



Processo nº	16327.720474/2016-02
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	1401-005.834 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	13 de setembro de 2021
Recorrente	BANCO CSF S/A
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. INOCORRÊNCIA.

Tratando-se de múltiplos processos de restituição/compensação, tendo por objeto o mesmo crédito, e julgados de forma conjunta com os autos que contém a multa isolada incidente sobre compensações não homologadas, eventual erro cometido ao se referir à decisão proferida no âmbito do processo considerado principal, sem que tenha havido qualquer prejuízo à Recorrente ou ao seu entendimento sobre a matéria decidida pela instância *a quo*, não é suficiente para a decretação de nulidade do acórdão recorrido.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA EXIGIDA EM SEPARADO. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade no auto de infração lavrado por servidor competente e perfeitamente hígido quanto à inexistência de qualquer situação ou hipótese caracterizadora de cerceamento de defesa por parte da Recorrente, possuidor de todos os atributos legais de validade e eficácia estabelecidos no Decreto nº 70.235/72. O mero erro na aplicação de Portarias que visem estabelecer normas referentes à organização, à ordem disciplinar e ao funcionamento de serviço ou procedimentos para os órgãos e entidades da Administração Pública, não tem o condão de ensejar a nulidade do ato administrativo a que porventura seja direcionado ou tenha por objeto.

MULTA DE MORA E MULTA ISOLADA PELA NÃO HOMOLOGAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. COBRANÇA CONCOMITANTE. DUPLA SANÇÃO SOBRE MESMA INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

A cobrança de multa isolada prevista no § 17, do art. 74, da Lei nº 9.430/96, que decorre da não homologação de compensação, concomitantemente com a de multa de mora sobre o débito indevidamente compensado, que decorre da impontualidade do pagamento, não importa em dupla sanção sobre a mesma infração.

MULTA ISOLADA. INEXISTÊNCIA DE ILÍCITO OU MÁ-FÉ.

Não homologada a compensação, exigível se torna o lançamento da multa isolada no percentual de 50% (cinquenta por cento), aplicada sobre os débitos

resultantes da compensação não homologada, não havendo como se acolher a pretensão de se considerar improcedente o lançamento, sob o argumento da inexistência de ilícito ou má-fé.

INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMA. SOBRESTAMENTO DO PROCESSO. PRETENSÃO INDEVIDA.

Inexiste competência deste CARF para pronunciar-se acerca de inconstitucionalidade de lei regularmente editada. Súmula CARF nº 02: “*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*”.

Incabível o sobrerestamento do processo administrativo fiscal em virtude de ação judicial ainda não definitivamente julgada, mesmo que sobre ela tenha sido reconhecida repercussão geral, nos termos do art. 543-B do Código de Processo Civil.

MULTA ISOLADA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. COMPENSAÇÃO HOMOLOGADA PARCIALMENTE. REDUÇÃO.

O restabelecimento, mesmo que parcial, de compensação não homologada pela Autoridade Administrativa, reflete automaticamente na exigência da multa isolada exigida com base no § 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/96. A multa isolada tem caráter acessório em relação aos débitos indevidamente compensados. Restabelecidos estes, deve a multa ser diminuída ou até mesmo ser cancelada, a depender do *quantum* dos débitos cuja compensação foi ao final homologada.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

MULTA ISOLADA INCIDENTE SOBRE COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

A decadência opera a favor da segurança e da estabilidade das relações jurídicas. Conforme o disposto no § 4º do art. 150 do CTN, passados cinco anos da ocorrência do fato gerador, o Fisco não pode formalizar o lançamento para a exigência de crédito tributário, nem tampouco impor penalidades. Entretanto, quando se está a tratar de lançamento por homologação, ao Fisco cabe exercer o controle da legalidade do ato praticado pelo contribuinte para determinar se foram obedecidas as normas que orientam a correta apuração do resultado tributável do exercício sob análise, mormente quando sua composição vier a influenciar pedidos futuros de restituição/compensação. Esse controle, de legalidade do lançamento realizado, busca averiguar a correta determinação do *quantum* apurado, ao identificar se as receitas tributáveis e as despesas incorridas foram corretamente declaradas na apuração do resultado final do exercício.

Não procede a tentativa de vincular os débitos objeto da compensação à multa isolada para efeito de verificação do prazo decadencial. O fato gerador da multa isolada surge com a entrega da DCOMP. Portanto, o prazo decadencial para a imposição da multa isolada deve ser contado a partir dessa data.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso para, na parte conhecida, afastar as alegações de decadência, de nulidade da decisão recorrida e do auto de infração, além do pedido de sobrerestamento do julgamento e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso para reduzir o valor da multa isolada em face do restabelecimento da glosa de perdas no recebimento de créditos no importe de R\$61.305.029,90, devendo a Autoridade Administrativa recalcular a multa isolada com base no ajuste realizado.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, André Severo Chaves, Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, André Luis Ulrich Pinto, Bárbara Santos Guedes (suplente convocada) e Luiz Augusto de Souza Gonçalves.

Relatório

Por bem retratar os fatos que dizem respeito a este processo reproduzo abaixo o Relatório constante da decisão recorrida, exarada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Fortaleza, em 25 de abril de 2017, Acórdão nº 08-38.686 – 1^a Turma da DRJ/FOR (v. e-fls. 231/261).

O presente processo foi formulado em razão do lançamento de multa regulamentar decorrente de compensações não homologadas, alcançando o valor total de R\$ 15.077.900,69.

As compensações não foram homologadas em razão do que foi deliberado em Despachos Decisórios formalizados nos processos adiante relacionados, que trataram de créditos oriundos de pagamentos indevidos ou maiores que devidos do IRPJ e da CSLL, encontrados na apuração do ajuste do ano-calendário 2008, tudo como abaixo especificado:

Processos dos Créditos	PER/DCOMP	Processos de Cobrança
16327.720215/2016/73	36760.67229.140711.1.3.04-8630	16327.720405/2016-91
16327.904030/2015-39	19321.62499.140111.1.3.04-0557	16327.904205/2015-16
16327.904482/2015-11	15487.88440.101211.1.3.04-9245	16327.904576/2015-90
16327.904029/2015-12	13965.49180.170911.1.3.04-6407	16327.904204/2015-63
16327.904031/2015-83	39104.93206.121111.1.3.04-2802	16327.904206/2015-52
16637.720409/2016-79	30777.76318.140711.1.3.04-7679 02941.69630.120112.1.3.04-5072	16327.720410/2016-01 16327.720411/2016-48

Informe-se que os processos de nºs 16327.720215/2016/73, 16327.904030/2015-39 e 16327.904482/2015-11, todos eles concernentes a pagamento indevido ou maior que devido de IRPJ, estão juntados por apensação/anexação ao processo de nº 16327.720474/2016-02, que trata de auto de infração formalizado por motivo das multas que foram lançadas em razão das compensações não homologadas. Os processos de nºs 16327.904029/2015-12 e 16327.904031/2015-83 também dizem respeito ao mesmo crédito do IRPJ, mas não se encontram juntados ao processo que contém o lançamento das multas isoladas.

Quanto ao processo nº 16327.720409/2016-79, diz respeito ao crédito decorrente do pagamento indevido ou maior que devido da CSLL, ao qual foram juntados os processos de nºs 16637.720410/2016-01 e 16637.720411/2016-48, relacionados às cobranças das compensações não homologadas.

A infração que deu azo ao lançamento em foco encontra-se delineada em Termo de Verificação Fiscal, fls. 07/12.

O procedimento fiscal foi deflagrado em vista de a sociedade empresarial haver apresentado PER/DCOMPs contendo créditos do IRPJ e da CSLL, nos valores respectivos de R\$ 22.221.977,82 e R\$ 8.184.233,24, originados de pagamentos maiores que devidos, datados de 30/01/2009, ambos relacionados aos resultados apurados pela pessoa jurídica em dezembro/2008 para os mencionados tributos:

Nº PER/DCOMP	Crédito IRPJ na Transmissão	Débito	PA do Débito	Valor do Débito
36760.67229.140711.1.3.04-8630	22.221.977,82	IRPJ	31/12/09	2.905.415,29
13965.49180.170911.1.3.04-6407	19.061.873,87	IRPJ	31/08/11	3.876.917,10
		CSLL	31/08/11	1.098.952,07
		COFINS	31/08/11	1.018.627,88
		PIS	31/08/11	165.527,03
		PIS	30/09/11	158.526,37
19321.62499.141011.1.3.04-0557	14.183.419,70	IRPJ	30/09/11	3.786.305,30
		CSLL	30/09/11	1.072.688,02
		COFINS	30/09/11	975.546,91
		IRPJ	31/10/11	4.170.874,25
39104.93206.121111.1.3.04-2802	9.472.259,73	CSLL	31/10/11	1.169.286,73
		PIS	31/10/11	152.817,85
		COFINS	31/10/11	940.417,56
15487.88440.101211.1.3.04-9245	4.449.700,29	IRPJ	30/11/11	3.656.919,48
		CSLL	30/11/11	1.026.444,18
		PIS	30/11/11	147.406,70
		COFINS	30/11/11	907.118,16
TOTAL IRPJ				27.229.790,88

Nº PER/DCOMP	Crédito CSLL na Transmissão	Débito	PA do Débito	Valor do Débito
30777.76318.140711.1.3.04-7679	8.184.233,24	CSLL	31/12/09	1.045.949,48
02941.69630.120112.1.3.04-5072	7.046.595,84	IRPJ	31/12/11	9.150.709,36
TOTAL CSLL				10.196.658,84

Segundo assegurado pela Fiscalização, a Diort/Deinf/SPO baixou todos estes PER/DCOMP para tratamento manual no Processo Administrativo Fiscal (PAF) nº 16327.720215/2016-73, tendo exarado o competente Despacho Decisório datado de 09/06/2016, em que reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado pelo sujeito passivo e, em assim sendo, proferiu decisão com o seguinte teor:

a) HOMOLOGAR as compensações declaradas com crédito de IRPJ até o limite de R\$ 6.733.848,67, em valor original, a ser atualizado nos termos do artigo 83 da IN RFB nº 1.300, de 2012, e NÃO HOMOLOGAR as compensações que ultrapassarem o limite do crédito admitido, nos termos da conclusão;

b) HOMOLOGAR as compensações declaradas com crédito de CSLL até o limite de R\$ 177.093,44, em valor original, a ser atualizado nos termos do artigo 83 da IN RFB nº 1.300, de 2012, e NÃO HOMOLOGAR as compensações que ultrapassarem o limite do crédito admitido, nos termos da conclusão;

Como os créditos reconhecidos não foram suficientes para compensar na totalidade os débitos declarados nos PER/DCOMPs, a Fiscalização efetuou o lançamento de ofício da multa isolada incidente sobre os débitos cujas compensações não foram homologadas, medida que teve por fundamentação legal o estabelecido pelo § 17 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996. Acerca de seu procedimento, teceu ainda as seguintes considerações:

- atualmente, a matéria encontra-se disciplinada pela Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012;

- a multa isolada tem como fato gerador a compensação que foi considerada não homologada, ou seja, a data do fato gerador da multa isolada é a data de apresentação da DCOMP. No caso de retificação da declaração, vale a data da DCOMP retificadora;

- a base de cálculo da multa isolada é o valor total do débito que se tentou compensar, o que pode incluir também multa e juros moratórios, no caso de débitos compensados após o vencimento;

- fica o sujeito passivo ciente de que, nos termos da Súmula nº 46 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), “o lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.”

No tocante à metodologia de cálculo das multas isoladas, pontuou que

Como já foi explicado neste Termo de Verificação Fiscal, a Diort/Deinf/SPO analisou as declarações de compensação em tela no PAF nº 16327.720215/2016-73, tendo reconhecido os direitos creditórios nos montantes originais de R\$ 6.733.848,67 (crédito de IRPJ) e R\$ 177.093,44 (crédito de CSLL). Daquele mesmo PAF, foi copiada a Planilha de Compensação com os cálculos realizados pelos sistemas operacionais da RFB, indicando os saldos não compensados dos valores principais dos débitos. Com relação aos débitos compensados em atraso, os Extratos de Processos de Cobrança extraídos [sic] do sistema SIEF-PROCESSOS apontam os valores de multa e juros moratórios amortizados para os débitos compensados em atraso.

Em vista do exposto, o Anexo 1 deste Termo de Verificação Fiscal apresenta o cálculo da multa isolada no percentual de 50% sobre os valores totais dos débitos indevidamente compensados (incluindo multa e juros de mora para os débitos compensados em atraso).

A planilha com os cálculos da multa isolada foi juntada aos autos à fl. 06.

A notificação da pessoa jurídica se deu pela modalidade eletrônica, tendo se concretizado no dia 05/07/2016, fl. 82.

No dia 02/08/2016 deu-se a formalização de Termo de Solicitação de Juntada, fl. 153, relacionado à impugnação apresentada, fls. 87/104, assim como aos documentos comprobatórios respectivos, fls. 137/151.

Após argumentar a tempestividade do feito e discorrer sobre os fatos que lhe foram imputados, com especial ênfase para a Manifestação de Inconformidade relacionada às compensações não homologadas, sinalizando o direito que alega possuir, relacionado ao indébito surgido em função da nova mensuração da conta Perdas em Operações de Crédito, relacionada ao ajuste de IRPJ e de CSLL do ano-calendário 2008, anotou que o § 18 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, estabelece expressamente que "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". Segundo assegurado, ainda que a Requerente não apresentasse a presente Impugnação, a exigibilidade da multa isolada ficaria suspensa até o final da discussão administrativa relacionada ao mérito das compensações efetuadas.

Caso a Manifestação de Inconformidade seja julgada improcedente, a Interessada requer que o Auto de Infração impugnado seja declarado nulo por dois motivos: (i) pela decorrência do prazo decadencial para a lavratura da autuação objeto do debate; e (ii) por entender que a multa em questão deveria ser cobrada no mesmo processo em que se discute a questão das compensações parcialmente homologadas, e não na forma segregada como foi efetuada.

Em relação ao mérito, assinalou que restará demonstrada a inexistência da infração, visto que as compensações discutidas no processo de nº 16327.720215/2016-73 foram regulares e deverão ser integralmente homologadas. Adicionalmente, afirmou que será demonstrada a ocorrência de *bis in idem*, uma vez que foram cobradas duas multas por conta da mesma suposta infração. Por fim, em seu entendimento a cobrança da multa viola os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, dada a inexistência de qualquer má-fé do contribuinte no sentido de prejudicar o Erário Público com a utilização dos créditos em questão.

Caso não seja este o entendimento deste órgão julgador, haverá a necessidade do sobrerestamento do presente processo até o julgamento definitivo do processo nº 16327.720215/2016-73 e, ainda, até a apreciação pelo STF do Recurso Extraordinário nº 796.939/RS, cuja repercussão geral já foi reconhecida.

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

As compensações efetuadas pela Requerente, no ano de 2011, e objeto do Processo Administrativo nº 16327.720215/2016-73, foram realizadas com saldo credor de IRPJ e CSL gerado no ano-calendário de 2008. Referido saldo credor de IRPJ e CSLL, utilizado para realizar compensações com tributos administrados pela RFB foi gerado

após a retificação da DIPJ e da DCTF da Requerente do ano-calendário de 2008, uma vez que, por um equívoco, deixou de deduzir valores de Perdas de Recebimento de Créditos naquele ano, o que só veio a ocorrer em 2011.

Conforme demonstrado na Manifestação de Inconformidade apresentada pela Requerente, apesar das retificações terem sido feitas apenas em 2011, o fato gerador da obrigação tributária objeto do Processo Administrativo n.º 16327.720215/2016-73 ocorreu efetivamente no ano-calendário de 2008, período em que as Perdas em Operações de Crédito foram deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Assim, conforme demonstrado na Manifestação de Inconformidade apresentada no Processo Administrativo n.º 16327.720215/2016-73, restou decaído o direito de a D. Fiscalização rever tal operação, uma vez que decorreu o prazo de 5 (cinco) anos, previsto no artigo 150, § 4º, do CTN, e, portanto, tal operação resta convalidada.

Como a multa isolada objeto da presente lide recai sobre o saldo credor de IRPJ e CSLL, o prazo decadencial para o seu lançamento deveria obedecer também o disposto no artigo 150, § 4º, do CTN, pois ambos os tributos são sujeitos a lançamento por homologação. Dessa forma, incorreta a afirmação feita pela D. Fiscalização de que, como se trata de lançamento de ofício, o prazo decadencial para lançamento de multa isolada por compensações não homologadas (ou parcialmente homologadas) inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte ao da data da entrega da DCOMP, nos termos do artigo 173, inciso I, do CTN.

Ademais, a multa isolada aplicada pelo Auto de Infração ora impugnado é mero acessório dos valores de tributo exigidos pelo Processo Administrativo n.º 16327.720215/2016-73. Dessa forma, segundo o princípio de que o "acessório segue o principal", o prazo decadencial para a lavratura do Auto de Infração que exige a multa isolada de 50% deveria seguir o disposto no artigo 150, § 4º, e, por isso, tal exigência estaria decaída.

Nesse sentido, decisão proferida pelo CARF (Acórdão 108-09.260 do Primeiro Conselho de Contribuintes do MF, julgado em 28/03/2007).

No caso impugnado, o início do prazo decadencial deve ser tomado como a data da dedutibilidade que ocorreu no ano-calendário de 2008 (quando foi gerado o crédito ora discutido), restando, portanto, demonstrada a decadência da exigência fiscal discutida no presente Processo Administrativo, o que implica na necessidade de cancelamento integral do Auto de Infração ora impugnado.

PRELIMINAR DE NULIDADE

Não bastasse a questão da decadência, cumpre destacar que o Auto de Infração ora combatido é nulo de pleno direito. Isso porque a multa em questão, que é totalmente descabida, consoante será demonstrado adiante, jamais poderia ser exigida de forma autônoma e separada por meio de Auto de Infração.

Além de inválida, a multa deveria ao menos ser exigida juntamente com o débito objeto de compensações homologadas parcialmente ou não homologadas, nos autos do Processo Administrativo n.º 16327.720215/2016-73, e não separadamente por meio do Auto de Infração ora impugnado.

A natureza da multa aplicada em função da não homologação da compensação é dúbia e controversa já desde a sua capituloção legal. A própria Lei 9.430/96, em seu artigo 74, trata a penalidade em questão, ao mesmo tempo, como "multa de ofício" e "multa isolada", consoante se infere do próprio dispositivo legal.

Apesar da contradição legislação relacionada à própria natureza da multa em debate, o que se depreende da penalidade, pela forma de sua aplicação, é que ela está intrinsecamente atrelada a compensações não homologadas (ou homologadas parcialmente).

Tanto é assim que, além de ser aplicada de forma proporcional ao débito objeto da compensação (50%), a sua exigibilidade é suspensa pela simples apresentação de manifestação de inconformidade contra o despacho decisório que não homologou a compensação (ou homologou parcialmente), ainda que a multa não tenha sido impugnada na manifestação de inconformidade, nos termos do artigo 74, § 18, da Lei 9.430/96.

Tanto a forma de cálculo da multa quanto a sua exigibilidade (fatores intrínsecos à cobrança fiscal) encontram-se automaticamente atreladas ao Processo Administrativo nº 16327.720215/2016-73, no qual se discute compensações parcialmente homologadas ou não homologadas, não sendo necessário sequer ser citada ou impugnada na manifestação de inconformidade para que a exigibilidade da multa em questão seja suspensa.

Portanto, a multa de 50% em questão não deve ser exigida separadamente, por meio de auto de infração avulso, mas juntamente com o débito objeto das compensações não homologadas ou parcialmente homologadas, nos autos do Processo Administrativo nº 16327.720215/2016-73, razão pela qual deve ser reconhecida a nulidade do Auto de Infração em questão.

Nos termos do art. 43 da Lei 9.430, de 1996, poderá ser formalizada a exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente à multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente. Ocorre que isso só é possível quando se tratar de um "auto de infração sem tributo" (ex: muita isolada ou multas aduaneiras, sem a exigência do tributo).

No caso concreto há sim cobrança de tributo, daí porque se mostra absolutamente descabida a exigência da multa por meio de auto de infração e a cobrança do tributo por meio de outro processo administrativo, multiplicando-se desnecessariamente o número de atos e processos administrativos de exigências indiscutivelmente vinculadas uma a outra; débito objeto de compensação e a multa de 50% em debate no presente Processo Administrativo.

Não há, de forma alguma, a ocorrência de uma nova infração, desgarrada das compensações não homologadas ou parcialmente homologadas. Ora, a exigência do débito objeto das compensações não homologadas (ou homologadas parcialmente) e a exigência da multa em questão por meio de dois instrumentos de cobrança distintos e separados configura, inclusive, violação aos princípios da economia processual, da razoabilidade e da eficiência, assegurados pelo artigo 37 da CF.

MOTIVOS DETERMINANTES PARA O CANCELAMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO

a) A inexistência da infração - A validade da compensação efetuada

A multa em questão não deve ser exigida, em primeiro lugar, porque as compensações efetuadas foram perfeitamente regulares e deveriam ser homologadas no bojo do processo nº 16327.720215/2016-73.

Como no presente Processo Administrativo não se discute a exigência do tributo, mas apenas da multa, a Requerente apenas se reporta aos fundamentos indicados na sua Manifestação de Inconformidade apresentada nos autos do Processo Administrativo nº 16327.720215/2016-73, como se aqui estivessem escritos, de forma a demonstrar a regularidade das compensações, que, uma vez reconhecidas, leva ao imediato cancelamento da multa imposta pelo Auto de Infração ora impugnado.

b) Impossibilidade de aplicação de qualquer sanção - Inexistência de ilícito ou má-fé

Ao realizar a compensação de créditos de IRPJ e CSLL, a Requerente não infringiu qualquer norma e não pretendeu em hipótese alguma fraudar o Erário. Em verdade, apenas exerceu seu direito de compensar créditos de IRPJ e CSL existentes e legítimos com débitos de IRPJ, CSL, PIS e COFINS, conforme expressamente autorizado pela legislação vigente.

O fato de as compensações não serem integralmente homologadas ao final do Processo Administrativo nº 16327.720215/2016-73 não torna a conduta da Requerente passível de penalidade.

Não há qualquer dúvida de que a multa isolada de 50% prevista no artigo 74, § 17, da Lei 9.430/96 é uma penalidade. No entanto, é incontestável que as penalidades somente podem ser impostas para coibir atos ilícitos, jamais para penalizar o exercício regular de um direito. Em outras palavras, sem que seja atribuída a Requerente a prática de um ilícito, ninguém pode ser compelido a suportar uma penalidade.

O indeferimento do direito creditório não pode ser qualificado como ato ilícito. Muito pelo contrário, equivale ao indeferimento de um pedido do contribuinte, dentro do legítimo exercício do direito de petição. Assim, para que se possa admitir a aplicação da multa isolada de 50% sobre os pedidos de compensação deve ser comprovada a má-fé por parte do contribuinte, com a indicação de créditos inexistentes ou em situações que sejam expressamente contrárias à legislação.

O mero indeferimento do direito creditório, com base em uma suposta tecnicidade da legislação fiscal, não pode ser confundido com má-fé, que não se presume e deve ser comprovada. No caso em discussão, não houve má-fé por parte da Requerente, conforme expressamente demonstrado em sua Manifestação de Inconformidade apresentada nos autos do Processo Administrativo nº 16327.720215/2016-73.

A inaplicabilidade da multa prevista no artigo 74, § 17, da Lei 9.430, de 1996, conforme já decidido pelo Tribunal Regional Federal da 3a Região e do Tribunal Regional Federal da 4^a Região, conforme ementas de julgados apresentadas pela Impugnante.

A constitucionalidade da norma empregada na autuação vem sendo também discutida pelo Colendo STF em diversos casos, destacando-se a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.905, ajuizada pela Conferência Nacional das Indústrias, e também o Recurso Extraordinário nº 796.939/RS, no qual chegou a ser reconhecida a repercussão geral, por unanimidade de votos, em decisão proferida em 29.5.2014.

Os precedentes destacados pela Requerente apenas evidenciam a necessidade de imediato e integral cancelamento do Auto de Infração ora impugnado, ou, no mínimo, que seja determinado o sobrerestamento do presente caso até o julgamento definitivo da questão pelo STF, tendo em vista o reconhecimento da repercussão geral.

c) A ocorrência de *Bis in Idem*

A D. Fiscalização pretende impor a Requerente uma multa de ofício de 50% do valor do débito objeto das compensações não homologadas ou parcialmente homologadas, que ainda se encontram pendentes de julgamento nos autos do Processo Administrativo n.º 16327.720215/2016-73. Conforme disposto no Auto de Infração ora impugnado, a base de cálculo da multa isolada é o total do débito objeto de compensação, o que inclui também multa e juros moratórios.

Contudo, é de suma importância lembrar que o Despacho Decisório proferido nos autos do Processo Administrativo n.º 16327.720215/2016-73, que homologou apenas parcialmente as compensações realizadas pela Requerente, traz a aplicação de multa de mora de 20% sobre os valores não homologados pela D. Fiscalização, além de juros.

A cumulação da multa lançada no Processo Administrativo n.º 16327.720215/2016-73, em decorrência da homologação parcial das compensações realizadas pela Requerente no ano-calendário de 2011, com a multa de ofício de 50% prevista no artigo 74, § 17 da Lei 9.430/96, penaliza duas vezes um mesmo fato, em um *bis in idem* repudiável.

Cabe destacar que a existência de *bis in idem* quando há imposição de mais de uma sanção sobre um mesmo fato resta consolidada pela Súmula CARF n.º 105, segundo a qual: “A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § Iº, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício”.

Sendo assim, como no Processo Administrativo n.º 16327.720215/2016-73 a D. Fiscalização já impôs uma multa de 20% sobre a parcela não homologada das compensações realizadas pela Requerente, a sanção exigida por meio do Auto de Infração ora combatido, aplicada sobre essa mesma parcela não homologada, configura flagrante *bis in idem*. Desse modo, a Requerente entende que, também por este motivo, deve ser cancelada a autuação fiscal.

Mesmo que não se reconheça a ocorrência de *bis in idem*, o que se admite apenas para fins de argumentação, ainda assim seria necessária a reforma do Auto de Infração ora impugnado, uma vez que a D. Fiscalização aplicou a multa isolada de 50% sobre o valor da multa e dos juros de mora. Importante destacar, entretanto, que o artigo 74, § 17, da Lei n.º 9.430, de 1996, afirma que a multa isolada de 50% incidirá sobre o valor do crédito objeto de declaração de compensação não homologada, o que não inclui nem a multa nem os juros moratórios, como quis fazer parecer a D. Fiscalização no Auto de Infração ora impugnado. Dessa forma, resta demonstrada, ao menos, a necessidade de reforma do Auto de Infração ora impugnado.

d) Ofensa aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade

A exigência da multa isolada também deve ser afastada em virtude de ofensa aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

A lei que instituiu originalmente a multa isolada (art. 62 da Lei n.º 12.249, de 2010) é resultado da conversão da Medida Provisória n.º 472, de 2009, que em sua exposição de motivos já deixava clara a intenção do legislador de desestimular os contribuintes a pleitear a restituição/compensação de créditos sabidamente inexistentes, o que não é o caso da Requerente. É o que se pode depreender de trecho da exposição de motivos transcrita pela Impugnante.

Fica evidente que o objetivo da norma em comento não é outro senão penalizar os contribuintes que realizam pedido de compensação de créditos inexistentes, ou seja, aqueles que pleiteiam crédito de má-fé e acabam se beneficiando dos pedidos de compensação para postergar o adimplemento dos tributos.

Ocorre que a aplicação dessa multa isolada acaba por coibir o pleno exercício de direito dos contribuintes de boa-fé, que pleiteiam o reconhecimento de seus direitos creditórios perante o Fisco, em clara afronta aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

Especificamente sobre a multa aplicada à Requerente, o TRF-4 já se manifestou em algumas oportunidades, consoante ementas pela Defendente reproduzidas.

Desse modo, resta evidente a falta de razoabilidade e proporcionalidade na aplicação da multa de 50% em razão da suposta não homologação (ou homologação parcial) das compensações efetuadas pela Requerente, especialmente tendo em vista que o exercício do direito de petição não trouxe qualquer dano ao Erário e tampouco a D. Fiscalização foi capaz de identificar qualquer má-fé da Requerente ou intenção de se valer de crédito inexistente.

Além disso, destaque-se existem normas que penalizam os contribuintes pelo pagamento de tributos e contribuições arrecadados pela RFB, efetuados com atraso, - tal como na hipótese de compensação não homologada - com a incidência de multa de mora (20%) e de juros de mora (acréditos legais), como exigido no Processo Administrativo n.º 16327.720215/2016-73.

Assim, também por ofensa aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade deve ser reconhecido o cancelamento da exigência da multa isolada sobre o suposto indeferimento do direito creditório pleiteado pela Requerente.

DO SOBRESTAMENTO DO JULGAMENTO DO PRESENTE PROCESSO

Na remota hipótese deste Órgão Julgador ter por válida a autuação lavrada contra a Requerente e não decidir pelo sobrestamento deste feito ante à repercussão geral da matéria reconhecida pelo STF nos autos do Recurso Extraordinário n.º 796.939/RS, o que se considera apenas para argumentar, não se pode perder de vista que a procedência do presente Processo Administrativo encontra-se diretamente vinculada à conclusão do Processo Administrativo n.º 16327.720215/2016-73. Por esse motivo, a Requerente entende que o presente Processo Administrativo merece ser sobrestado até o trânsito em julgado do Processo Administrativo n.º 16327.720215/2016-73.

A necessidade de sobrestamento de casos em que há aplicação de multa isolada, nos termos do artigo 74, §17, da Lei 9.430/96, foi confirmada pelo E. CARF, conforme se verifica na ementa pela Contestante transcrita.

Embora avalie compensação de créditos considerados inexistentes, o julgado acima apenas reflete posição já positivada no artigo 18, §3º, da Lei n.º 10.833, de 29/12/2003, que tratou, de forma expressa, da sistemática de processamento de recursos na esfera administrativa, notadamente (i) da manifestação de inconformidade cabível contra despacho decisório que não homologou compensações realizadas pelo sujeito passivo; e (ii) da impugnação contra lançamento de multas de ofício em decorrência dessa não homologação.

Pelo exposto, na remota hipótese desta DRJ não cancelar o Auto de Infração que ora se combate, a Requerente requer que o presente Processo Administrativo apenas seja

apreciado após o julgamento definitivo do Processo Administrativo nº 16327.720215/2016-73, tendo em vista a sua conexão.

A CONCLUSÃO E O PEDIDO

A Requerente requer seja ACOLHIDA E INTEGRALMENTE PROVIDA a presente Impugnação, para o fim de cancelamento da exigência da multa isolada realizada por meio do presente Auto de Infração, na remota hipótese de a Manifestação de Inconformidade, apresentada nos autos do Processo Administrativo nº 16327.720215/2016-73, ser julgada improcedente.

Isto porque, preliminarmente, o Auto de Infração ora impugnado é nulo por: (i) ter decorrido o prazo decadencial para a lavratura da presente autuação; e (ii) a multa em questão deveria ser cobrada no mesmo processo administrativo em que se discute o débito objeto das compensações parcialmente homologadas ou não homologadas, e não de forma segregada por meio de auto de infração avulso.

Já no mérito, restou demonstrado que inexiste infração, tendo em vista que as compensações discutidas no Processo Administrativo nº 16327.720215/2016-73 foram regulares e devem ser integralmente homologadas. Além disso, restou comprovada a ocorrência de *bis in idem*, uma vez que estão sendo cobradas duas multas por conta de uma mesma suposta infração. Demonstrou-se ainda que a cobrança da multa em questão viola os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, tendo em vista a inexistência de qualquer má-fé do contribuinte para prejudicar o Erário Público na utilização de créditos inexistentes.

Por fim, a Requerente requer que, caso seus argumentos anteriores não sejam acolhidos, o que se admite apenas para argumentar, seja o presente Processo Administrativo suspenso, aguardando-se a definição dos pedidos de compensação objeto do Processo Administrativo nº 16327.720215/2016-73 e o julgamento pelo Colendo STF do Recurso Extraordinário nº 796.939/RS, com repercussão geral reconhecida sobre esta matéria.

A Requerente protesta provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, sem exceção de quaisquer, inclusive pela juntada de novos documentos, bem como pela realização de diligências que V.Sas, entenderem necessárias para o esclarecimento dos fatos descritos.

É o que se tem a relatar.

A Impugnação não foi provida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Fortaleza – DRJ/FOR, cuja decisão, consubstanciada no Acórdão nº 08-38.686 – 1^a Turma, recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

*MULTA RESULTANTE DE COMPENSAÇÕES NÃO HOMOLOGADAS.
DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR NÃO CONFIGURADA.*

O regramento pertinente ao prazo decadencial foi estabelecido com o objetivo de reprimir a inércia do sujeito ativo da relação jurídico-tributária, quanto ao seu poder/dever de agir para fins de preservar o legítimo interesse da Fazenda Nacional, medida somente possível de ser adotada a partir do momento em que o PER/DCOMP for apresentado. Assim, caso a notificação do lançamento da

multa isolada ocorra antes do termo final do prazo decadencial (§ 4º do art. 150, CTN), não há que se falar em decadência do direito de lançar.

NULIDADE DA AUTUAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Não é nulo o auto de infração lavrado por autoridade competente, sem violação ao direito de defesa do sujeito passivo e desde que se mostre presente no lançamento o atendimento os requisitos estabelecidos pela legislação tributária de regência (art. 142, CTN).

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2011

INEXISTÊNCIA DA INFRAÇÃO. VALIDADE DAS COMPENSAÇÕES PRATICADAS PELA PESSOA JURÍDICA.

O lançamento da multa isolada exigida no percentual de 50% (cinquenta por cento) sobre os valores dos débitos resultantes das compensações não homologadas pode ser considerado como um acessório, cuja sorte se encontra atrelada ao que for decidido na questão principal, relacionada ao julgamento das compensações. Assim, mantida a decisão que não homologou as compensações, o mesmo resultado será necessariamente replicado no processo que trata das penalidades pecuniárias.

IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA PENALIDADE PECUNIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE MÁ-FE.

Consoante disposto no texto legal, 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 (§ 17 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996). Assim, a alegação da ausência de má-fé no comportamento do sujeito passivo sinaliza para o acerto da imputação fiscal. Caso houvesse falsidade no PER/DCOMP a multa a ser aplicada não seria a de 50% (cinquenta por cento), mas sim a de 150% (cento e cinquenta por cento) do débito resultante da compensação não homologada (§ 2º do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003).

IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA PENALIDADE PECUNIÁRIA. OCORRÊNCIA DE BIS IN IDEM.

A multa moratória de até 20% (vinte por cento) exigida na cobrança do débito resultante de compensação não homologada e a multa isolada de 50% (cinquenta por cento) aplicada sobre o débito decorrente de compensação não homologada possuem fundamentos legais e materialidades distintas, além de primeira não possuir natureza punitiva, o que bem demonstra a inexistência do bis in idem suscitado pela defesa.

IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA PENALIDADE PECUNIÁRIA. OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE.

Afastar a aplicação de dispositivo legal válido e operante sob a alegação de afronta aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade representa o mesmo que se decretar a inconstitucionalidade da norma, o que não diz

respeito a atribuição dos órgãos do contencioso administrativo, mas sim daqueles inseridos no âmbito do Poder Judiciário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada com a decisão retro, a Contribuinte apresentou o recurso voluntário de e-fls. 282/306, através do qual, além de repetir as mesmas razões já aduzidas quando da impugnação, ainda acresceu o seguinte:

- 1) Nulidade da decisão recorrida - uma parte da fundamentação utilizada na decisão recorrida para manter o auto de infração estaria incorreta. A Autoridade Julgadora *a quo* considerou que a multa isolada exigida no presente processo administrativo deveria ser mantida por ser um acessório, que segue a sorte do principal, no caso, as compensações não homologadas. No entendimento da r. decisão recorrida, portanto, uma vez que a manifestação de inconformidade apresentada pela Recorrente nos autos do processo administrativo n.º 16327.720215/2016-73, considerado como processo principal, foi julgada improcedente e, consequentemente, manteve-se a não homologação das compensações, pertinente a multa isolada exigida no Auto de Infração ora discutido. Ocorre que essa afirmação, entretanto, não estaria correta, pois o Acórdão n.º 08-38.680, proferido nos autos do processo administrativo n.º 16327.720215/2016-73, não conheceu da manifestação de inconformidade por entender que parcela do crédito reconhecida pela Fiscalização teria se mostrado suficiente para a homologação integral da compensação controlada no referido processo.

Dessa forma, restaria demonstrado o equívoco da premissa adotada pelas DD. Autoridades Julgadoras, que confundiram o teor do Acórdão n.º 08-38.680. Neste contexto, se for aplicada a fundamentação das DD. Autoridades Julgadoras, o resultado da r. decisão recorrida seria completamente diferente, pois se a multa é considerada acessório e houve homologação total da compensação discutida no Processo Administrativo n.º 16327.720215/2016-73, a multa isolada exigida no presente Processo Administrativo deveria ser cancelada.

- 2) Nulidade do auto de infração – cita que a Portaria RFB n.º 666/08, vigente à época dos fatos ora discutidos, não possuía qualquer dispositivo determinando a apensação entre os processos que discutiam a não homologação das compensações e àquele referente à multa isolada, ao contrário do que quis fazer parecer a r. decisão recorrida. Já a Portaria RFB n.º 1.668/16, citada pela Autoridade Julgadora *a quo*, não estava em vigor nem na época dos fatos geradores ora discutidos nem na época da lavratura do Auto de Infração objeto do Processo Administrativo em referência (nesse momento estava em vigor a Portaria RFB n.º 354, de 11.3.2016, que também nada tratava sobre a apensação entre o processo que discute a não homologação das compensações e àquele referente à multa isolada), portanto, não poderia ser aplicada ao presente caso.

- 3) A impossibilidade de aplicação de qualquer sanção - Inexistência de ilícito e má-fé praticados pela Recorrente - em despacho de 21.10.2016, o Colendo STF determinou que, reconhecida a repercussão geral do Recurso Extraordinário n.º 796.939/RS, necessária a suspensão do processamento dos feitos pendentes que versem sobre a questão da multa prevista no § 17 do artigo 74 da Lei 9.430/96. Dessa forma, ao contrário do que afirmado pelas DD. Autoridades Julgadoras, na r. decisão recorrida, necessário sobrerestamento do presente Processo Administrativo até o julgamento definitivo da questão pelo C. STF.

Após a apresentação do recurso voluntário, vieram os autos ao CARF e foram encaminhados a este Conselheiro para relatar e votar.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Como vimos no Relatório, trata-se de auto de infração tendo por objeto a cobrança de multa isolada decorrente de declarações de compensação não homologadas (ou parcialmente homologadas), exigida após a análise do crédito informado nas respectivas PER/DCOMPs, realizada pela Autoridade Administrativa que jurisdiciona a Contribuinte e consubstanciada no despacho decisório de e-fls. 56/71.

Os créditos pleiteados tem origem em pagamentos feitos a maior a título de IRPJ e CSLL realizados em 30/01/2009, referentes aos ajustes anuais apurados no ano-calendário 2008. A tabela abaixo detalha os valores dos créditos requeridos e os respectivos PER/DCOMP em que cada um dos créditos foi demonstrado.

PER/DCOMP com demonstrativo do crédito	Data Transmissão	Crédito Original	Tributo (código)
36760.67229.140711.1.3.04-8630	14/07/2011	R\$ 22.221.977,82	IRPJ (2390)
30777.76318.140711.1.3.04-7679	14/07/2011	R\$ 8.184.233,24	CSLL (6758)

Além das duas PER/DCOMPs acima, a Contribuinte apresentou outras cinco declarações vinculadas ao mesmo crédito as quais estão relacionadas na tabela abaixo.

Declarações de Compensação e Débitos Declarados					
Tipo Crédito	Data Transm.	PER/DCOMP nº	Código Débito	Período Apuração	Valor Total Débito (R\$)¹
IRPJ	14/07/2011	36760.67229.140711.1.3.04-8630	2319-01	01/12/09	3.925.797,14
	17/09/2011	13965.49180.170911.1.3.04-6407	2319-01	01/08/11	3.876.917,10
			2469-01	01/08/11	1.098.952,07
			4574-01	01/08/11	165.527,03
			7987-01	01/08/11	1.018.627,88
	14/10/2011	19321.62499.141011.1.3.04-0557	2319-01	01/09/11	3.786.305,30
			2469-01	01/09/11	1.072.688,02
			4574-01	01/09/11	158.526,37
			7987-01	01/09/11	975.546,91
	12/11/2011	39104.93206.121111.1.3.04-2802	2319-01	01/10/11	4.170.874,25
			2469-01	01/10/11	1.169.286,73
			4574-01	01/10/11	152.817,85
			7987-01	01/10/11	940.417,56
	10/12/2011	15487.88440.101211.1.3.04-9245	2319-01	01/11/11	3.656.919,48
			2469-01	01/11/11	1.026.444,18
			4574-01	01/11/11	147.406,70
			7987-01	01/11/11	907.118,16
Subtotal IRPJ (R\$)					28.250.172,73
CSLL	14/07/2011	30777.76318.140711.1.3.04-7679	2469-01	01/12/09	1.413.286,94
	12/01/2012	02941.69630.120112.1.3.04-5072	2319-01	01/12/11	9.150.709,36
Subtotal CSLL (R\$)					10.563.996,30
Valor Total (R\$)					38.814.169,03

(1) Compensação pretendida pelo contribuinte.

Foram protocolados diversos processos administrativos fiscais para controlar as várias PER/DCCOMPs apresentadas. São eles:

Processos dos Créditos	PER/DCOMP	Processos de Cobrança
16327.720215/2016/73	36760.67229.140711.1.3.04-8630	16327.720405/2016-91
16327.904030/2015-39	19321.62499.140111.1.3.04-0557	16327.904205/2015-16
16327.904482/2015-11	15487.88440.101211.1.3.04-9245	16327.904576/2015-90
16327.904029/2015-12	13965.49180.170911.1.3.04-6407	16327.904204/2015-63
16327.904031/2015-83	39104.93206.121111.1.3.04-2802	16327.904206/2015-52
16637.720409/2016-79	30777.76318.140711.1.3.04-7679 02941.69630.120112.1.3.04-5072	16327.720410/2016-01 16327.720411/2016-48

O crédito foi analisado no âmbito do processo administrativo fiscal (PAF) nº 16327.720215/2016-73, considerado o principal, e o despacho decisório de e-fls. 56/71 foi replicado integralmente nos demais processos.

Como os créditos reconhecidos não foram suficientes para compensar totalmente os débitos declarados nas respectivas PER/DCCOMPs, a Autoridade Administrativa determinou o lançamento da multa isolada sobre os valores dos débitos cujas compensações foram consideradas não homologadas, nos termos do § 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/96 (com as alterações introduzidas pela Lei nº 12.249/2010 e 13.097/2015).

Nulidade da decisão recorrida

Antes de adentrar no mérito do recurso, algumas questões prejudiciais foram aventadas pela Recorrente. A primeira delas diz respeito à alegada nulidade da decisão recorrida.

Segundo a Recorrente, uma parte da fundamentação utilizada na decisão recorrida para manter o auto de infração estaria incorreta. A Autoridade Julgadora *a quo* teria considerado que a multa isolada exigida no presente processo administrativo deveria ser mantida por ser um acessório, que segue a sorte do principal, no caso, as compensações não homologadas.

Relata que no entendimento da decisão recorrida, uma vez que a manifestação de inconformidade apresentada pela Recorrente nos autos do processo administrativo nº 16327.720215/2016-73 (considerado como processo principal) foi julgada improcedente e, consequentemente, manteve-se a não homologação das compensações, a multa isolada exigida no Auto de Infração ora discutido seria pertinente. Ocorre, que essa afirmação, entretanto, não estaria correta, pois o Acórdão nº 08-38.680, proferido nos autos do processo administrativo nº 16327.720215/2016-73, não teria conhecido da manifestação de inconformidade por entender que parcela do crédito reconhecida pela Fiscalização teria se mostrado suficiente para a homologação integral da compensação controlada no referido processo.

Dessa forma, restaria demonstrado o equívoco da premissa adotada pelas DD. Autoridades Julgadoras, que teriam confundido o teor do Acórdão nº 08-38.680. Neste contexto, se for aplicada a fundamentação das DD. Autoridades Julgadoras, o resultado da r. decisão recorrida seria completamente diferente, pois se a multa é considerada acessório e houve homologação total da compensação discutida no Processo Administrativo nº 16327.720215/2016-73, a multa isolada exigida no presente Processo Administrativo deveria ser cancelada.

A Recorrente tem razão ao pontuar que houve uma certa confusão por parte da Autoridade Julgadora *a quo* ao se referir à decisão proferida nos autos do processo nº 16327.720215/2016-73, consubstanciada no acórdão nº 08-38.680 – 3^a Turma da DRJ/FOR. Vejam como se manifestou a decisão recorrida:

Na ótica da pessoa jurídica litigante, as multas neste processo exigidas deverão ser canceladas, pois as compensações que motivaram as suas aplicações foram efetivadas com a observância dos requisitos legais, em face do que deveriam ser homologadas no bojo do processo nº 16327.720215/2016-73.

Nesse diapasão, o que foi decidido no processo nº 16327.720215/2016-73, haverá que ser aqui replicado, bastando para tanto que neste ponto se reproduza a ementa que se faz presente no ato decisório relacionado ao acima mencionado processo:

Acórdão nº 08-038.680 de 25 de abril de 2017 - DRJ Fortaleza

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2008

*PERDAS EM OPERAÇÕES DE -CRÉDITO APROPRIADAS EM 2008.
PER/DCOMPs -TRANSMITIDOS -EM 2011. -NOTIFICAÇÃO -DAS NÃO HOMOLOGAÇÕES EM 2016. DECADÊNCIA NÃO CONFIGURADA.*

As regras de decadência dizem respeito apenas ao poder/dever da Autoridade Lançadora para constituir o crédito tributário, em nada interferindo no correlato poder/dever do representante da Fazenda Nacional em aferir a

liquidez e a certeza do direito creditório indicado no PER/DOMP, desde que o exerça antes do prazo determinado para a consumação da homologação tácita, estabelecido pelo § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO DAQUELAS CONSIDERADAS PRESCINDÍVEIS OU IMPRATICÁVEIS.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2008

QUESTÃO DE FATO. INOBSERVÂNCIA DOS ASPECTOS TEMPORAIS PARA FINS DA DEDUTIBILIDADE DAS PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS.

Tendo sido verificado, a partir do cotejo entre os documentos apresentados pela Fiscalização e os que foram carreados aos autos pela Defendente, que as Perdas no Recebimento de Crédito até R\$ 5 mil não estavam vencidas há mais de seis meses, assim como de que aquelas superiores a R\$ 5 mil, até o limite de R\$ 30mil, não se encontravam vencidas há mais de um ano, nenhum reparo merece o lançamento fiscal.

QUESTÃO DE DIREITO. DEDUÇÃO DE DESPESAS SEM A OBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA. PER/DOMPs. AUSÊNCIA DE CERTEZA E DE LIQUIDEZ NO CRÉDITO.

A verificação da base de cálculo do tributo não é feita tão somente com o escopo de fundamentar a formalização de eventual lançamento de ofício. Deve ainda ser empreendida para fins de análise dos PER/DOMPs, dada a necessidade da aferição dos atributos da certeza e liquidez do direito creditório evidenciado no documento compensatório, indispensáveis que são para o reconhecimento do crédito. Constatada a dedutibilidade de despesas em afronta ao princípio da competência, incabível o reconhecimento do crédito, como assim como a homologação das compensações.

Como visto, a Manifestação de Inconformidade foi julgada improcedente em razão do que as compensações tiveram a condição de não homologadas referendada por este Órgão Julgador, o que bem demonstra a pertinência das multas isoladas em questão, incidentes no percentual de 50% (cinquenta por cento) dos débitos resultantes das não homologações em tela, medida que teve por fundamento o disposto no § 17 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

Isso porque a multa isolada pode ser considerada um acessório, que segue a sorte do principal, que é a questão relacionada às compensações não homologadas. O que foi decidido, em relação à matéria principal, necessariamente será aplicado na questão tida por acessória. E como este órgão já decidiu pela não homologação das compensações, caberá a ele confirmar o lançamento fiscal, pertinente às multas isoladas neste processo tratadas.

Em verdade, a ementa proferida no acórdão nº 08-38.680 – 3ª Turma da DRJ/FOR apresentou os seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

PROCESSO ENCERRADO. HOMOLOGAÇÃO INTEGRAL DA COMPENSAÇÃO CONTROLADA NO PROCESSO.

Em havendo se verificado que a parcela do crédito reconhecida pela Unidade de Origem se mostrou suficiente para a homologação integral da compensação controlada no presente processo, sem que restasse qualquer valor a ser exigido, inexiste nos autos litígio a ser dirimido pelo contencioso administrativo, havendo que se considerar como não conhecida a Manifestação de Inconformidade pela pessoa jurídica apresentada.

A ementa citada na decisão recorrida refere-se aos demais acórdãos proferidos no âmbito dos processos administrativos nº 16327.904030/2015-39, 16327.904482/2015-11, 16327.720474/2016-02, 16327.904029/2015-12 e 16327.904031/2015-83. É compreensível a citação feita ao processo nº 16327.720215/2016-73 pelo acórdão recorrido, na medida que este processo foi considerado como o principal; apenas para relembrar, o despacho decisório de e-fls. 56/71 foi proferido no âmbito desse processo administrativo e replicado em todos os demais autos abertos para controlar as várias PER/DCOMPs apresentadas com o mesmo objeto (crédito requerido).

Apesar da aparente confusão estabelecida pela decisão recorrida, não vislumbro nenhum prejuízo que possa eivá-la de vício insanável e/ou intransponível. Isso porque, desde a análise inicial do crédito requerido, todos os processos instaurados para efeito de controle e cobrança das compensações realizadas vem sendo apreciados de forma conjunta e receberam o mesmo tratamento.

Assim, resta claro pelos termos do recurso voluntário que não houve nenhum prejuízo à Recorrente ou ao seu entendimento sobre a matéria decidida pela instância *a quo*. Ao contrário, o recurso se apresenta em perfeita sintonia com o que foi decidido pela DRJ/Fortaleza, razão pela qual nego provimento ao mesmo neste ponto.

Da Decadência

A segunda questão prejudicial aventada pela Recorrente refere-se à alegada decadência do crédito tributário objeto do lançamento (multa isolada). Segundo a Recorrente, as compensações efetuadas no ano de 2011 foram realizadas com saldo credor de IRPJ e CSLL gerado no ano-calendário de 2008. Referido saldo credor de IRPJ e CSLL teria sido gerado após a retificação da DIPJ e da DCTF do ano-calendário de 2008, uma vez que, por um equívoco, teria deixado de deduzir valores de Perdas de Recebimento de Créditos naquele ano, o que só veio a ser apurado em 2011. Assim, apesar das retificações terem sido feitas apenas em 2011, o fato gerador da obrigação tributária objeto do Processo Administrativo nº 16327.720215/2016-73 ocorreu efetivamente no ano-calendário de 2008, período em que as Perdas em Operações de Crédito foram deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Assim, conforme demonstrado na Manifestação de Inconformidade apresentada no Processo Administrativo nº 16327.720215/2016-73, teria restado decaído o direito de a D. Fiscalização rever tal operação (dedutibilidade das perdas), uma vez que decorrido o prazo de 5 (cinco) anos, previsto no artigo 150, § 4º, do CTN. Aduz, ainda, a Recorrente, que “uma vez que a multa isolada objeto do presente Processo Administrativo recai sobre o saldo credor de IRPJ e CSL, o prazo decadencial para o seu lançamento deveria obedecer também o disposto no artigo 150, § 4º do CTN, pois ambos os tributos são sujeitos a lançamento por homologação”.

Dessa forma, seria incorreta a afirmação feita pela Fiscalização de que, como se trata de lançamento de ofício, o prazo decadencial para lançamento de multa isolada por compensações não homologadas (ou parcialmente homologadas) deveria se iniciar no primeiro dia do exercício seguinte ao da data da entrega da DCOMP, nos termos do artigo 173, inciso I, do CTN. Ainda, a multa isolada aplicada seria mero acessório dos valores de tributo exigidos pelo Processo Administrativo nº 16327.720215/2016-73. Dessa forma, segundo o princípio de que o "acessório segue o principal", o prazo decadencial para a lavratura do Auto de Infração que exige a multa isolada de 50% deveria seguir o disposto no artigo 150, § 4º, e, por isso, tal exigência estaria decaída.

A Recorrente parte do pressuposto de que a Autoridade Administrativa não poderia rever os acertos efetuados em sua escrituração, empreendidas em 2011 mas referentes ao ano calendário de 2008. Defende, portanto, que o ano calendário de 2008 seria o marco inicial para a contagem do prazo decadencial para a homologação do lançamento do IRPJ e da CSLL retificados em 2011.

Já nos manifestamos nos demais processos administrativos que tratam especificamente sobre as compensações realizadas (processos nº 16327.904030/2015-39, 16327.904482/2015-11, 16327.720474/2016-02, 16327.904029/2015-12 e 16327.904031/2015-83) a respeito de tal arguição de decadência, posta nos mesmos termos pela Recorrente. Abaixo reproduzo o texto do voto posto nos respectivos processos que trata da matéria:

No recurso voluntário, em sede preliminar, a recorrente suscita a nulidade do despacho decisório, haja vista que as exigências fiscais (glosas efetuadas) estariam decaídas.

Apesar de ter se dado conta do equívoco somente em 2011, quando retificou a DIPJ e a DCTF, "*o fato gerador da presente obrigação tributária ocorreu efetivamente no ano-calendário 2008, período em que as Perdas em Operações de Crédito foram deduzidas da base de cálculo do IPRJ e da CSL. Dessa forma, resta decaído o direito de a D. Fiscalização rever tal operação, uma vez que decorreu o prazo de 5 (cinco) anos, previsto no artigo 150, § 4º, do CTN, e, portanto, tal operação resta convalidada*" (v. e-fls. 338/339).

Segundo a Recorrente, a Fiscalização teria tomado como fatos geradores da obrigação tributária os efeitos produzidos pelos fatos ocorridos no ano-calendário de 2008, ou seja, pretendeu considerar o termo de início do prazo decadencial como o ano de 2011, por ser o momento em que foram realizadas as compensações do saldo credor de IRPJ e CSLL com outros tributos administrados pela Receita Federal do Brasil.

Cita a jurisprudência do CARF para aduzir que o prazo decadencial para as Autoridades Fiscais questionarem as operações dos contribuintes deveria ser contado a partir do momento em que se verifica o fato gerador do crédito, ou seja, no caso, quando da sua constituição no ano de 2008.

Em relação ao fato de o crédito gerado no ano-calendário de 2008 ter sido utilizado para compensar valores de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil relativos a 2011, alega que tal circunstância seria irrelevante para fins de contagem de prazo decadencial, visto que a mesma inicia-se com a ocorrência do fato gerador.

Neste ponto, o recurso voluntário não teceu uma linha sequer diferente daquilo que já havia exposto quando da manifestação de inconformidade. O recurso limitou-se a contestar, genericamente, a decisão recorrida, sem apontar qualquer razão para tanto. Assim, uso da prerrogativa constante do art. 57, § 3º, do Regulamento Interno do CARF – RICARF para adotar como minhas as razões constantes do acórdão recorrido ao decidir o presente ponto do recurso:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

(...)

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

Assim se pronunciou o acórdão recorrido:

Tem-se, portanto, remansosa jurisprudência no sentido de que, na hipótese de haver pagamento antecipado, o prazo será de 5 (cinco) anos contado do fato gerador (art.150, § 4º, CTN). Por outro lado, inexistente o pagamento ou, ainda, nos casos de dolo, fraude ou simulação, o início da contagem do prazo decadencial será o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado (art. 173, inc. I, CTN).

Acontece que no caso em apreciação as exigências fiscais se originaram de compensações não homologadas e não de créditos tributários constituídos por meio de lançamento fiscal. Cobrança realizada em razão de compensação não homologada e crédito tributário exigido em face de lançamento fiscal são situações distintas, que não se confundem.

O decurso prazo de 5 (cinco) anos, a que se referem o art. 150, § 4º e o art.171, inc. I, ambos do CTN, tem a ver com a decadência do direito de lançar, ou seja, de constituir o crédito tributário através do lançamento. Ultrapassado este decurso de tempo, a Fazenda Pública estará impedida de efetivar a autuação. Se o fizer, por se tratar de questão de ordem pública, a decadência poderá ser reconhecida até mesmo de ofício pelo órgão julgador, independentemente de provação da parte interessada.

Como as exigências em tela não têm a ver com créditos constituídos, mas sim com compensações não homologadas, o que tem que ser levado em conta é se houve ou não a configuração da homologação tácita, cujo prazo é determinado pelo § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, verbis:

Lei nº 9.430, de 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 resarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

[...]

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

No caso em julgamento, os PER/DCOMPs foram transmitidos entre os dias 14/07/2011 e 12/01/2012, enquanto que a notificação dos atos decisórios relacionados às não homologações das compensações se deu no dia 22/06/2016. Portanto, quando este ato processual foi praticado ainda não havia sido atingido o lustro quinquenal estabelecido para a configuração da homologação tácita.

É o entendimento que se pode extrair a partir da leitura atenta do demonstrativo que se segue:

Nº PER/DCOMP	Transmissão	Homologação Tácita	Ciência DD
36760.67229.140711.1.3.04-8630	14/07/11	14/07/16	22/06/16
13965.49180.170911.1.3.04-6407	14/09/11	14/09/16	22/06/16
19321.62499.141011.1.3.04-0557	14/10/11	14/10/16	22/06/16
39104.93206.121111.1.3.04-2802	12/11/11	12/11/16	22/06/16
15487.88440.101211.1.3.04-9245	10/12/11	10/12/16	22/06/16
30777.76318.140711.1.3.04-7679	14/07/11	14/07/16	22/06/16
02941.69630.120112.1.3.04-5072	12/01/12	12/01/17	22/06/16

Dessa forma, não procede a afirmação da pessoa jurídica formulada no sentido de que o fato gerador da obrigação se deu em 2008, quando as Perdas em Operações de Crédito foram deduzidas na apuração do IRPJ e da CSLL, em razão do que estaria decaído o direito de a Fazenda Nacional em rever tal operação no momento da ciência dos Despachos Decisórios, exercida em 22/06/2016.

O fato é que as Perdas no Recebimento de Créditos propiciaram transmissão dos PER/DCOMPs em questão, em relação aos quais a Fazenda Pública exerceu o seu direito de perquirir a liquidez e a certeza dos créditos empregados nas compensações não homologadas antes do prazo fatal de 5 (cinco) anos estabelecido pelo § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, não havendo como se acolher a tese da decadência propugnada pela Defendente.

Demando com o mesmo teor da ora analisada chegou ao CARF que dirimiu a problemática com a adoção da mesma linha de raciocínio por este Julgador trilhada. Vejamos a parcial transcrição do voto condutor do acórdão, da lavra do Conselheiro Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa:

Acórdão n.º 1302-002.028 de 26 de janeiro de 2017 – CARF

Quanto ao argumento da decadência trazido pela recorrente, entendemos que não é aplicável ao caso vertente.

É certo que após o transcurso do prazo decadencial, não pode o Fisco realizar procedimento fiscal visando modificar a base de cálculo do tributo, seja para exigir débitos, ou para reverter/reduzir prejuízo fiscal.

O evento da decadência veda as atividades inerentes ao ato de lançamento, no que toca à verificação da ocorrência do fato gerador, à determinação da matéria tributável, ao cálculo do montante do tributo devido, etc.

Deste modo, realmente não há que se pensar em adição de receitas omitidas, glosa de despesas, alteração em coeficientes de apuração ou alíquota, etc.

Mas o que se discute especificamente neste processo é a legitimidade do indébito a ser restituído/compensado, e, para isso, considero perfeitamente possível averiguar a efetiva ocorrência dos pagamentos que o geraram, notadamente pelo fato do Fisco está dentro do quinquídio legal para análise do pedido de compensação formulado pelo contribuinte, nos termos do § 5º, do art. 74 da Lei n.º 9.430/96.

Por isso a alegação de decadência não tem o efeito pretendido pela recorrente, no sentido de justificar uma restituição automática do alegado direito creditório.

Vejamos, ainda, mais uma decisão do CARF que foi adotada em perfeita sintonia com a ora proferida:

Acórdão n.º 1402-000.404 de 06 de outubro de 2016 – CARF

COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ.
DECADÊNCIA. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.
IMPOSSIBILIDADE. Com o transcurso do prazo decadencial apenas o dever/poder de constituir o crédito tributário estaria obstado, tendo em conta que a decadência é uma das modalidades de extinção do crédito tributário. Não se submetem à homologação tácita os saldos negativos de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido apurados nas declarações apresentadas, a serem regularmente comprovados, quando objeto de pedido de restituição ou compensação.

No decisum apresentado, foi estabelecido que não se submetem à homologação tácita os saldos negativos de IRPJ e de CSLL apurados nas declarações apresentadas, que deverão ser devidamente comprovados quando servirem de lastro para pedido de restituição ou para declaração de compensação. O que diverge do que se discute neste processo é tão somente que o indébito não é decorrente de saldo negativo, mas de pagamento maior que devido. No mais a situação é idêntica, calhando se reiterar que as regras de decadência dizem respeito apenas com o poder/dever da Autoridade Lançadora para constituir o crédito tributário, em nada interferindo no correlato poder/dever do representante da Fazenda Nacional em aferir a liquidez e a certeza do direito creditório indicado pelo sujeito passivo no PER/DCOMP apresentado.

Ante o exposto, encaminho o meu voto pela impossibilidade de se reconhecer o transcurso do prazo decadencial, em relação às exigências fiscais decorrentes das compensações não homologadas.

A alegação da Contribuinte não é novidade no âmbito desta Turma, tendo sido objeto de sucessivas decisões por parte deste Conselho, em questões análogas.

A decadência opera a favor da segurança e da estabilidade das relações jurídicas. Assim, passados cinco anos da ocorrência do fato gerador, o Fisco não pode formalizar o lançamento para a exigência de crédito tributário, nem tampouco impor penalidades.

Entretanto, quando se está a tratar de lançamento por homologação, ao Fisco cabe exercer o controle da legalidade do ato praticado pelo contribuinte para determinar se foram obedecidas as normas que orientam a correta apuração do resultado tributável do exercício sob análise.

Esse controle, de legalidade do lançamento realizado, busca averiguar a correta determinação do *quantum* apurado, ao identificar se as receitas tributáveis e as despesas incorridas foram corretamente declaradas na apuração do resultado final do exercício.

Em caso de haver qualquer tipo de divergência, em relação ao resultado tributável, a partir da apuração efetuada pelo Fisco, cabe à autoridade administrativa exigir que o contribuinte faça as correções necessárias. Se necessário, efetuará o lançamento de ofício do imposto que deixou de ser apurado ou recolhido de acordo com a legislação aplicável.

No caso de restituição/ressarcimento/compensação, também há prazo definido para se exercer o direito. Se no lado da exigência tributária estar-se-ia a proteger o direito do contribuinte, quando se trata de restituição/ressarcimento/compensação, o interesse a ser protegido é o da própria Fazenda Pública.

Por isso, é dever do Fisco proceder à análise do crédito desde a sua origem até a data em que requerida a restituição/compensação/ressarcimento, sendo de responsabilidade do contribuinte fazer prova da certeza e liquidez do crédito tributário pleiteado, conforme o disposto no art. 170 do Código Tributário Nacional.

Para tanto, deve o contribuinte manter toda a documentação relativa ao crédito que diz possuir até que todos os processos que digam respeito ao mesmo sejam encerrados.

Vejamos o que diz o art. art. 264 do Decreto nº 3.000/99:

Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto Lei nº 486, de 1969, art. 4º).

Já o art. 37 da Lei nº 9.430, de 1996 assim dispõe:

Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

Conclui-se dos dispositivos acima reproduzidos, que os mesmos convivem de forma absolutamente harmoniosa com os princípios da decadência e da homologação tácita, a que se referem o artigo 149, § único, 150, § 4º, e 173, todos do CTN; assim, se determinada apropriação vier a influenciar o resultado da apuração de um crédito tributário no futuro, a mesma poderá vir a ser objeto de verificação, conforme já dissemos anteriormente, até que todos os processos que tratem da utilização daquele crédito, estejam encerrados.

Não se permite que a base de cálculo do IRPJ do ano calendário de 2008 seja alterada por intermédio de lançamento tributário, entretanto, a sua composição, ao influenciar pedidos futuros de restituição/compensação, deve ser verificada. Não há nos autos nenhuma indicação de que a insuficiência de crédito relativo ao pagamento a maior/indevido decorra de alteração da matéria tributável ou da alteração do imposto devido **por intermédio de lançamento tributário**, razão pela qual não há que se falar em homologação tácita como restrição à apuração do direito creditório pleiteado, tampouco na “decadência” cogitada pela Reclamante.

Por todo o exposto, afasta-se a arguição de decadência.

Portanto, restou amplamente demonstrado que não cabe a alegação de decadência em relação à possibilidade de a Administração Tributária rever os lançamentos realizados em 2011, relativos ao ano calendário de 2008, quando se trate de verificação de crédito apurado e utilizado em períodos posteriores para efeito de compensação de tributos. Para além dessa situação, alega a Recorrente que o lançamento da multa isolada também estaria viciado por força da decadência. Também neste caso, as alegações da Recorrente não procedem.

A decisão recorrida manifestou-se no seguinte sentido:

(...)

No caso das multas ora examinado, a contagem do prazo decadencial deve se dar tendo por marco inicial as datas em que os PER/DCCOMPs foram transmitidos e por termo final a data em que o auto de infração foi notificado à pessoa jurídica, situação que pode ser visualizada pelo demonstrativo a seguir apresentado:

Nº PER/DCCOMP	Transmissão	Homologação Tácita	Ciência AI
36760.67229.140711.1.3.04-8630	14/07/11	14/07/16	05/07/16
13965.49180.170911.1.3.04-6407	14/09/11	14/09/16	05/07/16
19321.62499.141011.1.3.04-0557	14/10/11	14/10/16	05/07/16
39104.93206.121111.1.3.04-2802	12/11/11	12/11/16	05/07/16
15487.88440.101211.1.3.04-9245	10/12/11	10/12/16	05/07/16
30777.76318.140711.1.3.04-7679	14/07/11	14/07/16	05/07/16
02941.69630.120112.1.3.04-5072	12/01/12	12/01/17	05/07/16

O que o legislador visou reprimir, ao instituir um prazo para que a Fazenda Pública exerça validamente a sua prerrogativa de constituir o crédito tributário, foi a inérgia do Ente Público. Antes da transmissão dos PER/DCCOMPs não havia qualquer ação a ser colocada em prática por parte do sujeito ativo da relação jurídico-tributária, de modo que somente a partir deste exato momento é que se inicia a deflagração do prazo de 5 (cinco) anos para a homologação tácita

da compensação, assim como para a configuração da decadência, em relação à multa isolada resultante da compensação não homologada.

Com relevo, no dia 31/12/2008 (data do ajuste nas Perdas em Operações de Crédito e, em consequência disso, do "fato gerador" do direito creditório pela Autoridade Fazendária não reconhecido, das compensações não homologadas e da multa isolada lançada), nenhum ato contábil ou fiscal foi praticado pela pessoa jurídica, o que somente veio a ocorrer no ano de 2011 (quando retificou a DCTF, a DIPJ e transmitiu os PER/DCOMPs), em face do que não há como se considerar correr o prazo decadencial desde o dia 31/12/2008.

Ante tudo o que foi demonstrado e se levando em conta que a ciência da pessoa jurídica, relativamente à multa isolada em julgamento, se operou antes do transcurso do lustro decadencial de 5 (cinco) anos contado das datas em que as compensações foram efetivadas, encaminho o meu voto pelo não provimento do pedido da pessoa jurídica, relativamente ao reconhecimento da decadência do direito de lançar.

O raciocínio exposto pela decisão recorrida está perfeito. A jurisprudência do CARF é bastante fértil quanto ao tema. Ao contrário do deduzido pela recorrente, em se tratando da exigência de multa e não de tributo sujeito a lançamento por homologação, aplica-se o prazo geral de decadência previsto no art. 173, I do CTN, ou seja, de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. E o lançamento da multa isolada exigida neste processo, por óbvio, só poderia ser lançada a partir da entrega das declarações de compensação.

Como bem assentado no voto vencedor do Conselheiro Marcelo Cuba Netto no Acórdão nº 1201-001.043 – 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária da 1ª Seção deste CARF, de 03 de junho de 2014, *"conforme jurisprudência pacífica deste Conselho a contagem do prazo decadencial, no que se refere às multas isoladas, é regido pelo disposto no art. 173, I, do CTN, não se lhes aplicando o art. 150, § 4º, do CTN, uma vez que essa norma restringe-se a tributos sujeito a lançamento por homologação, sendo certo que multa isolada não está contida neste conceito".*

Assim, considerando-se que as declarações de compensação foram apresentadas nos anos de 2011 e 2012 (vide tabela acima) e o lançamento da multa isolada foi efetivado e cientificado em julho de 2016, não há que se falar em decadência da autuação.

Da Nulidade do Auto de Infração

A terceira preliminar aventada no recurso diz respeito à alegada nulidade do auto de infração, pois segundo a Recorrente, a multa isolada jamais poderia ser exigida de forma autônoma e separada por meio de Auto de Infração. Ainda segundo a Recorrente, a multa deveria ser exigida juntamente com os débitos objeto das compensações homologadas parcialmente ou não homologadas, nos autos dos Processos Administrativos nº 16327.720215/2016-73, 16327.904030/2015-39, 16327.904482/2015-11, 16327.720474/2016-02, 16327.904029/2015-12 e 16327.904031/2015-83. Justifica o seu raciocínio no fato de a multa ser aplicada de forma proporcional ao débito objeto da compensação (50%), sendo que a sua exigibilidade foi suspensa pela simples apresentação de manifestação de inconformidade contra o despacho decisório que não homologou a compensação (ou homologou parcialmente), mesmo a multa não tendo sido impugnada na manifestação de inconformidade, nos termos do artigo 74, § 18, da Lei 9.430/96.

Portanto, a multa de 50% em questão não deveria ser exigida separadamente, por meio de auto de infração avulso, mas juntamente com o débito objeto das compensações não homologadas ou parcialmente homologadas, nos autos do Processo Administrativo nº 16327.720215/2016-73, razão pela qual deve ser reconhecida a nulidade do Auto de Infração em questão.

Alega que o art. 43 da Lei 9.430, de 1996, estabeleceria só ser possível a formalização de exigência de juros ou multas isoladas quando não houvesse tributo a ser cobrado (auto de infração sem tributo). No caso concreto haveria, sim, cobrança de tributo, daí porque se mostraria absolutamente descabida a exigência da multa por meio de auto de infração e a cobrança do tributo por meio de outro processo administrativo, multiplicando-se desnecessariamente o número de atos e processos administrativos de exigências indiscutivelmente vinculadas uma a outra.

Essas alegações acima constaram *ipsis litteris* da impugnação. Já no recurso voluntário, a Recorrente apresenta um adendo, citando que a Portaria RFB nº 666/08, vigente à época dos fatos ora discutidos, não possuiria qualquer dispositivo determinando a apensação entre os processos que discutiam a não homologação das compensações e àquele referente à multa isolada, ao contrário do que quis fazer parecer a r. decisão recorrida.

Já a Portaria RFB nº 1.668/16, citada pela Autoridade Julgadora *a quo*, não estaria em vigor nem na época dos fatos geradores ora discutidos nem na época da lavratura do Auto de Infração objeto do Processo Administrativo em referência (nesse momento estava em vigor a Portaria RFB nº 354, de 11.3.2016, que também nada tratava sobre a apensação entre o processo que discute a não homologação das compensações e àquele referente à multa isolada), portanto, não poderia ser aplicada ao presente caso.

As alegações firmadas pela Recorrente para desqualificar o auto de infração são completamente desarrazoadas. Fazem parte do “popular” *jus spennandi*, apesar de, ao meu sentir, serem reprováveis do ponto de vista do desperdício de tempo indevidamente tomado deste julgador, o que, por si só, acarreta em prejuízos à sociedade por conta dos custos envolvidos para o devido processamento dos autos.

Não há muito mais a se dizer em relação ao teor do acórdão recorrido, que adoto como suficiente para justificar minha decisão. Vejam como a decisão recorrida se manifestou:

Ante o que foi alegado pela Interessada, convém que atentemos para o disposto pela Portaria RFB nº 1.668, de 2016, que dispõe sobre a formalização de processos relativos a tributos administrados pela RFB (destaques acrescidos):

Portaria RFB nº 1.668, de 2016

[...]

Art. 3º Serão juntados por apensação os autos:

I – do recurso hierárquico relativo à compensação considerada não declarada, do lançamento de ofício de crédito tributário e da multa isolada decorrentes da mesma DCOMP.

II – de exclusão Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples

Nacional), de exigência de crédito tributário relativo às infrações apuradas no Simples Nacional que tiverem dado origem à exclusão do sujeito passivo da forma de pagamento simplificada; e de possíveis lançamentos de ofício de crédito tributário decorrente dessa exclusão do sujeito passivo em anos-calendário subsequentes que sejam constituídos contemporaneamente e pela mesma unidade administrativa;

III – de indeferimento de pedido de ressarcimento ou da não homologação de DCOMP e do lançamento de ofício e da multa isolada deles decorrentes, conforme o caso; e

IV - de pedidos de restituição ou de ressarcimento e de Declarações de Compensação (DCOMP) que tenham por base o mesmo crédito, ainda que apresentados em datas distintas.

§ 1º Nas hipóteses de que trata o caput, o processo principal será:

- a) o do recurso hierárquico, no caso do inciso I;
- b) o de exclusão do Simples Nacional, no caso do inciso II;
- c) o do indeferimento de pedido de ressarcimento e da não homologação de DCOMP, no caso do inciso III; e
- d) o do pedido de restituição ou de ressarcimento, no caso do inciso IV;

§ 2º Nas hipóteses a que se referem os incisos I e III do caput a apensação deve ser efetuada depois do decurso do prazo de contestação dos autos de infração e dos despachos decisórios, e envolverá todos os processos para os quais tenham sido apresentadas impugnações e manifestações de inconformidade ou recurso hierárquico, conforme o caso, observado o disposto no § 18 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

§ 3º Na hipótese em que os processos a que se refere o caput estiverem em unidades distintas a apensação será efetuada na unidade onde se encontrarem os processos considerados como principais, nos termos do § 1º.

§ 4º Decididos o recurso hierárquico, a exclusão do Simples Nacional, o indeferimento do pedido de restituição ou de ressarcimento e a não homologação da DCOMP, a unidade responsável pela decisão deverá:

I - determinar a desapensação dos processos e o prosseguimento da análise ou julgamento dos processos desapensados, caso a autoridade competente seja outra;

II - prosseguir no julgamento das impugnações da multa isolada e dos lançamentos de ofício, conforme o caso, se também for de sua competência.

§ 5º As DCOMP baseadas em crédito constante de pedido de restituição ou de ressarcimento indeferido ou em compensação não homologada pela autoridade competente da RFB, apresentadas depois do indeferimento ou da não homologação, serão objeto de processos distintos daquele em que foi prolatada a decisão.

Segundo determinado pela legislação apresentada, serão juntados por apensação os autos de indeferimento de pedido de ressarcimento ou da não homologação de DCOMP e do lançamento de ofício da multa isolada deles decorrentes. Estabelece, ainda, que no caso da não homologação de DCOMP e de lançamento de ofício da multa isolada, o processo que trata da não homologação da compensação deverá ser o principal. Ademais, decidida a não homologação da compensação, a unidade responsável pela decisão deverá prosseguir no julgamento da impugnação da multa isolada, conforme se mostrar a sua competência.

Compulsando-se o sistema e-processo, o que se verifica é que o processo de nº 16327.720474/2016-02 (relacionado às multas isoladas) foi considerado o principal e a ele foram juntados por apensação os processos de nºs 16327.720215/2016-73, 16327.904030/2015-39 e 16327.904482/2015-11 (todos eles relacionados a compensações com base no crédito de pagamento a maior de IRPJ).

Além do que, os processos de nºs 16327.904029/2015-12 e 16327.904031/2015-83 também dizem respeito ao mesmo crédito do IRPJ, mas não se encontram juntados ao processo que contém o lançamento das multas isoladas.

Verificou-se, também, a existência do processo nº 16327.720409/2016-79, que tem a ver com o crédito decorrente do pagamento maior que devido da CSLL e às compensações que lhe são correlatas.

Percebe-se, pois, que a despeito de a Unidade Local haver adotado o procedimento preconizado na norma apresentada, no sentido da apensação dos processos, o fez considerando o processo neste ato administrativo julgado (nº 16327.720474/2016-02) como o principal, juntando ao mesmo outros três processos relacionados às compensações com base no crédito do IRPJ (16327.720215/2016-73, 16327.904030/2015-39 e 16327.904482/2015-11), além de deixar sem apensação outros dois processos que também versam sobre as compensações com origem no crédito de IRPJ (nºs 16327.904029/2015-12 e 16327.904031/2015-83) e o processo relacionado às compensações vinculadas ao crédito da CSLL (nº 16327.720409/2016-79).

Ante o que foi verificado, cumpre que se perquira se o procedimento acima evidenciado apresenta aptidão para que este Órgão Julgador decrete a nulidade do Auto de Infração em julgamento.

Busquemos apoio, então, na legislação processual a dispor sobre as nulidades no processo administrativo fiscal:

Decreto nº 70.235, de 1972

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

No caso vertente, o auto de infração foi lavrado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, autoridade que detém a competência legal para a prática do ato. É o que dispõe a norma abaixo transcrita:

Lei nº 10.593, de 2002

Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:(Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:(Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;(Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

[...]

Ante o estudado, em especial por se verificar que o auto de infração foi lavrado por pessoa competente e por não se encontrar na peça contestatória apresentada qualquer alusão a um hipotético cerceamento do direito de defesa, não há como se decretar a nulidade do feito.

Com destaque, não se mostrando presentes no caso em julgamento qualquer das condicionantes a resultar na nulidade da autuação, estabelecidas pelo art. 59 do PAF, há que se estabelecer que a discreta incorreção na formalização dos autos (considerar como processo principal o das multas isoladas, quando deveria ser o da compensação, além de deixar de apensar alguns dos processos de compensação) poderá ser devidamente sanada na Unidade de Origem, quando do retorno dos autos, após os respectivos julgamentos a cargo desta DRJ Fortaleza (art. 60 do Decreto 70.235, de 1972).

Acrescente-se ser torrencial o número de julgados em que a nulidade não foi reconhecida em vista de o auto de infração ter sido lavrado por servidor competente, assim como pela não demonstração da existência de prejuízo para a defesa:

Acórdão nº 2202-003.741 de 16 de março de 2017 – CARF

NULIDADE DA AUTUAÇÃO. INOCORRÊNCIA. Não é nulo o auto de infração lavrado por autoridade competente quando se verificam presentes no lançamento os requisitos exigidos pela legislação tributária e não restar caracterizado o cerceamento do direito de defesa.

Acórdão nº 3301-003.192 de 20 de fevereiro de 2017 – CARF

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. Não padece de nulidade o despacho decisório, proferido por autoridade competente, contra o qual o contribuinte pode exercer o contraditório e a ampla defesa, onde constam os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal.

A decisão é perfeita ao considerar que inexistem nos autos quaisquer elementos que nos levem à conclusão de haver nulidade passível de ser decretada em relação ao auto de infração. Foi lavrado por servidor competente e não houve qualquer situação ou hipótese caracterizadora de cerceamento de defesa por parte da Recorrente, ou seja, possui todos os atributos legais de validade e eficácia estabelecidos no Decreto nº 70.235/72.

A falha cometida pela Autoridade Administrativa que jurisdiciona a Contribuinte relativa à juntada por apensamento dos processos de restituição/compensação com o de multa isolada não é suficiente nem encontra supedâneo legal para considerar o auto de infração nulo, como quer fazer crer a Recorrente.

A citação ao art. 43 da Lei nº 9.430/96, sob a alegação de que tal norma disporia só ser cabível a exigência de multa isolada quando não houvesse tributo a ser cobrado é irrelevante e descabida, pois nada tem a ver com o caso em apreço. Estamos diante de caso específico, fundamentado em dispositivo legal próprio, no caso, o art. 74, § 17 da mesma Lei nº 9.430/96.

Já a menção às Portarias RFB nº 666/08, nº 1.668/16 e nº 354/16, de forma alguma poderiam justificar a nulidade do auto de infração no caso de desrespeito ao seu conteúdo ou às suas determinações. As Portarias são atos pelo meio do qual o titular do órgão determina providências de caráter administrativo, visando estabelecer normas referentes à organização, à ordem disciplinar e ao funcionamento de serviço ou procedimentos para os órgãos e entidades da Administração pública, bem assim para nortear o cumprimento de dispositivos legais e disciplinares. O seu descumprimento, por si só, não tem o condão de ensejar a nulidade do ato administrativo a que porventura seja direcionado ou tenha por objeto, cabendo, mais uma vez, a referência ao art. 59 e seguintes do Decreto nº 70.235/72, que deve ser aplicado de forma conjunta às referidas Portarias. Repita-se, não restando comprovado a existência de prejuízo à Contribuinte que venha a caracterizar cerceamento de defesa para a mesma, não há que se falar em nulidade do auto de infração.

Questões de Mérito

No mérito, a primeira questão levantada pela Recorrente é justamente o seu entendimento de que a multa não poderia ser exigida, haja vista que as compensações efetuadas foram perfeitamente regulares e deveriam ser homologadas. Também faz menção à decisão proferida nos autos do processo nº 16327.720215/2016-73, cuja conclusão foi pelo não conhecimento da manifestação de inconformidade. Por esse motivo considera que, se houve homologação total da compensação discutida no processo administrativo nº 16327.720215/2016-73, a multa isolada exigida no presente processo administrativo deveria ser cancelada.

Primeiramente, tratemos da segunda alegação, haja vista que já foi objeto de análise no início deste voto, quando tratamos da arguição de nulidade da decisão recorrida. Na oportunidade, verificamos que houve confusão por parte do acórdão recorrido ao citar a decisão proferida no processo nº 16327.720215/2016-73, quando na realidade o fundamento adotado foi aquele proferido nos processos administrativos nº 16327.904030/2015-39, 16327.904482/2015-11, 16327.720474/2016-02, 16327.904029/2015-12 e 16327.904031/2015-83. Na realidade, consideramos que seria comprensível a citação feita ao processo nº 16327.720215/2016-73 pelo acórdão recorrido, na medida que este processo foi considerado como o principal; o próprio despacho decisório de e-fls. 56/71 foi proferido no âmbito desse processo administrativo e replicado em todos os demais autos abertos para controlar as várias PER/DCOMPs apresentadas com o mesmo objeto (crédito requerido). Pontuamos que não teria havido nenhum prejuízo à Recorrente em virtude dessa aparente confusão, mesmo porque, desde a análise inicial do crédito requerido, todos os processos instaurados para efeito de controle e cobrança das compensações realizadas vem sendo apreciados de forma conjunta e receberam o mesmo tratamento.

Portanto, também neste ponto, incabível a alegação de que a multa exigida através deste processo deveria ser cancelada por conta da “aparente” contradição levantada.

Quanto à alegação de que a multa não poderia ser exigida, haja vista que as compensações efetuadas foram perfeitamente regulares e deveriam ser homologadas, tem razão a Recorrente, em parte.

Os votos proferidos nos processos nº 16327.904030/2015-39, 16327.904482/2015-11, 16327.720474/2016-02, 16327.904029/2015-12 e 16327.904031/2015-83 (todos de igual teor) reconheceram que as glosas relativas aos contratos que teriam sido considerados como perdas em 2008 mas se refeririam ao ano calendário de 2007, cujos lançamentos teriam descumprido os princípios contábeis da competência e da oportunidade deveriam ser restabelecidas. Abaixo reproduzo alguns trechos do voto condutor para expor os fundamentos adotados no restabelecimento das referidas glosas:

O total glosado, relativamente a estes créditos, está demonstrado abaixo, e encontra-se evidenciado nos Anexos III e IV (v. e-fls. 1.393/1.855):

	N.º de Registros	Valor (RS)
Deveria ter sido deduzido em 2007, abaixo de RS 5 mil	29.462	44.858.230,00
Deveria ter sido deduzido em 2007, entre RS 5 a RS 30 mil	2.339	16.446.799,90
Total	31.801	61.305.029,90

(...)

No presente ponto creio que assiste razão à Recorrente. No meu entendimento, em se tratando do caso específico das perdas com recebimento de créditos, que possuem um regramento próprio, diferente das demais despesas operacionais, a dedutibilidade da despesa pode se dar para além do período de apuração em que a legislação tributária (no caso, o art. 9º da Lei nº 9.430/96) considera a possibilidade do seu reconhecimento.

Me rendo às sábias palavras proferidas pela Ilustre Conselheira Adriana Gomes Rêgo no Acórdão nº 9101-002.522 – 1ª Turma, editado em 14 de dezembro de 2016, e que foi inclusive citado pela Recorrente em seu recurso. Vejam os trechos principais do referido acórdão acerca do tema:

(...)

Para melhor entender o raciocínio adiante exposto, novamente apresento os termos do art. 9º, § 1º, inc. II, alíneas “a” e “b”:

Art. 9º As perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica poderão ser deduzidas como despesas, para determinação do lucro real, observado o disposto neste artigo.

§ 1º Poderão ser registrados como perda os créditos:

(...)

II - sem garantia, de valor:

a) até R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), por operação, **vencidos há mais de seis meses**, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

b) acima de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) até R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), por operação, **vencidos há mais de um ano**, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento, porém, mantida a cobrança administrativa;

Vejam que, a exemplo do voto paradigmático acima colacionado, a norma aplicada ao caso concreto admite o reconhecimento da perda no recebimento de créditos em períodos diversos daquele correspondente ao cômputo da receita, ao estabelecer um prazo **a partir do qual** a referida perda poderá vir a ser deduzida. Conforme dito acima, a princípio não há problema algum para o Fisco, em termos de arrecadação de tributos, se o sujeito passivo posterga uma despesa. “*A consequência econômica em prejuízo para o Fisco somente ocorre quando há postergação de receitas ou antecipação de despesas, daí porque o art. 6º, do §5º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, matriz legal do art. 273 do RIR/99, elenca de forma exaustiva essas duas hipóteses*”, que são:

- a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou
- b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

Assim, não haveria qualquer óbice na legislação tributária à postergação da despesa desde que atendidos aos requisitos fixados acima. No caso em apreço, a Recorrente demonstrou que a postergação da despesa do ano calendário de 2007 para 2008 não resultou nem em postergação do pagamento do imposto para exercício posterior, nem redução indevida do lucro real em qualquer período-base, vejamos:

Em 2007, a Interessada apurava o lucro real trimestral e detinha lucro tributável suficiente para absorver as Perdas em Operações de Crédito para cada um dos trimestres, como será possível se perceber a partir da análise da DIPJ (Doc. 08). A planilha que se segue bem demonstra que em razão do procedimento adotado não decorreu qualquer prejuízo para a Fazenda Nacional:

Trimestre	Valor perda	Lucro real original	Lucro real ajustado
1º trimestre 2007	0,00	90.143,43	90.143,43
2º trimestre 2007	9.513.352,34	79.329.458,05	69.816.105,21
3º trimestre 2007	33.697.373,61	91.234.275,00	57.536.901,39
4º trimestre 2007	18.094.303,45	95.961.863,64	77.867.560,19
Total	61.305.029,90	266.615.740,12	205.310.710,22

Os resultados auferidos em 2007 eram suficientes para absorver as perdas que foram reconhecidas somente em 2008. Não se vislumbra qualquer tipo de planejamento tributário abusivo, como ocorre em certas situações em que a prática de postergar o reconhecimento da despesa poderia ser utilizada para aumentar os estoques de prejuízos fiscais e consequentemente burlar a trava de 30%, por exemplo (no caso em apreço, não foi apurado prejuízo fiscal em 2007).

Como vimos, a Lei nº 9.430/96, expressamente consigna que **“poderão ser registrados como perda os créditos (...) vencidos há mais de seis meses”** (ou **“vencidos há mais de um ano”**, a depender do seu valor), ou seja, a partir da fluência dos referidos prazos a Contribuinte está apta, **poderá** considerar a perda. Isso porque ela pode fazer um

esforço extra na cobrança, e tal esforço pode não estar concluído ao tempo do encerramento do período-base.

Também cabe outra forma de raciocínio, eis que a redação do inciso II do §1º do art. 9º, também nos leva à conclusão que ali estão estabelecidas condições mínimas de decurso de prazo para que se possa computar o valor não recebido como perda. O estabelecimento desses prazos (seis meses ou um ano) pode implicar (na maioria dos casos deve acarretar) a aplicação da norma de dedutibilidade em exercício diverso daquele do cômputo da receita. Assim, observa-se que, obrigatoriamente, deverá o intérprete, em algumas hipóteses, aplicar a regra de dedutibilidade em exercício futuro relativamente ao do cômputo da receita, para que sejam atendidas as regras de dedutibilidade estabelecidas no art. 9º da Lei nº 9.430/96. A própria redação do dispositivo obriga a esta conduta.

Esse mesmo entendimento foi consignado no acórdão CARF nº 1302-001.185, cuja ementa reproduzo abaixo:

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. REGIME DE COMPETÊNCIA. DESCUMPRIMENTO.

Verificado que o lançamento a destempo da perda no recebimento de crédito, em exercício seguinte àquele em que houve a receita, deu-se por conservadorismo, para assentar o lançamento da perda em bases mais vigorosas, e não havendo prejuízo ao Fisco, nem indicação segura de que o atraso foi praticado com base em planejamento tributário, tendo por objetivo reduzir o lucro no ano-calendário do lançamento da perda, deve ser cancelada a glosa.

(...)

Quanto aos demais requisitos exigidos pelo art. 9º da Lei nº 9.430/96 para que as perdas no recebimento de crédito sejam reconhecidas, reputo que foram devidamente satisfeitos a teor do despacho decisório de e-fls. 1.856/1.871.

(...)

Por todo o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso, tão somente para restabelecer a glosa de R\$61.305.029,90 relativa às perdas reconhecidas no ano calendário de 2008 que, segundo a Autoridade Fiscal e a decisão recorrida, deveriam ter sido contabilizadas no ano calendário de 2007, cabendo à Autoridade Administrativa ajustar o direito creditório devido à Recorrente e homologar as compensações realizadas até o limite do crédito reconhecido.

Assim, sendo restabelecida a glosa de R\$61.305.029,90, relativa às perdas reconhecidas no ano calendário de 2008, o próprio crédito requerido pela Contribuinte deverá ser ajustado e, por conseguinte a multa exigida pelo presente auto de infração deverá ser reduzida.

A outra glosa, relativa a perdas no recebimento de créditos que foram reconhecidas antes de vencidos os prazos estabelecidos no art. 9º da lei nº 9.430/96, foi mantida e está abaixo demonstrada:

	N.º de Registros	Valor (RS)
Vencidas há menos de 6 meses, abaixo RS 5 mil	95	77.811,09
Vencidas há menos de 1 ano, entre RS 5 a RS 30 mil	70	516.131,67
Total	165	593.942,76

Abaixo, reproduzo alguns trechos do voto condutor do acórdão proferido nos processos nº 16327.904030/2015-39, 16327.904482/2015-11, 16327.720474/2016-02, 16327.904029/2015-12 e 16327.904031/2015-83 (todos de igual teor):

Em relação à contagem dos prazos estabelecidos no art. 9º da Lei nº 9.430/96 (fixados em meses e anos), parece incrível que tenhamos de discorrer sobre tal matéria, haja vista não haver qualquer dúvida em relação à interpretação do comando legal. Mas, para efeito didático, reproduzo abaixo o art. 132, § 3º, do Código Civil Brasileiro (Lei nº 10.406/2002) para que a Recorrente possa se inteirar e bem compreender como deve ser feita a contagem dos referidos prazos:

Código Civil – Lei nº 10.406/2002

Art. 132. Salvo disposição legal ou convencional em contrário, computam-se os prazos, excluído o dia do começo, e incluído o do vencimento.

§ 1º Se o dia do vencimento cair em feriado, considerar-se-á prorrogado o prazo até o seguinte dia útil.

§ 2º Meado considera-se, em qualquer mês, o seu décimo quinto dia.

§ 3º Os prazos de meses e anos expiram no dia de igual número do de início, ou no imediato, se faltar exata correspondência.

§ 4º Os prazos fixados por hora contar-se-ão de minuto a minuto.

O texto do § 3º é autoexplicativo, mas como a Recorrente manifesta certa incompreensão do assunto vou reproduzir o trecho da decisão recorrida que trata especificamente desse ponto:

Ao se confrontar o Anexo I (apresentado pela Fiscalização) com o Doc. 6 (oriundo da pessoa jurídica), o que se percebe é que ambos os documentos possuem o mesmo teor, as mesmas informações, inclusive naquilo que se mostra com mais relevância para a solução do litígio que é a informação consistente no fato de os créditos terem vencido no dia 30/06/2008. Como exemplo, façamos a transcrição dos quatro primeiros registros encontrados nos dois documentos:

Anexo I:

CPF	CONTA	DES_CONTR	COD_PRODUT	DAT_VENCIMENTO	ATRASO	VALOR	Perda em
520.367.828-68	0004061680124356004	0004061680124356004	VISA	30/06/2008	184	1.366,37	31/12/08
139.267.993-15	0004061680126111001	0004061680126111001	VISA	30/06/2008	184	875,15	31/12/08
101.090.578-30	0004061680131768001	0004061680131768001	VISA	30/06/2008	184	494,29	31/12/08
122.090.218-71	0004061680134161006	0004061680134161006	VISA	30/06/2008	184	907,35	31/12/08

Doc 06:

CPF	CONTA	DES_CONTR	COD_PRODUT	DAT_VENCIMENTO	ATRASO	VALOR	Perda em
000000052036782868	0004061680124356004	0004061680124356004	VISA	30/06/08	184	1.366,37	31/12/08
000000013926799315	0004061680126111001	0004061680126111001	VISA	30/06/08	184	875,15	31/12/08
000000010109057830	0004061680131768001	0004061680131768001	VISA	30/06/08	184	494,29	31/12/08
000000012209021871	0004061680134161006	0004061680134161006	VISA	30/06/08	184	907,35	31/12/08

Se as dívidas venceram no dia 30/06/2008 (situação que é confirmada nos dois documentos) e a legislação condiciona as suas dedutibilidades ao fato de estarem vencidas "há mais de meses", o certo é que em 31/12/2008 estavam vencidas há precisos seis meses, somente se configurando a

possibilidade de suas apropriações, sob a condição de despesas, a partir de janeiro/2009, momento a partir do qual passaram a estar vencidas por mais de seis meses, como determinado pela norma estudada.

O mesmo se deu no tocante às dívidas acima de R\$ 5 mil até R\$ 30 mil, em que o Anexo II (produzido pela Fiscalização) e o Doc. 6 (elaborado pelo sujeito passivo) ostentam as mesmas informações. Reproduzamos, pois, os quatro registros iniciais das duas peças em questão:

Anexo II:

CPF	CONTA	DES_CONTR	COD_PRODUT	DAT_VENCIMENTO	ATRASO	VALOR
164.227.249-34	05000084581100	05000084581100	PL	01/01/2008	365	5.789,92
118.548.391-87	050048159641100	050048159641100	PL	01/01/2008	365	6.440,89
002.036.928-02	05007262941100	05007262941100	PL	01/01/2008	365	14.436,71
094.478.408-92	050121834131100	050121834131100	PL	01/01/2008	365	5.338,69

Doc. 6:

CPF	CONTA	DES_CONTR	COD_PRODUT	DAT_VENCIMENTO	ATRASO	VALOR	Perda em
16422724934	050000845811	05000084581100	PL	01/01/08	365	5.789,92	31/12/08
11854839187	0500481596411	050048159641100	PL	01/01/08	365	6.440,89	31/12/08
00203692802	0500726294111	05007262941100	PL	01/01/08	365	14.436,71	31/12/08
09447840892	0501218341311	050121834131100	PL	01/01/08	365	5.338,69	31/12/08

Como as dívidas venceram no dia 01/01/2008, para que possam ser consideradas como "vencidas há mais de um ano", por óbvio que esta situação somente restará configurada a partir do ano subsequente, ou seja, a partir de 01/01/2009. Se foram deduzidas no resultado apurado em 31/12/2008, o foram sem autorização legal, o que bem demonstra a correção do procedimento fiscal.

Reparemos que a norma indica que os débitos devem estar vencidos "há mais de seis meses", no primeiro caso e a vencidos "há mais de um ano" no segundo caso, não tratando em nenhuma das hipóteses em número de dias, como parecem querer fazer crer as planilhas do contribuinte. Assim, os vencimentos há mais de seis meses, ou há mais de um ano, somente se configuraram a partir a partir do mês seguinte a dezembro/2008, ou seja, a partir de janeiro/2009.

Nesse passo, tendo-se por adequadamente demonstrada impossibilidade legal das deduções das Perdas no Recebimento de Crédito no resultado apurado em 31/12/2008, nenhum reparo merece o procedimento fiscal.

Registre-se haver a Requerente feito constar se tratar de uma instituição financeira sujeita à regulamentação do Conselho Monetário Nacional (CMN) e do Banco Central do Brasil (BACEN), sujeitando-se a normas específicas no reconhecimento de Perdas no Recebimento de Créditos, as quais devem prevalecer sobre as normas gerais estipuladas pelo art. 9º da Lei nº 9.430, de 1996, entendimento que inclusive estaria chancelado pela própria RFB, como verificado no parcialmente transcrito Parecer Normativo CST nº 78, de 1978, que disciplinou os critérios do método de equivalência patrimonial para as instituições financeiras. Teria ainda reconhecido o seu lucro tributável em conformidade com o regramento do BACEN, o que poderia ser demonstrado com a documentação apresentada.

Em que pese a argumentação arregimentada pela defesa, o fato é que a Contestante deixou de informar a legislação do BACEN, pertinente às Perdas no Recebimento de Crédito, que teria sido por ela considerada em sua apuração de seu resultado tributável. Também deixou de adequadamente

contextualizar os documentos que supostamente comprovariam o alinhamento de seu procedimento com as normas emanadas do órgão regulador do Sistema Financeiro Nacional. Assim, não vislumbro como a tese suscitada pela Interessada possa ser acolhida por este órgão julgador.

O trecho acima reproduzido, extraído da decisão recorrida é bastante elucidativo e carece de maiores digressões, tanto a respeito da contagem dos prazos fixados no art. 9º da Lei nº 9.430/96, quanto dos demais tópicos abordados, razão pela qual adoto como minhas suas razões **para decidir pela improcedência do recurso no ponto**, forte também no disposto pelo art. 57, § 3º, do Regulamento Interno do CARF – RICARF.

Assim, a multa isolada cobrada no âmbito deste processo deverá ficar restrita tão somente aos efeitos desta glosa.

Outro argumento expendido pela Recorrente para rechaçar a exigência da multa isolada circunscreve-se à alegada impossibilidade de aplicação de qualquer sanção pela inexistência da prática de ilícito ou má-fé, pois teria realizado as compensações ora contestadas sem infringir qualquer norma, não pretendendo, de forma alguma, fraudar o erário.

Também alega que a norma insculpida no § 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, que fundamenta a imposição da multa isolada exigida neste processo, estaria eivada de inconstitucionalidade, sendo objeto, inclusive, de Ação Direta de Inconstitucionalidade e de Recurso Extraordinário ao qual foi reconhecida a Repercussão Geral, razão pela qual o presente feito deveria ser sobreposto até o seu final julgamento.

Também argui a ocorrência de *bis in idem* na exigência da multa isolada pois sua base de cálculo incidiria sobre os débitos objeto de compensação não homologada, os quais também incluiriam em seu cômputo a incidência de multa e juros.

Por derradeiro, ainda reclama ofensa aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade em relação à exigência da multa isolada.

Vamos por partes. Primeiramente, no âmbito do processo administrativo fiscal não há que se falar em inconstitucionalidade de lei ou qualquer outra espécie de norma aplicável. A Súmula CARF nº 02, que deveria ser de conhecimento da Recorrente, há muito tempo já dispôs que:

Súmula CARF nº 2:

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

Portanto, como os membros do CARF estão vinculados às disposições contidas nas súmulas do Conselho por força do seu Regimento Interno, são incabíveis as alegações de ofensa aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. Assim como também não está afeta à apreciação deste Conselho a arguição de inconstitucionalidade do § 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/96.

A esse respeito, aproveito o ensejo para também rechaçar o pedido de sobreposto do presente processo até o julgamento final do RE nº 796.939/RS. O STF

reconheceu a Repercussão Geral para o referido recurso quando de sua admissibilidade, entretanto, tal condição não pode afetar o andamento do processo administrativo até que se dê o trânsito em julgado da respectiva ação judicial. Tal decisão só gera efeitos nos julgamentos do CARF após a decisão definitiva do STF por força do próprio Regimento deste Conselho:

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 constitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

(...)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) **Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal** ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos 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, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

(...)

§ 2º 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. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Assim, incabível o sobrerestamento do processo na forma em que requerida.

Com relação à alegação de impossibilidade de imposição da multa isolada pela inexistência da prática de ilícito ou má-fé, reproduzo o teor da decisão recorrida a respeito e adoto como minhas as razões constantes do respectivo acórdão:

Como demonstrado, a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, o que representa dizer inexistir qualquer juízo de valor a se fazer, quanto a existência ou não de má-fé na conduta do representante legal da pessoa jurídica, no momento em que transmitiu o PER/DCOMP, bastando para a imposição fiscal tão somente que a compensação não seja homologada pela Autoridade Administrativa detentora da competência regimental para a prática do ato.

Em síntese e conclusivamente, não homologada a compensação, exigível se torna o lançamento da multa isolada no percentual de 50% (cinquenta por cento) dos débitos resultantes da compensação não homologada, não havendo como se acolher a pretensão da Defendente em se considerar improcedente o lançamento, sob o argumento da inexistência de ilícito e por não ter agido com má-fé.

Por último, no que diz respeito à alegada ocorrência de *bis in idem* na exigência da multa isolada também adoto como minhas as razões constantes do acórdão recorrido, forte no precitado art. 57, § 3º, do Regulamento Interno do CARF – RICARF, eis que o recurso voluntário de e-fls. não inovou em relação à impugnação de e-fls. no tocante ao tema:

A figura do *bis in idem* se faz presente no direito tributário quando um ente tributante exige tributo de um mesmo contribuinte, em mais de uma ocasião, tendo por base uma mesma hipótese de incidência. Não se confunde com o instituto da bitributação em que os entes tributantes são distintos, sendo o que ocorre quando dois municípios limítrofes exigem o mesmo IPTU de um contribuinte, cada um deles entendendo que o imóvel se encontra localizado dentro de sua área territorial.

Feita a distinção acima apresentada, há que se inferir que como as duas penalidades pecuniárias possuem fatos geradores distintos, *bis in idem* não representam. Ambas possuem fundamentações legais próprias, válidas e operantes no ordenamento jurídico pátrio, não sendo estabelecida para o Representante Fazendário a prerrogativa de fazer incidir uma das multas em detrimento da outra.

Estabelece o § 6º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, que "A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados". Logo a seguir vem o § 7º formulado no sentido de que "Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados".

O efeito da não homologação da compensação é fazer o crédito tributário ressurgir como se nunca houvesse sido extinto pela modalidade da compensação. Isso porque estabelece o § 2º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, que "A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação". Por conseguinte, não homologada a compensação, o tributo deverá ser cobrado com a incidência da multa e dos juros de mora exigíveis em razão do atraso no adimplemento da obrigação tributária.

Assim, a multa moratória incide no percentual até 20% (vinte por cento) do valor do principal do débito em atraso, não possuindo caráter punitivo, é bom que se frise, sendo certo que a sua finalidade é desestimular o cumprimento da obrigação tributária fora do prazo legal.

Por outro lado, a multa isolada incidente no percentual de 50% (cinquenta por cento) da compensação não homologada é determinada pelo § 17 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, tendo caráter notoriamente punitivo e, como antes demonstrado, sendo aplicada nos casos em que não se faz presente a figura da falsidade nas informações prestadas no PER/DCOMP. Configurada a falsidade, haverá a qualificação da multa isolada para o percentual de 150% (cento e cinquenta por cento).

Nesse passo, tendo-se por devidamente evidenciado que as duas penalidades possuem materialidades distintas, afasta-se a tese de *bis in idem* suscitada pela pessoa jurídica postulante.

Foi também registrado pela Defesa que ainda que este Órgão Julgador não reconheça a ocorrência do *bis in idem*, ainda assim seria necessária a reforma do lançamento impugnado, pois a Fiscalização aplicou a multa isolada de 50% sobre o valor da multa e dos juros de mora, tratando-se de hipótese que não estaria contemplada no § 17 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

Como repetidamente estudado, estabelece a norma apontada que "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".

E qual é o débito objeto da compensação não homologada? Exatamente o que se encontra especificado no PER/DCOMP. Se a compensação se deu com a observância da data do vencimento do débito, obviamente que não levou em conta nem a multa nem os juros. Entretanto, se a compensação foi praticada a destempo, incidirão os mesmos acréscimos legais que são exigidos no caso do recolhimento de uma obrigação tributária fora do prazo.

O que verdadeiramente se dá, na compensação, é um autêntico encontro de contas. Se o crédito do contribuinte foi gerado a partir de um recolhimento efetuado em 31/01/2009, enquanto o PER/DCOMP foi transmitido em junho/2011, por exemplo, o crédito será valorado a partir de fevereiro/2009 até a data da compensação. Por outro lado, se em junho/2011 foi compensado um crédito tributário vencido desde janeiro/2011, por lógico que deverá sofrer os gravames decorrentes da mora verificada na data em que foi praticada a compensação. Nada mais, nada menos!

Nesse passo, ao lançar a multa isolada fazendo incidir o percentual de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor da multa e dos juros o fez "sobre o valor objeto de declaração de compensação não homologada", exatamente como determinado pelo § 17 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, inexistindo qualquer reparo a se fazer no lançamento fiscal impugnado.

Perfeita a análise professada pela decisão recorrida. Tanto é assim que não foi objeto de irresignação por parte da Recorrente, que não escreveu uma linha sequer para rebater os argumentos postos no voto, preferindo reproduzir o inteiro teor da impugnação no recurso voluntário.

De forma alguma se pode falar em *bis in idem* quando se tratam, a multa de mora e a multa isolada, de penalidades cujos fatos geradores são distintos, possuem fundamentos legais próprios, válidos, pelo menos até este momento, não podendo o servidor fazendário, ao seu alvitre, escolher entre uma e outra penalidade. Além do mais, a multa moratória incidente sobre o tributo indevidamente compensado não tem caráter punitivo, ao contrário da multa isolada prevista no § 17 do art. 34, da Lei nº 9.430/96. Portanto, em resumo, tanto a multa de mora quanto a multa isolada possuem materialidades distintas, como bem assentado na decisão recorrida, não havendo de se falar em *bis in idem*.

Também perfeito o entendimento de que a multa isolada deve incidir sobre o valor objeto da declaração de compensação não homologada, conforme o estatuído no § 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, abaixo reproduzido:

§ 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.

Assim, a multa isolada incidirá sobre o valor consolidado do débito à data da entrega da declaração de compensação. Obviamente, a depender da data de vencimento do tributo objeto da compensação, o valor consolidado do débito compensado pode estar ou não composto por principal, multa e juros de mora. Portanto, incabível a alegação da parte no ponto.

Por todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso para reduzir o valor da multa isolada em face do restabelecimento da glosa de perdas no recebimento de créditos no importe de R\$61.305.029,90. Para tanto, deverá a Autoridade Administrativa recalcular a multa isolada com base no restabelecimento da referida glosa.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)
Luiz Augusto de Souza Gonçalves