aplicação da multa em data posterior à referida alteração, já adotando como base de cálculo o valor do “débito” objeto da Dcomp não homologada, e não o valor do “crédito”, como previa a redação anterior à referida MP.

O paradigma entendeu que “nas datas das infrações (transmissões das DCOMP em 09/2012 a 12/2012 e 01/2013), o §17 do art.74 da Lei nº 9.430/96 impunha à não homologação de compensação a multa prevista §15 do mesmo artigo, qual seja, 50% do valor do crédito compensado”; que “na data da lavratura da Notificação de Lançamento (03/11/16, com ciência em 07/12/16), o §15 já se encontrava revogado”; e que, “assim, não há multa isolada a ser cobrada em razão da não homologação formalizada após 07/10/14 de declaração de compensação transmitida até esta data”.

Já o recorrido, diante do mesmo tipo de situação no que toca aos aspectos temporais, manteve a multa isolada, entendendo que “o art. 74, § 17, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 62 da Lei nº 12.249/2010, expressamente determina o lançamento de ofício da multa isolada, no percentual de 50% sobre o crédito informado na DCOMP, quando a compensação for não homologada, em casos em que não haja falsidade de declaração”; e que “penalidade continua prevista na redação atual do referido § 17, sendo irrelevante, no caso vertente, ser agora o percentual de 50% aplicado sobre o débito, e não mais sobre o crédito atualizado na data da DCOMP, dada a identidade de ambos os valores”.

Desse modo, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial em relação a essa primeira divergência.

2- Nulidade do Acórdão proferido pela DRJ ao inovar a motivação à manutenção do indeferimento do Crédito Compensado.

(...)

Vê-se que no caso examinado pelo acórdão recorrido, a questão colocada desde o início é uma só, ou seja, a quantificação do direito creditório alegado.

Em sede de manifestação de inconformidade, o próprio contribuinte informou que tinha cometido equívocos no preenchimento do PER/DCOMP, e a Delegacia de Julgamento, percebendo a ocorrência de erro de fato, e ainda prestigiando o Princípio da Verdade Material, efetuou uma análise completa e pormenorizada do alegado saldo negativo de IRPJ, concluindo, então, que o que havia era saldo a pagar, e não saldo negativo.

O primeiro paradigma, Acórdão nº 1302-002.716, por sua vez, cuidou de PER/DCOMP no qual o contribuinte reivindicava Saldo Negativo de CSLL do ano-calendário de 2009.

Essa saldo negativo era composto por imposto pago no exterior, e isso não foi aceito porque o contribuinte não apresentou os respectivos comprovantes devidamente reconhecidos pelo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira.

Em sua manifestação de inconformidade, o contribuinte juntou parcialmente os comprovantes de quitação do imposto no exterior consularizados, tendo a autoridade julgadora considerado que os documentos, aparentemente, satisfaziam os requisitos legais.

Todavia, para manter a negativa do PER/DCOMP, a Delegacia de Julgamento alegou vários outros motivos, entre eles, a falta de apresentação das demonstrações financeiras levantadas pelas controladas no exterior, individualizadamente; a falta de apresentação dos cálculos especificados nos §§ 9º a 11, do artigo 14, da IN SRF 213/2002; a falta de comprovação da contabilização na Parte B do LALUR do imposto pago no exterior no AC 2008; e ainda que havia precluído o direito de o contribuinte apresentar provas no processo.

Nesse contexto, concluiu-se pela nulidade da decisão da Delegacia de Julgamento, na parte em que ela inovou os motivos para o indeferimento da compensação de imposto pago no exterior.

O segundo paradigma, Acórdão nº 1301-001.574, cuidou de situação em que a negativa da compensação tinha sido inicialmente motivada pela indisponibilidade do pagamento que dava origem ao crédito, eis que ele estava integralmente alocado a um débito declarado em DCTF; e, no curso do processo, a Delegacia de Julgamento passou a negar a compensação pela natureza do crédito, alegando que pagamento de estimativa mensal de IRPJ não era passível de restituição ou de compensação (IN SRF nº 600/2005, art. 10).

Fácil perceber que os paradigmas identificaram inovação de fundamento em situações bem diferentes da que foi examinada pelo acórdão recorrido.

No caso do acórdão recorrido, cuidou-se de uma mesma questão ao longo de todo o processo (quantificação do crédito). Além disso, o que ensejou alguma novidade na análise dos aspectos quantitativos desse crédito foram os equívocos cometidos pelo próprio contribuinte no preenchimento do PER/DCOMP (conforme ela mesma informou em sua manifestação de inconformidade), situação, aliás, completamente estranha aos paradigmas.

Realmente, não há como visualizar, a partir dos paradigmas apresentados, nenhuma divergência “jurisprudencial” que permita o debate proposto pela recorrente quanto à questão de nulidade por inovação de fundamentos.

Em síntese, não é porque se concluiu por nulidade em razão de inovação em um determinado caso, que essa decisão vai poder servir de paradigma de divergência para todo e qualquer caso em que se queira alegar o mesmo tipo de problema.

Desse modo, proponho que seja NEGADO SEGUIMENTO ao recurso especial em relação a essa segunda divergência.

3- Reconhecimento do direito creditório com base na verdade material.

(...)

Não há nenhuma divergência entre o acórdão recorrido e os paradigmas.

Conforme foi esclarecido no tópico anterior, o acórdão recorrido examinou situação em que desde o início o óbice para a homologação do PER/DCOMP estava relacionado à quantificação do direito creditório alegado.

Viu-se também que em sede de manifestação de inconformidade, o próprio contribuinte informou que tinha cometido equívocos no preenchimento do PER/DCOMP, e que a Delegacia de Julgamento, percebendo a ocorrência de erro de fato, e ainda prestigiando o Princípio da Verdade Material, efetuou uma análise completa e pormenorizada do alegado saldo negativo de IRPJ, para concluir, então, que o que havia era saldo a pagar, e não saldo negativo.

O problema detectado em relação à composição do crédito foi que uma das estimativas mensais tinha sido recolhida em atraso. Com o cômputo dos acréscimos legais correspondentes, o valor da rubrica principal dessa estimativa ficou reduzido, reduzindo-se também os seus efeitos em relação à apuração de ajuste, o que implicou na constatação de saldo a pagar de IRPJ, e não de saldo negativo passível de restituição/compensação.

O recorrente alega que o acórdão recorrido “se baseia em questão não tratada na DRJ de que ‘(...) o pagamento da estimativa do mês de dezembro de 2010 deveria estar acrescido de multa de mora (20%) e juros de mora (Taxa Selic)’”.

Isso, entretanto, não corresponde aos fatos.

Conforme também restou esclarecido no tópico anterior, o acórdão recorrido simplesmente transcreve e adota “a cuidadosa análise realizada no âmbito da r. DRJ”, instância em que foram reconhecidos e superados os equívocos que o contribuinte cometeu ao preencher o PER/DCOMP, persistindo, entretanto, a conclusão sobre a inexistência do alegado saldo negativo.

No casos destes autos, nem a decisão de primeira instância, nem a de segunda instância (acórdão ora recorrido) restringiram sua análise a aspectos meramente formais, e nem manifestaram entendimento sobre recusa ou restrição formal e genérica em relação a elementos de prova.

Essas decisões também não sustentaram entendimento que pudesse divergir dos paradigmas, no sentido de que os argumentos aduzidos pelo contribuinte sobre erros no preenchimento de alguma declaração não deveriam ser conhecidos pelas instâncias julgadoras, ou algo semelhante a isso.

Nada disso foi defendido pela DRJ ou pelo acórdão recorrido.

O que aconteceu no caso destes autos foi simplesmente que, uma vez superados os erros no preenchimento do PER/DCOMP, os elementos probatórios, no seu conjunto, e na especificidade do processo, não deram sustentação ao reivindicado saldo negativo de IRPJ.

Em relação a esse segundo tópico, também não há como visualizar, a partir dos paradigmas apresentados, nenhuma divergência “jurisprudencial” que permita o debate proposto pela recorrente quanto à não comprovação material do direito creditório.

Em síntese, não é porque um contribuinte conseguiu comprovar a existência de indébito num determinado caso (e após ter cometido equívocos no preenchimento de uma declaração), que essa decisão vai poder servir de paradigma de divergência para todo e qualquer caso em que se queira alegar esse mesmo tipo de situação.

Desse modo, proponho que também seja NEGADO SEGUIMENTO ao recurso especial para essa terceira divergência.

(...)

5.A PGFN ofereceu contrarrazões às fls. 683/689, combatendo exclusivamente o mérito do Recurso Especial.

6.É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Jandir José Dalle Lucca**, Relator

CONHECIMENTO

7.O Recurso Especial é tempestivo, conforme já atestado pelo despacho de admissibilidade, tendo sido admitido em relação à matéria “**Manutenção da multa isolada por compensação indevida**”, em face do paradigma 3301-006.347.

8.O Acórdão recorrido, em síntese, pautou-se nos seguintes fundamentos para negar provimento ao Recurso Voluntário e manter o lançamento:

1. Questão Preliminar – Decadência:

- O acórdão rejeitou a alegação de decadência, diferenciando dois prazos distintos:
 - a) Prazo para homologação da compensação (art. 74, §5º da Lei nº 9.430, de 1996): 5 anos da entrega da DCOMP.
 - b) Prazo para lançamento da multa isolada: regido pelo art. 173, I do CTN.
- O despacho decisório foi emitido em 05.11.2012, dentro do prazo de homologação.
- A multa só poderia ser lançada após a não homologação, iniciando-se o prazo decadencial em 01.01.2013.
- A ciência do lançamento ocorreu em 13.12.2017, dentro do prazo legal.

2. Mérito do Crédito Compensado (PA 10730.903439/2012-47):

- Análise revelou que contribuinte computou indevidamente valor de R\$ 1.817.431,36.
- Deste montante, R\$ 302.905,23 referia-se à multa de mora que não poderia compor o saldo negativo.
- Mesmo incluindo retenções na fonte de R\$ 88.200,84, restou IRPJ a pagar.
- Contribuinte não apresentou documentação para comprovar direito creditório.

3. Vinculação ao Princípio da Legalidade:

- Aplicação do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972 e Súmula CARF nº 2.

- Impossibilidade de afastar aplicação da lei tributária vigente.
- Multa de 50% expressamente prevista no art. 74, §17 da Lei nº 9.430, de 1996.

4. Inexistência de *Bis in Idem*:

- Multa isolada de 50% (compensação não homologada) tem natureza distinta da multa de mora de 20%.
- Diferentes condutas infracionais: tentativa de compensação indevida vs. atraso no pagamento.
- Penalidades com fundamentos legais e finalidades distintas.

5. Boa-fé e Proporcionalidade:

- Art. 136 do CTN estabelece responsabilidade objetiva.
- Multa de 50% aplica-se justamente aos casos de boa-fé.
- Má-fé (falsidade na declaração) ensejaria multa maior (150%).

6. Incidência de Juros sobre Multa:

- Respalhada em jurisprudência do STJ (AgRg no REsp 1335688/PR).
- Aplicação da Súmula CARF nº 4 (taxa SELIC).
- Súmula CARF nº 108 (vinculante) expressamente prevê incidência.

9. Por sua vez, a decisão paradigmática, relatada pelo Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira, desenvolve uma análise da evolução legislativa e sua aplicação temporal, fundamentando-se principalmente no princípio da retroatividade benigna para afastar a aplicação da multa, uma vez que a conduta teria deixado de ser considerada infração quando do lançamento, ainda que o fosse à época dos fatos geradores. Confirmam-se as suas principais abordagens:

1. Contextualização Legislativa:

- O relator analisou a evolução legislativa do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, especificamente seus §§15 e 17, destacando as seguintes alterações:
 - Lei nº 12.249, de 2010 (vigente a partir de 16.12.09): As infrações de indeferimento de PER e não homologação de DCOMP eram punidas com multa de 50% do valor do crédito não acatado.
 - MP nº 656, de 2014 (08/10/14):
 - Revogou o §15.
 - Alterou o §17, mantendo a infração de não homologação de DCOMP, mas alterando a base de cálculo da multa para 50% do débito não liquidado.

2. Sequência de Eventos Relevantes:

- 20.01.15: MP nº 656, de 2014, convertida na Lei nº 13.097, de 2015, que não manteve a revogação do §15.
- 30.01.15: Publicação da MP nº 668, de 2015 (depois convertida na Lei nº

13.137, de 2015) que revogou novamente o §15.

3. Análise do Caso Concreto:

- Datas das transmissões das DCOMPs: 09/2012 a 12/2012 e 01/2013.
- Nessas datas, o §17 impunha multa isolada à não homologação de DCOMP baseada no §15 (50% do valor do crédito compensado).
- Data da Notificação de Lançamento: 03.11.16 (ciência em 07.12.16).

4. Fundamento Central:

- O relator baseou suas conclusões no princípio da retroatividade benigna, previsto no art. 106, II, "a" do CTN, argumentando que:
 - Quando o lançamento foi lavrado, o indeferimento de PER não era mais considerado infração (§15 revogado).
 - A revogação produziu efeitos retroativos para casos pendentes de julgamento.
 - Este entendimento foi posteriormente reconhecido pelo próprio Fisco através do ADI RFB nº 8, de 24.08.2016.

5. Conclusão do Relator: *"Não há multa isolada a ser cobrada em razão da não homologação formalizada após 07/10/14 de DCOMP transmitidas até esta data."*

6. Princípio Legal Base: Art. 106 do CTN, especialmente seu inciso II, alínea "a", que prevê a aplicação da lei a ato pretérito quando deixe de defini-lo como infração.

10. Para maior clareza quanto a matéria apreciada pelo paradigma, a declaração de voto do Conselheiro Winderley Moraes Pereira, com uma interpretação mais focada na substância econômica e na continuidade da norma sancionadora, em detrimento das alterações formais do texto legal, divergiu do voto vencedor quanto à aplicação da retroatividade benigna à multa objeto do lançamento, sob os fundamentos assim resumidos:

1. Análise da Evolução Legislativa:

- Reconheceu a alteração significativa com a revogação do §15 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, pela MP nº 656, de 2014, e MP nº 668, de 2015.
- Destacou que mesmo após a revogação da multa sobre pedidos de ressarcimento indeferidos, manteve-se a exigência da multa de 50% sobre o valor do débito objeto de compensação não homologada (§17).

2. Fundamentos Principais da Divergência:

- O conselheiro apresentou dois argumentos centrais:
 - a) Equivalência entre crédito e débito:
 - A mudança na base de cálculo (de crédito para débito) não alterou materialmente a exigência.
 - O valor do crédito registrado nos pedidos de compensação equivale ao valor dos débitos compensados.

- Não houve mudança prática no lançamento ao se considerar crédito ou débito.

b) Continuidade da Penalidade:

- A conduta de utilizar créditos em declaração de compensação não homologada permaneceu sendo penalizada.
- A alteração legislativa apenas modificou a forma de referência à base de cálculo.
- A mudança do percentual de 50% do §15 para o texto do §17 foi meramente formal.
- Não houve mudança na visão do legislador quanto à aplicação da penalidade.

3. Conclusão:

- O conselheiro entendeu não ser possível aplicar a retroatividade benigna (art. 106, c, do CTN) porque:
 - A conduta sempre foi considerada pela legislação como passível de penalização.
 - As alterações foram meramente formais, não substanciais.
 - Não houve efetiva descriminalização ou abrandamento da conduta.

4. Ponto Central da Divergência em relação ao voto vencedor:

- A discordância fundamental reside na interpretação sobre a natureza das alterações legislativas:
 - Para o relator: houve mudança substancial que permite a retroatividade benigna.
 - Para o conselheiro Winderley Moraes Pereira: houve apenas mudança formal na redação, mantendo-se a mesma penalidade sobre a mesma conduta.

11.Pois bem, o cotejo entre a decisão recorrida e o Acórdão paradigma revela que existe uma significativa similitude fática e clara divergência interpretativa entre as situações apreciadas.

12.A semelhança fática se evidencia na circunstância de ambos os casos tratarem essencialmente da mesma situação: multas isoladas aplicadas em razão da não homologação de compensações tributárias, em que as DCOMPs foram transmitidas antes da alteração promovida pela MP nº 656, de 2014 (posteriormente convertida na Lei nº 13.097, de 2015), mas as multas foram aplicadas após a vigência da nova redação do §17 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996. Além disso, nos dois casos, a base de cálculo utilizada nos lançamentos foi o valor do débito, e não do crédito, como previa a legislação anterior.

13.Verifica-se que, diante de situações fáticas essencialmente similares, os colegiados chegaram a conclusões diametralmente opostas em razão de interpretações divergentes da legislação aplicável. A decisão *a quo* manteve a multa por entender que a penalidade continuava prevista na redação atual do §17, não considerando relevante a alteração

da base de cálculo de crédito para débito. O colegiado focou na continuidade da previsão legal da penalidade, sem analisar o impacto que a revogação do §15 poderia ter sobre a aplicação do §17.

14.Por outro lado, a decisão paradigmática cancelou a multa por entender que, na data das infrações, o §17 se baseava no §15, que foi posteriormente revogado. Este colegiado considerou que a revogação do §15 impactou a aplicabilidade do §17 original e aplicou o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, II, "a" do CTN, concluindo que não há multa isolada a ser cobrada quando a não homologação foi formalizada após 07.10.14.

15.A questão primordial enfrentada por ambos os acórdãos é idêntica: a possibilidade de aplicação da multa isolada, nos termos do §17 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, em situações em que a infração ocorreu na vigência da legislação anterior, mas o lançamento foi feito após a alteração legislativa que mudou a base de cálculo de crédito para débito e revogou o §15.

16.Como visto, as interpretações divergentes se manifestam especialmente em relação à aplicação do disposto no art. 74, § 17, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 62 da Lei nº 12.249, de 2010, que expressamente determina o lançamento de ofício da multa isolada, no percentual de 50% sobre o crédito informado na DCOMP, quando a compensação for não homologada, em casos em que não haja falsidade de declaração. A divergência não está na análise probatória, mas sim na interpretação da legislação aplicável a situações fáticas análogas.

17.Portanto, há não apenas similitude fática suficiente, mas também uma clara divergência interpretativa entre os julgados, justificando o trânsito do Recurso Especial.

MÉRITO

18.O Recorrente sustenta a impossibilidade de manutenção da multa isolada aplicada a partir de diversos eixos argumentativos interligados. O ponto de partida é a constatação de que houve uma significativa alteração no fundamento decisório ao longo do processo administrativo. Inicialmente, o acórdão da DRJ, embora reconhecesse a aparente legitimidade do crédito compensado, julgou improcedente a manifestação de inconformidade sob a alegação de insuficiência probatória quanto ao saldo negativo. Posteriormente, em evidente inovação, o acórdão recorrido teria introduzido fundamento completamente diverso, sustentando que o pagamento da estimativa de dezembro/2010 deveria ter incluído multa de mora de 20% e juros pela Taxa Selic.

19.Esta alteração do critério jurídico decisório é apresentada como violadora do artigo 146 do Código Tributário Nacional, que consagra princípios fundamentais de segurança jurídica e previsibilidade no âmbito tributário. O argumento se fortalece ao demonstrar que o Recorrente foi surpreendido por este novo fundamento, sem que lhe fosse oportunizada manifestação prévia, caracterizando inequívoco cerceamento de defesa por supressão de instância.

20.A argumentação se desenvolve ainda pela aplicação da Teoria dos Motivos Determinantes, segundo a qual os motivos que fundamentam o ato administrativo vinculam a administração e integram sua própria validade. Assim, a desconformidade entre os motivos determinantes e a realidade fática teria o condão de invalidar o próprio ato administrativo, tese que encontra respaldo em precedentes do próprio CARF citados no recurso.

21.O aspecto temporal da controvérsia recebe especial atenção na argumentação. A notificação da multa isolada ocorreu em dezembro de 2017, com fundamento no §17 do artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996. Contudo, a compensação havia sido transmitida em maio de 2012, quando vigia o §15 do mesmo artigo, posteriormente revogado pela Lei nº 13.137, de 2015. Desta forma, sustenta-se a impossibilidade jurídica de aplicar em 2017 dispositivo legal para alcançar fato ocorrido em 2012, quando vigia norma diversa já revogada.

22.Por fim, o recurso traz à consideração a pendência de julgamento da matéria pelo Supremo Tribunal Federal, tanto na ADI 4905 quanto no RE 796939, sugerindo a razoabilidade do sobrestamento do caso até manifestação definitiva da Corte Suprema.

23.Já a Fazenda Nacional defende a manutenção do Acórdão recorrido, contra-argumentando que o art. 74, § 17, da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pelo art. 62 da Lei nº 12.249, de 2010, expressamente determina o lançamento de ofício da multa isolada de 50% sobre o crédito informado na DCOMP quando a compensação não é homologada, ressalvados os casos de falsidade na declaração. A PGFN ressalta que esta penalidade permanece prevista na redação atual do referido dispositivo.

24.Defende a distinção entre as diferentes multas aplicáveis: a multa isolada de 50% visa punir o contribuinte que tenta compensar débito tributário com direito creditório inexistente, enquanto a multa de mora de 20% acompanha o tributo pago em atraso. Enfatiza que não há confusão também com a multa de 150% prevista no art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, aplicável nos casos de má-fé pela falsidade da declaração.

25.A Procuradoria destaca ainda que a multa de 50% é justamente dirigida ao contribuinte que não agiu de má-fé, pois se houvesse má-fé a penalidade seria de 150%. Invoca o artigo 136 do CTN para reforçar que a responsabilidade por infrações tributárias independe da intenção do agente, sendo a penalidade diferenciada apenas nos casos comprovados de má-fé.

26.O argumento da defesa sobre eventual "*bis in idem*" é refutado com a explicação de que as multas têm naturezas jurídicas distintas, não havendo dupla penalização pelo mesmo fato. A Fazenda Nacional ressalta que, em virtude do princípio da legalidade, cabe à autoridade administrativa observar a determinação expressa em lei quando há subsunção à hipótese legal.

27.Pois bem, como visto, trata-se de multa por compensação não homologada aplicada nos termos do §17 do artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

28.A matéria, contudo, não comporta mais discussão, uma vez que, recentemente, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário (RE) nº 796939, com repercussão

geral reconhecida (Tema 736), e da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 4905, declarou a inconstitucionalidade do referido dispositivo legal, em acórdão assim ementado:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. NEGATIVA DE HOMOLOGAÇÃO. MULTA ISOLADA. AUTOMATICIDADE. DIREITO DE PETIÇÃO. DEVIDO PROCESSO LEGAL. BOA-FÉ. ART. 74, §17, DA LEI 9.430/96.

1. Fixação de tese jurídica para o Tema 736 da sistemática da repercussão geral: “É inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária”.

2. O pedido de compensação tributária não se compatibiliza com a função teleológica repressora das multas tributárias, porquanto a automaticidade da sanção, sem quaisquer considerações de índole subjetiva acerca do animus do agente, representaria imputar ilicitude ao próprio exercício de um direito subjetivo público com guarida constitucional.

3. A matéria constitucional controvertida consiste em saber se é constitucional o art. 74, §§15 e 17, da Lei 9.430/96, em que se prevê multa ao contribuinte que tenha indeferido seu pedido administrativo de ressarcimento ou de homologação de compensação tributária declarada.

4. Verifica-se que o §15 do artigo precitado foi derogado pela Lei 13.137/15; o que não impede seu conhecimento e análise em sede de Recurso Extraordinário considerando a dimensão dos interesses subjetivos discutidos em sede de controle difuso.

5. Por outro lado, o §17 do artigo 74 da lei impugnada também sofreu alteração legislativa, desde o reconhecimento da repercussão geral da questão pelo Plenário do STF. Nada obstante, verifica-se que o cerne da controvérsia persiste, uma vez que somente se alterou a base sobre a qual se calcula o valor da multa isolada, isto é, do valor do crédito objeto de declaração para o montante do débito. Nesse sentido, permanece a potencialidade de ofensa à Constituição da República no tocante ao direito de petição e ao princípio do devido processo legal.

6. Compreende-se uma falta de correlação entre a multa tributária e o pedido administrativo de compensação tributária, ainda que não homologado pela Administração Tributária, uma vez que este se traduz em legítimo exercício do direito de petição do contribuinte. Precedentes e Doutrina.

7. O art. 74, §17, da Lei 9.430/96, representa uma ofensa ao devido processo legal nas duas dimensões do princípio. No campo processual, não se observa no processo administrativo fiscal em exame uma garantia às partes em relação ao exercício de suas faculdades e poderes processuais. Na seara substancial, o dispositivo precitado não se mostra razoável na medida em que a legitimidade tributária é inobservada, visto a insatisfação simultânea do binômio eficiência e justiça fiscal por parte da estatalidade.

8. A aferição da correção material da conduta do contribuinte que busca à compensação tributária na via administrativa deve ser, necessariamente, mediada por um juízo concreto e fundamentado relativo à inobservância do princípio da boa-fé em sua dimensão objetiva.

Somente a partir dessa avaliação motivada, é possível confirmar eventual abusividade no exercício do direito de petição, traduzível em ilicitude apta a gerar sanção tributária.

9. Recurso extraordinário conhecido e negado provimento na medida em que inconstitucionais, tanto o já revogado § 15, quanto o atual § 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996, mantendo, assim, a decisão proferida pelo Tribunal a quo.

29. Por via de consequência, forte no entendimento consagrado pelo Supremo Tribunal Federal e com fundamento do art. 98, parágrafo único, inciso I, alínea “b” do Regimento

Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023¹, deve ser cancelada integralmente a penalidade aplicada, ficando preteridos os demais argumentos apresentados pelas partes, por serem incompatíveis com os fundamentos aqui adotados.

CONCLUSÃO

30. Por todo o exposto, conheço do Recurso Especial e lhe dou provimento.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca

¹ RICARF/2023: “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: I - já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, ou em controle difuso, com execução suspensa por Resolução do Senado Federal; ou II - fundamente crédito tributário objeto de: (...) 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; (...).”