



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11080.740436/2019-27  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3001-002.478 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 09 de abril de 2024  
**Recorrente** TOPSHOES INDUSTRIA DE CALCADOS SA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Exercício: 2018

**MULTA POR NÃO HOMOLOGAÇÃO DE COMPENSAÇÃO DECLARADA. § 17 DO ART. 74 DA LEI Nº 9.430 DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996. INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO STF. RE nº 796.939/RS e ADI nº 4905. ARTS. 98, PARÁGRAFO ÚNICO, I, E 99 DO RICARF.**

O § 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, incluído pela Lei nº 12.249/2010, alterado pela Lei nº 13.097/2015, foi declarado inconstitucional pelo STF no julgamento da ADI nº 4905 e do RE nº 796.939/RS, em regime de repercussão geral, ocasião em que fora fixada a seguinte tese: "*É inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária*".

Tal decisão deve ser reproduzida pelas turmas deste Conselho nos julgamentos dos recursos submetidos a seu crivo, conforme disposto no arts. 98, parágrafo único, inciso I, e 99 do novo RICARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

João José Schini Norbiato – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Aniello Miranda Aufiero Junior (suplente convocado(a)), Bruno Minoru Takii, Francisca Elizabeth Barreto, Laura Baptista Borges, Wilson Antônio de Souza Côrrea, João José Schini Norbiato (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 3001-002.478 - 3ª Seju/1ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 11080.740436/2019-27

## Relatório

Por economia processual e, sobretudo, por bem sintetizar os eventos processuais até a apresentação da impugnação, reproduzo a seguir o relatório contido na decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador (BA):

Trata-se de **Notificação de Lançamento**<sup>1</sup> lavrada contra a contribuinte em epígrafe, exigindo **multa isolada em decorrência de declaração de compensação não homologada**, nos termos do **§ 17 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996**, e alterações posteriores, cuja base de cálculo “corresponde ao somatório dos débitos remanescentes da compensação realizada”, sobre a qual foi aplicado o percentual de 50%.

Consta da Notificação de Lançamento que, nos autos do **processo administrativo nº 11020.901743/2018-14**, foi emitido Despacho Decisório não homologando a compensação dos débitos informados pelo sujeito passivo na Declaração de Compensação – **DCOMP 07269.76231.191214.1.3.09-0348**, por não ter sido reconhecido o crédito pleiteado de Cofins Não Cumulativa – Exportação.

Cientificada da Notificação de Lançamento em 25/11/2019, conforme Aviso de Recebimento à folha 11, em 27/11/2019 a contribuinte solicitou a juntada de impugnação, na qual alega que:

### “DO MÉRITO

*Em relação a multa, primeiramente é importante que se destaque que o § 17 da Lei 9.430/1996, a redação do parágrafo foi modificada pela Lei 13.097/2015 para que a multa passasse a incidir sobre o valor do débito objeto da declaração de compensação não homologada e não mais sobre o valor do crédito utilizado.*

*Na mesma banda, já restou pacificado o entendimento da inconstitucionalidade da multa prevista no art. 74, § 17, da Lei 9.430/1996, quando aplicada da mera não homologação da compensação tributária, ressalvada sua incidência aos casos de comprovada má-fé do contribuinte, o que não é o caso em tela.*

*Para caracterização da má fé, há que se entender que o ato ilícito, nos termos do disposto nos arts. 186 e 187 do Código Civil, é a ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, que violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral. Além disso, também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.*

*Em contrapartida, lícito é o ato que está de acordo com o ordenamento jurídico. Prática ato lícito, portanto, aquele que age em conformidade com a lei, não constituindo ilícito as condutas praticadas no exercício regular de um direito reconhecido (art. 188 do Código Civil).*

*Para fins tributários, ilícito pode ser conceituado como qualquer ato contrário à previsão legal que se relacione com a obrigação tributária principal ou acessória. É espécie do gênero infração, que outra coisa não é senão a violação de uma norma jurídica, o descumprimento de um preceito legal.*

*Partindo de tais premissas, tem-se que a declaração de compensação tributária reveste-se, a princípio, de licitude, uma vez que prevista expressamente na legislação de regência, constituindo tal prática por parte do contribuinte, se não verificada e comprovada fraude, ato lícito e exercício regular de um direito.*

---

<sup>1</sup> Fls. 02/03

*Por outro lado, multa fiscal pode ser entendida como toda prestação pecuniária compulsória, instituída em lei, que decorra do descumprimento de obrigação tributária e que, portanto, constitua sanção de ato ilícito em matéria fiscal.*

*Dito isso, evidencia-se que a sanção em debate conflita com as definições jurídicas assentadas, tendo em vista que, na espécie, a multa decorre da simples não homologação da declaração de compensação realizada pelo contribuinte. Não há, verifica-se, como pressuposto da penalidade, qualquer ato ilícito.*

***O dispositivo legal em estudo, na medida que estipula multa pela simples não homologação da compensação declarada, viola a garantia constitucional mencionada que garantia constitucional consagrada no art. 50, inciso XXIV, alínea a, da Constituição da República, e, por meio deste postulado fundamental, assegura-se aos cidadãos o acesso aos Poderes Públicos para pleitear um direito, reclamar da atuação de alguma autoridade pública ou solicitar informação.***

*Isso porque, por mais que não obste por completo o pedido de compensação – corolário do direito de petição – cria relevante obstáculo à sua realização, na medida em fixa sanção pela mera utilização da referida garantia, sem distinguir a atuação com boa-fé da atuação com má-fé, presumindo que o contribuinte age abusivamente.*

*É inegável, assim, que a imposição da multa, se não impede totalmente a realização da declaração de compensação, produz justo receio ao contribuinte, de forma a desestimulá-lo a efetivar o pedido a que faz jus. Constituinte do exercício do pedido de compensação tributária defesa de interesses do contribuinte, cabe à Fazenda Pública, em homenagem ao direito de petição, apreciar e proferir decisão sobre a declaração, sem que a não homologação acarrete, automaticamente, a aplicação da multa.*

***Por fim, destaque-se que a Constituição Federal veda a utilização de tributos com efeito de confisco, estendendo-se tal proibição às multas fiscais. Na hipótese, a incidência da multa aos pedidos de compensação não homologados acarreta efeitos confiscatórios em razão justamente da desproporcionalidade evidenciada.***

***as conclusões das instâncias de origem, no sentido de que a penalidade prevista no art. 74, § 17, da Lei 9.430/1996, quando aplicada nos estritos termos da norma, sem comprovação da má-fé do contribuinte, não se harmoniza com os ditames constitucionais.***

*Por outro viés, o requerimento da recorrente é para que a interpretação conforme seja realizada de maneira que se entenda pela aplicação da multa elencada no art. 74, § 17, da Lei 9.430/1996, em caso de comprovado abuso de direito por parte do contribuinte, considerando-se caracterizado o abuso pela reiterada submissão à autoridade administrativa, para fins de ressarcimento ou compensação, de rubricas já rejeitadas anteriormente.*

*Desse modo, deve ser confirmada a interpretação conforme já adotada pelo Tribunal a quo no acórdão recorrido, com o escopo de ressaltar apenas a incidência da multa prevista no art. 74, § 17, da Lei 9.430/1996 apenas nas hipóteses de comprovada má-fé do contribuinte, o que só pode ser demonstrado mediante o devido processo administrativo.*

**DO PEDIDO**

*À vista do exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência do indeferimento de seu pleito, requer que seja acolhida a presente Manifestação de Inconformidade com cancelamento da multa no valor de R\$ 14.888,81”.*

[grifo nosso]

Ao deliberar acerca da impugnação (acórdão n.º **15-51.033**, às fls. 14/19), a **4ª Turma da DRJ/SDR**, por unanimidade de votos, manteve o crédito tributário lançado de ofício. O acórdão do colegiado a quo recebeu a seguinte ementa:

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 08/10/2019

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INSTÂNCIAS  
ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.

A apreciação de questionamentos relacionados à validade, legalidade e constitucionalidade de dispositivos que integram a legislação tributária não se insere na competência da esfera administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado dessa r. decisão, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário (fls. 42/59), no qual **1)** cita uma decisão em que o juiz federal da 16ª Vara do Distrito Federal teria suspenso a aplicação da multa por não homologação de compensação; **2)** alega que o objetivo da sanção em discussão é punir o contribuinte que age de má-fé ao se utilizar da compensação; **3)** salienta que a partir da instituição da multa por não homologação de compensação, os contribuintes passaram a ajuizar ações questionando a constitucionalidade do § 17 do art. 74 da Lei n.º 9.430/1996. A esse respeito, ressalta a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n.º 4905 e destaca os principais pontos contidos na petição da proponente (Confederação Nacional da Indústria - CNI): **DA SANÇÃO POLÍTICA, DO EFEITO CONFISCATÓRIO, DO FERIMENTO AO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE, DO ABUSO AO DIREITO DE PETIÇÃO.**

Recebido o recurso, o presente processo foi objeto de sorteio e distribuição à minha relatoria.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro João José Schini Norbiato, Relator.

## 1. Da competência para julgamento do feito

Em virtude da norma contida no artigo 65 do Anexo da Portaria MF n.º 1634, de 21 de dezembro de 2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, este colegiado é competente para apreciar este feito.

## 2. Do conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos formais de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento e, dada a não arguição de questões preliminares, passo à análise das razões de mérito.

## 3. Do mérito

Quanto aos argumentos que suscitam a inconstitucionalidade da norma que instituiu a multa, é preciso salientar que o provimento de alegação nesse sentido seria o mesmo que afastar a sanção cominada sob o fundamento de afronta à Constituição, o que equivaleria à declaração, *incidenter tantum*, de inconstitucionalidade da lei, competência esta que não é dada a este Colegiado, conforme o enunciado n.º 2 da Súmula CARF:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

No entanto, em se tratando da exigência da multa prevista no art. 74, § 17, da Lei 9.430/1996 impende a este colegiado analisar o recurso levando em consideração as recentes decisões do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário n.º 796.939 e na Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 4.905.

### 3.1 Da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 4905 e do Recurso Extraordinário n.º 796.939

Desde os idos de 2013 tramitavam no Supremo Tribunal Federal duas ações em que se discutia a constitucionalidade do § 17 do art. 74 da Lei n.º 9.430. São elas: Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 4905 e o Recurso Extraordinário n.º 796.939, o qual fora admitido em regime de repercussão geral.

Até então, tais ações careciam de decisão de mérito pelo Pretório Excelso, de modo que, diante dos contumazes argumentos dos sujeitos passivos, citando-as para subsidiar a tese de que a multa deveria ser afastada (como no caso do recurso ora em análise), invariavelmente, vinha destacando em meus votos a necessidade de que nesses processos houvesse decisão pela inconstitucionalidade da multa, para que então fosse possível afastar a aplicação da lei; nesse caso, não por pronunciamento acerca da constitucionalidade da lei, que como dito no item anterior deste voto é defeso a este Conselho, mas sim devido à força vinculante inerente às decisões em ADI ou RE com repercussão geral reconhecida pelo STF.

Eis que em 17/03/2023, o pleno do Supremo proferiu decisão de mérito nessas duas ações, declarando a inconstitucionalidade do § 17 do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, incluído pela Lei n.º 12.249, de 11 de junho de 2010, alterado pela Lei n.º 13.097, de 19 de janeiro de 2015. Vejamos o que restou decidido em cada uma delas:

#### **AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE (ADI) N.º 4905<sup>2</sup>**

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.** Tudo nos termos do voto do Relator, vencido parcialmente o Ministro Alexandre de Moraes. Falaram: pela requerente, o Dr. Fabiano Lima Pereira; pelo amicus curiae Associação Brasileira de Advocacia Tributária – ABAT, o Dr. Breno Ferreira Martins Vasconcelos; pelo amicus curiae ABRAS - Associação Brasileira de Supermercados, a Dra. Ariane Costa Guimaraes; pelo amicus curiae Associação Brasileira da Indústria Química – ABIQUIM, o Dr. Carlos Mário da Silva Velloso; pelo amicus curiae Associação Comercial do Rio de Janeiro, o Dr. André Pacheco Teixeira Mendes; pelo amicus curiae Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – CFOAB, o Dr. Luiz Gustavo Antonio Silva Bichara; e, pela Advocacia-Geral da União, a Dra. Luciana Miranda Moreira, Procuradora da Fazenda Nacional. Plenário, Sessão Virtual de 10.3.2023 a 17.3.2023.

#### **RECURSO EXTRAORDINÁRIO (RE) N.º 796939<sup>3</sup>**

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, **apreciando o tema 736 da repercussão geral, conheceu do recurso extraordinário e negou-lhe provimento, na medida em que inconstitucionais, tanto o já revogado § 15, quanto o atual § 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996, mantida, assim, a decisão proferida pelo Tribunal a quo.** Foi fixada a seguinte tese: "**É inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária**". Tudo nos termos do voto reajustado do Relator. O Ministro Alexandre de Moraes acompanhou o Relator com ressalvas. Não votou o Ministro Nunes Marques, sucessor do Ministro Celso de Mello (que votara na sessão virtual em que houve o pedido de destaque, acompanhando o Relator). Plenário, Sessão Virtual de 10.3.2023 a 17.3.2023.

Observa-se claramente nos dispositivos acima que nas decisões proferidas pelo e. STF restou consignado que o § 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996 é inconstitucional e, por conseguinte, a multa nele prevista também o é.

Por derradeiro, cumpre dizer que, em 26/05/2023, a ADI n.º 4905 transitou em julgado e os autos foram baixados em definitivo para o arquivo do STF. Em 20/06/2023, foi a vez do Recurso Extraordinário n.º 796.939, com baixa definitiva para o Tribunal Regional Federal da 4ª região na mesma data.

Nesse cenário, considerando que a controvérsia posta nestes autos gira em torno justamente da aplicação da referida multa, julgo que, com fulcro no disposto nos arts. 98, parágrafo único, inciso I, e 99 do novo RICARF (incisos I e II, alínea b, do § 1º e no § 2º, ambos

<sup>2</sup> <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4357242>

<sup>3</sup> <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4531713>

do art. 62 do antigo RICARF) deve a exigência fiscal de que trata este processo ser afastada por este colegiado.

Resta prejudicada, portanto, a análise dos demais argumentos de defesa trazidos em recurso.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário, para afastar a exigência da multa de que trata estes autos, tendo em vista a declaração de inconstitucionalidade do § 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996 pelo Supremo Tribunal Federal no âmbito da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 4905 e do Recurso Extraordinário n.º 796.939.

(documento assinado digitalmente)

João José Schini Norbiato