



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



**Processo nº** 11080.735641/2018-90  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1001-003.365 – 1ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 04 de junho de 2024  
**Recorrente** COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA COELBA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2009

**NULIDADE NÃO EVIDENCIADA.**

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos.

**DECISÃO DEFINITIVA DE MÉRITO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL.**

As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

**INCONSTITUCIONALIDADE DO § 17 DO ART. 74 DA LEI Nº 9.430, DE 1996. STF.**

“É inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária” (Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 796.939/RS, Tema 736, Supremo Tribunal Federal). “Procedente o pedido para declarar a inconstitucionalidade do § 17 do art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996” (Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4905/DF, Supremo Tribunal Federal).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva– Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Márcio Avito Ribeiro Faria, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Raimundo Pires de Santana Filho, Gustavo de Oliveira Machado, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Carmen Ferreira Saraiva.

## Relatório

### Notificação de Lançamento

Contra a Recorrente acima identificada foi lavrada a Notificação de Lançamento, e-fls. 02-03, com a exigência do crédito tributário no valor de R\$163.805,02 a título de multa de ofício isolada por compensação não homologada de débitos tributários confessados:

#### 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.

#### 4 - DADOS DO DESPACHO DECISÓRIO

Nº DO RASTREAMENTO 00000000114537208

TIPO DE CRÉDITO Saldo negativo de IRPJ

PROCESSO DE CRÉDITO 10580903774201630

DETENTOR DO CRÉDITO 15.139.629/0001-94 - COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA COELBA

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" e opção "e-CAC". No Centro Virtual de Atendimento, acesse o item "Restituição e Compensação" e depois "Consulta Despacho Decisório PER/DCOMP".

#### 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\$ 327.610,03

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

Valor da Multa por compensação não homologada (Código 3148) = R\$ 163.805,02

O detalhamento da apuração da base de cálculo da infração, parte integrante desta Notificação de Lançamento, consta do Anexo "Detalhamento da Apuração da Multa por Compensação Não Homologada".

### Impugnação e Decisão de Primeira Instância

Cientificada, a Recorrente apresentou a impugnação. Está registrado no Acórdão da 1ª Turma DRJ/11 n.º 106-014.599, de 10.06.2021, e-fls. 121-126:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2010

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. HOMOLOGAÇÃO POSTERIOR. IMPROCEDÊNCIA.

Deve ser cancelada a multa por compensação indevida, quando, posteriormente ao lançamento, for verificado em processo específico que a compensação deve ser homologada.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

### **Recurso Voluntário**

Notificada em 20.07.2021, e-fl. 128, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 11.08.2021, e-fls. 221-239, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

3. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DA MULTA ISOLADA APLICADA EM RAZÃO DA APRESENTAÇÃO DE RECURSO VOLUNTÁRIO NESTE PROCESSO, BEM COMO DO MANEJO DA MESMA ESPÉCIE RECURSAL NOS AUTOS DO PROCESSO N.º. 10580.903774/2016-30.

O art. 74, § 18, da Lei n.º. 9.430/1996, incluído pela Lei n.º. 12.844/2013, estabelece a suspensão da exigibilidade do débito oriundo de lançamento de multa isolada de que trata o parágrafo anterior, quando o contribuinte apresentar Manifestação de Inconformidade nos autos do processo originário. [...]

Por sua vez, o comando inserto no art. 151, III, do CTN, encontra-se assim redigido [...].

Diante disso, é certo que o inciso III, do art. 151, do CTN determina a suspensão de quaisquer cobranças em razão de discussão do crédito tributário na esfera administrativa, sendo, de plano, aplicável a este caso, ao passo em que, também pela interpretação literal do art. 74, §18, da Lei n.º. 9.430/1996, chega-se à mesma conclusão.

Isto posto, há que se reconhecer a suspensão da exigibilidade da multa isolada ora impugnada, devendo-se registrar tal condição no sistema eletrônico desta Delegacia da Receita Federal em Salvador-BA, a fim de que não sejam indevidamente aplicadas quaisquer sanções à Recorrente.

4. NECESSÁRIO SOBRESTAMENTO DO PRESENTE FEITO, ATÉ QUE SEJA DECIDIDO DE FORMA DEFINITIVA O PROCESSO ADMINISTRATIVO DE CRÉDITO N.º. 10580.903774/2016-30 E O RECURSO EXTRAORDINÁRIO N.º. 796.939/RS, AFETADO À SISTEMÁTICA DA REPERCUSSÃO GERAL (ART. 1.036 DO CPC). APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA SEGURANÇA JURÍDICA, RAZOABILIDADE E ECONOMIA PROCESSUAL.

Em caráter preliminar, imperioso que estes julgadores realizem o sobrestamento deste processo administrativo, como medida de razoabilidade.

É que, enquanto não decidido, com ares de definitividade, o processo administrativo de crédito n.º. 10580.903774/2016-30, o presente feito não terá condições de ser levado a julgamento, vez que completamente dependente do resultado definitivo do pedido de compensação. [...]

Isso porque, enquanto não apurada a certeza e liquidez do crédito objeto do pleito compensatório, que gerou o presente processo, não seria possível à RFB dar prosseguimento aos atos que possam a, no futuro, gerar a exigibilidade da presente multa.

Vale ressaltar que o vertente lançamento se encontra dependente da confirmação do eventual acerto do Fisco em não homologar a compensação requerida, como verdadeira condição a ser observada.

Nesse sentido, é clara a disposição do art. 6º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, na linha segundo a qual o processo dependente deve ficar sobrestado até que o processo principal seja julgado. [...]

Em casos semelhantes, inclusive, decidiu o CARF por sobrestar o processo dependente, até que o processo principal fosse definitivamente julgado [...].

Ademais, é digno de nota ressaltar que se encontra pendente, na atualidade, julgamento de mérito sobre a constitucionalidade do §17 do art. 74, da Lei n.º 9.430/1996, nos autos do Recurso Extraordinário n.º 796.939/RS, conforme aresto já juntado aos presentes autos. [...]

Portanto, por razões de segurança jurídica, e visando evitar eventuais decisões contraditórias, deve ser reformada a decisão recorrida no sentido de que seja atestada a possibilidade de que seja sobrestado o processamento do presente feito, aguardando-se julgamento de mérito do recurso em tela, o que desde já se requer.

#### 5. MÉRITO: DA NECESSIDADE DE REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO.

5. 1. INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL DO §17 DO ART. 74 DA LEI Nº. 9.430/1996. PARECER DA PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA NOS AUTOS DA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE (ADI) Nº. 4.905 E NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº. 796.939/RS.

Instada a se manifestar nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n.º 4.905 e Recurso Extraordinário n.º 796.939/RS, conforme parecer já acostado aos autos, ajuizada e interposta pela Confederação Nacional da Indústria (CNI) e pela União Federal, respectivamente, o Procurador Geral da República manifestou-se favoravelmente à concessão da medida cautelar para suspender a vigência da norma vergastada e a inconstitucionalidade da norma, a teor dos seguintes pontos:

i) Afronta ao direito de petição, consagrado pela alínea “a”, inciso XXIV, do art. 5º da Constituição da República;

(ii) Medida desproporcional em sentido estrito, uma vez que impõe um grave ônus aos contribuintes, desestimulando a proposição de pedidos de compensação de crédito tributário, com conseqüente afronta ao devido processo legal, contraditório e à ampla defesa;

(iii) Vedação ao efeito de confisco dos tributos e das multas tributárias;

Com isso, foi proposta a seguinte tese pelo MPF:

1 – Proposta de Tese: É inconstitucional a multa prevista no art. 74, § 17, da Lei 9.430/1996, quando aplicada da mera não homologação da compensação tributária, ressalvada sua incidência aos casos de comprovada má-fé do contribuinte.

Primeiramente, ressalte-se que a Carta Magna de 1988 garantiu a todos, o direito de petição, em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder. Trata-se, em breve resumo, de uma garantia concedida ao indivíduo em face do autoritarismo Estatal.

Ademais, como direito fundamental de primeira geração, advindo das conquistas das revoluções burguesas do século XVIII, recebeu especial proteção, sendo alçada à condição de cláusula pétrea, a teor do art. 60, § 4º, IV, da CF [...].

Doutrinariamente, o direito de petição pode ser entendido como uma “prerrogativa de cunho democrático-participativo”, que visa a garantir a qualquer cidadão, o direito de se fazer representar perante as autoridades públicas, sempre que constatar ilegalidade ou abuso de poder. [...]

É dizer, presume-se fraudulenta a atitude do contribuinte que busca recompor seu patrimônio, diante do que a legislação tributária lhe confere, punindo o sujeito passivo que possuía expectativa de direito, o que não encontra guarida no ordenamento jurídico pátrio, pela obstaculização e temor criado.

Analogamente, pode-se dizer que o mero inadimplemento de tributo não constitui ilícito e, ipso facto, não pode albergar desconsideração da personalidade jurídica, tampouco multas de caráter punitivo.

Nesta toada, o próprio Superior Tribunal de Justiça prolatou Súmula diante do remansoso entendimento jurisprudencial, afastando a desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilidade solidária do sócio-gerente nos casos de mero inadimplemento. Vejamos:

Súmula 430 STJ:

O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

E a razão para isso é muito clara: a boa-fé do contribuinte é presumida, como consectário constitucional do devido processo legal, motivo pelo qual, somente após devidamente comprovado o dolo do sujeito passivo é que atitudes extremas, como a desconsideração da personalidade jurídica e a aplicação de multas punitivas, poderiam ser aplicadas. [...]

Ora, o simples fato de não ter sido homologada a compensação, de forma imediata, a qual já tem o condão de obrigar o contribuinte ao pagamento do tributo, acrescido de multa e juros de mora – instrumentos hábeis a forçar uma atuação prudente e precavida do contribuinte, sobretudo quando efetuar compensação de créditos – já são suficientes a recompor o patrimônio público, ao passo que também se destinam à servir como mecanismo de alerta aos contribuintes que não possuem créditos líquidos e certos.

Nesta senda, mister ressaltar que os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, não raras vezes relegados a segundo plano, são de importância fulcral no direito brasileiro, e completamente aplicáveis à situação em tela.

Explica-se: após a substancial mudança na hermenêutica jurídica, com a consequente diferenciação entre texto e norma e o reconhecimento da força normativa da Constituição e dos princípios nela adjetivados, a sua observância se tornou obrigatória para a legitimidade seja de atos administrativos, seja das decisões prolatadas pelo Poder Judiciário.

Desta feita, o embate migrou de plano meramente acadêmico, teórico, para o campo prático, na intenção de balizar os critérios de aplicação e as consequências da necessária observância da razoabilidade e da proporcionalidade no processo judicante e na atividade fiscalizadora. [...]

O princípio da proporcionalidade, desta feita, presume uma relação de causalidade entre um meio e um fim, de forma que o resultado perseguido com a

prática de determinado ato administrativo deva justificar os meios adotados para alcançá-lo.

Observa-se, pois, que a razoabilidade e a proporcionalidade têm como objetivo adequar de modo equânime os meios e os fins, vedando restrições que não possuam qualquer embasamento, em detrimento de direitos fundamentais, consoante disposição expressão da Constituição Federal, em seu art. 5º, LIV.

É de percepção fácil que a combalida multa isolada desrespeita a proporcionalidade, razoabilidade, devido processo legal e o contraditório e ampla defesa, porquanto não concede ao contribuinte nem mesmo a chance de dirimir incertezas e ratificar sua boa-fé a fim de afastar a cominação da multa. [...]

Assim, pelo exposto, e firme na adoção dos fundamentos levantados pela Procuradoria Geral da República, entende-se completamente descabida a aplicação do §17 do art. 74, da Lei n.º 9.430/1996, vez que resta cristalino o caráter confiscatório da multa estabelecida pela norma vergastada, motivo pelo qual deve ser revista a decisão ora recorrida.

#### 6. TOTAL IMPROCEDÊNCIA DA MULTA APLICADA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. AFRONTA AO ART. 150, IV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

Acaso não se entenda pela reforma do acórdão recorrido pelos argumentos acima expostos, o que não se espera, cumpre registrar a necessidade de revisão da multa aplicada. [...]

Não obstante, a imposição de multa de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito tributário não homologado tem caráter evidentemente confiscatório, porquanto, alcança parcela significativa do patrimônio da empresa.

Neste esteio, cumpre sopesar que o art. 150 da CF/88 veda o efeito confiscatório dos tributos, de forma que sua cobrança não pode exceder o limite racional, moral e econômico que o sujeito passivo da obrigação tributária pode suportar.

Havia grande discussão se tal postulado deveria ser ou não limitação a aplicação das multas. Sobre o assunto, o Supremo Tribunal Federal consolidou o entendimento de que a vedação é aplicável, [...].

In casu, a multa instituída é evidentemente confiscatória, sobretudo em virtude de seu valor exagerado e da injustiça de sua aplicação. Ademais, seu valor é exorbitante e se dissocia da necessidade de ponderação entre a gravidade da conduta e a intensidade da pena.

Ademais, o princípio da razoabilidade, indicador da conduta a ser perseguida pela Administração Pública, pressupõe que não basta que o ato administrativo esteja consonante com a lei em seu aspecto formal, se faz necessário que a medida aplicada seja legítima, de forma que vede ao administrador agir conforme seu sentimento pessoal. Há que se ter uma exigência justificada de ponderação, impondo aos agentes administrativos que maximizem a proteção ao ordenamento jurídico em sua totalidade.

O princípio da proporcionalidade, por sua vez, presume uma relação de causalidade entre um meio e um fim, de forma que o resultado perseguido com a prática de determinado ato administrativo deva justificar os meios adotados para alcançá-lo. [...]

Outro não é o caso dos autos, vez que aqui foi aplicada a multa de 50% (cinquenta por cento), devendo-se ter, por razões lógicas o mesmo deslinde, ante a completa falta de razoabilidade e proporcionalidade dessas multas.

Além disso, não parece ocioso trazer à baila o entendimento do órgão julgador administrativo de maior expressão nacional, qual seja o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), na exata medida em que tornou ponto pacífico o seguinte: a mera falta de pagamento do tributo não enseja a aplicação de multas de ofício qualificadas (multas punitivas). Senão, vejamos:

Súmula CARF n.º. 14:

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Ademais, deve ser levado em consideração o Parecer Procurador-Geral PGFN n.º. 1.087/2004, já acostado aos autos, [...].

E tal a profundidade do debate posto no Parecer, que seus termos foram aprovados pelo então Ministro de Estado da Fazenda, por meio de Despacho datado de 17 de agosto de 2004. Dessa forma, insta destacar que a Fazenda, como um todo, encontra-se adstrita não só ao princípio da legalidade estrita, mas também ao da juridicidade, o qual, conforme dantes exposto, engloba, além do primeiro, os princípios constitucionais.

Com isso, é de clareza solar que a Administração Fazendária pode invalidar ato próprio por afronta a princípios insculpidos, expressa ou implicitamente, no texto constitucional.

Ademais, resta patente a boa-fé do contribuinte, vez que não se podem presumir condutas dolosas, mas ao revés, deve-se prová-las. É que, para a efetivação na aplicação de tais multas, deve ser devidamente comprovada a atitude do contribuinte que deu ensejo à infração, não se podendo admitir o mero inadimplemento como causa suficiente. [...]

É que, fazendo-se uma análise sistemática dos dispositivos que regem a matéria, chega-se à conclusão que o art. 136 do CTN chancela a possibilidade de relevação das penalidades impostas.

Ainda sobre o assunto, é salutar trazer à lume que o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, em sede de incidente de inconstitucionalidade, declarou a incompatibilidade material do §17 do art. 74, da Lei n.º. 9.430/1996, haja vista a afronta ao direito de petição e à proporcionalidade. [...]

Diante do exposto, resta patente o caráter confiscatório da multa aplicada, correspondente a 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito tributário, além de ser absurda e desproporcional.

Demais disso, corroborando o acima dito, temos que a atuação da Administração Pública deve seguir os parâmetros da razoabilidade e da proporcionalidade, o que não foi observado no presente caso. [...]

Observa-se, pois, que a razoabilidade e a proporcionalidade têm como objetivo adequar de modo equânime os meios e os fins, vedando restrições que não possuam qualquer embasamento, em detrimento de direitos fundamentais. [...]

No caso sob análise, forçoso reconhecer que a multa aplicada não se apresenta razoável ou mesmo proporcional, representando verdadeiro confisco, vedado pelo ordenamento jurídico pátrio. [...]

Sendo assim, torna-se imperioso concluir pela improcedência da imposição da multa disposta no auto de infração impugnado. Caso subsista a aplicação de qualquer penalidade a título de multa, seja esta reduzida, com base nos critérios da

razoabilidade e proporcionalidade acima descritos, em atenção ao princípio do não confisco.

Assim, mostra-se absolutamente cabível o provimento do presente Recurso Voluntário, tendo em vista a ilegalidade da multa aplicada em Auto de Infração lavrado em virtude de compensação não homologada.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referências a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

No que concerne ao pedido conclui que:

V. REQUERIMENTOS. Ante o exposto, requer:

a) O juízo positivo de admissibilidade do vertente Recurso, e, por conseguinte, o seu envio, para análise de mérito, pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF);

b) A manutenção da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, III, do CTN, combinado com o §18 do art. 74 da Lei n.º. 9.430/1996;

c) A reforma do acórdão recorrido, para:

a. Que o presente processo administrativo seja sobrestado/suspenso, até que seja decidido, com definitividade, o processo administrativo de crédito n.º. 10580.903774/2016-30, o Recurso Extraordinário no. 796.939/RS e a ADI 4.905;

b. A reforma do acórdão recorrido, com a consequente extinção do crédito tributário, haja vista a completa incompatibilidade do §17 do art. 74, da Lei n.º. 9.430/1996, tendo em vista afrontar o direito de petição, a vedação ao efeito de confisco, os primados da razoabilidade, proporcionalidade, contraditório, ampla defesa, e o devido processo legal.

É o Relatório.

## Voto

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora.

### **Tempestividade**

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto 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 e § 18 do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

### **Nulidade da Notificação de Lançamento e da Decisão de Primeira Instância**

A Recorrente alega que os atos administrativos são nulos arguindo que foram violados princípios constitucionais.

A Notificação de Lançamento foi lavrada por servidor competente que verificando a ocorrência da causa legal emitiu o ato revestido das formalidades legais com a regular intimação para que a Recorrente pudesse cumpri-lo ou impugná-lo no prazo legal. A decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente e da qual a pessoa jurídica foi regularmente cientificada. Assim, estes atos contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos. Ademais os atos administrativos estão motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos decidam recursos administrativos.

Cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula n.º 162

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foi regularmente analisado pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 6º da Lei n.º 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972).

As autoridades fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação as atribuições do cargo. Houve observância das normas legais e regulamentares e justificando o processo de execução do serviço, bem como obedecendo aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 116 da Lei n.º 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei n.º 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição Federal).

Ainda sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu decisão em Repercussão Geral na Questão de Ordem no Agravo de Instrumento n.º 791292/PE com trânsito em julgado em 28.02.2010, que deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF (art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão.

Neste sentido, devem ser enfrentados “todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador” (art. 489 do Código de Processo Civil). Por conseguinte, o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Assim, a decisão administrativa não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos na peça recursal sobre a mesma matéria, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da Recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado. Ademais, “na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção”, conforme preceitua o art. 29 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972.

As formas instrumentais adequadas foram respeitadas, os documentos foram reunidos nos autos do processo, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos. A proposição afirmada pela Recorrente, desse modo, não pode ser ratificada.

**Multa de Ofício Isolada por Compensação de Débito Não Homologada**

A Recorrente discorda do procedimento de ofício.

No que se refere à possibilidade jurídica de aplicação de penalidade pecuniária por falta de cumprimento de obrigação acessória, tem-se que essa é um dever de fazer ou não fazer que decorre da legislação tributária. Além disso, tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Essas obrigações formais de emissão de documentos contábeis e fiscais decorrem do dever de colaboração do sujeito passivo para com a fiscalização tributária no controle da arrecadação dos tributos (art. 113 do Código Tributário Nacional). Ademais, a imunidade tributária não afasta a obrigação do ente imune de cumprir as obrigações acessórias previstas na legislação tributária (art. 150 da Constituição Federal e art. 9º do Código Tributário Nacional). O Ministro da Fazenda pode instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais, cuja competência foi delegada à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) (art. 5º do Decreto-Lei n.º 2.124, de 13 de junho de 1984, Portaria MF n.º 118, de 28 de junho de 1984 e art. 16 da Lei n.º 9.779, de 19 de janeiro de 1999).

No exercício de sua competência regulamentar a RFB pode instituir obrigações acessórias, inclusive, forma, tempo, local e condições para o seu cumprimento, o respectivo responsável, bem como a penalidade aplicável no caso de descumprimento. A dosimetria da pena pecuniária prevista na legislação tributária deve ser observada pela autoridade fiscal (§17 e § 18 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

Cabe esclarecer que a obrigação acessória é desvinculada da obrigação principal no sentido de que a obrigação tributária pode ser principal ou acessória. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. Por seu turno, a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, que pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária (art. 113 do Código Tributário Nacional).

Os deveres instrumentais previstos na legislação tributária ostentam caráter autônomo em relação à regra matriz de incidência do tributo, uma vez que vinculam inclusive as 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).

O Código Tributário Nacional determina:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. [...]

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, prevê:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002) [...]

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

§ 18. No caso de apresentação de manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação, fica suspensa a exigibilidade da multa de ofício de que trata o § 17, ainda que não impugnada essa exigência, enquadrando-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

O procedimento fiscal está perfeito e contém todos os elementos que lhes conferem existência, validade e eficácia. A autoridade fiscal verificou a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinou a matéria tributável, calculou o montante da multa isolada devida, identificou o sujeito passivo havendo ciência válida para o exercício do devido processo legal, contraditório e ampla defesa. Todas as determinações legais foram observadas. 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.

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 decisão do Recurso Extraordinário com Repercussão Geral n.º 796.939/RS, Tema 736, proferida pelo Supremo Tribunal Federal tem-se que:

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

1. Fixação de tese jurídica para o Tema 736 da sistemática da repercussão geral: “É inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária”.
2. O pedido de compensação tributária não se compatibiliza com a função teleológica repressora das multas tributárias, porquanto a automaticidade da sanção, sem quaisquer considerações de índole subjetiva acerca do animus do agente, representaria imputar ilicitude ao próprio exercício de um direito subjetivo público com guarida constitucional.
3. A matéria constitucional controvertida consiste em saber se é constitucional o art. 74, §§15 e 17, da Lei 9.430/96, em que se prevê multa ao contribuinte que tenha indeferido seu pedido administrativo de ressarcimento ou de homologação de compensação tributária declarada.
4. Verifica-se que o §15 do artigo precitado foi derogado pela Lei 13.137/15; o que não impede seu conhecimento e análise em sede de Recurso Extraordinário considerando a dimensão dos interesses subjetivos discutidos em sede de controle difuso.
5. Por outro lado, o §17 do artigo 74 da lei impugnada também sofreu alteração legislativa, desde o reconhecimento da repercussão geral da questão pelo Plenário do STF. Nada obstante, verifica-se que o cerne da controvérsia persiste, uma vez que somente se alterou a base sobre a qual se calcula o valor da multa isolada, isto é, do valor do crédito objeto de declaração para o montante do débito. Nesse sentido, permanece a potencialidade de ofensa à Constituição da República no tocante ao direito de petição e ao princípio do devido processo legal.
6. Compreende-se uma falta de correlação entre a multa tributária e o pedido administrativo de compensação tributária, ainda que não homologado pela Administração Tributária, uma vez que este se traduz em legítimo exercício do direito de petição do contribuinte. Precedentes e Doutrina.
7. O art. 74, §17, da Lei 9.430/96, representa uma ofensa ao devido processo legal nas duas dimensões do princípio. No campo processual, não se observa no processo administrativo fiscal em exame uma garantia às partes em relação ao exercício de suas faculdades e poderes processuais. Na seara substancial, o dispositivo precitado não se mostra razoável na medida em que a legitimidade tributária é inobservada, visto a insatisfação simultânea do binômio eficiência e justiça fiscal por parte da estatalidade.
8. A aferição da correção material da conduta do contribuinte que busca à compensação tributária na via administrativa deve ser, necessariamente, mediada por um juízo

concreto e fundamentado relativo à inobservância do princípio da boa-fé em sua dimensão objetiva. Somente a partir dessa avaliação motivada, é possível confirmar eventual abusividade no exercício do direito de petição, traduzível em ilicitude apta a gerar sanção tributária.

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

Tem-se que o Recurso Extraordinário com Repercussão Geral n.º 796.939/RS, Tema 736, foi julgado pelo Supremo Tribunal Federal em 18.03.2023 com publicação ocorrida em 23.05.2023. Houve fixação da 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).

Em relação à decisão da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 4905/DF proferida pelo Supremo Tribunal Federal tem-se que:

Ementa AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO. SANÇÕES TRIBUTÁRIAS. MULTA ISOLADA. LEI 9.430/96. LEI 12.249/2010. LEI 13.097/2015. IN RFB 1.717/2017. PROPORCIONALIDADE. DIREITO DE PETIÇÃO.

1. Perda superveniente do objeto da ação quanto ao § 15 do artigo 74 da Lei 9.430/96, alterado pela Lei 12.249/2010, tendo em vista a sua revogação pela Lei 13.137/2015.
2. Atendidos os requisitos previstos em lei, a compensação tributária se traduz em direito subjetivo do sujeito passivo, não estando subordinada à apreciação de conveniência e oportunidade da administração tributária.
3. A declaração de compensação é um pedido *lato sensu*, no exercício do direito subjetivo à compensação, submetido à Administração Tributária, que decide de forma definitiva sobre a matéria, homologando, de forma expressa ou tácita, a declaração.
4. É inconstitucional a aplicação de multa isolada em razão da mera não homologação de declaração de compensação, sem que esteja caracterizada a má-fé, falsidade, dolo ou fraude, por violar o direito fundamental de petição e o princípio da proporcionalidade.
5. Ação direta de inconstitucionalidade parcialmente conhecida e, nessa parte, julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade do § 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996 – incluído pela Lei 12.249/2010, alterado pela Lei 13.097/2015 –, bem como do inciso I do § 1º do art. 74 da Instrução Normativa RFB 1.717/2017, por arrastamento.

#### Decisão

O Tribunal, por maioria, conheceu parcialmente da presente ação direta, tendo em vista a revogação parcial de disposição impugnada, e, na parte conhecida, julgou procedente o pedido para declarar a inconstitucionalidade do § 17 do art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, incluído pela Lei 12.249, de 11 de junho de 2010, alterado pela Lei 13.097, de 19 de janeiro de 2015, e, por arrastamento, a inconstitucionalidade do inciso I do § 1º do art. 74 da Instrução Normativa RFB 2.055/2021.

Tem-se que a Ação Direta de Inconstitucionalidade 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”.

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.

O Recurso Extraordinário com Repercussão Geral n.º 796.939/RS, Tema 736, trata da inconstitucionalidade do § 17 do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Tem-se que este julgado é definitivo, pois houve o trânsito em julgado em 20.06.2023.

No que se refere à Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 4905/DF, o trânsito em julgado ocorreu em 26.05.2023.

Assim, não remanesce suporte legal para manutenção da exigência do crédito tributário a título de multa de ofício isolada por compensação não homologada de débitos tributários objeto do lançamento de ofício.

### **Sobrestamento**

A Recorrente requer que o presente feito seja sobrestado dada a sua vinculação com o processo principal n.º 10580.903774/2016-30.

A vinculação por decorrência entre processos fica “constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas” (inciso II do § 1.º do art. 6.º do Anexo II do Regimento Interno do CARF).

Consta que no processo principal n.º 10580.903774/2016-30 a Recorrente formalizou Pedido de Ressarcimento ou Restituição/Declaração de Compensação (Per/DComp).

Ressalta-se que a multa de ofício isolada objeto de análise no presente processo tem uma inter-relação de causa e efeito com o referido processo principal, cujos procedimentos são vinculados por decorrência.

Tem-se que a Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, determina:

Art. 74 [...]

§ 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.

§ 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 n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional.

No caso tratado no presente processo foi formalizada a Notificação de Lançamento que consubstancia a constituição do crédito tributário pelo lançamento de ofício da multa de ofício isolada por compensação não homologada. Repise-se que “É inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária” (Recurso Extraordinário com Repercussão Geral n.º 796.939/RS, Tema 736, Supremo Tribunal Federal). Também “Procedente o pedido para declarar a

inconstitucionalidade do § 17 do art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996” (Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 4905/DF, Supremo Tribunal Federal). Logo não há que se falar em sobrestamento do presente processo por perda de objeto.

### **Jurisprudência e Doutrina**

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso (art. 100 do Código Tributário Nacional). Ademais, o Parecer Normativo Cosit n.º 23, de 06 de setembro de 2013, determina “que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo”.

### **Inconstitucionalidade de Lei**

Atinente aos princípios constitucionais, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do CARF e Súmula CARF n.º 2).

### **Princípio da Legalidade**

Tem-se que nos estritos termos legais este procedimento está de acordo com o princípio da legalidade ao qual o agente público está vinculado em razão da obrigatoriedade da aplicação da lei de ofício. Trata-se de poder-dever funcional irrenunciável vinculado à norma jurídica, cuja atuação está direcionada ao cumprimento das determinações constantes no ordenamento jurídico. Como corolário, encontra-se o princípio da indisponibilidade que decorre da supremacia do interesse público no que tange aos direitos fundamentais (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei n.º 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 1.634, de 21 de dezembro de 2023).

### **Dispositivo**

Em assim sucedendo voto em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva