



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.721540/2013-19
ACÓRDÃO	3301-014.960 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ALVORADA CARTOES, CRÉDITO, FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. INCONSTITUCIONALIDADE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 796.939/RS. TEMA Nº 736. DECISÃO DEFINITIVA DE MÉRITO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 99 DO RICARF.

Conforme restou fixado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 796.939/RS – Tema 736 sob a sistemática de repercussão geral, a multa isolada de 50% prevista no §17 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996 é inconstitucional para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Keli Campos de Lima – Relatora

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Rodrigo Kendi Hiramuki, Rachel Freixo Chaves, Keli Campos de Lima, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

RELATÓRIO

Para fins de economia processual adoto o relatório da decisão recorrida a fim de elucidar os fatos que motivaram a autuação, vejamos:

Relatório

Através do PER nº 17317.27091.290911.1.2.57-2522, o contribuinte pleiteou um crédito de R\$ 147.961.441,34, a título de pagamento a maior de Cofins dos períodos de apuração de jan/2001 a dez/2005, reconhecido em sentença judicial transitada em julgado em 12/11/2008.

Na ação judicial o contribuinte buscou afastar o alargamento da base de cálculo da Cofins, introduzido pelo § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, declarado inconstitucional pelo STF no RE nº 364.084 e, com isso, ver reconhecido seu direito de compensar ou restituir, os valores pagos a maior por aplicação do referido dispositivo legal, naquilo em que excedeu aos valores que seriam devidos com base na Lei Complementar nº 70/91.

De acordo com a interpretação do contribuinte, a sentença judicial transitada em julgado garantiu-lhe o direito à apuração da Cofins sem a inclusão na base de cálculo, dentre outras, das receitas financeiras.

Por sua vez, a DEINF/SPO entendeu, com base em orientação da PRFN, que a sentença transitada em julgado não assegurou ao contribuinte o direito à exclusão das receitas financeiras da base de cálculo da Cofins e, por via de consequência, deveria ser aplicado o entendimento firmado no Parecer PGFN/CAT/Nº 2.773/2007, que prevê a inclusão das receitas financeiras das instituições financeiras na base de cálculo da Cofins.

Aplicando a interpretação adotada pela PRFN, a DEINF/SPO apurou e reconheceu um crédito de pagamento a maior de R\$ 2.032.693,62, em valores originais, não homologando as compensações, no que excederam esse valor.

A não homologação se deu no âmbito do processo nº 16327.720989/2012-71, julgado conjuntamente com este na presente sessão.

O Despacho Decisório de não homologação encontra-se às fls. 140 a 160.

Como consequência direta da não homologação acima relatada, foi aplicada neste processo a multa isolada prevista no § 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, equivalente a 50% do valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada.

A multa totalizou a importância de R\$ 74.242.807,72.

A descrição dos fatos, inclusive a identificação dos PER/DCOMP sobre os quais incidiu a multa, bem como o respectivo enquadramento legal, constam do Termo de Verificação Fiscal de fls. 225 a 231.

O auto de infração encontra-se anexo às fls. 232 a 241.

Ciente do lançamento em 11/12/2013 (fl. 231), o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 248 a 299.

Além de alegações específicas contra o lançamento da multa, a impugnação reitera *ipsis literis* as alegações opostas na manifestação de inconformidade nº processo nº 16327.720989/2012-71.

Segue-se uma síntese das alegações.

Das Alegações Específicas Contra a Multa.

Do Auto de Infração

- A multa deve ser afastada porque aplicável somente às hipóteses em que o contribuinte efetua a compensação que sabe indevida ou inviável, não se aplicando ao caso concreto em que as compensações foram realizadas com base em decisão judicial transitada em julgado.
- O simples fato de a autoridade fiscal haver formulado consulta à PRFN quanto à extensão da coisa julgada, exclui, por si só, a aplicação da multa, em razão do disposto no art. 112, II, do CTN.
- Ainda que se aplicasse ao caso concreto, a multa somente poderia ser aplicada após a eventual decisão administrativa definitiva que confirmasse a não homologação. Assim, o processo nº 16327.720989/2012-71, no bojo do qual foi emitido o Despacho Decisório de não homologação, seria prejudicial do presente processo, devendo esses dois processos serem reunidos para julgamento, em razão da aplicação analógica do § 3º do art. 18 da Lei nº 10.833/03.
- A decisão que não homologou as compensações não pode prevalecer, já que tais compensações foram efetuadas com base em decisão judicial transitada em julgado.

Da Inaplicabilidade de Multa no Caso Concreto.

- A multa em questão tem a finalidade de "combater desvios", "coibir práticas contrárias à ética e à isonomia", "coibir fraudes" e reduzir o espaço dos contribuintes que se valem de "meios irregulares" para não pagar tributo devido; em suma, casos em que o contribuinte não só tem consciência da ilicitude da sua conduta, mas também a intenção de praticá-la para a obtenção de economia tributária, não sendo esse o caso.
- Desse modo, a correta interpretação do dispositivo legal que introduziu a multa só pode ser aquela que entende ser aplicável tal multa nos casos em

que o contribuinte, tendo consciência da inexistência do crédito ou da impossibilidade da sua compensação, e, portanto, da ilicitude da mesma, ainda assim a pratique para obter seus efeitos. O mero fato de uma compensação não vir a ser homologada pela autoridade competente não revela necessariamente a existência de ilicitude.

- O fato de o elemento objetivo do tipo penal apresentação de "declaração de compensação não homologada" estar descrito sem qualquer ressalva aparente no § 17 do artigo 74 da Lei nº 9.430/96 não significa que a multa deva ser aplicada em relação a toda e qualquer compensação não homologada, mas só nas situações em que estiver também presente o elemento subjetivo do tipo, qual seja, consciência da ilicitude e a intenção de praticá-la.

Da Aplicabilidade do Artigo 112, II do CTN.

- A própria autoridade lançadora teve dúvida sobre a legitimidade da compensação efetuada pelo Impugnante, e não dúvida subjetiva, mas dúvida objetiva formalmente apresentada à PGFN, razão pela qual a multa não poderia ser aplicada ao caso concreto quando menos em decorrência do artigo 112, II do CTN.

Da Impossibilidade de Aplicação da Multa Antes da Decisão Administrativa Definitiva no Processo de Não Homologação.

- Tendo em vista o efeito suspensivo da manifestação de inconformidade previsto no § 6º do artigo 74 da Lei nº 9.430/96, a multa somente poderia ser lançada após a decisão administrativa definitiva, com a confirmação da não homologação, seja na DRJ, seja no CARF.

Da Prejudicialidade do Processo nº 16327.720989/2012-71.

- Mesmo que se admitisse a possibilidade de lançamento da multa antes de findo o processo administrativo de julgamento da manifestação de inconformidade contra a não homologação das compensações, de qualquer modo, sua cobrança estaria impedida até decisão final nº referido processo.

Das Alegações Reiteradas da Manifestação de Inconformidade.

Da Coisa Julgada.

- A sentença de primeira instância lhe assegurou o direito à restituição/compensação dos valores pagos a título de Cofins com base no faturamento, nessa base de cálculo não se incluindo as receitas financeiras.
- O pedido da exclusão das receitas financeiras da base de cálculo da Cofins foi expressamente formulado na inicial e objeto de controvérsia nos autos, de modo que ao julgar pela procedência da ação, o Juízo reconheceu o direito à exclusão das receitas financeiras da base de cálculo da Cofins.

- Por sua vez, o acórdão de segunda instância não alterou a sentença nº que diz respeito a esse aspecto, tendo assim transitado em julgado seu direito, inclusive com o reconhecimento da não inclusão das receitas financeiras na base de cálculo da contribuição.
- A interpretação de que o acórdão do TRF 3º desconstituiu na íntegra a sentença de 1º grau e, conseqüentemente, o direito nela assegurado de exclusão das receitas financeiras da base de cálculo da Cofins, se deu a partir de uma aplicação absolutamente distorcida e equivocada do magistério dos Professores Humberto Theodoro Jr. e Nelson Nery Jr., conforme será detalhado adiante.

Do Despacho Decisório • Da leitura da fundamentação do Despacho Decisório, depreende-se que a própria autoridade fiscal reconhece que a sentença de primeiro grau conferiu à autora da ação o direito ao recolhimento da contribuição com base no faturamento, nele não se incluindo, dentre outras, as receitas financeiras.

- O Despacho Decisório foi emitido com base em orientação da PRFN, fundada em premissas verdadeiras em tese, mas equivocadamente aplicadas ao caso concreto.
- Conforme expresso em pareceres exarados pelos Professores Humberto Theodoro Jr. e Nelson Nery Jr., cujos magistérios foram citados pela PRFN como fundamentos de sua conclusão, os próprios doutrinadores atestam o equívoco da interpretação adotada por aquela Procuradoria.

Do Efeito Substitutivo do Acórdão em Relação à Sentença.

- Não procede o raciocínio da PRFN segundo o qual seria inoportuna qualquer menção à sentença de primeira instância, sob o falso fundamento de que o acórdão, pelo efeito devolutivo, a substituiu ampla e ilimitadamente. Em realidade, o que ocorre é exatamente o inverso, ou seja, o efeito substitutivo do acórdão em relação à sentença opera-se por inteiro no campo processual, mas no campo material esta substituição se dá com a ratificação da decisão recorrida naquilo em que não modificada e sua alteração apenas nos limites em que provido o recurso interposto.
- De acordo com pareceres dos juristas Humberto Theodoro Jr. e Nelson Nery Jr., proferidos especificamente para o caso concreto, o efeito devolutivo de que trata o art. 512 do CPC opera a substituição da sentença apenas naquilo que tiver sido objeto de recurso e, explicitamente deliberado pelo colegiado, de forma que, naquilo em que não houve reforma no ato do Tribunal, prevalece eficaz a sentença.

Do Alcance da Coisa Julgada no Caso Concreto

- Ficou absolutamente explícito no pedido formulado o pleito das Autoras de reconhecimento de que: a) a COFINS deveria incidir apenas sobre o

faturamento tal como previsto no art. 2º da LC 70/91; e b) este conceito de faturamento previsto na LC 70/91 não inclui as receitas financeiras. Logo, ao serem acolhidos os embargos de declaração confirmando a procedência da ação nos exatos termos em que formulado o pedido, dúvidas não restaram sobre a confirmação do direito da manifestante à não inclusão na base de cálculo da Cofins, dentre outras, das receitas financeiras.

- As duas premissas em que se baseou a Solução de Consulta da PRFN, quais sejam: a) a de que a parte dispositiva da sentença deve ser interpretada em harmonia com os fundamentos e a de que b) a motivação é imprescindível à correta exegese do julgado, embora em tese corretas, foram aplicadas ao caso concreto de forma manifestamente equivocada, de modo que jamais poderiam ter levado a vislumbrar-se no julgamento uma decisão que ele não contém, qual seja, a de que as receitas financeiras integram o faturamento e devem compor a base de cálculo da Cofins.

- De acordo com os pareceres dos professores Humberto Theodoro Jr. e Nelson Nery Jr., elaborados especificamente para o caso concreto, referidos juristas concluem pela caracterização do trânsito em julgado do direito da manifestante de não incluir na base de cálculo da Cofins as receitas financeiras.

- No presente caso, não há que se falar em julgamento citra petita, como sugere a PRFN, já que a sentença de primeira instância julgou integralmente procedente a ação, nos exatos termos do pedido formulado. Portanto, não há que se falar em embargo de declaração para suprir a pretendida lacuna vislumbrada pela PRFN. Logo, não prospera a afirmação da PRFN ao acusar a manifestante de permanecer inerte e em contumácia, permitindo a preclusão da decisão em sentido desfavorável à sua pretensão. Assim, seria da Fazenda Nacional apelante, e não da impugnante recorrida, o ônus da oposição de embargos de declaração, caso pretendesse ver esclarecida eventual modificação da sentença recorrida.

- O fato de haver ajuizado MS propugnando pela não incidência da Cofins sobre suas receitas financeiras, relativamente a outros períodos de apuração, “longe de corroborar os argumentos do r. despacho decisório apenas evidencia que no caso caberia à Fazenda Nacional ter sido diligente e oposto embargos de declaração ou os recursos cabíveis visando a que decisão de teor semelhante fosse proferida também nos autos da ação ordinária nº 2006.61.00.003422-0”. No MS em causa, o TRF expressamente apreciou a questão e entendeu estarem as receitas financeiras incluídas na base de cálculo da Cofins.

- Não prospera o entendimento da DEINF/SPO de que o produto das operações de intermediação financeira (spread) não constituiria receita financeira e que nesse conceito se incluiriam apenas as receitas de

aplicações próprias e de terceiros. Todas são receitas financeiras e devem ser excluídas da base de cálculo da Cofins.

O presente processo está sendo julgado concomitantemente com o processo nº 16327.720989/2012-71, que trata da manifestação de inconformidade contra a não homologação que motivou o lançamento da multa de que trata este processo.

Em julgamento da impugnação, a 5ª Turma da DRJ/FOR por meio do acórdão 08-31.378 julgou-a parcialmente procedente apenas para manter a suspensão da exigibilidade da multa em razão da apresentação de manifestação de inconformidade contra a não-homologação das compensações, conforme decisão abaixo ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

MULTA ISOLADA. NÃO HOMOLOGAÇÃO DE COMPENSAÇÃO.

RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

Aplica-se a multa isolada prevista no § 17 do artigo 74 da Lei 9.430/96 sobre o crédito objeto de declaração de compensação não homologada, independentemente da intenção do contribuinte em apresentar declaração com o conhecimento da inexistência do seu direito creditório. Trata-se da responsabilidade objetiva disposta no artigo 136 do Código Tributário Nacional.

MULTA ISOLADA. NÃO HOMOLOGAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. APRESENTAÇÃO DE MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE.

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 do artigo 74 da Lei 9.430/96, ainda que não impugnada essa exigência, enquadrando-se no disposto no inciso III do artigo 151 do Código Tributário Nacional.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

Irresignada, a Recorrente apresentou recurso voluntário com os mesmos argumentos da impugnação e a 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária deste e. Conselho por meio da Resolução 3302000.690 de 28/02/2018 entendeu por sobrestar o julgamento na Câmara até a decisão definitiva do processo 16327.720989/2012 71.

Em 29/09/2023 (fls. 986), em face do julgamento do tema 736 nos autos do RE nº 796.939//RS sob a sistemática de repercussão geral, foi proferido despacho de encaminhamento para julgamento, por não mais subsistir o fundamento para o sobrestamento.

Por meio da petição de fls. 989, a Recorrente comparece aos autos requerendo a extinção em face da declaração da “*inconstitucionalidade do § 17 do art. 74 da Lei 9.430, de 27 de*

dezembro de 1996, incluído pela Lei 12.249, de 11 de junho de 2010, alterado pela Lei 13.097, de 19 de janeiro de 2015, e, por arrastamento, a inconstitucionalidade do inciso I do § 1º do art. 74 da Instrução Normativa RFB 2.055/2021”

É o relatório.

VOTO

Conselheira Keli Campos de Lima, Relatora.

O Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto deve ser admitido.

Cuida-se de recurso voluntário interposto contra o acórdão 5ª Turma da DRJ/FOR que julgou parcialmente procedente impugnação mantendo a aplicação de multa isolada decorrente não homologação das compensações realizadas pela Recorrente no período de 2011 a 2013, tendo por fundamento legal a disposição contida no §17 do artigo 74 da Lei nº 9.430/96¹ (multa de 50% sobre os valores dos débitos das compensações não homologadas). Vejamos a fundamentação constante no auto de infração (fls.232/241):

Enquadramento Legal
Fatos geradores ocorridos entre 06/10/2011 e 31/01/2013:
§ 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, introduzido pelo art. 62 da Lei nº 12.249/10.
Fazem parte do presente auto de infração o Termo de Verificação Fiscal a este vinculado, todos os outros termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

Ocorre que o Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 796.939/RS – Tema 736 - sob a sistemática de repercussão geral fixou a seguinte tese:

Ementa: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. NEGATIVA DE HOMOLOGAÇÃO. MULTA ISOLADA. AUTOMATICIDADE. DIREITO DE PETIÇÃO. DEVIDO PROCESSO LEGAL. BOA-FÉ. ART. 74, §17, DA LEI 9.430/96. 1. Fixação de tese jurídica para o Tema 736 da sistemática da repercussão geral: “É inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária”. 2. O pedido de compensação tributária não se compatibiliza com a função teleológica repressora das multas tributárias, porquanto a automaticidade da sanção, sem quaisquer considerações de índole

¹ Art. 74.

(...)

§ 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.

subjetiva acerca do animus do agente, representaria imputar ilicitude ao próprio exercício de um direito subjetivo público com guarida constitucional. 3. A matéria constitucional controvertida consiste em saber se é constitucional o art. 74, §§15 e 17, da Lei 9.430/96, em que se prevê multa ao contribuinte que tenha indeferido seu pedido administrativo de ressarcimento ou de homologação de compensação tributária declarada. 4. Verifica-se que o §15 do artigo precitado foi derogado pela Lei 13.137/15; o que não impede seu conhecimento e análise em sede de Recurso Extraordinário considerando a dimensão dos interesses subjetivos discutidos em sede de controle difuso. 5. Por outro lado, o §17 do artigo 74 da lei impugnada também sofreu alteração legislativa, desde o reconhecimento da repercussão geral da questão pelo Plenário do STF. Nada obstante, verifica-se que o cerne da controvérsia persiste, uma vez que somente se alterou a base sobre a qual se calcula o valor da multa isolada, isto é, do valor do crédito objeto de declaração para o montante do débito. Nesse sentido, permanece a potencialidade de ofensa à Constituição da República no tocante ao direito de petição e ao princípio do devido processo legal. 6. Compreende-se uma falta de correlação entre a multa tributária e o pedido administrativo de compensação tributária, ainda que não homologado pela Administração Tributária, uma vez que este se traduz em legítimo exercício do direito de petição do contribuinte. Precedentes e Doutrina. 7. O art. 74, §17, da Lei 9.430/96, representa uma ofensa ao devido processo legal nas duas dimensões do princípio. No campo processual, não se observa no processo administrativo fiscal em exame uma garantia às partes em relação ao exercício de suas faculdades e poderes processuais. Na seara substancial, o dispositivo precitado não se mostra razoável na medida em que a legitimidade tributária é inobservada, visto a insatisfação simultânea do binômio eficiência e justiça fiscal por parte da estatalidade. 8. A aferição da correção material da conduta do contribuinte que busca à compensação tributária na via administrativa deve ser, necessariamente, mediada por um juízo concreto e fundamentado relativo à inobservância do princípio da boa-fé em sua dimensão objetiva. Somente a partir dessa avaliação motivada, é possível confirmar eventual abusividade no exercício do direito de petição, traduzível em ilicitude apta a gerar sanção tributária. 9. Recurso extraordinário conhecido e negado provimento na medida em que inconstitucionais, tanto o já revogado § 15, quanto o atual § 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996, mantendo, assim, a decisão proferida pelo Tribunal a quo.

Tema 736 - Constitucionalidade da multa prevista no art. 74, §§ 15 e 17, da Lei 9.430/1996 para os casos de indeferimento dos pedidos de ressarcimento e de não homologação das declarações de compensação de créditos perante a Receita Federal.

Tese

É inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária.

(RE 796939. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Relator(a): Min. EDSON FACHIN
Julgamento: 18/03/2023. Publicação: 23/05/2023.)

Assim, nos termos do 99 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, as decisões transitadas em julgado pelo STF em repercussão geral devem obrigatoriamente ser aplicadas por este Colegiado, vejamos:

Art. 99. As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica nos casos em que houver recurso extraordinário, com repercussão geral reconhecida, pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, sobre o mesmo tema decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, na sistemática dos recursos repetitivos. Neste sentido, considerando que o presente processo trata exclusivamente da multa isolada declarada inconstitucional, é imperioso a aplicação do entendimento com cancelamento do lançamento.

Assim, voto por conhecer e dar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Keli Campos de Lima