



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



**Processo nº** 11080.738601/2018-08  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1003-004.393 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 05 de abril de 2024  
**Recorrente** OXITENO NORDESTE S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2012

**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, Maurîtânia Elvira de Sousa Mendonça, Gustavo de Oliveira Machado 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\$56.480,82 a título de multa de ofício isolada por compensação indevida de débitos tributários:

#### 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.

**ENQUADRAMENTO LEGAL** Parágrafo 17 do artigo 74 da Lei n.º 9.430, de 1996, com alterações posteriores.

#### 4 - DADOS DO DESPACHO DECISÓRIO

Nº DO RASTREAMENTO 00000000102736864

TIPO DE CRÉDITO Saldo negativo de IRPJ

PROCESSO DE CRÉDITO 13502900415201561

DETENTOR DO CRÉDITO 14.109.664/0001-06 - OXITENO NORDESTE S A INDUSTRIA E COMERCIO

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\$ 112.961,63  
Valor da Multa = Base de cálculo X Percentual da Multa (50%)

Valor da Multa por compensação não homologada (Código 3148) = R\$ 56.480,82

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 30ª Turma DRJ/08 n.º 108-016.285, de 23.06.2021, e-fls. 134-141:

Acordam os membros da 30ª Turma de Julgamento, por unanimidade, julgar IMPROCEDENTE A IMPUGNAÇÃO, mantendo o crédito tributário exigido.

### Recurso Voluntário

Notificada em 16.07.2021, e-fl. 145, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 13.08.2021, e-fls. 147-190, 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:

## II - PRELIMINARES

### II. 1 - Impossibilidade do Lançamento da Multa Antes do Término do Processo Administrativo n.º 13502.900415/2015-61

Como exposto, a multa isolada objeto desse processo administrativo é exigida no percentual de 50% sobre o débito objeto da DCOMP que não foi homologada no Processo Administrativo de Crédito n.º 13502.900415/2015-61.

O presente lançamento, portanto, nada mais é do que uma decorrência / reflexo da não homologação da DCOMP analisada naquele processo administrativo.

Em relação ao Processo Administrativo de Crédito n.º 13502.900415/2015-61, cabe esclarecer que a Recorrente apresentou naqueles autos a competente Manifestação de Inconformidade (Doe. 03 anexo à Impugnação), a qual foi julgada improcedente pela DRJ, na mesma sessão de julgamento em que foi proferido o Ou seja, ainda não há uma decisão definitiva quanto à compensação em questão!

Por esse motivo, foi exposto na Impugnação que não poderia ter sido lançada, até o momento, qualquer multa em face do Recorrente.

Contudo, em relação ao tema, a Turma Julgadora sustentou que seria cabível a formalização de lançamento fiscal para cobrança da penalidade, uma vez que, em sua visão, a existência de discussão administrativa acerca da compensação não impediria o lançamento da multa Isolada, que deveria apenas permanecer com a sua exigibilidade suspensa. [...]

Contudo, tal entendimento não pode ser aceito, pois o artigo 74, § 18, da Lei n.º 9.430/96, ao estabelecer a impossibilidade de exigência da multa isolada enquanto não julgado definitivamente o processo no qual se discute a não homologação da compensação, deve ser interpretado no sentido de que, até esse momento, não é possível a formalização de lançamento relativo a essa penalidade.

Além do acima exposto, cabe esclarecer que a formalização do lançamento fiscal antes de proferida decisão definitiva no processo no qual se discute a não homologação da compensação faz também com que tal lançamento fiscal seja nulo por ausência liquidez e certeza, requisitos previstos no artigo 142 do CTN.

Isso porque, a sua "base de cálculo" somente restará definitivamente apurada quando do encerramento do processo administrativo vinculado.

Realmente, ao lançar a penalidade, a Autoridade Fiscal incorretamente presume que o Despacho Decisório proferido nos autos do referido processo administrativo de crédito está correto e será mantido em sua integralidade, o que não pode ser aceito por esse E. CARF. [...]

Ademais, não bastasse a iliquidez e incerteza do lançamento, destaca-se também que para que se verifique o fato gerador da multa isolada de 50% é preciso que efetivamente se concretize a não homologação da declaração de compensação apresentada pelo contribuinte.

No entanto, a não homologação da declaração, como regra, se verifica tão somente quando se torna definitivo o Despacho Decisório que a proferiu, o que, como reconhecido pela própria Turma Julgadora, ainda não ocorreu, uma vez que o Processo Administrativo de Crédito em questão ainda está tramitando.

Logo, constata-se que não há como se sustentar um lançamento de multa pautado em fato gerador inexistente, isto é, não há ato jurídico que fundamente o exercício do poder punitivo Estatal, visto que não há, no plano do ordenamento jurídico, uma efetiva declaração de compensação não homologada, cuja validade e eficácia seja determinada por decisão final em sede de processo administrativo fiscal.

Ante o exposto, requer-se a esse E. CARF que determine a reforma do acórdão recorrido, de modo a reconhecer a nulidade da Notificação de Lançamento originária do presente processo administrativo.

## II.2 – Inadmissível Aplicação Retroativa da MP nº 656/2014 e Revogação da Multa Lançada no Presente Processo

Caso esse E. CARF entenda por superar o exposto no tópico anterior, o que se admite apenas para argumentar, ainda assim deverá ser determinada a reforma do acórdão recorrido para que seja declarado nulo o lançamento fiscal, por vício de fundamentação legal.

Isso porque, a Autoridade Fiscal, apesar de considerar como fato gerador da multa isolada a apresentação da DCOMP nº 18648.11112.281013.1.3.02-4002 objeto de discussão nos autos do Processo Administrativo de Crédito nº 13502.900415/2015-61, aplicou legislação superveniente para fundamentar o lançamento, o que, por certo, não será admitido por este E. CARF.

Nesse sentido, veja-se que para aplicar a multa isolada de 50% sobre o valor do débito (supostamente) remanescente da compensação realizada, a Fiscalização pautou-se no enquadramento legal dado pelo artigo 74, § 17, da Lei nº 9.430/96, com alterações posteriores verificadas na Lei nº 12.249/2010 e pela MP nº 656/2014, convertida em Lei nº 13.097/2015. [...]

Ou seja, a Autoridade Fiscal reconheceu que realizou um lançamento tributário fundamentado em norma posterior ao fato gerador por ela considerado para o lançamento, o que é expressamente vedado pela legislação.

Deveras, conforme estipula o CTN, a norma tributária só pode retroagir em casos que tratem expressamente de interpretação da legislação anterior, ou em casos de penalidades, como o verificado na presente discussão, em hipóteses nas quais a norma seja mais benéfica ao contribuinte [...].

Ocorre que, ao se comparar a legislação vigente à época do fato gerador considerado pela Fiscalização nos presentes autos (artigo 74, § 17, da Lei nº 9.430/96 com as alterações promovidas pela Lei nº 12.249/2010) com as alterações legislativas posteriores à apresentação da DCOMP, utilizadas também pela Fiscalização como fundamento da presente Notificação de Lançamento (alterações trazidas pela MP nº 656/2014, convertida em Lei nº 13.097/2015), é notório que não há qualquer benefício à Recorrente que motive a retroatividade desta legislação superveniente.

De fato, em 08/10/2014 a publicação da MP nº 656/2014 alterou substancialmente a materialidade sobre a qual incide a multa preconizada no § 17, do artigo 74, da Lei nº 9.430/96. [...]

Conforme se extrai da tabela acima, a penalidade preconizada no § 17, que antes era cobrada sobre o “crédito”, após o advento da MP nº 656/2014, passou a ser devida sobre o “débito” objeto de compensação não homologada. E, equivocadamente, foi sobre essa materialidade (débito) que a Fiscalização fez incidir a multa cobrada na presente autuação.

Observe-se que a Fiscalização asseverou de forma expressa na Notificação de Lançamento que a multa isolada de 50% é sobre o “somatório dos débitos” e,

inclusive, mencionou que os cálculos foram realizados “de acordo com a legislação de regência, para a data de transmissão da Declaração de Compensação – DCOMP original” (anterior à data de vigência da norma punitiva). [...]

Ocorre que, conforme citado, a multa isolada cobrada nos presentes autos somente passou a ter como objeto de incidência o “débito” após a publicação da MP n.º 656/2014 (posteriormente convertida na Lei n.º 13.097/2015), que, evidentemente, não pode atingir fatos geradores anteriores à sua vigência, sob pena de afronta aos princípios da irretroatividade das normas e da segurança jurídica.

Ou seja, a Fiscalização se equivocou ao alegar que no presente caso foi aplicada “a legislação de regência à época da transmissão da Declaração de Compensação - DCOMP original” (anterior à data da vigência da norma punitiva), vez que nesta data vigia o artigo 74, §17, da Lei n.º 9.430/96, com as alterações promovidas pela Lei n.º 12.249/2010, a qual aplicava a multa sobre o “valor do crédito” e não sobre o “valor do débito” como fez a Fiscalização nos autos em questão.

Sendo assim, em razão de a Fiscalização ter se baseado em uma legislação que não estava vigente à época do fato gerador por ela considerado, aplicando-a indevidamente de forma retroativa, a Recorrente expôs em sua Impugnação que deveria ser determinado o cancelamento da multa isolada, em razão do manifesto erro de fundamentação legal.

Contudo, apesar da ampla evidenciação realizada pela Recorrente, na sua peça impugnatória, de que inexistiria qualquer tipo de benefício que pudesse ensejar a aplicação da supramencionada regra da retroatividade benigna ao presente caso, a DRJ, indevidamente, manteve o lançamento, sob a alegação de que “as alterações posteriores apenas impuseram penalidade menos severa” 4.

Tal arguição, contudo, além de contrariar o instituto da retroatividade benigna, ignora por completo que o elemento normativo que fundamentou o presente lançamento não existia ao tempo da transmissão da DCOMP, em violação à própria função e competência da Administração Pública em aplicar normas vigentes (em respeito ao princípio da estrita legalidade).

Ora, as Autoridades Julgadoras não podem manter autuações formalizadas com fundamento em legislação inaplicável e com base em argumentos genéricos, referenciados em juízo de valor (elemento subjetivo, que não encontra amparo normativo).

Nesse sentido, veja-se que, como o próprio nome deste instituto jurídico evidencia, a legislação superveniente, a fim de ser aplicável a fatos pretéritos, só poderá ter o referido alcance em benefício do contribuinte e não da Administração Pública. [...]

Nota-se que a norma contida no artigo 106 do CTN é clara e inequívoca, fazendo referência a uma norma benéfica, ou seja, norma que não seja (i) neutra (indiferente) e/ou (ii) mais severa (gravosa), em relação à anterior.

Sendo assim, em razão de a Fiscalização ter se baseado em uma legislação que não estava vigente à época do suposto fato gerador, aplicando-a indevidamente de forma retroativa, o acórdão recorrido deverá ser reformado por este E. CARF.

Além disso, cabe destacar em complemento que ainda que a Autoridade Fiscal tivesse aplicado corretamente a legislação no presente caso, em consonância ao disposto na Lei n.º 12.249/2010 - “[a]plica-se a multa prevista no § 15, também, sobre o valor do crédito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo”, ainda assim não poderia prevalecer o entendimento pelo lançamento da multa. Explica-se.

A partir da leitura do §17, do artigo 74, da Lei nº 9.430/96, com as alterações promovidas pela Lei nº 12.249/2010, nota-se que a referida multa era cobrada tendo por base a penalidade prevista no §15 (por fazer referência expressa àquela).

No entanto, no dia 30/01/2015, foi publicada a Medida Provisória nº 668, que alterou a cobrança das multas tratadas no artigo 74 da referida lei.

A aduzida Medida Provisória foi devidamente aprovada pelo Congresso Nacional e convertida na Lei nº 13.137, de 19 de junho de 2015.

Dessa forma, a Medida Provisória nº 668/2015, em seu artigo 4º, revogou expressamente o § 15, do artigo 74, da Lei nº 9.430/96, cujos efeitos foram ratificados com a sua conversão na Lei nº 13.137/2015, em seu artigo 27.

Para que não restem dúvidas quanto à incontestável revogação do parágrafo 15, bem como das alterações promovidas no parágrafo 17, ambos do artigo 74 da Lei nº 9.430/96, [...].

Tomando-se em consideração a revogação do §15, sobre o qual expressamente se lastreava a multa instituída no §17, do artigo 74, da Lei nº 9.430/96, vigente à época dos fatos ora debatidos (anterior à data da vigência da norma punitiva), a multa que deveria ter motivado a lavratura da presente Notificação de Lançamento perdeu a materialidade (base fundamental), assim, não mais poderia ser cobrada para o fato gerador ora discutido, ao contrário do que quis fazer crer a DRJ, quando alega que a sanção nunca deixou de existir.

Ou seja, analisando-se a redação do §17, vigente à época do fato gerador – anterior à data da vigência da norma punitiva – que referenciava o §15, combinada com a revogação do mesmo §15, trazida pela Medida Provisória nº 668/2015 (aplicando-se, neste cenário, a retroatividade benigna desta nova norma), não há fundamentação jurídica a ensejar a aplicação da multa isolada sobre o valor do crédito da compensação não homologada.

Nota-se, portanto que, com a revogação do §15 pela Medida Provisória nº 668/2015 e as alterações trazidas ao §17 pela Lei nº 13.097/2015, não mais existe, na legislação vigente, qualquer dispositivo que estabeleça a penalidade sobre os créditos não reconhecidos, conforme preconizava a legislação vigente à época do fato gerador do presente processo administrativo, razão pela qual, também sob essa ótica, requer-se a reforma do acórdão recorrido para que seja declarado nulo o lançamento fiscal.

### III - DIREITO

Ainda que seja superado o exposto em sede preliminar, o que se alega a título de argumento, passa-se a demonstrar que no mérito também existem argumentos que evidenciam que a Notificação de Lançamento que deu origem a este processo não pode prosperar.

III.1 - Indevida Cumulação da Multa de 20% (Multa de Mora pelo Atraso no Recolhimento do Tributo) com a Multa Isolada de 50% (Compensação Não Homologada)

Como já mencionado, o presente processo administrativo é consubstanciado na cobrança da multa correspondente a 50% do valor do débito (supostamente) remanescente da não homologação da declaração de compensação originária do processo administrativo de crédito nº 13502.900415/2015-61.

Todavia, no supracitado processo administrativo de crédito já foi imputada à Recorrente a multa moratória no percentual de 20% sobre o mesmo débito, devido à não homologação da sua DCOMP.

Ou seja, numa análise geral do presente caso, tem-se que, na hipótese de a Recorrente renunciar a todas as alegações de direito e optar pelo pagamento dos débitos objeto da declaração de compensação não homologada, o que se alega apenas a título argumentativo, lhe serão exigidas (por meio de um mesmo documento de arrecadação) a cobrança da multa isolada de 50% combatida cumulada com a multa de mora, ambas incidentes sobre os valores remanescentes objetos da DCOMP não homologada.

Frise-se que a base de cálculo utilizada pela Fiscalização para a cobrança da multa de mora de 20% é exatamente a mesma daquela utilizada para a exigência da multa isolada de 50% ora combatida (valor este que, no entender da Fiscalização, a Recorrente teria deixado de recolher aos cofres públicos em razão da suposta inexistência do crédito aproveitado).

Entretanto, de acordo com os princípios que regem o Direito Tributário pátrio, não é possível a cumulação da multa isolada com qualquer outra penalidade incidente sobre a mesma base de cálculo e em decorrência da mesma situação fática.

No que tange ao tema em foco, a Turma Julgadora entendeu que, por se tratar de na multa Isolada decorrente de compensação não homologada e a multa de mora têm hipóteses de incidência diversas", há previsão legal para exigência de ambas as multas simultaneamente.

Ocorre que, caso fosse possível a referida cumulação pretendida pela Fiscalização e ratificada pela DRJ, haveria uma dupla incidência de penalidades sobre a mesma materialidade (débitos objeto de DCOMP não homologada), na qual a arrecadação seria paga pelo mesmo contribuinte, no caso a Recorrente, e recebida pelo mesmo sujeito ativo (União Federal, por meio da Receita Federal do Brasil - "RFB"), o que caracterizaria o denominado "*bis/n idem*". [...]

Com isso, uma vez que a sanção é aplicada de forma a não satisfazer sua função tríplice (punitiva, reparatória e educativa), é preciso observar se sua intensidade está aliada à razoabilidade e proporcionalidade de cada caso concreto, já que a razoabilidade e a proporcionalidade atuam como "limites quantitativos" com relação às penalidades tributárias.

Desse modo, é hialina a necessidade de reforma por este E. CARF do entendimento consignado pela DRJ, com o conseqüente cancelamento da Notificação de Lançamento originária do presente processo administrativo, uma vez que a exigência da presente multa de 50% implica em dupla incidência sobre uma mesma materialidade, caracterizando o indevido "*bis in idem*", o que não se pode admitir em nosso ordenamento jurídico.

### III.2 - Necessidade de Aplicação do Princípio da Absorção/Consumção

Em sua Impugnação, a Recorrente explicou ainda que a multa exigida nos autos desse processo administrativo deveria ser cancelada em razão do princípio da absorção/consumção. [...]

No caso em análise, como já mencionado, estar-se-á diante de uma nítida sobreposição de cobranças decorrentes de um mesmo fato jurídico tido como infracional (qual seja, a não homologação da compensação nos autos do processo administrativo de crédito n.º 13502.900415/2015-61), em que foram aplicadas duas penalidades distintas.

Por esse motivo, a Recorrente explicou em sua defesa administrativa que, no caso em análise, deveria ser reconhecida, ao menos, a aplicação do princípio da absorção, sob pena da consagração do Indesejado *bis in idem*, conforme anteriormente exposto.

Entretanto, ao examinar o tema, a DRJ entendeu que não seria possível aplicar o princípio da absorção/consunção, uma vez que "afastar multa expressamente prevista em lei sob tal fundamento implicaria declarar a inconstitucionalidade da lei."1.

Contudo, é evidente que referido entendimento não merece prosperar, uma vez que contraria a própria natureza do Instituto jurídico em questão, o qual, como um princípio geral, visa coibir, em casos concretos, a dupla penalização do contribuinte, a qual decorre justamente da Impossibilidade do legislador de antever todos os efeitos e aplicações das penalidades criadas. [...]

Assim, diferente do que quis fazer crer a DRJ, o princípio de consunção/absorção não é princípio que deve nortear apenas o legislador, mas também o aplicador da norma, como foi aplicado no caso acima pela C. CSRF, no âmbito do direito tributário.

Desse modo, também em razão do princípio da absorção, deve ser determinada a reforma do acórdão recorrido, de modo que seja cancelada a multa isolada objeto desse processo administrativo.

### III.3 - Afronta ao Princípio do Direito de Petição e ao Princípio da Proporcionalidade

Em sua Impugnação, a Recorrente expôs que a multa cobrada no caso em análise também não poderia ser exigida por ofender o direito de petição, garantido pela Constituição Federal, bem como o princípio da proporcionalidade.

No entanto, ao analisar o tema, a DRJ afirmou no acórdão recorrido que a multa ora debatida encontraria previsão em lei ordinária, de forma que sua exigência estaria devidamente amparada, bem como que a pretensão formulada envolveria, de alguma forma, declaração de inconstitucionalidade, o que não competiria à autoridade julgadora.

Tal entendimento, no entanto, não pode ser aceito.

Nesse sentido, cabe de início registrar que a Recorrente, no presente caso, não espera que este E. CARF declare a inconstitucionalidade de qualquer dispositivo legal, posto que tal função é precípua do Poder Judiciário.

Realmente, o que se requer aos Ilustres Julgadores é que sejam aplicados os princípios constitucionais, em sobreposição aos ditames legais combatidos, visto que, conforme será demonstrado neste recurso, a aplicação da multa isolada de 50% do valor do débito não homologado está em manifesta afronta ao Texto Constitucional. [...]

Desse modo, este E. CARF, ao apreciar a matéria ora em debate, deve deixar de aplicar o disposto no artigo 74, § 17, da Lei n.º 9.430/1996, ou seja, deve retirar a sua eficácia (e não declarar a sua inconstitucionalidade), para aplicar os princípios constitucionais que regem a Administração Pública, notadamente o direito de petição e os princípios da proporcionalidade e da não utilização de tributo com efeito de confisco, para o fim de cancelar a multa isolada em exame. É o que passa a demonstrar.

De início, cabe esclarecer que o artigo 74 da Lei n.º 9.430/1996 regulamenta o direito do contribuinte de pleitear junto à RFB a restituição, ressarcimento e compensação de valores recolhidos indevida ou incorretamente.

Na esteira dessa expressa autorização legal, Instruções Normativas ("IN") foram editadas pela RFB para regulamentar o quanto disposto na lei, estando vigente, à época dos fatos, a IN RFB n.º 1.300/2012, que foi revogada pela IN RFB n.º 1.717/2017.

Contudo, destaca-se que, esses dispositivos legais e infralegais decorrem do direito constitucional de petição, nos termos do artigo 5o, inciso XXXIV, "a" da Constituição Federal. [...]

Ou seja, transportando o diploma constitucional e os ensinamentos supracitados para o campo dos tributos, deve ser assegurado ao contribuinte o direito de pleitear junto ao Estado a reparação de qualquer equívoco no que se refere aos tributos dele exigidos ou por ele recolhidos.

Nesse contexto é que foi instituído o artigo 74 da Lei n.º 9.430/1996, que veio autorizar e regulamentar a restituição/ressarcimento/compensação do indébito tributário.

Contudo, a inclusão normativa dos parágrafos 15 e 17, através da Lei n.º 12.249/2010, ao artigo 74 da Lei n.º 9.430/1996, limitou aquilo que a Constituição Federal tratou como um direito e garantia fundamental dos cidadãos, qual seja o direito de peticionar aos Poderes Públicos para assegurar um direito ou contra uma ilegalidade.

Veja-se que essa garantia ganha contornos específicos na esfera tributária, na medida em que, se ao contribuinte não fosse assegurado o direito de peticionar para ver seu indébito restituído, estaria se privilegiando a ilegalidade, já que o Estado teria ficado com tributo recolhido indevidamente, ou seja, em desacordo com a lei.

Ademais, a aplicação da multa isolada de forma indiscriminada sobre o valor do débito objeto do pedido de restituição, ressarcimento ou compensação, que tenha sido julgado improcedente, pune o contribuinte que, de boa-fé, buscou na esfera administrativa o reconhecimento do seu direito creditório.

Assim, evidencia-se que, o legislador ao atribuir uma multa, como no caso da Recorrente, sobre o valor do débito que se pretende compensar, em caso de não homologação da compensação, acabou, ainda que por via indireta, em negar (ou ao menos restringir) o direito de petição, constitucionalmente garantido ao contribuinte de utilizar-se da via administrativa, para insurgir contra um pagamento de tributo ou contribuição que fora realizado de forma indevida.

Inclusive, a Confederação Nacional da Indústria ("CNI") ajuizou a Ação Direta de Inconstitucionalidade ("ADI") n.º 4.905, a fim de declarar a inconstitucionalidade dos parágrafos 15 e 17 do artigo 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, introduzidos pela Lei n.º 12.249, de 11 de junho de 2010.

Ressalta-se que, nos autos da aludida ADI, foi apresentado o parecer de n.º M303-PGR-RG pelo Ministério Público (Doc. 03), justamente no sentido de que o legislador ao fixar uma multa ao contribuinte pelo simples indeferimento do pedido de ressarcimento ou de não homologação de compensação viola a garantia constitucional consagrada pela alínea "a", do inciso XXXIV, do art. 5o da Constituição Federal, concluindo pela concessão da medida cautelar pleiteada. [...]

No mesmo sentido, vale destacar o julgamento do Recurso Extraordinário ("RE") n.º 796.939, o qual está sendo analisado em conjunto com a citada ADI n.º 4.905, proposta pela CNI, na qual já consta o voto do relator, Ministro Edson Fachin, 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 consistirem ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária". [...]

Ora, o § 17 do artigo 74 da Lei n.º 9.430/1996, por mais que não "anule" por completo o exercício do direito de petição, cria obstáculos em relação à sua fruição pelo contribuinte por meio da fixação da aludida sanção, sem distinguir a atuação com boa-fé da atuação com má-fé, presumindo, logo de início, que o contribuinte age

abusivamente e em desacordo com a legislação tributária, o que de certo não será corroborado por este E. CARF.

Ademais, a despeito do fato de a ADI e do RE n.º 796.939 estarem pendentes de julgamento pelo E. Supremo Tribunal Federal ("STF"), o E. Tribunal Regional Federal da 4ª Região já reconheceu por meio da Arguição de Inconstitucionalidade n.º 5007416-62.2012.404.0000, que tratava exatamente da multa isolada de 50% imposta pelos parágrafos 15 e 17 do artigo 74 da Lei n.º 9.430/1996, introduzidos pela Lei n.º 12.249/2010, a inconstitucionalidade desse dispositivo legal [...] (Doc. 04) [...].

Vê-se, pela leitura da ementa da Arguição de Inconstitucionalidade acima transcrita, que os Desembargadores entenderam que a referida multa, além de afrontar o princípio do direito de petição, afrontou o princípio da proporcionalidade, uma vez que tal penalidade seria excessiva ao fim buscado com sua imposição. [...]

Ademais, para se evidenciar a inconstitucionalidade da exigência em comento, cabe traçar um paralelo com os depósitos prévios antes exigidos para interposição de recursos administrativos. Mencione-se que justamente por violação ao direito de petição é que o STF julgou pela inconstitucionalidade da exigência destes depósitos, editando inclusive súmula vinculante, reconhecendo a indevida constituição de sanção ao exercício do direito de petição, que inviabiliza o acesso do contribuinte à administração tributária. [...]

É imperioso, assim, que nos processos administrativos sejam adotados critérios de vedação à aplicação de multas em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público.

Em contrapartida a este entendimento, tem-se que a imposição da penalidade nestes autos revela que o critério utilizado desconsiderou integralmente as circunstâncias do fato, da situação da Recorrente e de sua atividade, bem como qualquer outro parâmetro razoável para balizar sua aplicação, o que deve ser considerado por este E. CARF. [...]

Portanto, conclui-se que este E. CARF deve determinar o cancelamento da autuação, deixando de aplicar, no presente caso, o disposto no artigo 74, parágrafo 17, da Lei n.º 9.430/1996, introduzido pela Lei n.º 12.249/2010, para, assim, aplicar os princípios constitucionais que regem a Administração Pública, notadamente o direito de petição e os princípios da proporcionalidade, para o fim de cancelar a multa isolada em questão.

#### III.4 - Vedação ao Confisco

Em sua Impugnação, a Recorrente expôs ainda que multa isolada de 50% deveria ser cancelada em razão de seu caráter confiscatório. Em relação a essa matéria, a DRJ, mais uma vez, concluiu por rejeitar a tese da Recorrente, sob a alegação de que afastar multa expressamente prevista em lei, implicaria declarar a sua inconstitucionalidade.

Entretanto, conforme já esclarecido no presente Recurso Voluntário, contrariamente ao alegado pela DRJ, a Recorrente não espera que este E. CARF declare a inconstitucionalidade de qualquer dispositivo legal, e sim que deixe de aplicar o disposto no artigo 74, § 17, da Lei n.º 9.430/1996, retirando a sua eficácia, para aplicar os princípios constitucionais que regem a Administração Pública, entre eles o da não utilização de tributo com efeito de confisco. É o que se passa a demonstrar.

O artigo 150, IV da Carta Magna [...]

Em linhas gerais, ocorre o efeito confiscatório quando a aplicação da norma tributária excede o limite racional, econômico e moral da fonte de arrecadação a ponto de colocar sua sobrevivência em risco, ou quando a sua aplicação não se justifica.

Com efeito, as sanções tributárias têm o intuito de assegurar a arrecadação ao Estado, na medida em que, entre outros objetivos, visam estimular o pagamento dos tributos devidos; entretanto, as sanções não devem, por si só, servir de instrumento de arrecadação, e sim guardar relação direta com a infração cometida e com o malefício causado. [...]

Destaque-se ainda que, como decorrência dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, é imperioso que nos processos administrativos seja adotado critério da vedação da aplicação de multas em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público.

A imposição da multa, nesse patamar, revela que o critério utilizado desconsidera as circunstâncias do fato, da situação do contribuinte e de sua atividade, bem como qualquer outro parâmetro razoável para balizar o cálculo da penalidade, incluindo a intenção do contribuinte.

Neste sentido, ressalte-se que o artigo 3º do CTN estabelece que o tributo é uma prestação pecuniária que não constitui sanção por ato ilícito. Por esse motivo, o tributo não pode ser utilizado para punir, da mesma forma que as sanções não podem ser utilizadas como instrumento de arrecadação disfarçado. [...]

Vê-se, portanto, que todos são unânimes no sentido de que as penalidades devem guardar relação com o fim por elas almejado. [...]

Neste sentido, por mais grave que seja o ilícito praticado não se justifica a imposição de penalidade que reduza o patrimônio do sujeito passivo de forma desproporcional à infração.

Frise-se que, ao se fixar quantitativamente a multa, deve-se considerar a natureza do ilícito, devendo a respectiva cominação guardar estrita proporção com o dano causado pelo descumprimento da obrigação, bem como com a intenção do agente de fraudar a legislação fiscal.

Ademais, não restando evidenciada qualquer intenção de fraudar, tampouco a falta de recolhimento de tributo ao Estado, ainda assim, caso se entenda aplicável uma multa, esta deveria ter simplesmente o condão de advertir e orientar o contribuinte e não pretender a exacerbada punição mediante carga pecuniária elevadíssima, configurando nítido excesso de exação.

Ora, no presente caso, a Recorrente não praticou nenhum ilícito. Isso porque a hipótese de incidência do parágrafo 17 do artigo 74 da Lei n.º 9.430/1996 é apenas a improcedência do pedido de compensação. Logo, a discussão recai apenas se o pedido é ou não procedente, ou seja, a punição não é sobre um ato ilícito e, sim, sobre um ato ilícito: exercer o direito de petição.

Esse fato evidencia que a aplicação da multa isolada ora combatida é confiscatória, pois, pelo exercício regular do direito de petição, o contribuinte corre o risco, na hipótese de indeferimento (como foi o caso em tela) ou indeferimento parcial, de ser compelido ao pagamento de 50% do débito que pretendia ver compensado, mesmo agindo de boa-fé, como no caso em apreço.

Desta feita, notória a ausência de proporcionalidade e razoabilidade nessa medida. Assim, verifica-se que a multa é desnecessária e inadequada, e por via reflexa, tem o intuito de constranger o contribuinte a não reaver o seu crédito.

Sobre o tema em questão, o E. STF, quando dos julgamentos dos Recursos Extraordinários n.º 81.550-MG e 91.707-MG, repudiou a aplicação de multas com efeito confiscatório, como é a que ora pesa sobre a Recorrente. [...]

Ora, se as sanções tributárias têm a finalidade de proteção da arrecadação, é natural e necessário que elas guardem uma relação de proporcionalidade com o ato tendente a atacar tal bem jurídico, ou seja, com a infração tributária, relação esta que, definitivamente, não se verifica no caso em tela. [...]

Assim sendo, também pelo caráter confiscatório da multa imposta à Recorrente, que, repita-se agiu dentro dos limites da legalidade e da boa-fé, sem que tenha havido qualquer prova pela Fiscalização em sentido contrário, deve o presente Recurso Voluntário ser provido, para reformar a decisão da DRJ com o consequente cancelamento da autuação em combate.

### III.5 - Necessidade de Manutenção do Apensamento ou Sobrestamento do Presente Processo

Por fim, caso este E. CARF não entenda pelo cancelamento, de pronto, do lançamento ora combatido com base nos tópicos acima dispostos, o que se alega a título de argumento, deverá ao menos reconhecer a necessidade de manter o apensamento ou sobrestar o presente processo. É o que se passa a demonstrar.

#### Apensamento ao Processo Administrativo de Crédito n.º 13502.900415/2015-61

Conforme reconhecido pela própria Fiscalização na notificação fiscal que originou esta lide e demonstrado no decorrer deste recurso, nestes autos se discute a exigência da multa isolada supostamente devida em decorrência da não homologação da DCOMP n.º 648.11112.281013.1.3.02-400, objeto do Processo Administrativo de Crédito n.º 13502.900415/2015-61.

Assim, ante essa evidente vinculação, em 12/03/2019, a Receita Federal apensou o presente processo ao Processo Administrativo de Crédito n.º 13502.900415/2015-61 [...].

Nesse contexto, caso este E. CARF não entenda pela reforma da decisão recorrida e o cancelamento do lançamento ora combatido, o que se alega para argumentar, requer-se que, ao menos, os presentes autos sigam apensados ao Processo Administrativo de Crédito n.º 13502.900415/2015-61.

Isto porque, conforme já exposto, o resultado deste processo depende da decisão final a ser proferida no processo administrativo de crédito supracitado, em razão da nítida relação de interdependência entre os casos, o que configura a conexão e faz com que estes processos não possam tramitar em apartado, sob pena de serem proferidas decisões conflitantes.

Não há dúvidas que esses processos administrativos decorrem de situações fáticas e jurídicas semelhantes, sendo imperioso a manutenção do apensamento destes autos para o julgamento conjunto das questões neles abordadas.

Sobre a questão, vale destacar que a Turma Julgadora até reconheceu que há "o lançamento da multa isolada decorreu da não homologação de compensação objeto do processo administrativo n.º 13502.901017/2015-61, ao qual se encontra apensado o presente processo.

Desta feita, considerando-se que há clara conexão / vinculação entre estes processos, sendo que tratam das mesmas questões fáticas, conclui-se que este E. CARF deve manter a reunião do presente processo administrativo com o Processo Administrativo de Crédito n.º 13502.900415/2015-61, a fim de se evitar decisões conflitantes a respeito de um mesmo tema.

Sobrestamento em razão do Processo Administrativo de Crédito n.º 13502.900415/2015-61

Ainda, caso este E. CARF não entenda pela manutenção da conexão / apensamento dos processos administrativos e pela necessidade de julgamento em conjunto, o que se alega apenas a título argumentativo, impõe-se, por exigência legal, o sobrestamento do feito.

Com efeito, muito embora o Decreto n.º 70.235/1972 não disponha expressamente acerca do sobrestamento, este instituto é previsto no artigo 313, inciso V, alínea "a", da Lei n.º 13.105/2015 ("Código de Processo Civil" ou "CPC") - aplicável, de forma supletiva e subsidiária, ao processo administrativo, nos termos do art. 15 do mesmo diploma.

Assim, sempre que o mérito do processo depender do encerramento de outra causa, o órgão julgador deve suspender seu julgamento.

No presente caso, o mérito em questão (aplicabilidade da multa isolada correspondente a 50% do valor do débito - supostamente - remanescente da declaração de compensação não homologada) depende, necessariamente, do encerramento do processo administrativo onde se discute o reconhecimento do direito creditório e a consequente homologação integral da compensação realizada pela Recorrente por meio da DCOMP, razão pela qual é imprescindível o sobrestamento deste processo.

Vale frisar que essa relação de interdependência entre o processo administrativo de crédito e o processo em que se discute a multa isolada no percentual de 50%, inclusive, é destacada pelo próprio § 18, do artigo 74, da Lei n.º 9.430/1996, citado anteriormente.

Com efeito, o supracitado dispositivo legal estabelece que, independentemente da apresentação de defesa nos autos do processo administrativo onde se discute o lançamento da multa isolada, na hipótese de terem sido apresentadas defesas administrativas nos autos do processo principal de crédito, automaticamente a penalidade fica com a exigibilidade suspensa, nos termos do artigo 151, III, do CTN.

Sendo assim, o presente processo deve permanecer sobrestado até que seja proferida decisão definitiva, transitada em julgado, nos autos do Processo Administrativo Crédito n.º 13502.900415/2015-61. [...]

Ademais, em respeito ao princípio da verdade material que rege os processos administrativos fiscais, é Imperioso que se aguarde a apuração de fato indispensável à cobrança do crédito tributário (nesse caso, a multa Isolada de 50%) para que tal exigência seja definitiva e, conseqüentemente, legítima.

Diante do exposto, requer-se a este E. CARF que determine o sobrestamento do presente processo administrativo até o julgamento definitivo do Processo Administrativo de Crédito n.º 13502.900415/2015-61, em razão da nítida relação de interdependência entre os casos.

Sobrestamento em razão do Julgamento do RE n.º 796.939 e da ADI n.º 4.905 pelo Supremo Tribunal Federal

Em complemento às razões expostas acima, cumpre evidenciar ainda que, em razão dos princípios da segurança jurídica e economia processual, há a necessidade de sobrestamento deste processo até o julgamento, pelo E. STF, do RE n.º 796.939, ao qual foi conferido repercussão geral, e da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 4.905, nos quais se discute "a constitucionalidade dos §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996, com redação dada pelo art. 62 da Lei 12.249/2010".

Isso porque, conforme disposição do artigo 1.037, II, do CPC, bem como no princípio da economia processual, torna-se necessário o sobrestamento deste feito, pois o mérito da discussão depende da conclusão do julgamento do Poder Judiciário nas ações supracitadas.

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:

#### IV - Pedido

Diante do exposto, a Recorrente requer a este E. CARF o recebimento, conhecimento e provimento do presente Recurso Voluntário, para que, em razão das preliminares suscitadas, seja reconhecida a nulidade do lançamento.

Caso assim não se entenda, o que se alega apenas a título argumentativo, requer-se o provimento deste recurso para que seja determinada a reforma do acórdão recorrido e seja assim cancelada a multa isolada objeto do presente processo administrativo.

Por fim, requer-se, em caráter subsidiário, a manutenção do apensamento do presente processo ao Processo Administrativo de Crédito n.º 13502.900415/2015-61 ou, então, o seu sobrestamento até o desfecho final de tal processo ou até o julgamento do RE n.º 796.939 e da ADI n.º 4.905 pelo E. STF.

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, observando as 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 reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, de acordo com o 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 da 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

peças 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 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.

O Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 796.939/RS, Tema 736, trata da inconstitucionalidade do § 17 do art. 74 da Lei nº 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 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.

### **Sobrestamento**

A Recorrente requer que o presente feito seja sobrestado dada a sua vinculação com o processo principal nº 13502.900415/2015-61.

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).

Consta que no processo principal nº 13502.900415/2015-61 a Recorrente formalizou os Pedidos de Ressarcimento ou Restituição/Declarações de Compensação (Per/DComp) utilizando-se do crédito relativo ao saldo negativo de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) do 4º trimestre do ano-calendário de 2012.

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 13502.900415/2015-61, cujos procedimentos são vinculados por decorrência.

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.

## Concomitância

A Recorrente discorda da presente exigência dada a concomitância com a multa de mora aplicada em caso de recolhimento de tributo fora do prazo de débitos confessados em Per/DComp.

A Lei n.º 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 n.º 10.637, de 2002) [...]

§ 17. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. (Redação dada pela Medida Provisória n.º 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 n.º 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 autolancamento 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 n.º 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 n.º 4905/DF, Supremo Tribunal Federal). Logo não há que se falar em concomitância.

### **Boa-fé**

A Recorrente alega boa-fé objetiva. A “responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”, nos termos do art. 136 do Código Tributário Nacional. Esse argumento narrado na peça recursal, portanto, não tem o condão de afastar o princípio da legalidade.

### **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. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF n.º 1.634, de 21 de dezembro de 2023 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