



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 11516.722802/2015-75  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **3003-000.102 – Turma Extraordinária / 3ª Turma**  
**Sessão de** 23 de janeiro de 2019  
**Matéria** Multa Agravada  
**Recorrente** BRF S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 27/08/2010

MULTA AGRAVADA. ART 74, §17 LEI 9.430/1996.

O §17 do artigo 74 condiciona a aplicação da multa unicamente à não homologação do crédito. Há expreso texto regimental, com força normativa, que impõe aos membros do colegiado a obrigatoriedade de aplicação de lei vigente.

PRINCÍPIOS DA MORALIDADE, PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE.

O lançamento de multa tributária - obrigação principal por força do artigo 113 do CTN, não atribui discricionariedade à Autoridade Fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Marcos Antônio Borges - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Müller Nonato Cavalcanti Silva - Relator.

*(assinado digitalmente)*

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Antônio Borges (presidente da turma), Vinícius Guimarães, Márcio Robson Costa e Müller Nonato Cavalcanti Silva.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por BRF S.A. contra acórdão proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Florianópolis (DRJ/FNS) que julgou procedente o Auto de Infração lavrado em razão de multa aplicada por suposta declaração de compensação (DCOMP) não comprovada. O lançamento teve como base legal o artigo 74, §17 da Lei 9.430/1996, com redação dada pela Lei 12.249/2010. A Autoridade Fazendária aplicou multa no percentual de 50% do valor do crédito declarado em respeito ao que leciona a legislação tributária nas hipóteses de créditos não comprovados.

Na sua impugnação afirma que a multa prevista em Lei fere os preceitos da Teoria Geral do Direito Tributário e que não poderia ser aplicada ao caso em espécie. O tribunal de piso invocou o artigo 37 da Constituição da República para justificar a atividade plenamente vinculada da Autoridade Fiscal e a impossibilidade de afastar norma vigente.

Incorformada, a Recorrente socorreu-se a este Conselho para apreciação do seu pleito que, em suma, pode ser descrito pelos seguintes requerimentos:

a) Inadequada aplicação do art. 74, §17 da Lei 9.430/1996 sob o argumento que a penalidade é devida somente nos casos que houver má-fé da declaração de créditos não homologados;

b) flexibilidade da penalidade pelo princípio da Moralidade exposto no artigo 37 da Constituição da República;

c) dedução de que, pela interpretação da norma punitiva, somente os modais deônticos "obrigatório" e "proibido" podem ser visualizados no texto legal e que a conduta praticada estaria no terceiro e derradeiro modal (permitido), fato que afastaria a aplicação da multa;

d) que a Administração Tributária deveria aferir, caso a caso, existência de má-fé quando transmitida Declaração de Compensação não homologada. No mesmo raciocínio usa argumento de autoridade quando afirma que por ser empresa de grande porte e que realiza vultosos investimentos no país sua boa-fé deve ser presumida;

e) Por derradeiro lembrou dos princípios da Proporcionalidade e Razoabilidade que vinculam a Administração Pública e, por essa razão, a conduta praticada deveria ser desapenada em virtude de a multa aplicada não obedecer aos princípios constitucionais.

Ao fim pugna pelo total provimento do Recurso Voluntário no intento de anular o Auto de Infração em debate.

Em complemento, para subsidiar o julgamento, apresentou no prazo regimental Memoriais a este Relator ressaltando os pontos principais da tese Recursal. Pôs sob foco que a *mens legis* do art. 74, §17 da Lei 9.430/1996, cuja redação fora dada pela Medida

Provisória 656/2014, com posterior conversão em Lei, foi condicionar a aplicação da multa de 50% pela não homologação da Dcomp à má-fé do contribuinte. Também aponta a tese de que se caso aplicada a multa legal em todos os casos de crédito não homologado, estar-se-ia em negativa de vigência à norma.

Em síntese, são os fatos.

## Voto

Conselheiro Müller Nonato Cavalcanti Silva - Relator.

O presente Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos formais de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

### Sobre as multas no Direito Tributário

O artigo 113 do Código Tributário Nacional, com bastante clareza, expõe que no simples fato do descumprimento de obrigação acessória haverá conversão em multa pecuniária, tornando-a *obrigação principal*.

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.*

Sem esforço hermenêutico é possível interpretar o excerto legal e constatar que, ao contrário do que alega a Recorrente, que a deontologia da norma se modaliza pelos três modais estudados pela melhor doutrina: proibido, permitido e obrigatório. Não se condiciona a aplicação de multa à má-fé no descumprimento da obrigação tributária. Diz o próprio texto legal "pelo simples fato da sua inobservância", isso por que foi opção do legislador atribuir grande importância às obrigações tributárias, sejam principais ou acessórias.

Não foi aberto espaço na legislação tributária a discussão de má-fé quando obrigação acessória é descumprida, vez que há presunção legal de que, aquele que não cumpre com os deveres instrumentais do Direito Tributário já pratica conduta demasiado danosa, portanto imbuída de má-fé.

No caso que se expõe a julgamento, a Recorrente alega que prestou declaração de compensação Dcomp, mesmo inexistindo crédito, de boa fé e esta interpretação autorizaria o afastamento da multa. Há de se fazer um corte epistemológico quanto à ciência hermenêutica, que conduz da enunciação prescritiva à norma jurídica. O enunciado prescritivo lógico-deontico é a linguagem interpretada; a enunciação vertida em norma. Para tanto, o

interprete deve sujeitar-se aos limites científicos da hermenêutica para a precisa identificação da norma jurídica. Explico.

Aquele que se depara com a enunciação linguística no intento de interpretar a norma jurídica deve, antes de tudo, sujeitar-se a outras normas - normas que dão validade àquela que se pretende explicar. Portanto, é inarredável a observância das enunciações constitucionais e, igualmente, os excertos do Código Tributário Nacional. Logo, como acima aludido, o CTN em seu art. 113, §3º dá tratamento objetivo às multas em matéria tributária: "*A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária*". Não há espaço para discussão de elementos objetivos como a boa-fé. O comando diz Se descumprir obrigação acessória, deve ser aplicada sanção pecuniária.

Além do mais, é importante esclarecer que este Conselho não se presta a avaliar boa-fé ou má-fé da Recorrente, até mesmo pela dificuldade de aferição destes critérios e impossibilidade de prová-los, seja por documentos ou, até mesmo, com prova pericial. O julgamento deve estar pautado na Segurança Jurídica e Isonomia, razão pela qual todos os contribuintes têm o direito de petição a este Tribunal Administrativo, bem como todos são tratados nos estritos mandamentos legais.

Salutar trazer à elucidação o enunciado no artigo 62 do Regimento Interno do CARF - RICARF:

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

Há expreso texto regimental, com força normativa, que impõe aos membros do colegiado a obrigatoriedade de aplicação de lei. No caso em testilha, o artigo 74, §17 da Lei 9.430/1996 que regulamenta a multa aplicada no Auto de Infração em guerreiro.

Diante do que fora argumentado, o pleito da Recorrente para afastar a multa de 50% por inexistência de má-fé não encontra amparo legal e deve ser mantido o posicionamento do Tribunal de Piso.

Ainda sobre a aplicação de multas tributárias, a Recorrente suplicou pelos princípios constitucionais da Moralidade, Proporcionalidade e Razoabilidade. Inicialmente, como evidente se verifica, não houve qualquer violação à moralidade administrativa. A Autoridade Fiscal e a Delegacia de Julgamento agiram não só no estrito cumprimento legal, mas também não praticaram qualquer conduta de desabono à Moralidade. Sendo assim, na ausência do que discorrer neste critério, rejeito os argumentos da Recorrente.

No que tange aos princípios da Proporcionalidade e Razoabilidade, há de se tecer poucas, porém concisas palavras sobre Direito Administrativo. Os dois princípios que tentou a Recorrente se socorrer existem, na sua plenitude, para nortear **atos administrativos discricionários**. O lançamento de multa tributária - obrigação principal por força do artigo 113 do CTN, não atribui discricionariedade à Autoridade Fiscal bem como aos órgãos colegiados. O que se quer dizer, mesmo que se trate de matéria lecionada nas primeiras cadeiras de Direito Tributário, é que o Fisco tem atividade plenamente vinculada. Em termos ainda mais claros, o

Fisco deve obedecer a vontade popular manifestada por meio da Lei que prevê multa punitiva a quem declara crédito sem o ter.

*Lei 9.430/1996 - 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.*

*§ 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.*

Ora, a multa isolada fixada em 50% é a menos gravosa prevista na legislação, que em caso de falsidade da declaração poderá ser duplicada. Em conclusão, o §17 do artigo 74 impõe somente uma condicionante para aplicação da multa: não homologação do crédito declarado.

Este Conselho é dotado de farta jurisprudência sobre o tema em debate, e valho-me da decisão proferida nos autos do PAF 10805.720916/201309 em voto da lavra do Conselheiro Marco Rogério Borges na 2ª Turma Ordinária/Terceira Câmara da Primeira Seção de Julgamento:

*"Analisando todo o contexto histórico jurídico administrativo para a construção do comendo normativo do §17 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, há que se ressaltar que o uso de uma Dcomp como meio extintivo do crédito tributário pode gerar outros efeitos além da eventual inadimplência envolvida do débito ao não ser aceito o crédito pleiteado. A sua apresentação, realizada pelo contribuinte, pressupõe a existência de um crédito apurado, e tem efeitos constitutivos sob condição resolutiva de posterior homologação da compensação. A decisão da autoridade administrativa fiscal que a homologa, ao reconhecer o direito creditório, é meramente declaratória. Não ocorrendo a decisão da autoridade administrativa, ocorre a homologação tácita, por decurso do prazo decadencial de 5 anos.*

(...)

*Destarte, a multa isolada por compensação indevida é uma infração que o legislador entendeu merecer uma penalidade específica, e isolada, na medida em que o principal já está constituído e sujeito à cobrança com acréscimos moratórios."*

A sobriedade das palavras do Excelentíssimo Conselheiro denota a importância de se apenar, de forma isolada, declaração de crédito inexistente pelos efeitos

jurídicos que lhes são atribuídos. Deve-se punir a conduta invariavelmente, sem análise de critérios subjetivos como boa-fé. Revela-se a insustentabilidade do pleito da Recorrente para o afastamento da multa por arguição de boa-fé, princípios constitucionais e muito menos pelo porte financeiro da Recorrente, razão pela qual deve ser mantida a penalidade fixada em 50% sobre o crédito não homologado.

Nestes fundamentos conheço do Recurso Voluntário e no mérito nego-lhe provimento.

É como voto.

Müller Nonato Cavalcanti Silva - Relator.

*(assinado digitalmente)*