



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.738109/2019-13
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1003-003.818 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**
Sessão de 08 de agosto de 2023
Recorrente WERNER'S PARTICIPACOES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

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

(documento assinado digitalmente)

Gustavo de Oliveira Machado – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gustavo de Oliveira Machado, Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça, Márcio Avito Ribeiro Faria e Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

Relatório

Trata o presente de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 107-014.531, proferido pela 3ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal 07 que julgou improcedente a impugnação.

A Contribuinte pretendia através das PER/DCOMP's de nºs. 11096.01294.1711151.7.02-9021 e 32108.43478.171014.1.3.02-6415, compensar os débitos informados com suposto crédito de IRPJ ano calendário 2009 no valor de R\$ 53.265,01 no processo administrativo nº. 10880.905172/2016-32.

Cabe esclarecer, que do montante total do débito declarado no referido PER/DCOMP, não foi homologado o valor de R\$ 63.972,75, resultando na aplicação da multa de 50% (R\$ 31.986,38) do valor dos débitos cujas compensações não foram homologadas.

A DERAT de São Paulo- SP lavrou no dia 08 de Outubro de 2019 a Notificação Nº. NLMIC 3414/2019 em face da Werner's Participações Ltda, cujo teor segue abaixo (e-fls. 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\$ 63.972,75

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

Valor da Multa por compensação não homologada (Código 3148)= R\$ 31.986,38

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

Noticiou a Contribuinte que foi lavrada notificação de lançamento com fundamento no art. 74, § 17 da Lei nº. 9.430/96 para a exigência de multa isolada no valor de R\$ 31.986,38, em decorrência da não homologação das declarações de compensação (DCOMP) nºs. 11096.01294.1711151.7.02-9021 e 32108.43478.171014.1.3.02-6415 transmitidas pela mesma.

Asseverou que a multa lançada, ora impugnada é ilegal e que se referem as compensações em discussão na esfera administrativa.

Pleiteou que seja cancelada a Notificação do lançamento em exame; ou quando menos, seja determinada a suspensão do presente processo administrativo até o julgamento definitivo do processo que se discute a legitimidade da compensação declarada; caso assim não se entenda, que seja cancelada a multa sobre os créditos em discussão.

DO ACÓRDÃO PROLATADO N.º. 107-014.531/DRJ07

A DRJ analisou a impugnação julgando-a improcedente (e-fls. 106/119).

Inconformada com a decisão da DRJ, a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, destacando, em síntese, que (e-fls. 128/174):

“WERNER’S PARTICIPAÇÕES LTDA., já qualificada nos autos do processo administrativo em epígrafe, inconformada com o respeitável acórdão de fls. 106/119, proferido pela 3ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 07-DRJ07, vem, respeitosa e tempestivamente, com fundamento no art. 33 do Decreto nº. 70.235/72, interpor o presente recurso voluntário, cujas razões seguem anexas, requerendo, desde já, que sejam encaminhadas ao egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais- CARF.

RAZÕES DE RECURSO VOLUNTÁRIO

Ilustres Conselheiros,

I- OS FATOS

1. Trata-se de lançamento de ofício lavrado nos termos previstos no art. 74, § 17, da Lei nº. 9.430/96 para a exigência de multa isolada em decorrência de declaração de compensação não homologada, controlada no processo de crédito nº. 10880.905172/2016-32, nos termos indicados abaixo (fls. 2):

(...)

2. Devidamente intimada sobre os termos do lançamento de multa, a Recorrente apresentou impugnação em que demonstrou que a exigência em tela é ilegal, além de se referir a compensações ainda em discussão na esfera administrativa (fls. 11/36).

3. Ao analisar os argumentos apresentados pela Recorrente, 3ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 07- DRJ07, porém, proferiu acórdão ora recorrido, que julgou improcedente a impugnação, mantendo a íntegra do lançamento de multa (fls. 106/119).

4. Todavia, o r. acórdão da DRJ/RJ merece reforma para o fim de se reconhecer a insubsistência do lançamento de multa e, conseqüentemente, a necessidade de seu cancelamento integral. É o que se passa a demonstrar.

II- O DIREITO

II. a) – Ilegalidade da Aplicação de Dispositivo Legal Editado Posteriormente à Ocorrência da Suposta Infração (Art. 106, II, do CTN).

5. Antes de tudo, é necessário reconhecer a ilegalidade da multa isolada aplicada com fundamento o art. 74, § 17, da Lei 9.430/96, por se tratar de norma editada em momento posterior à data da transmissão da DCOMP ocorrida ainda 2014, razão pela qual o r. acórdão da DRJ07 deve ser reforma neste aspecto.

(...)

Conforme mencionado anteriormente, a notificação de lançamento em epígrafe tem por objeto a constituição de multa isolada em face da não homologação da compensação pretendida pela Recorrente, por meio dos PER/DCOMP nº.s 11096.01294.1711151.7.02-9021 e 32108.43478.171014.1.3.02-6415.

Nesse sentido, no momento da transmissão dos referidos pedidos de compensação, o artigo 74, § 17 da Lei nº. 9.430/96, com redação da Lei nº. 12.249/2010, assim ditava:

(...)

Por outro lado, com a edição da MP nº. 656 em 07/10/2014, convertida na Lei nº. 13.097, de 19/01/2015, porém, o § 15 mencionado no dispositivo foi revogado e a redação do § 17 foi alterada para a seguinte:

(...)

Nesse contexto, a eficácia ex tunc da MP n.º. 656/14 e da MP n.º. 668/15 (convertida na Lei n.º. 13.137/15), na parte em que revogaram penalidades prevista em lei anterior (sobre pedido de ressarcimento indeferido ou indevido), foi reconhecida inclusive pela Receita Federal, por meio do ADI n.º. 8, de 24/08/2016:

(...)

Vale dizer: só é cabível a imputação de pena se ela for existente (e evidentemente de acordo com cânones constitucionais) à época da realização do encontro de contas, sob a condição de que não haja sua revogação enquanto o ato não for definitivamente julgado, o que se deu no caso, conforme prevê o art. 106, II, “a” do CTN.

Assim sendo, é inviável a retroação dos efeitos da multa instituída em 2016 para tornar legítima e apenar conduta praticada anteriormente (2014), ocasião em que outra regra vigorava.

Entender de maneira diversa, conforme consignado pelo v. acórdão recorrido, significa conferir autorização à Administração Tributária para editar nova sanção com o objetivo de atingir fatos pretéritos porque a penalidade vigente à época do fato é inconstitucional, como firmemente tem declarado o Poder Judiciário e reconheceu a Administração ao justificar a edição de nova regra (§ 11 da Exposição de Motivos).

Conclusão nesse sentido implica não só violação às disposições do CTN já citadas, como também faz letra morta dos princípios da legalidade (arts. 5º, II, 37, caput, 84, IV e 150, II, todos da CF/88) e irretroatividade (art. 150, III, da CF/88), além de usurpação do poder jurisdicional exclusivo do Judiciário (art. 5º, XXXV, da CF/88).

Diante de todo exposto, resta demonstrado a necessidade de reforma do v. acórdão proferido pela DRJ07 neste peculiar aspecto para aplicação da retroatividade benéfica ao caso, nos termos acima delatados, e consequente cancelamento do auto de multa.

II.b)- Ilegitimidade da Exigência da Multa em face de Declaração de Compensação Pendente de Análise.

Noutro turno, a multa isolada ora em discussão mostra-se indevida, também por incidir sobre valores ainda não constituídos em definitivo, haja vista existir discussão administrativa em curso acerca da validade do crédito indicado pela Recorrente nos PER/DCOMP n.º.s 11096.01294.1711151.7.02-9021 e 32108.43478.171014.1.3.02-6415, o que impõe a reforma do v. acórdão recorrido sob este prisma.

Lembre-se que a penalidade ora debatida está fundamentada no art. 74, § 17, da Lei n.º. 9.430/96, que determina a aplicação de multa isolada de 50% sobre os valores objetos de declaração de compensação não homologada. Veja o que diz a norma em destaque:

(...)

Da leitura do dispositivo legal acima colacionado, fica claro que a aplicação da multa isolada pressupõe a não homologação de declaração de compensação de forma definitiva e não por meio de despacho decisório transitório, emitido eletronicamente e sem verificação do direito creditório.

Em outras palavras, a prolação de despacho decisório de não homologação, por si só não poderá validar a exigência indiscriminada da multa isolada, salvo se, e somente se, definitivo.

Deveras, é necessário que as informações sobre a sugerida inexistência do direito creditório sejam definitivas e incontestáveis na esfera administrativa, isto é, desde que inexista recurso pendente de julgamento.

(...)

Nada obstante a simplicidade da motivação e o fato de os fiscais terem ciência de andamento de processos administrativos em geral, é certo dizer que a declaração não homologada foi objeto de manifestação de inconformidade que pende de julgamento definitivo, que demonstra, com base em vasta documentação, a validade e a regularidade do direito creditório da Recorrente (fls. 34/96).

Como a manifestação de inconformidade segue pendente de análise pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal até a presente data (doc. 1), o pressuposto da não homologação, que deve ser definitivo, não foi configurado para ensejar a imposição da multa em apreço.

Diante do disposto no art. 74, § 17, da Lei nº. 9.430/96 e a pendência de julgamento da manifestação de inconformidade (doc. 1), a condição para exigência da multa não ocorreu, de sorte que o v. acórdão recorrido deve ser reformado neste aspecto e lançamento de ofício, cancelado.

II. c) – A Suspensão da Exigibilidade e a Ausência de Constituição Definitiva do Valor Compensado

7. A multa também não pode ser imposta neste momento porque o valor não homologado (i) está com suspensão da exigibilidade e (ii) ainda não está definitivamente constituído, de sorte que a hipótese da pena prevista na norma ainda não ocorreu.

II.c. 1) – A Suspensão da Exigibilidade

8. A multa ora exigida é impassível de ser imposto, neste momento, pois, como demonstrado acima, o valor compensado não homologado se encontra com a exigibilidade suspensa, nos termos do art. 74, § 11º, da Lei nº 9.430/96:

(...)

Isso significa dizer que ainda não nasceu o direito à aplicação da pena, dado que a não homologação da compensação é precária, indefinida e, por conseguinte, não pode gerar a imposição de pena.

Note-se, aliás, que a própria Lei nº. 9.430/96 só permite lançamento de ofício, em casos de suspensão da exigibilidade, como se vê na situação em testilha, de tributo para prevenir a decadência e sem a imposição de multa:

(...)

Depreende-se daí, portanto, que a fiscalização ainda não estava autorizada a impor a multa, uma vez que a incidência só se dá com o desfecho final do processo de compensação e, ainda, assim, se mantida a malfada não homologação.

II. c 2) – Constituição Definitiva do “débito de compensação não homologada”

9. Não é só. A ausência de incidência da multa também decorre da falta de constituição definitiva do crédito tributário- débito de homologação não compensada nos termos da Lei nº. 9.430/96, em virtude da pendência de análise da manifestação de inconformidade acima noticiada.

Visando suprir uma suposta lacuna na legislação, a Lei nº. 9.430/96 transformou a própria declaração de compensação numa forma de lançamento por homologação, a fim de poder exigir o valor, ao final do processo, sem precisar realizar o lançamento de ofício:

(...)

Assim, pela ausência de não homologação definitiva, nos termos do CTN e da Lei nº. 9.430/96, não ocorreu, ainda, a hipótese de incidência para aplicação da multa isolada em comento, que deve ser cancelada, com a consequente reforma integral do v. acórdão recorrido.

II. d) – A Ausência de Dolo- Descabimento da Multa

10. Em que pese não ter havido a hipótese para imposição da multa no contexto social, é certo que o auto de infração é nulo, eis que a fiscalização deixou de comprovar a atitude dolosa da Recorrente na emissão da declaração de compensação.

Como dito, o auto de infração foi feito de forma objetiva, baseado apenas no despacho decisório eletrônico e transitório do processo de compensação e, por conseguinte, sem qualquer motivação de dolo no procedimento de encontro de contas da Recorrente.

Observa-se, assim que, pela ausência de prova de dolo, precariedade do despacho decisório, único fundamento da multa em tela, é imperativo a reforma do v. acórdão recorrido e o consequente cancelamento do auto de infração.

II. e) – Dupla Pena- Multa Confiscatória

11. Nada obstante os pontos acima alegados, o v. acórdão recorrido também deverá ser reformado, pois a aplicação da multa prevista no art. 74, § 17, da Lei nº. 9.430/96 representa, claramente, dupla pena imposta ao contribuinte sobre um mesmo fato.

(...)

Veja, por essencial, que os valores considerados como base de cálculo para a aplicação da penalidade de 20%, ainda em discussão, e agora, para o cômputo da multa de 50%, são idênticos: R\$ 63.972,75.

A considerar esse fato, a Recorrente, que não incorreu em nenhuma situação de dolo, vício de vontade, nem de omissão de informações, está sendo apenada ao pagamento de multas, num total de 70% do valor não homologado.

(...)

Ofuscante, assim, a dupla apenação sobre o mesmo fato e a natureza confiscatória da multa impugnada, eis que além de excessiva, está sendo aplicada em concomitância àquela imposta no processo nº. 10880.905172/2016-32, o que impõe a reforma do v. acórdão recorrido e o cancelamento do auto de multa, também sob este prisma.

II.f) – A Validade do Direito Creditório- Processo nº. 10880.905172/2016-32

12. Neste estágio, fica claro que o auto de infração foi precoce e é nulo, vez que ainda inexistente a sua hipótese de incidência, mas, de qualquer forma, é preciso dizer que o direito creditório da Recorrente é válido, o que impede a imposição de multa.

(...)

A Recorrente pede vênias para não repetir aqui todos os argumentos e, por economia processual, ratifica na íntegra sua manifestação de inconformidade (fls. 74/96), que detém o condão de reverter a não homologação da compensação e, por conseguinte, afastar esta malfadada e precoce multa ora impugnada.

II. g) – Reunião dos Processos- Continência- Situação de Causa e Efeito: Compensação e Auto de Infração de Multa

13. Caso as alegações de cancelamento acima postas não sejam acolhidas, o que se admite apenas para debater, deverá ser determinada, de forma alternativa, a reunião destes autos ao processo nº. 10880.905172/2016-32, ou, ainda, o sobrestamento da demanda até a prolação de decisão administrativa definitiva sobre o direito creditório da Recorrente, de modo a evitar decisões conflitantes.

(...)

Nesse sentido para evitar a prolação de decisões distintas sobre o mesmo fato e a mesma questão jurídica, este processo deverá ser (i) reunido ao processo em que se discute o crédito não homologado, ou, quanto menos, (ii) sobrestado até o julgamento final do processo de crédito, de forma que ambos sejam julgados conjuntamente.

(...)

Fica claro, portanto, que nada obstante a prolação de decisão da DRJ07, o processo deverá ser apenso, ou quanto menos, sobrestado, até resolução em definitiva da discussão travada no processo nº. 10880.905172/2016-32.

(...)

Portanto, em observância à legislação e jurisprudência que tratam do tema, é patente a necessidade de unificação dos julgamentos dos processos postos em comparação, seja por meio da reunião destes autos do processo de crédito, ou, quanto menos, até o encerramento do contencioso administrativo instaurado para a validação do crédito indicado pela Recorrente.

II.h) – Posicionamento do Supremo Tribunal Federal- STF pela improcedência da Multa Isolada- RE nº 796934

14. Por fim, ainda que seja defeso, na seara administrativa, declarar a inconstitucionalidade ou ilegalidade de norma, é importante destacar que a matéria em

testilha já foi alvo de análise pelo Supremo Tribunal Federal- STF que, em sede de repercussão geral, proferiu, nos autos do RE n.º. 796.939, o seguinte posicionamento:

(...)

Sabe-se que o posicionamento acima não é definitivo pois, o julgamento do RE n.º. 796.939 foi interrompido por pedido de vista e, agora, será retomado em 18/11/2021, conforme indicado no extrato anexo (doc. 2).

Ainda, assim, caso o posicionamento do STF pela inconstitucionalidade da multa isolada seja mantido, com julgamento definitivo do RE n.º. 796.939, tal entendimento deverá ser aplicado ao caso vertente, nos termos do disposto no art. 62, § 1º, alínea b, do Regulamento Interno do CARF:

(...)

Portanto, ainda que os argumentos acima já sejam suficientes para cancelar o auto de infração, ele deve ser afastado- outrossim e na pior das hipóteses- pelo posicionamento a ser firmado nos autos do RE n.º. 796.939, em sede de repercussão geral, quanto à inconstitucionalidade do art. 74, § 17, da Lei n.º 9.430/96, único fundamento legal da imposição da pena ora combatida, o que impõe a reforma do v. acórdão também sob este prisma.

III- O PEDIDO

15. Diante de todo exposto, requer-se o conhecimento e provimento do presente recurso voluntário, reformando se integralmente o v. acórdão recorrido para que seja cancelada a a notificação de lançamento em exame, em razão da ilegitimidade da cominação da multa isolada no caso concreto.

16. Subsidiariamente, caso assim não se entenda, requer-se a suspensão ad exigibilidade do lançamento ora questionado até o julgamento final do processo administrativo n.º. 10880.905172/2016-32 (processo de crédito), ou, ao mesmo, seja mantido o apensamento do caso em tela ao referido processo”.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo de Oliveira Machado, Relator.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional. Desta feita, dele tomo conhecimento.

Trata-se de Notificação de Lançamento para exigir multa por compensação não homologada, código 3148 no valor total de R\$ 63.972,75, referente à não homologação de

compensação tratada no processo de crédito nº. 10880.905172/2016-32, com base no § 17, art. 74 da Lei nº. 9.430/96.

Da Ilegalidade do Auto de Infração, lavrado sem exigibilidade suspensa

A Recorrente pleiteia a nulidade do lançamento em razão da ilegalidade do auto de infração, lavrado enquanto suspensa a exigibilidade. Pugna ainda, que o presente processo deveria ser suspenso até o julgamento final do processo nº. 10880.905172/2016-32, em decorrência da prejudicialidade entre o referido processo e a multa aplicada, tratada nos presentes autos.

Cabe destacar, que a Lei nº 9.430/96 não condicionou a aplicação da multa isolada ao término do processo administrativo em que se contesta a não homologação das compensações declaradas pela Contribuinte.

Desta feita, a imposição da multa de ofício em comento independe da situação processual das referidas compensações não homologadas, basta que se verifique a situação fática da não homologação, para que se configure o seu fato gerador, consoante dispõe o § 17 do artigo 74 da Lei nº. 9.430/96.

Isto posto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade suscitada pela Recorrente.

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 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 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.

Da Dupla Penalidade

A Contribuinte asseverou que ocorreu ofensa ao princípio do non bis in idem ante a impossibilidade de aplicação de duas penalidades para uma única conduta, vez que a cumulação de penalidades (multa de ofício e multa moratória) sobre os mesmos fatos imputados a mesma é ilegal.

Pois bem.

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

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir

de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento. [...]

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)

Via de regra, a norma jurídica secundária impõe uma sanção em decorrência da inobservância da conduta prescrita na norma jurídica primária. A multa de natureza tributária é uma penalidade procedente da lei.

Tem cabimento aplicação de multa de mora nos casos de tributo pago após o vencimento no contexto de lançamento por homologação que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. Trata-se de autolançamento com natureza de obrigação acessória do sujeito passivo, fundamentada no dever de colaboração regulamentar no sentido de prestar informações sobre matéria de fato indispensáveis à constituição do crédito tributário com efeito de confissão de dívida.

Entretanto esse não é o caso tratado no presente processo em que 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 concomitância.

Sobrestamento

A Recorrente requer que o presente feito seja sobrestado dada a sua vinculação com o processo principal nº. 10880.905172/2016-32.

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 §º do art. 6º do Anexo II do Regimento Interno do CARF).

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. 10880.905172/2016-32, cujo procedimento é vinculado por decorrência. Esclareça-se que o processo principal encontra-se 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 pela 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 sobrestamento do presente processo por perda de objeto.

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).

Dispositivo

Isto posto, voto em rejeitar a preliminar suscitada, e no mérito, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo de Oliveira Machado