



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



**Processo nº** 16327.720118/2020-67  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2201-010.128 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 1 de fevereiro de 2023  
**Recorrente** BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 19/09/2018 a 27/06/2019

DISCUSSÃO SOBRE O MÉRITO DO DIREITO CREDITÓRIO. DECISÃO ADMINISTRATIVA EM PROCESSO PRÓPRIO. CARÁTER TERMINATIVO. IMPOSSIBILIDADE DE REDISCUSSÃO.

O direito creditório indeferido em processo próprio não pode ser rediscutido em novo processo, em razão do caráter terminativo das decisões definitivas administrativas.

MATÉRIA NÃO SUSCITADA NA IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO.

Não pode ser apreciada em sede recursal, em face de preclusão, matéria não suscitada pelo Recorrente na impugnação.

SOBRESTAMENTO DO FEITO. IMPOSSIBILIDADE. REGIMENTO INTERNO DO CARF. VINCULAÇÃO AS DECISÕES DEFINITIVAS EM RECURSOS REPETITIVOS. OBRIGATORIEDADE APENAS PARA OS CASOS TRANSITADOS EM JULGADO.

O processo administrativo é regido pelo princípio da oficialidade, inexistindo lei ou previsão regimental que autorize seu sobrestamento a fim de aguardar decisão definitiva de mérito na esfera judicial.

A conduta obrigatória a ser adotada pelo conselheiro do CARF, prevista no artigo 62, § 2º do Anexo II do RICARF, no sentido de aplicar rigorosamente entendimento, em decisão definitiva, firmado em recurso repetitivo pelo Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, exsurge apenas quando houver decisão transitada em julgado das colendas cortes superiores.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE. SÚMULA CARF Nº 02.

As leis em vigor gozam da presunção de legalidade e constitucionalidade, restando ao agente da administração pública aplicá-las.

Ao CARF é vedado analisar alegações de violação a princípios constitucionais e não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

**NÃO HOMOLOGAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. MULTA ISOLADA. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DA CONDUTA INFRACIONAL. INEXIGÊNCIA DE AVALIAÇÃO DA CONDUTA DOLOSA DO AGENTE.**

A não homologação de compensação declarada está sujeita à sanção prevista no artigo 74, § 17 da Lei nº 9.430 de 1996, independentemente de má-fé, pois intenção do agente não é requisito previsto em lei.

**MULTA ISOLADA. “BIS IN IDEM”. NÃO CONFIGURADO.**

A multa de sobre mora aplicada o imposto não recolhido não tem o mesmo fato gerador da multa isolada aplicada sobre a compensação considerada não homologada, não configurando “bis in idem”.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer em parte do recurso voluntário, por este tratar de temas estranhos ao litígio administrativo instaurado com a impugnação ao lançamento. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.

Carlos Alberto do Amaral Azeredo – Presidente

Débora Fófano dos Santos – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Débora Fófano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário (fls. 274/316) interposto contra decisão no acórdão exarado pela 14ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08 (fls. 227/266), que julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário formalizado no Auto de Infração – Outras Multas Administradas pela RFB, lavrado em 17/10/2019, no montante de R\$ 32.406.875,98 (fls. 02/06), acompanhado do Termo de Verificação (fls. 07/08), referente à multa isolada decorrente de compensações não homologadas de contribuições previdenciárias recolhidas pela empresa, referentes a reclamatórias trabalhistas (GPS Código 2909) do período de 01/2014 a 12/2014, realizadas por meio de PER/DCOMP transmitidos nos meses de 09/2018, 10/2018, 11/2018, 01/2019, 02/2019, 03/2019 e 06/2019, conforme planilha do Anexo 1 (fls. 09/10).

## **Da Impugnação**

O contribuinte foi cientificado do lançamento por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, na data de 06/03/2020 (fl. 101) e apresentou, em 20/03/2020 (fls. 103/104), impugnação (fls. 105/141), acompanhada de documentos (fls. 142/226), com os argumentos sintetizados nos tópicos abaixo:

### **I. FATOS**

## II. PRELIMINARES

II.1. Nulidade dos Despachos Decisórios “Retificador” e “Complementar” proferidos pela Fiscalização – Afronta à lei, ao rito processual previsto no Decreto n.º 70.235/72 e ao princípio constitucional do devido processo legal

II.2. Impossibilidade do lançamento da multa ora combatida: Necessidade de decisão final nos autos do Processo Administrativo n.º 16327.720997/2019-93

II.3. Impossibilidade da exigência do débito consubstanciado no presente processo antes do término do Processo Administrativo n.º 16327.720997/2019-93: Falta de liquidez e certeza

## III. MÉRITO

III.1. Necessidade de conexão ou apensamento dos Processos Administrativos

III.2. Sucessivamente: Sobrestamento do presente processo até o julgamento final do Processo Administrativo n.º 16327.720997/2019-93

III.3. Indevida cumulação da multa de 20% (multa de mora pelo atraso no recolhimento do tributo) com a multa isolada de 50% (compensação não homologada)

III.3.1. Necessidade de aplicação do princípio da absorção/consunção

III.4. Impossibilidade de aplicação da multa isolada: legislação específica não estabelece referida multa

III.5. Impossibilidade de aplicação da multa isolada: débitos e créditos anteriores à atual redação da IN RFB 1.717/17

III.6. Afronta ao direito constitucional de petição e ao princípio da proporcionalidade

III.7. Afronta ao princípio da vedação ao confisco

## IV. PEDIDO

Ante o exposto, o Impugnante requer a esta C. Delegacia de Julgamento o recebimento, o conhecimento e o provimento da presente Impugnação, de modo a declarar a nulidade do presente lançamento fiscal em face da (i) pendência de julgamento definitivo nos autos do processo administrativo que analisa o direito creditório do Impugnante, bem como (ii) em razão da ausência de liquidez e certeza da presente autuação fiscal.

Na remota hipótese de que esta C. Delegacia de Julgamento não determine de plano o cancelamento do lançamento fiscal ora em análise, em face das nulidades apontadas, o que se admite para argumentar, deve reconhecer a ilegalidade e invalidade da exigência da multa isolada de 50%, com o consequente cancelamento do auto de infração originário do presente processo administrativo.

Ainda, caso não seja determinado o cancelamento integral do lançamento tributário, o que novamente se admite para argumentar, requer-se, subsidiariamente, seja apensado o presente processo ao Processo Administrativo n.º 16327.720996/2019-49, ou, subsidiariamente, o seu sobrestamento até o desfecho de tal processo, de modo que a Receita Federal do Brasil se abstenha da prática de qualquer ato tendente à cobrança da multa isolada aplicada no caso vertente.

Por fim, ainda de forma alternativa e na remota hipótese de não ser cancelado o presente auto de infração, o Impugnante requer seja aplicado o princípio da absorção, mantendo-se tão somente a maior penalidade exigida, cancelando àquela com menor potencial lesivo.

## Da Decisão da DRJ

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08, em sessão de 17 de setembro de 2021, no acórdão n.º 108-002.404– 14ª Turma da DR/08 (fls. 227/266), julgou a impugnação improcedente, conforme ementa abaixo reproduzida (fls. 211/212 e págs. PDF 194/195):

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 19/09/2018, 18/10/2018, 19/10/2018, 14/11/2018, 17/01/2019, 19/02/2019, 19/03/2019, 27/06/2019

**AUTO DE INFRAÇÃO. FORMALIDADES LEGAIS. SUBSUNÇÃO DOS FATOS À HIPÓTESE NORMATIVA.**

O Auto de Infração (AI) encontra-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, apresentando, assim, adequada motivação jurídica e fática.

Constatado que os fatos descritos se amoldam à norma que prevê a tributação ou a aplicação de penalidade, deve o Fisco proceder ao lançamento, eis que esta é atividade vinculada e obrigatória, nos termos do artigo 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional.

**ARGUIÇÃO DE NULIDADE.**

Não há que se falar em nulidade do lançamento, quando o Auto de Infração (AI) é regularmente cientificado ao sujeito passivo, sendo-lhe concedido prazo para sua manifestação, e quando o AI e seus anexos, o Termo de Verificação, bem como os demais elementos constantes dos autos, oferecem as condições necessárias para que o contribuinte conheça o procedimento fiscal e apresente a sua defesa ao lançamento, estando discriminados, nestes, a situação fática constatada e os dispositivos legais que amparam a autuação.

**DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. NÃO HOMOLOGAÇÃO. MULTA ISOLADA. LANÇAMENTO. EXIGIBILIDADE SUSPENSA.**

A existência de litígio em face da não homologação da compensação declarada ainda em julgamento administrativo não impede o lançamento da multa isolada, mas suspende a sua exigibilidade até a decisão final.

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. SOBRESTAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.**

O processo administrativo fiscal é regido por princípios, dentre os quais o da oficialidade, que obriga à administração impulsionar o processo até sua decisão final, não havendo previsão, no Decreto nº 70.235/1972 e no Decreto nº 7.574/2011, para o seu sobrestamento com o objetivo de se aguardar decisão definitiva sobre questão prejudicial externa alegada pela impugnante.

**PEDIDO DE EXCLUSÃO DO CADIN. INCOMPETÊNCIA DA DRJ.**

A contestação de inscrição do contribuinte no CADIN - Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal não se insere no âmbito do processo administrativo fiscal disciplinado pelo Decreto nº 70.235/1972, descabendo sua apreciação pelas Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil.

**MULTA ISOLADA POR COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. CUMULAÇÃO COM A MULTA DE MORA. *BIS IN IDEM*. NÃO CONFIGURAÇÃO. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO OU DA ABSORÇÃO. INAPLICABILIDADE.**

Por corresponderem a condutas infracionais com materialidades distintas, capituladas em dispositivos legais diversos, não configura a ocorrência de *bis in idem* a penalidade pecuniária lançada em razão de compensação não homologada, exigida juntamente com a multa de mora incidente sobre o débito resultante da não homologação da compensação.

O fato gerador da multa de mora é o não pagamento no prazo de vencimento de tributo devido enquanto que o da multa isolada é a não homologação da compensação.

A aplicação de princípios, em especial os próprios do Direito Penal, não respalda, em julgamento administrativo, o afastamento de penalidade pecuniária aplicada com base em dispositivo de lei vigente e eficaz.

MULTA ISOLADA. PREVISÃO EM LEGISLAÇÃO. VIOLAÇÃO À PROPORCIONALIDADE, AO DIREITO DE PETIÇÃO E AFRONTA AO PRINCÍPIO DE VEDAÇÃO AO CONFISCO. MATÉRIAS NÃO INSERIDAS NA COMPETÊNCIA DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

É devida a multa isolada por compensação não homologada, prevista no parágrafo 17 do artigo 74 da Lei n.º 9.430/1996.

A apreciação de questionamentos relacionados a ilegalidade e inconstitucionalidade da legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

## Do Recurso Voluntário

O contribuinte tomou ciência do acórdão em 30/11/2020, por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB (fl. 271) e interpôs, em 22/12/2020 (fls. 272/273), recurso voluntário (fls. 274/316), acompanhado de documentos (fls. 317/378), no qual repisa os mesmos argumentos da impugnação, sintetizados nos tópicos abaixo:

### I. FATOS

#### II. PRELIMINARMENTE

II.1 – Nulidade do Despacho Decisório “Retificador” Proferido pela Fiscalização – Afronta à Lei, ao Rito Processual Previsto no Decreto n.º 70.235/72 e ao Princípio Constitucional do Devido Processo Legal

II.2 – Impossibilidade do Lançamento da Multa ora Combatida: Necessidade de Decisão Final nos autos do Processo Administrativo n.º 16327.720997/2019-93 - Falta de Liquidez e Certeza

#### III. DIREITO

III.1- Sobrestamento do Presente Processo até o Julgamento Final do processo de Compensação

III.2 - Indevida Cumulação da Multa de 20% (Multa de Mora pelo Atraso no Recolhimento do Tributo) com a Multa Isolada de 50% (Compensação Não Homologada)

III.2.1 – *Ad Argumentandum* - Necessidade de Aplicação do Princípio da Absorção/Consumção

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

III.4 – Vedação ao Confisco

#### IV. PEDIDO

Ante o exposto, o Recorrente requer a este E. CARF o recebimento, o conhecimento e o provimento do presente Recurso Voluntário, de modo a declarar a reforma da decisão *a quo* e a consequente nulidade do presente lançamento fiscal em face da (i) pendência de julgamento definitivo nos autos do processo administrativo que analisa o direito creditório do Impugnante, bem como (ii) em razão da ausência de liquidez e certeza da presente autuação fiscal.

Na remota hipótese de que este E. CARF não determine de plano o cancelamento do lançamento fiscal ora em análise, em face das nulidades apontadas, o que se admite para argumentar, deve reconhecer, no mérito, a ilegalidade e invalidade da exigência da multa isolada de 50%, com o consequente cancelamento do auto de infração originário do presente processo administrativo.

*Ad argumentandum*, requer-se o desentranhamento dos presentes autos do Despacho Decisório “Retificador”, ou com o regular prosseguimento do feito e com o cancelamento da multa isolada, ou com a remessa dos autos ao colegiado *a quo* para novo julgamento da impugnação.

Ainda, na hipótese de não ser cancelado o presente Auto de Infração, o que se admite apenas a título argumentativo, o Recorrente requer seja aplicado o princípio da consunção, mantendo-se tão somente a maior penalidade exigida, cancelando-se aquela com menor potencial lesivo.

Por fim, caso não seja determinado o cancelamento integral do lançamento tributário, o que novamente se admite para argumentar, requer-se, subsidiariamente, o sobrestamento até o desfecho de tal processo, de modo que a Receita Federal do Brasil se abstenha da prática de qualquer ato tendente à cobrança da multa isolada aplicada neste processo administrativo.

O presente recurso compôs lote sorteado para esta relatora.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Impende observar preliminarmente, conforme já aduzido em linhas pretéritas, que o presente processo se refere ao lançamento de ofício de multa isolada decorrente de compensações não homologadas de contribuições previdenciárias recolhidas pela empresa, referentes a reclamações trabalhistas (GPS Código 2909) do período de 01/2014 a 12/2014, realizadas por meio de PER/DCOMP transmitidos nos meses de 09/2018, 10/2018, 11/2018, 01/2019, 02/2019, 03/2019 e 06/2019, conforme planilha do Anexo 1 (fls. 09/10).

Em decorrência desse fato não será apreciado nos presentes autos a questão suscitada na defesa relativa à “nulidade do Despacho Decisório “Retificador” proferido pela fiscalização – afronta à lei, ao rito processual previsto no Decreto nº 70.235/72 e ao princípio constitucional do devido processo legal”, bem como o pedido de desentranhamento do referido despacho dos presentes autos, matérias atinentes ao processo administrativo nº 16327.720997/2019-93, que trata do não reconhecimento do direito creditório pleiteado pelo contribuinte, derivado de compensações de contribuições previdenciárias recolhidas pela empresa referente reclamações trabalhistas (GPS Código 2909), no período de 01/2014 a 12/2014, realizadas por meio de PER/DCOMP, em razão das mesmas já terem sido avaliadas naqueles autos.

Além disso, o pedido de desentranhamento está precluso uma vez que não foi arguido em sede de impugnação, motivo também pelo qual não pode ser conhecido, consoante disposição contida no artigo 17 combinado com o artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> DECRETO Nº 70.235, DE 6 DE MARÇO DE 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências.

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

(...)

Após tecidas essas considerações introdutórias, no recurso apresentado, em apertada síntese, o Recorrente repisa os mesmos argumentos da impugnação, asseverando em sede de preliminar a impossibilidade do lançamento da multa antes da decisão final nos autos do processo n.º 16327.720997/2019-93, em que se discutem as compensações, ante a ausência de liquidez e certeza do crédito tributário, razão pela qual entende que o auto de infração deve ser cancelado por vício de natureza material.

Por sua vez, as questões meritórias giram em torno da: (i) necessidade de sobrestamento do presente processo até o julgamento final do processo de compensação; (ii) indevida cumulação da multa de 20% (multa de mora) com a multa isolada de 50% (compensação não homologada); (iii) necessidade de aplicação do princípio da absorção/consunção; (iv) afronta aos princípios do direito de petição e da proporcionalidade e (v) vedação ao confisco.

A autoridade julgadora de primeira instância rechaçou tais argumentos do contribuinte, com base nos fundamentos sintetizados abaixo (fls. 245/266):

(...)

**Da questão do sobrestamento do presente processo até o julgamento final do Processo Administrativo n.º 16327.720997/2019-93:**

Não merece acolhida tal argumentação sob os seguintes fundamentos: I) que as normas que disciplinam, de forma específica, o processo administrativo fiscal – o Decreto n.º 70.235/1972 e o Decreto n.º 7.574/2011 – não prevêm a suspensão do seu trâmite a fim de que se aguarde decisão definitiva a ser proferida em outro processo; II) que o processo administrativo fiscal é regido por princípios, dentre os quais o da oficialidade, que obriga a administração impulsionar o processo até sua decisão final; e, III) que o artigo 313, inciso V, alínea “a” do Código de Processo Civil, citado pela empresa, em sua defesa, se refere ao processo judicial, e não ao processo administrativo, e não é aplicável ao caso em tela, lembrando que a questão da compensação não homologada tratada no processo n.º 16327.720997/2019-93 foi julgada na corrente sessão de julgamento, de 17/09/2021, tendo sido emitido o Acórdão n.º 108-002.403, considerando a manifestação de inconformidade improcedente e não reconhecendo o direito creditório.

**Da arguição de nulidade do Despacho Decisório "Retificador" – afronta à lei, ao rito processual previsto no Decreto n.º 70.235/72 e ao princípio constitucional do devido processo legal**

Com relação à questão da nulidade do Despacho Decisório Retificador, suscitada, aqui, pela impugnante, cabe observar que já foi objeto de apreciação, nos autos do respectivo processo n.º 16327.720997/2019-93, por meio do Acórdão n.º 108-002.403, de 18/09/2020, proferido pela 14ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08, nesta mesma sessão de julgamento – em que as manifestações de inconformidade foram consideradas improcedentes e o direito creditório não foi reconhecido (...).

**Da alegação de impossibilidade do lançamento da multa – necessidade de decisão final nos autos do Processo Administrativo n.º 16327.720997/2019-93 / Da alegação de impossibilidade da exigência do débito consubstanciado neste processo antes do término do Processo Administrativo n.º 16327.720997/2019-93 – falta de liquidez e certeza / Da arguição de nulidade do Auto de Infração:**

No caso de multa isolada sobre as compensações não homologadas, a legislação prevê a suspensão de sua exigibilidade no caso de apresentação de manifestação de

---

Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

inconformidade contra a não homologação da compensação, conforme determina o parágrafo 18 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996.

Tal hipótese também está prevista na Instrução Normativa (IN) da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) nº 1717/2017 (artigo 74 e 135), que regula os procedimentos de compensação e restituição no âmbito da RFB.

O contido nos referidos atos normativos são pela suspensão da cobrança da multa isolada e não pela impossibilidade de sua imediata constituição. Ou seja, os citados dispositivos não impedem que a multa isolada de 50% seja aplicada, ainda que não tenha decisão definitiva quanto a homologação ou não das compensações. E tal determinação não poderia ser diferente, uma vez que se o Fisco tivesse que aguardar o término do julgamento da homologação da compensação para efetuar o lançamento em questão, poderia não mais ser possível aplicar a multa isolada, tendo em vista que o instituto da decadência poderia operar.

Não merece prosperar, aqui, também, a alegação da impugnante no sentido de nulidade do Auto de Infração.

Não há que se falar, no caso, em cerceamento de defesa, tendo sido o Auto de Infração (AI) e seus anexos integrantes regularmente cientificados à empresa, sendo-lhe concedido prazo para sua manifestação – oferecimento de contestação e provas, e estando devidamente indicados os fundamentos de fato e de direito que autorizam o lançamento, tendo sido observados todos os princípios que regem o processo administrativo fiscal, entre os quais se encontram o da legalidade, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa.

O lançamento da multa isolada, realizado por meio do AI que integra este processo, possui os elementos essenciais para se reputar válido, estando revestido das formalidades legais, tendo sido observado, no caso, pela fiscalização, o artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e o artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972.

Não há que se falar, assim, em cancelamento do Auto de Infração, por equívoco da fiscalização quanto ao lançamento da multa isolada, não existindo impedimento à sua realização, merecendo destacar, também, que não se vislumbra, no caso, motivo para sua nulidade. Cabe observar, no entanto, que a referida multa fica com sua exigibilidade suspensa até a decisão definitiva do processo nº 16327.720997/2019-93, sendo que ocorrendo aí alguma modificação quanto à parcela não homologada das compensações declaradas, deve haver a correspondente alteração no valor da multa em questão, no presente processo.

**Da alegação de indevida cumulação da multa de 20% (multa de mora pelo atraso no recolhimento do tributo) com a multa isolada de 50% (compensação não homologada):**

A multa isolada de 50% foi lançada neste processo em razão da compensação não ter sido homologada, enquanto que a multa de mora de 20% decorre do atraso no recolhimento do tributo cuja compensação não foi homologada.

A multa isolada discutida neste processo e a cobrança dos débitos resultantes das compensações não homologadas dizem respeito a exações fiscais com materialidades absolutamente distintas, sendo os respectivos créditos tributários exigidos de forma autônoma, paralela e cumulativa.

É o entendimento que se deflui da simples leitura dos dispositivos legais, cumprindo informar que, enquanto a multa isolada de 50% tem como fundamento o artigo 74, parágrafo 17 da Lei nº 9.430/1996, a multa de mora de 20% é aplicada com base no artigo 61, combinado com o artigo 74, parágrafo 7º da Lei nº 9.430/1996.

É possível a coexistência das referidas multas, sendo estas decorrentes de diferentes condutas infracionais, com materialidades distintas, capituladas em dispositivos legais diversos, não configurando a ocorrência de “bis in idem” a penalidade pecuniária lançada em razão de compensação não homologada, exigida juntamente com a multa de mora incidente sobre o débito resultante da não homologação da compensação.

O fato gerador da multa de mora é o não pagamento no prazo de vencimento de tributo devido, enquanto que o da multa isolada é a não homologação da compensação.

Tem-se que se reveste de legalidade a cobrança concomitante da multa isolada e dos encargos legais aplicáveis ao débito resultante da compensação não homologada, não havendo que se falar em cancelamento deste Auto de Infração.

Quanto a necessidade da aplicação ao presente caso do princípio da absorção/consunção, de modo a ser mantida somente a maior penalidade exigida, cancelando-se, por conseguinte, aquela com menor potencial lesivo.

Inexiste lei estabelecendo a dispensa ou a redução das penalidades, não há que se falar em aplicação do princípio da absorção/consunção. É de se consignar que se trata de princípio próprio do Direito Penal, cuja aplicação no Direito Tributário requer previsão legal expressa, o que não ocorre no caso em exame.

A aplicação de princípios, em especial os próprios do Direito Penal, não respalda, em julgamento administrativo, o afastamento de penalidade pecuniária aplicada com base em dispositivo de lei vigente e eficaz.

Ademais, cumpre registrar que, ainda que se admitisse, “*ad argumentandum*”, a aplicação, aqui, do referido princípio, não seria possível o afastamento da multa objeto do presente processo com base nele, uma vez que a penalidade sob análise, pela apresentação de declaração de compensação não homologada (objeto do Auto de Infração), é mais severa que aquela pela mera falta de pagamento no vencimento.

**Da alegação de impossibilidade de aplicação da multa isolada – legislação específica não estabelece referida multa / débitos e créditos anteriores à atual redação da IN RFB 1.717/17:**

A multa isolada em decorrência de declaração de compensação não homologada, foi aplicada, por meio do presente Auto de Infração, com base no artigo 74, parágrafo 17 da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pelo artigo 8º da Lei nº 13.097/2015, bem como no artigo 74, parágrafo 1º, inciso I da Instrução Normativa (IN) da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) nº 1.717/2017, já transcritos anteriormente neste voto, aos quais a autoridade administrativa se encontra vinculada.

Embora a multa em questão não esteja prevista na Lei nº 8.212/1991, ela se encontra estabelecida em legislação específica, que dispõe sobre as contribuições para a seguridade social, e sobre compensação no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), devendo ser observada.

**Da arguição de afronta ao direito constitucional de petição e aos princípios da proporcionalidade, e da vedação ao confisco:**

A multa possui o devido respaldo legal, tendo sido aplicada, pela fiscalização, de acordo com a legislação constante no anexo “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” do AI, e no Termo de Verificação – artigo 74, parágrafo 17 da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pelo artigo 8º da Lei nº 13.097/2015, e artigo 74, parágrafo 1º, inciso I da IN RFB nº 1.717/2017, já transcritos anteriormente neste voto – não podendo ser afastada, nesta instância de julgamento, sendo a autoridade administrativa vinculada a esses dispositivos normativos, nos termos do artigo 116, inciso III da Lei nº 8.112/1990.

No que diz respeito à afirmação da impugnante no sentido de que a multa, no caso, violaria o direito constitucional de petição e os princípios da proporcionalidade e da vedação ao confisco, é de se notar que a instância administrativa não é fórum adequado a estas discussões, devendo a Administração cumprir a lei, sob pena de responsabilidade funcional.

As questões relativas à inconstitucionalidade ou ilegalidade de dispositivos normativos não são passíveis de apreciação por esta instância administrativa, devendo ser carreadas ao Poder Judiciário, que tem competência para a discussão de tais questões.

No que tange à Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 4905, citada pela empresa, em sua defesa, cabe informar que ainda não houve a conclusão de seu

julgamento pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF), conforme verificado em consulta realizada ao endereço eletrônico dessa suprema corte, na internet.

E, quanto à Arguição de Inconstitucionalidade nº 5007416-62.2012.404.0000, também mencionada na impugnação, por sua vez, é de se registrar que a decisão proferida pelo Tribunal Federal da 4ª Região, acolhendo o incidente de arguição de inconstitucionalidade dos parágrafos 15 e 17 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, se deu em sede de controle difuso de constitucionalidade, produzindo, assim, efeitos apenas “*inter partes*”, e que a empresa em tela não é parte, na referida ação judicial.

Por fim, ante a argumentação da defendente, que, em vista da penalização imediata prevista na legislação, decorrendo a multa em questão automaticamente da não homologação da compensação, não há razão para que se investigue eventual conduta dolosa do contribuinte, principalmente em virtude do disposto no artigo 136 do Código Tributário Nacional (CTN).

Não há que se falar, assim, em cancelamento da multa aplicada, pela fiscalização, por meio do AI que integra este processo, lembrando que o ato normativo, cuja ilegalidade ou inconstitucionalidade não tenha sido declarada, surtirá efeitos enquanto vigente, devendo ser observado pela autoridade administrativa.

#### **Da doutrina e da jurisprudência:**

A doutrina e a jurisprudência citadas pelo contribuinte, em sua impugnação, referente a processos dos quais não tenha participado ou que não apresentem eficácia “*erga omnes*”, servem apenas de reforço aos seus argumentos, não vinculando a Administração àquelas interpretações, vez que não têm eficácia normativa.

No tocante às decisões administrativas e judiciais mencionadas pela impugnante, mesmo que reiteradas, não podem ser estendidas genericamente a outros casos, aplicando-se somente à questão em análise e vinculando as partes envolvidas naqueles litígios.

Relativamente às doutrinas transcritas, deve ser esclarecido que mesmo a mais respeitável doutrina, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

(...)

Da transcrição acima conclui-se não merecer reforma a decisão recorrida, devendo ser mantida pelos seus próprios fundamentos, com os quais concordo, de modo que não podem ser acolhidos os argumentos repisados pelo contribuinte no recurso voluntário.

A multa isolada aplicada, objeto dos presentes autos, tem fundamento na disposição contida no artigo 74, § 17 da Lei nº 9.430 de 1996<sup>2</sup>, a seguir reproduzido:

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) (Vide Decreto nº 7.212, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 608, de 2013) (Vide Lei nº 12.838, de 2013)

(...)

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 13.097, de 2015)

(...)

---

<sup>2</sup> LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.

Do excerto acima, extrai-se que a hipótese de incidência da conduta infracional prevista não exige, como requisito, a avaliação da conduta dolosa do agente.

A multa isolada aplicada é definida por lei e encontrava-se em plena vigência à época dos fatos, não merecendo endosso as alegações de ofensa aos princípios constitucionais e a aplicação da multa se caracterizar uma sanção que pune o contribuinte de boa-fé de buscar na esfera administrativa o reconhecimento do seu direito creditório, constringendo o contribuinte a deixar de exercer seu direito de petição para insurgir-se contra pagamento de tributo ou contribuição realizado de forma indevida.

De salientar-se que não cabe aqui a análise acerca da legalidade ou mesmo constitucionalidade da lei tributária, que por força da Constituição Federal, atribuiu a competência aos órgãos do poder judiciário (reserva constitucional de jurisdição) para expedir o ato formal de declaração de inconstitucionalidade de lei ou atos normativos.

As leis em vigor gozam da presunção de legalidade e constitucionalidade, restando ao agente da administração pública aplicá-las, a menos que estejam incluídas nas hipóteses de que trata o Decreto n.º 2.346 de 1997, ou que haja determinação judicial em sentido contrário beneficiando o contribuinte, o que efetivamente não é o caso. Tal entendimento encontra-se pacificado neste Conselho Administrativo, consolidado na Súmula CARF n.º 2, nos seguintes termos:

**Súmula CARF n.º 2**

**Aprovada pelo Pleno em 2006**

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

A despeito do pedido de sobrestamento do presente feito até o julgamento final do processo de compensação, o mesmo não pode ser acolhido, ante a falta de previsão legal e normativa para isso.

No entanto, a Lei n.º 9.430 de 1996, no § 18 do artigo 74, abaixo reproduzido, prevê a suspensão da exigibilidade da multa de ofício até a decisão final da manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação, enquadrando-se no disposto no inciso III do artigo 151 da Lei n.º 5.172 de 1966 (Código Tributário Nacional)<sup>3</sup>:

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) (Vide Decreto n.º 7.212, de 2010) (Vide Medida Provisória n.º 608, de 2013) (Vide Lei n.º 12.838, de 2013)

(...)

§ 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 n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. (Incluído pela Lei n.º 12.844, de 2013)

<sup>3</sup> LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. Denominado Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...)

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

(...)

Pelos mesmos motivos acima expostos, também não merece guarida o pedido de reforma do acórdão recorrido para o cancelamento da autuação objeto dos presentes autos.

No que diz respeito à cumulação da multa de 20% (multa de mora) com a multa isolada de 50% (compensação não homologada), conforme foi bem pontuado no acórdão recorrido, as referidas multas tratam de exações fiscais com materialidades distintas, cujos créditos tributários são exigidos de forma autônoma, com fundamentos específicos, sendo perfeitamente possível a sua coexistência, não se configurando em *bis in idem* a exigência conjunta das duas penalidades.

Quanto à impossibilidade da aplicação do princípio da absorção/consunção no caso em análise, como visto anteriormente, além de se revestir no fato de se tratarem de infrações distintas, previstas em legislação própria e vigente, por disposição expressa no inciso VI do artigo 97 do CTN<sup>4</sup>, somente a lei pode estabelecer as hipóteses, dentre outras previstas, de dispensa ou redução de penalidades.

Convém observar o que o CTN estabelece sobre a interpretação da legislação tributária:

Art. 107. A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo.

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

Como visto da reprodução acima, somente na ausência de disposição expressa para a aplicação da legislação tributária, os princípios gerais de direito público, que no presente caso corresponde ao princípio da absorção/consunção, derivado do Direito Penal, poderia ser aplicado ao Direito Tributário.

Vale lembrar, ainda, que nos termos do artigo 26-A do Decreto nº 70.235 de 1972<sup>5</sup>, é vedado aos órgãos julgadores afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto sob o fundamento de inconstitucionalidade.

<sup>4</sup> LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. Denominado Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

(...)

<sup>5</sup> DECRETO Nº 70.235, DE 6 DE MARÇO DE 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências.

Art. 26-A. 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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Por essas sumárias razões, conclui-se serem improcedentes os argumentos apresentados pelo Recorrente, não merecendo reparo o acórdão recorrido.

### **Conclusão**

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, vota-se em não conhecer em parte do recurso voluntário, por este tratar de questão meritória do direito creditório, objeto de decisão administrativa em processo próprio e, também, de tema estranho à lide instaurada com a impugnação ao lançamento e, na parte conhecida, em negar-lhe provimento.

Débora Fófano dos Santos

---

§ 2º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 5º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)