



<b>Processo nº</b>	11080.742465/2019-23
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3302-013.528 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	27 de julho de 2023
<b>Recorrente</b>	B2W COMPANHIA DIGITAL
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Exercício: 2019

MULTA ISOLADA POR COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. INCONSTITUCIONAL. TEMA 736. REPERCUSSÃO GERAL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

Julgado pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral, o RE 796.939, leading case do Tema 736, firmou 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. A tese é de observância obrigatória deste Tribunal Administrativo, nos termos do artigo 62, RICARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para cancelamento da multa isolada.

(documento assinado digitalmente)

Flávio José Passos Coelho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado(a)), Jose Renato Pereira de Deus, Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado(a)), Denise Madalena Green, Mariel Orsi Gameiro, Walker Araujo, Flavio Jose Passos Coelho (Presidente).

### **Relatório**

Por bem descrever o direito e fatos discutidos no presente processo administrativo, adoto relatório oriundo da decisão de primeira instância:

Trata o presente processo de notificação de lançamento lavrada contra o contribuinte acima identificado, para exigência de multa isolada por compensação não homologada

(fls. 02/03), no valor de R\$ 81.413,82, relativa às DCOMP relacionadas à fl. 03. Na Descrição dos Fatos a autoridade lançadora informa que:

- De acordo com o despacho decisório constante do processo nº 16682.901818/2018-97, houve não homologação de compensação, o que enseja a aplicação da multa prevista no § 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/96. O contribuinte tomou ciência do lançamento por meio eletrônico em 28/10/2019 (fl. 07), tendo apresentado impugnação tempestiva em 14/11/2019 (fls. 08 e 10 a 20), alegando, em resumo, que: Da Impossibilidade do "Bis in Idem"
- Quando da emissão do despacho decisório proferido nos autos do 16682901.818/2018-97, cobrou-se o tributo, acrescido de juros e multa de mora de 20%. Assim, ao se pretender cumular duas multas sobre a mesma infração, a autoridade fiscal incorre em "bis in idem", o que não é admitido no ordenamento jurídico brasileiro, posto que consiste na imposição de duas penalidades pela prática de um único ato pelo contribuinte;
- Ou seja, em que pese no direito tributário a multa punitiva distinguir-se da multa de mora pelo caráter de sanção da primeira, enquanto a segunda está relacionada à coação para adimplência, no presente caso é evidente que ambas possuem caráter punitivo, pois, em se tratando de declaração de compensação, o débito foi compensado dentro do prazo para recolhimento, o que implica no seu adimplemento em termo, não havendo que se falar em mora;
- Não homologada a compensação com a formação do respectivo processo de débito e a aplicação da multa de mora (em que pese a denominação de "multa de mora"), resta claro que o caráter dessa multa, de acordo com a melhor hermenêutica, deixa de ser o adimplemento em si, e passa a ser de penalidade, de sanção.
- Portanto, considerando que a multa de mora do processo administrativo 16682901.818/2018-97 não decorre do adimplemento extemporâneo, mas da não homologação da compensação, bem como a aplicação da multa isolada decorre da não homologação da compensação, não há dúvida de que a base para a imposição de ambas é a mesma, incorrendo em evidente "bis in idem". Cita-se doutrina sobre a questão; Da Falta de Tipicidade
- A intenção do legislador na edição da Lei nº 12.249/2010, incluindo os §§ 15 a 17 no art. 74 da Lei nº 9.430/96, foi penalizar o contribuinte que requer pedido de resarcimento posteriormente tido por indevido, estendendo a sanção para os casos de compensação não homologada. O ato punível é, evidentemente, o pedido em si;
- Assim, considerando que só há a compensação efetiva quando há o reconhecimento do pedido do direito ao crédito declarado, a legislação ampliou a aplicação da multa isolada, de forma subsidiária, para as Declarações de Compensação. Portanto, a conduta típica inicialmente prevista como possível de aplicação da penalidade é o pedido de restituição de crédito indevido ou indeferido;
- Ocorre que, em decorrência da reconhecida inconstitucionalidade e ilegalidade de se pretender obstar o contribuinte ao direito de petição, a Medida Provisória nº 656/2014 revogou o mencionado § 15, deixando de se aplicar a multa para os pedidos de restituição;
- Entretanto, em que pese o § 17 decorrer única e expressamente da previsão legal do § 15 (em virtude da expressão também), absurdamente esse parágrafo não foi revogado, mas alterado pela mesma Medida Provisória, para lhe retirar tal expressão. Ao se revogar o § 15, que previa a conduta típica punível para os pedidos de restituição, todas as supostas penalidades dali decorrentes também deveriam ter sido revogadas;
- Não se pode aceitar revogar a penalidade para o pedido de resarcimento e manter a penalidade para o pedido de compensação, tendo em vista que a intenção do legislador sempre foi penalizar o pedido indevido. O fato típico da conduta punível era requerer crédito ao qual não se tinha direito. É evidente que a Medida Provisória 656/14, ao alterar a redação do § 17 para retirar a expressão "também", está alterando o tipo penal, que deixa de ser o pedido de reconhecimento ao crédito, e passa a ser efetuar a compensação em si, desvirtuando a intenção do legislador;

• Assim, manter a multa apenas para os casos de requerimentos de compensação não homologados é manter a tipicidade, manter o enquadramento legal para um e excluir-lhe para outro, mesmo em se tratando de casos idênticos;

• A compensação é a consequência do pedido de restituição. Tanto que na redação original a penalidade prevista para o pedido de restituição também se aplicava (subsidiariamente) ao pedido de compensação. Portanto, se o pedido de reconhecimento a crédito deixou de ser considerado conduta típica, não se pode pretender alterar a tipicidade da multa, sem lei específica, a fim de que a compensação passe a ser considerada conduta punível;

• Até mesmo porque a compensação indevida já tem como consequência a aplicação da multa de mora no despacho decisório, corroborando, portanto, a ocorrência do “Bis in Idem” na aplicação de multa isolada. Desta forma, a Impugnante, com base no art. 106, II, “a” do CTN, requer seja afastada a multa capitulada no auto de infração, em vista de sua lógica revogação;

#### Da Falta de Razoabilidade e Proporcionalidade

• A administração pública deve agir de acordo com os princípios básicos reguladores, mormente no que tange ao dever de agir dentro da razoabilidade, proporcionalidade e não atuar de forma imoderada. Nesse sentido, fato é que o legislador ordinário, embora de forma equivocada, pretendia aplicar a multa de 50% para casos específicos e determinados, como na hipótese de conduta dolosa de má-fé do contribuinte;

• Entretanto, aplicar a multa de 50%, de forma indiscriminada e a todo e qualquer pedido de compensação não homologado causa enorme insegurança aos contribuintes de boa-fé, que passaram a ficar sujeitos à penalidade sempre que seu pedido for negado. Ressalte-se que não restam dúvidas quanto ao fato de que a Impugnante pleiteou a compensação munida de boa-fé, até porque, ao se deparar com o indeferimento do crédito pleiteado e com a não homologação das compensações, optou por efetuar o recolhimento dos respectivos débitos, ao invés de usar de qualquer artifício legal para protelar o pagamento;

• Assim, ao aplicar de forma indiscriminada e indevida a multa isolada, a administração pública está, por vias transversas, extinguindo todos os requerimentos de compensação, posto que o contribuinte passará somente a efetuar pedidos de restituição, para os quais deverá aguardar até 5 anos para ter seu direito creditório analisado;

• Desse modo, aplicar penalidade ao requerimento de compensação não homologado como forma de forçar os contribuintes a recolher os tributos para posteriormente pleitear restituição nada mais é do que mais uma forma de se saciar a ânsia arrecadatória dos entes Pùblicos, em afronta ao caput do art. 74 da Lei nº 9.430/96, bem como ao art. 170 do CTN;

• Portanto, a fim de não se excluir do ordenamento jurídico o direito ao pedido de compensação, a multa isolada deve ser interpretada, e conseqüentemente aplicada, dentre os princípios constitucionais da razoabilidade, proporcionalidade e com evidente caráter de penalidade ao contribuinte que atuar com má-fé; Da Violação a Direitos e Garantias Fundamentais;

• A atual redação do § 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/96 viola o disposto no art. 5º, incs. XXXIV, LIV e LV da Constituição;

• Basta a não homologação do pedido de compensação apresentado pelo contribuinte, para que ele seja apenado com multa de 50% do valor do crédito indeferido. No entanto, essa multa configura afronta ao direito de petição, aos princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório, do devido processo legal, da proporcionalidade e da razoabilidade. A Impugnante não pode ser impedida ou constrangida a não peticionar para fazer valer o seu direito a reconhecimento, à homologação, da compensação, por receio de ser apenada com multa decorrente do simples indeferimento, ainda que não definitivo (pois passível de reversão nas instâncias administrativas), do seu pedido. A própria Lei nº 9430/96, no seu art. 74, §§ 9º e 10, prevê a possibilidade da interposição de Manifestação de Inconformidade e de Recurso Voluntário, para a contestação da decisão denegatória do direito ao crédito;

• Desta forma, se a decisão denegatória é recorrível e, portanto, passível de reforma, e esses recursos têm efeito suspensivo, ou seja, impedem a cobrança imediata dos débitos

compensados, até o julgamento final, é desarrazoada e desproporcional a imputação de multa pelo não reconhecimento do direito ao crédito, antes do término do respectivo processo administrativo;

- Além da inexistência do crédito pleiteado e/ou compensado, a imputação da multa deve estar necessariamente vinculada à comprovação da má-fé da Impugnante. O simples pedido de ressarcimento e/ou declaração de compensação indeferidos não trazem qualquer prejuízo ao Fisco, que receberá o crédito indevidamente compensado, com o acréscimo da Taxa Selic e da multa de mora de vinte por cento. Consequentemente, não se vislumbra qualquer fundamento para que a Impugnante, que agiu de boa-fé e exerceu direito legalmente previsto de compensar crédito com débito, mas não teve o crédito reconhecido, seja também apenada com multa de 50% do valor do crédito indeferido;
  - Cita-se decisão judicial sobre a questão;
  - Ressalte-se que a constitucionalidade da multa ora imputada é objeto de processo com repercussão geral reconhecida pelo STF (RE 796939/RS, tema 736), devendo ser aguardado o desfecho do julgamento do recurso interposto pela União, tendo a PGR se manifestado nos autos por meio de parecer opinando pelo desprovimento do recurso da União;
  - Diante disso, resta claro que a multa em questão somente deve ser aplicada na hipótese da comprovação da má-fé do contribuinte, o que não ocorreu no presente caso. O RE 796939/RS está previsto para ser julgado em 21/11/2019, ocasião na qual, se for negado provimento ao recurso da União, será confirmada a constitucionalidade do § 17, da Lei 9.430/1996, devendo, portanto, a presente Impugnação ser julgada procedente, em obediência ao disposto no Decreto 70.235/1972, art. 26-A, § 6º, inc. I. À fl. 44 consta despacho da unidade local, informando que não houve manifestação de inconformidade contra o despacho decisório que reconheceu parcialmente o direito de crédito pleiteado, mas os débitos indevidamente compensados foram pagos.
- O presente processo foi encaminhado a esta DRJ07 em 01/03/2021 para julgamento (fl. 45).

É o relatório.

A 16<sup>a</sup> Turma da DRJ07, em 26 de outubro de 2021, mediante Acórdão nº 107-012.779, decidiu pela improcedência da impugnação, nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Data do fato gerador: 25/11/2014, 06/02/2015, 16/04/2015, 26/08/2015, 14/09/2015, 19/01/2016 COMPENSAÇÃO HOMOLOGADA EM PARTE PELA UNIDADE LOCAL E NÃO CONTESTADA PELO CONTRIBUINTE - MULTA ISOLADA - EXIGÊNCIA - Cabível a exigência da multa isolada aplicável em decorrência da não homologação de compensação, incidente sobre os débitos indevidamente compensados, sendo irrelevante o fato de o despacho decisório não ter sido contestado pelo contribuinte. MULTA DE OFÍCIO ISOLADA - INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE - Aplica-se a multa de ofício isolada por expressa previsão legal, não competindo à autoridade administrativa apreciar arguições de constitucionalidade/ilegalidade ou ofensa a princípios de Direito relativas a norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico, cabendo tal controle ao Poder Judiciário. MULTA ISOLADA POR NÃO HOMOLOGAÇÃO DE COMPENSAÇÃO - MULTA DE MORA - COEXISTÊNCIA - POSSIBILIDADE - É possível a coexistência da multa isolada prevista no § 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/1996 e da multa de mora prevista no art. 61, §§ 1º e 2º, do mesmo diploma, visto que decorrem de diferentes condutas por parte do sujeito passivo. Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

O contribuinte interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário, no qual repisa os argumentos dispostos em sede de impugnação, para requerer a sua procedência.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Mariel Orsi Gameiro, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo integral conhecimento.

Cinge-se a controvérsia na aplicação – e manutenção, da multa isolada por não homologação ou homologação parcial de pedido de compensação, prevista no parágrafo 17, do artigo 74, da Lei 9.430/1996.

Sem delongas, o tema acaba de ser julgado, com respectivo trânsito em julgado – ocorrido em 20 de junho de 2023, pelo Supremo Tribunal Federal, através do Tema 736, sob repercussão geral, como *leading case* o RE 796.939, com 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.**

A ementa do julgado aduz:

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 guarda 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 derrogado 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.

(RE 796939, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 18/03/2023, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-s/n DIVULG 22-05-2023 PUBLIC 23-05-2023)

E, conforme dispõe o §2º, do art. 62 do Regimento Interno do Carf (RICARF), Anexo II da Portaria MF nº 343/2015, são de observância e reprodução obrigatória aos conselheiros deste Tribunal as decisões proferidas nos Tribunais Superiores, sob o rito de recursos repetitivos (STJ) e repercussão geral (STF): *“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”*.

Ante o exposto, voto por dar provimento ao Recurso, para cancelamento da multa isolada.

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro