



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11080.736600/2018-11
ACÓRDÃO	1001-003.520 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NOVO NORDISK PRODUCAO FARMACEUTICA DO BRASIL LTDA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 19/08/2014

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).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

Sala de Sessões, em 4 de setembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Gustavo de Oliveira Machado – Relator

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata o presente de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 102-000.680, proferido pela 1ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal 02 que julgou improcedente a impugnação.

A Contribuinte pretendia através do PER/DCOMP de nº. 00779.80364.301013.1.3.04-5720, compensar os débitos informados com suposto crédito de saldo negativo de CSLL ano calendário 2013 no valor de R\$ 218.875,46 referente ao processo administrativo nº. 10670.900626/2014-92.

Cabe esclarecer, que do montante total do débito declarado no referido PER/DCOMP, não foi homologado o valor de R\$ 218.875,46, resultando na aplicação da multa de 50% (R\$ 109.437,73) do valor dos débitos cujas compensações não foram homologadas.

A DRF de Montes Claros- MG lavrou no dia 14 de Setembro de 2018, a Notificação de Lançamento Nº NLMIC 5922/2018 em face da NOVO NORDISK PRODUCAO FARMACEUTICA LTDA, cujo teor segue abaixo em síntese (e-fl. 2/3):

“(…)

5- DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DE 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\$ 218.875,46

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

Valor da Multa por compensação não homologada (Código 3148) = R\$ 109.437,73

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.

6- INTIMAÇÃO

Fica o sujeito passivo intimado a extinguir o crédito tributário constituído pelo presente lançamento de ofício, por meio do pagamento ou outra forma de extinção prevista em lei, ou impugná-lo, no prazo de 30 (trinta) dias, contados da ciência desta Notificação de Lançamento, nos termos dos arts. 5º, 15, 16, 17 e 23 do Decreto nº 70.235, de 1972, e alterações posteriores. A impugnação deve ser dirigida ao Delegado da Receita Federal do Brasil de Julgamento e protocolada na unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil de sua jurisdição. Até o vencimento desta notificação, será concedida redução de 50% para pagamento à vista ou 40% para os pedidos de parcelamento formalizados neste mesmo prazo, conforme artigo 6º da Lei nº 8.218, de 1991. Não havendo extinção, impugnação ou outra forma de suspensão do crédito tributário, este será inscrito em Dívida Ativa da União para cobrança executiva”.

DA IMPUGNAÇÃO

A Contribuinte impugnou o lançamento da multa lavrada por compensação não homologada nos autos do Processo Administrativo de Crédito nº. 10670.900626/2014-92 (compensação de crédito tributário de CSLL, apurado no ano calendário de 2013, exercício 2014, mediante a utilização do PER/DCOMP nº. 00779.80364.301013.1.3.04-572 com demonstrativo de crédito, no valor nominal de R\$ 218.875,46.

Asseverou que o despacho decisório utilizado como fundamento da aplicação da multa isolada não merece prosperar, vez que ela colacionou nos autos do processo nº. 10670.900626/2014-92, documentação suficiente a demonstrar a existência de saldo credor.

Pleiteou que seja cancelada a Notificação de Lançamento Nº NLMIC- 5922/2018, bem como que seja anulado o crédito lavrado, ou, subsidiariamente que seja determinada a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e que seja apensado o presente feito ao Processo nº. 10670.900626/2014-92.

DO ACÓRDÃO PROLATADO Nº. 102-020.680/DRJ02

A DRJ analisou a impugnação julgando-a improcedente (e-fls. 69/72).

Inconformada com a decisão da DRJ, a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, destacando, em síntese, que (e-fls. 80/95):

“À 3ª SEÇÃO DE JULGAMENTO DO COLENDO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – PAF nº 11080.736.600/2018-11

REF.: NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO – NLMIC Nº 5922-2018

ACÓRDÃO Nº 102-000.680 - 1ª TURMA DA DRJ02

NOVO NORDISK PRODUÇÃO FARMACÊUTICA DO BRASIL LTDA., pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do presente processo tributário administrativo, vem, respeitosamente, por meio de seus procuradores que estas subscrevem, a tempo e modo, com fulcro no art. 33 do Decreto nº 70.235/72, interpor RECURSO VOLUNTÁRIO em face da r. acórdão de nº 102-000.680, proferido pela 1ª Turma da DRJ02, pelas razões de fato e de direito que passa a expor:

I. DA TEMPESTIVIDADE

Inicialmente, cumpre destacar que a ora Recorrente foi cientificada acerca da r. decisão ora combatida em 21/01/2021, quinta-feira, iniciando-se, assim, o prazo para apresentação do recurso no primeiro dia útil subsequente, ou seja, dia 22/01/2021, sexta-feira, data à qual somados os 30 (trinta) dias previstos nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235/72, alcança-se o dia final, 20/02/2021, sábado, prorrogando-se para o primeiro dia útil subsequente, in casu, 22/02/2021, segunda-feira.

Diante do exposto, pela data do protocolo depreende-se a inequívoca tempestividade do presente Recurso Voluntário.

II. DOS FATOS

A ora Recorrente, em 30/10/2013, emitiu pedido PER/DCOMP nº 00779.80364.301013.1.3.04-5720, pelo qual pleiteou a compensação de débitos alusivos à CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (código de Receita 2484) do exercício de 09/2013, no importe de R\$ 218.875,46 (duzentos e dezoito mil, oitocentos e setenta e cinco reais e quarenta e seis centavos) com crédito de sua titularidade no importe de R\$ 7.250.410,99 (sete milhões, duzentos e cinquenta mil, quatrocentos e dez reais e noventa e nove centavos) representado pelo DARF nº 5398480262.

Todavia, para sua surpresa, a ora Recorrente foi surpreendida com o recebimento, em 19/08/2014, do Despacho Decisório de nº 089575309, dando-lhe ciência da não homologação do mencionado PER/DCOMP, tendo, por consequência, sido lançado crédito tributário referente à CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (código de Receita 2484), no importe de R\$ 280.992,31 (duzentos e oitenta mil, novecentos e noventa e dois reais e trinta e um centavos).

(...)

Para tanto, entendeu a autoridade fiscal que “a partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, abaixo relacionados, mais integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP”.

(...)

Discordando dos termos da notificação recebida, esta Contribuinte imediatamente apresentou a cabível Manifestação de Inconformidade, a qual, de forma incisiva e irrefutável, demonstrou as patentes irregularidades contidas no despacho que não homologou o PER/DCOMP.

Referido PTA, que versa sobre a não homologação da compensação postulada, tramita sob o número 10670-900.626/2014-92, inexistindo até a presente data qualquer decisão sobre os pedidos formulados (ver situação do PTA anexa).

Pois bem! Mesmo diante dos irrefutáveis fundamentos apresentados no bojo da mencionada Manifestação de Inconformidade, os quais de forma inegável demonstraram a ilegalidade do decisório de nº 089575309, bem como do crédito tributário de CSLL lançado, a ora Recorrente foi novamente surpreendida pelo recebimento da NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO nº NLMIC - 5922/2018, lavrada para exigência de multa de ofício pela não homologação da compensação, AINDA PENDENTE DE DESFECHO FINAL ADMINISTRATIVO, com fulcro §17, do artigo 74, da Lei nº 9.430/96. Confira-se:

(...)

A multa lançada pela compensação não homologada (Código 3148) atingiu o montante de R\$ 109.437,73 (cento e nove mil, quatrocentos e trinta e sete reais e setenta e três centavos), conforme demonstrado abaixo:

(...)

Entretanto, discordando veementemente dos critérios utilizados pela autoridade fiscal para exigência da multa em questão, a ora Recorrente apresentou Impugnação demonstrando os motivos pelos quais o lançamento ocorreu de maneira precipitada e equivocada, quais sejam, em síntese:

(...)

Concluída a fase instrutória, foram os autos remetidos à 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento – DRJ02 para prolação de decisão, sendo então proferido acórdão por unanimidade de votos para julgar a impugnação improcedente, mantendo o lançamento efetuado.

Assim, irresignada com o resultado do julgamento, vem apresentar o presente Recurso Voluntário, expondo os insuperáveis fatos e fundamentos a seguir, pugnando pela regular admissão e processamento, aguardando pelo provimento e reforma da decisão ora combatida, conforme razões que seguem.

III. DO DIREITO

DAS RAZÕES PARA REFORMA DO V. ACÓRDÃO RECORRIDO

Conforme se depreende do v. acórdão recorrido, os fundamentos para a manutenção da exigência fiscal e consequente improcedência da Impugnação são bastante sucintos, cumprindo transcrevê-los:

(...)

Entretanto, com a devida vênia, tais fundamentos não reúnem condições de prosperar no contexto dos presentes autos, conforme restará demonstrado a seguir.

III.1. DA EQUIVOCADA INTERPRETAÇÃO DO §17 DO ART. 74 DA LEI Nº 9.430/96 À LUZ DO §18 DA MESMA LEI

Com efeito, restou afirmado no v. acórdão recorrido que “... o fato gerador para a aplicação da referida multa (isolada) é a não homologação da compensação”.

Data venia, a redação do §17, do art. 74, da Lei nº 9.430/96, não permite corroborar tal afirmação. Nesse contexto, cumpre reproduzir o conteúdo da norma, a saber:

(...)

Extrai-se do dispositivo, pois, que a multa isolada será aplicada em razão da não homologação da compensação. Mas quando se considera efetivamente não homologada a compensação? No curso do processo tributário administrativo sujeito ao contraditório e à ampla defesa? Na pendência do julgamento da Manifestação de Inconformidade contra a não homologação da compensação? Com a exigibilidade suspensa por força do inciso III, do art. 151, do CTN?

Ora, eminentes Conselheiros, o fundamento lançado no v. acórdão recorrido não subsiste aos questionamentos postos acima.

Se não há conclusão definitiva (pelo menos na esfera administrativa) acerca da irregularidade da compensação postulada, não pode haver, necessariamente, ocorrência de fato gerador para lançamento de multa isolada decorrente desta suposta irregularidade. O contrassenso é evidente!

Cumpre asseverar que a multa isolada prevista na legislação NÃO EXISTE sem um débito decorrente de compensação não homologada, ou seja, tal multa só

pode/deve ser lançada quando o pedido de compensação não logra êxito e, para tanto, faz-se necessária a respectiva definitividade na esfera administrativa, o que não se verifica na hipótese dos presentes autos.

Fato é que, tendo a Recorrente êxito na homologação da compensação, o que se espera por medida de inteira justiça, não há que se falar em multa isolada pela não compensação. Ou seja, não cabe aplicação desta multa antes de finalizada a discussão da homologação. O contrário seria afronta ao princípio do devido processo legal e da ampla defesa, o que não se pode permitir.

Conforme mencionado na precedência, o PTA nº 10670-900.626/2014-92, que versa sobre a não homologação da compensação postulada e da qual decorreu o lançamento da multa isolada ora combatido, ainda pende de julgamento administrativo (ver situação do PTA anexa).

Portanto, é no mínimo ilógico que se tenha uma exigência de multa isolada por suposta compensação indevida na pendência da certificação dessa irregularidade, ou seja, ante a falta de julgamento da Manifestação de Inconformidade aviada pela ora Recorrente nos autos do PTA nº 10670-900.626/2014-92.

E mais, ilustres Conselheiros!

Cumprе reiterar, conforme já mencionado no tópico DOS FATOS, que o Processo nº 10670.901378/2013-13, que versa sobre o reconhecimento do direito creditório da ora Recorrente no montante de R\$ 7.250.410,99 (sete milhões, duzentos e cinquenta mil, quatrocentos e dez reais e noventa e nove centavos) aguarda julgamento de Manifestação de Inconformidade (relacionado ao DARF nº 5398480262).

Por conseguinte, a homologação da compensação de valores relativa ao DCOMP nº 00779.80364.301013.1.3.04-5720, transmitida em 30/10/2013, consubstanciada no PTA nº 10670-900.626/2014-92, depende do resultado do julgamento do Processo nº 10670.901378/2013/16, no qual se discute o direito ao crédito do pagamento indevido do IRRF no valor de R\$ 7.250.410,99 (sete milhões, duzentos e cinquenta mil, quatrocentos e dez reais, e noventa e nove centavos).

E, por fim, a manutenção ou não da multa isolada pela não homologação da compensação (NLMIC 5922/2018 - PAF nº 11080.736.600/2018-11) depende do julgamento da Manifestação de Inconformidade interposta no PTA nº 10670-900.626/2014-92.

A inversão dessa lógica conduz ao absurdo e à ilegalidade! Com efeito, o §18, do art. 74, da Lei nº 9.430/96 assim dispõe:

(...)

A norma, portanto, prevê, expressamente, a suspensão da exigibilidade da multa isolada na pendência da apreciação da manifestação de inconformidade

apresentada diante da não homologação de compensação, fazendo alusão, ainda, ao Código Tributário Nacional (art. 151, inciso III).

O CTN, por seu art. 151, inciso III, estabelece que:

(...)

A ratio das disposições contidas tanto no §18, do art. 74, da Lei nº 9.430/96, citando o art. 151, inciso III, do CTN, sinaliza no sentido de que, no mínimo, o lançamento da multa isolada deveria ser apreciado conjuntamente com a manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação. NUNCA ANTES!

Tanto assim o é que a norma em questão destaca a necessidade de observância da suspensão da exigibilidade da multa isolada “.... ainda que não impugnada essa exigência...”.

Nesse sentido, o julgado recentemente proferido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, com especial ênfase para a conexão dos processos versando sobre a homologação da compensação e o lançamento da multa isolada, com a consequente necessidade de julgamento conjunto dos feitos.

Nessa ordem de ideias, sendo julgado improcedente o Despacho Decisório nº 089575309 para declarar homologado o PER/DCOMP nº 00779.80364.301013.1.3.04-5720 (PTA nº 10670-900.626/2014-92) e, consequentemente, declarar extinto o crédito de CSLL lavrado, insubsistente se torna a multa isolada, devendo também ser declarada extinta.

III.2. DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS VIOLADOS - NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA AOS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE, DA PROPORCIONALIDADE E DA ISONOMIA

É de notório conhecimento que qualquer obrigação imposta por parte de um ente tributante (seja principal ou acessória) deve respeitar os princípios e garantias constitucionais dos contribuintes.

Cumpre ressaltar que os atos administrativos em geral e a própria lei devem obedecer, além dos princípios da legalidade, moralidade e impessoalidade, todos eles implícita ou explicitamente esposados no artigo 37 da CF/88, aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, que visam a garantir, em última instância, que os administrados não sejam constrangidos por atos administrativos incompatíveis, desproporcionais, com o interesse público que a lei e a Constituição visam a garantir.

(...)

Conclui-se que na aplicação do princípio da proporcionalidade, em face de conflito entre dois bens, devem-se descartar tanto as medidas que ofendam o princípio da adequação (inaptas e inadequadas) quanto aquelas que ofendam a necessidade (desnecessárias), para, por fim, avaliar a conformidade da medida com as exigências da proporcionalidade em sentido estrito.

Uma medida é considerada adequada quando o meio escolhido é idôneo para alcançar o fim pretendido; é necessária, se não há outra menos gravosa para a persecução da finalidade estabelecida e, finalmente, proporcional em sentido estrito, se não houve restrição excessiva a um direito, ou aplicação de um ônus sem um correspondente benefício.

No caso em comento, verifica-se a colisão entre o direito de pleitear a compensação de tributo e a imposição de multa pelo simples fato deste pedido não ser deferido (sem que haja qualquer prejuízo ao fisco federal).

Ora, a não homologação do PER/DCOMP (que no presente caso é indevida), não gera ao fisco qualquer prejuízo, vez que, neste caso, é mantido o direito à exigência do tributo objeto do pedido de compensação, com a incidência de juros e multa de mora.

Como acima destacado, a ora Recorrente, a todo o momento, e em estrita boa-fé, se prestou a demonstrar através da Manifestação de Inconformidade a ilegalidade do despacho decisório, bem como da necessidade de homologação do PER/DCOMP.

Sendo assim, esclareceu à fiscalização a existência de crédito no DARF nº 5398480262 suficiente para satisfazer o débito referente à CSLL da competência de 09/2013.

Ora, inexistente no presente caso qualquer prejuízo ao erário, mesmo na remotíssima hipótese de se manter a não homologação do PER/DCOMP.

Observe-se que a própria legislação contemporânea ao CTN exige que a graduação de certas multas tributárias seja feita conforme a comprovação de intuito fraudulento do agente.

Assim sendo, invocando os ensinamentos acima transcritos, no que concerne à aplicação cumulada dos princípios da proporcionalidade e razoabilidade, tem-se que a lavratura da presente multa revela-se absolutamente incompatível e desproporcional ao fim perseguido pela norma: incentivar o pagamento do tributo, vez que este, no caso de manutenção da homologação da compensação (caso a Manifestação de Inconformidade seja julgada improcedente), está totalmente resguardado (o direito de exigir o tributo), com a regular incidência de juros e multa.

Ora, com a devida vênia, resta totalmente desarrazoado, desproporcional e inadequado o ato perpetrado pelo respeitável Auditor Fiscal de aplicar vultosa multa no importe de R\$ 109.437,73 (cento e nove mil, quatrocentos e trinta e sete reais e setenta e três centavos), pelo simples fato de não homologar uma PER/DCOMP.

Portanto, com fulcro nos princípios acima invocados, resta patente a necessidade de revisão do ato administrativo consubstanciado no Auto de Infração lavrado,

para, acolhendo a presente impugnação administrativa, considerar indevida a multa aplicada.

IV – DOS PEDIDOS

Pelo exposto, requer a Recorrente que seja dado provimento ao recurso voluntário interposto para cancelamento do auto de infração NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO Nº NLMIC - 5922/2018) lavrado para exigência da multa isolada em razão não homologação de compensação pleiteada e ainda pendente de solução administrativa.

Subsidiariamente, requer a manutenção da suspensão da exigibilidade da multa isolada imposta e o necessário apensamento do presente feito ao Processo nº 10670-900.626/2014-92 para fins de julgamento conjunto, dada a evidente conexão entre os processos.

Termos em que pede deferimento.

Montes Claros, 09 de fevereiro de 2021”.

VOTO

Conselheiro Gustavo de Oliveira Machado, Relator.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele tomo conhecimento, inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional (CTN).

Trata-se de Notificação de Lançamento para exigir multa por compensação não homologada, código 3148 no valor total de R\$ 109.437,73, referente à não homologação de compensação tratada no processo de crédito nº. 10670.900626/2014-92, com base no § 17, art. 74 da Lei nº. 9.430/96.

Da Improcedência da Multa Isolada

A Recorrente discorda do procedimento de ofício.

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

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

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; [...]

§ 2º 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.

No que se refere à decisão do Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 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 nº 796.939/RS, Tema 736, foi julgado pelo Supremo Tribunal Federal em 18.03.2023 com publicação ocorrida em 23.05.2023 fixando a tese no sentido de que “é inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária” (§ 17 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996).

Em relação à decisão da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 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 nº 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 nº 796.939/RS, Tema 736 (arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 – Código de Processo Civil) e na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4905/DF (art. 102 da CRFB e Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999) encontram-se inteiramente esgotados no âmbito do Supremo Tribunal Federal.

Atinente ao Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 796.939/RS, Tema 736, é adequado afirmar que não há norma jurídica vigente que autorize a exigência do crédito tributário a título de multa de ofício isolada por compensação não homologada de débitos tributários. Embora ainda não haja trânsito em julgado, o referido julgado é definitivo atinente inconstitucionalidade do § 17 do art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Ademais, o art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF impõe como condição para que estas decisões sejam reproduzidas pelos Conselheiros no julgamento de recursos no âmbito do CARF tão somente a definitividade do mérito da decisão judicial vinculante e não necessariamente o trânsito em julgado para fins de produção de efeitos no ordenamento jurídico.

No que se refere à Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 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.

Inconstitucionalidade de Lei

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

Do Julgamento em Conjunto com o Processo nº. 10670-900.626/2014-92

A Recorrente requer que o presente feito seja apensado dada a sua conexão com o processo nº. 10670.900.626/2014-92.

Ressalta-se que a multa de ofício isolada objeto de análise no presente processo tem uma inter-relação de causa e efeito com o processo principal nº. 10670.900.626/2014-92, cujo procedimento é vinculado por decorrência. Esclareça-se que o processo principal se encontra em fase recursal.

Tem-se que a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, determina que

“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 nº 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 nº 796.939/RS, Tema 736, Supremo Tribunal Federal) e 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 nº 4905/DF, Supremo Tribunal Federal).

Logo não há que se falar em suspensão da exigibilidade da multa isolada, bem como o necessário apensamento dos presentes autos ao Processo nº. 10670-900.626/2014-92 por perda de objeto.

Dispositivo

Isto posto, voto em dar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Gustavo de Oliveira Machado – Relator