



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.720049/2014-02
ACÓRDÃO	3402-013.083 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de março de 2026
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/02/2009 a 28/02/2009

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO/OBSCURIDADE. ACÓRDÃO QUE CANCELOU PENALIDADE COM FUNDAMENTO NO TEMA 736 DO STF. INADEQUAÇÃO DA PREMISSE JURÍDICA ADOTADA. PENALIDADE CAPITULADA NO ART. 44, INCISO I, DA LEI Nº 9.430/1996, COM REDAÇÃO DADA PELO ART. 14 DA LEI Nº 11.488/2007. ACOLHIMENTO COM EFEITOS INFRINGENTES.

São cabíveis embargos de declaração para sanar contradição e obscuridade verificadas no acórdão que, embora verse sobre lançamento de ofício por insuficiência de recolhimento, com multa capitulada no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, afasta a penalidade sob o fundamento de inconstitucionalidade da multa isolada prevista no art. 74, § 17, do mesmo diploma legal, à luz do Tema 736 do Supremo Tribunal Federal.

O precedente firmado no RE nº 796.939 (Tema 736) alcança a multa isolada exigida em razão da mera não homologação de compensação tributária, não se confundindo, em tese, com a multa de ofício lançada em auto de infração por insuficiência de recolhimento do tributo.

Reconhecido o vício, impõe-se o acolhimento dos embargos com atribuição de efeitos infringentes, para afastar o cancelamento automático da penalidade com base no Tema 736 do STF e determinar que o litígio seja analisado a partir da efetiva capitulação legal do lançamento, compreendendo o vencimento do tributo, a multa de ofício passível de redução e os juros de mora, observada a repercussão do decidido no processo conexo sobre o eventual saldo devedor remanescente.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os Embargos de Declaração, com atribuição de efeitos infringentes, para retificar o Acórdão nº 3402-012.357, de modo a: **(i)** manter a determinação de aplicação, ao presente processo, do resultado do Acórdão nº 3201-008.394, proferido no processo nº 15374.724372/2009-09, com apuração, em liquidação, do eventual saldo devedor remanescente; **(ii)** afastar o fundamento adotado nº Acórdão embargado que, sob a rubrica de “multa isolada”, cancelou integralmente a penalidade com base no Tema 736 do STF; **(iii)** esclarecer que o enquadramento legal das multas, nos presentes autos, é o do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007; **(iv)** determinar que a multa de ofício e os juros de mora devem ser apurados e, se for o caso, reduzidos ou cancelados, em conformidade com o resultado da liquidação do principal, após a aplicação do decidido no processo conexo.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Anselmo Messias Ferraz Alves, Mariel Orsi Gameiro, José de Assis Ferraz Neto, Alessandra Lessa dos Santos, Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional em face do **Acórdão nº 3402-012.357**, proferido em 26 de novembro de 2024 com a seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/02/2009 a 28/02/2009

COMPENSAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PROCESSOS RELACIONADOS.

Sobre o débito objeto de auto de infração originado de não homologação de PER/DCOMP, que resultou em parcela de tributo não paga em virtude do aproveitamento indevido dos respectivos créditos, deve ser aplicada a decisão definitiva do processo de crédito, que refletirá diretamente no saldo devedor lançado de ofício.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/02/2009 a 28/02/2009

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA.
INCONSTITUCIONALIDADE. TEMA 736, STF. 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.

No acórdão embargado, o colegiado, por unanimidade, deu provimento parcial ao recurso voluntário da contribuinte para: **(i)** aplicar o resultado do Acórdão nº 3201-008.394, referente ao processo administrativo nº 15374.724372/2009-09, com apuração de eventual saldo devedor em liquidação; e **(ii)** cancelar a penalidade indicada no voto e na ementa como “multa isolada”, por incidência do entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal no Tema 736.

Conforme o relatório do acórdão embargado, o presente feito decorre de Auto de Infração lavrado por insuficiência de recolhimento da Cofins no período de fevereiro de 2009, no valor total de R\$ 38.090.036,64, incluindo principal, multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 02/2014.

O Termo de Verificação Fiscal consignou que o débito lançado teve origem na não homologação de declaração de compensação cuja discussão material estava concentrada no processo nº 15374.724372/2009-09, no qual se examinava o alegado crédito de Cofins utilizado em PER/DCOMP. Também foi registrado, no mesmo relatório, que o enquadramento legal do lançamento consta da fl. 99, e o enquadramento da multa de ofício e dos juros de mora, da fl. 102.

A Fazenda Nacional, nos presentes embargos, delimita a insurgência ao capítulo do acórdão que cancelou a penalidade. Sustenta, em síntese, que o acórdão embargado incorreu em contradição/obscuridade, porque utilizou como razão de decidir o entendimento do STF no RE 796.939/Tema 736, que declarou inconstitucional a multa isolada prevista no art. 74, § 17, da Lei nº 9.430/1996, para cancelar, todavia, penalidade que, no presente auto, foi capitulada no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

Acrescenta a Embargante que, ainda que o resultado do processo nº 15374.724372/2009-09 repercuta sobre o montante exigível, o que poderia ensejar cancelamento ou redução da multa de ofício em razão da própria recomposição do principal, isso não autoriza o cancelamento automático da penalidade com fundamento no Tema 736. Ao final, requer o acolhimento dos embargos, com efeitos infringentes, para restabelecer a multa de ofício lançada nos autos.

O Despacho de Admissibilidade reconheceu a tempestividade dos embargos e assentou que “assiste razão à Embargante”, consignando que à folha 102 do processo consta a informação relativa à capitulação legal do vencimento do tributo, das multas passíveis de redução e dos juros e mora, sendo o enquadramento das multas o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

O despacho ainda contrapôs esse enquadramento ao trecho do voto condutor no qual se afirmou que “no lançamento de ofício foi aplicada a multa prevista no parágrafo 17 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996”, concluindo que o acórdão padece do vício apontado pela Embargante.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Como demonstrado em Despacho de Admissibilidade, o processo foi encaminhado à Procuradoria em 17/02/2025, e retornou a este Conselho em 24/02/2025, portanto, antes de iniciada a contagem do prazo de cinco dias após a intimação pessoal presumida prevista no artigo 7º, § 3º, da Portaria MF nº 527/2010.

Portanto, os Embargos de Declaração são tempestivos e preenchem os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual devem ser conhecidos.

2. Mérito

2.1. Delimitação da controvérsia

A controvérsia trazida pelos embargos não alcança toda a extensão do acórdão embargado.

Não se discute, nesta via, a parte do julgado que reconheceu a relação de prejudicialidade entre este lançamento de ofício e o processo nº 15374.724372/2009-09, nem a determinação de que o resultado definitivo daquele feito repercuta sobre o saldo devedor aqui exigido. Ao contrário, o próprio acórdão embargado consignou que o débito objeto deste litígio teve origem na não homologação do PER/DCOMP discutido no outro processo, razão pela qual deveria ser aplicada a decisão definitiva ali proferida.

De fato, o Acórdão nº 3201-008.394 reconheceu, com base no resultado da diligência de fl. 5.046, o direito creditório decorrente de pagamento a maior, entendendo presentes a certeza e a liquidez do crédito, com fundamento nos arts. 165, I, e 170 do CTN.

O ponto devolvido pelos embargos está limitado ao capítulo em que o acórdão embargado, sob o título “2.2. Da multa isolada”, afirmou que “no lançamento de ofício foi aplicada a multa prevista no parágrafo 17 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996” e, a partir dessa premissa, aplicou o Tema 736 do STF para cancelar integralmente a penalidade.

2.2. Argumentos da Embargante

Argumenta a Embargante que o acórdão embargado reproduziu, em sua ementa e em seu voto, a categoria de “multa isolada” e expressamente vinculou o cancelamento da penalidade ao entendimento firmado no RE 796.939, em sede de repercussão geral, segundo o qual é inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária.

Em seguida, sustenta que a *ratio decidendi* do precedente do Supremo alcança, especificamente, a multa do art. 74, § 17, da Lei nº 9.430/1996, aplicada nos casos de não homologação de declaração de compensação.

Por fim, demonstra que, no caso dos autos, o enquadramento legal da penalidade, segundo a própria capitulação do auto de infração, não se encontra no art. 74, § 17, mas sim no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, como multa de ofício de 75%, razão pela qual haveria nítida incompatibilidade entre a moldura legal do lançamento e o fundamento utilizado pelo acórdão para afastar a exigência.

A Embargante também ressalta, com acerto, que a repercussão do processo nº 15374.724372/2009-09 sobre este lançamento é matéria distinta do enquadramento jurídico da penalidade. Vale dizer: uma vez redefinido o principal, por força da decisão definitiva no processo do crédito, é natural que a multa de ofício e os juros de mora sejam recalculados, com possibilidade até de integral afastamento da exigência, se o saldo devedor remanescente vier a ser inexistente. Contudo, isso decorre do redimensionamento da base material do lançamento, e não da aplicação direta do Tema 736 do STF a uma multa cuja capitulação legal, em tese, não é a do art. 74, § 17.

A argumentação faz sentido também à vista do próprio relatório do acórdão embargado, que descreve auto de infração por insuficiência de recolhimento de Cofins, com principal, multa de ofício de 75% e juros de mora, e remete a fl. 102 para o enquadramento da multa e dos juros. Ou seja, a moldura narrativa do lançamento, tal como exposta no acórdão recorrido, não coincide com a figura típica da multa isolada do art. 74, § 17.

2.3. Configuração do vício no acórdão embargado

Examinando-se o acórdão embargado em cotejo com a petição de embargos e com o despacho de admissibilidade, conclui-se que a irresignação da Fazenda Nacional procede.

O acórdão recorrido, em seu relatório, descreveu lançamento decorrente de insuficiência de recolhimento da Cofins, incluindo expressamente multa de ofício de 75% e juros de mora. O mesmo relatório esclareceu que o enquadramento legal da multa de ofício e dos juros de mora consta da fl. 102.

Posteriormente, no capítulo 2.2 do voto, afirmou-se, sem amparo na capitulação indicada no próprio relatório, que “no lançamento de ofício foi aplicada a multa prevista no parágrafo 17 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996”, concluindo-se, daí, pelo cancelamento integral da penalidade com base no Tema 736.

Há, portanto, um descompasso interno entre a descrição do lançamento e a qualificação jurídica posteriormente atribuída à penalidade.

Esse descompasso foi corretamente identificado no despacho de admissibilidade, que consignou textualmente que “o enquadramento das multas é o artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/2007”, e que o acórdão embargado padecia do vício apontado pela Procuradoria.

Tal constatação é decisiva, porque evidencia que o fundamento determinante do cancelamento da penalidade partiu de premissa normativa diversa daquela constante do próprio auto de infração.

Não se trata, aqui, de simples divergência interpretativa sobre a extensão do Tema 736, mas de verdadeira contradição/obscuridade interna no julgado: cancelou-se a penalidade prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996, invocando-se precedente que declarou inconstitucional a multa isolada do art. 74, § 17, da mesma lei.

Portanto, o vício apontado pela PGFN está caracterizado e deve ser sanado.

2.4. Necessidade de efeitos infringentes

O saneamento do vício não se exaure em mera correção formal da fundamentação. É caso de atribuição de efeitos infringentes.

Isso porque o acórdão embargado não apenas utilizou nomenclatura imprecisa, mas efetivamente cancelou integralmente a penalidade com base em fundamento jurídico incompatível com a capitulação legal do auto.

Uma vez reconhecido que o enquadramento das multas, nos presentes autos, é o do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007, não subsiste a conclusão de cancelamento automático da exigência sancionatória por aplicação direta do Tema 736 do STF.

Os efeitos infringentes, portanto, são necessários para recompor a coerência lógica e jurídica do acórdão, afastando-se o capítulo que cancelou a penalidade sob a rubrica de multa isolada e restabelecendo-se a análise do litígio a partir da capitulação legal efetivamente constante do lançamento, isto é, do vencimento do tributo, das multas passíveis de redução, e dos juros e mora, segundo os enquadramentos indicados no próprio auto.

Considerando as razões acima, permanece hígida a conclusão do acórdão embargado no ponto em que determinou a aplicação, ao presente feito, do resultado do Acórdão

nº 3201-008.394, por se tratar de processo relacionado e prejudicial, cuja decisão repercuta diretamente sobre o saldo devedor lançado de ofício.

O processo nº 15374.724372/2009-09 reconheceu crédito líquido e certo decorrente de pagamento a maior, a ser mantido nos termos do resultado da diligência daquele processo. Logo, a recomposição do principal neste auto deve observar, necessariamente, aquele desfecho.

Por outro lado, o capítulo relativo à penalidade deve ser reformado. Não cabe, nestes autos, o cancelamento integral da multa por enquadramento no Tema 736, porque o fundamento legal da exigência sancionatória, segundo a capitulação do próprio auto, é o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, e não o art. 74, § 17, objeto do precedente constitucional invocado.

Desse modo, a multa de ofício não pode ser afastada por simples transposição do entendimento firmado para a multa isolada de compensação não homologada.

Isso não significa, todavia, que a multa de ofício deva ser mantida, desde logo, no exato montante originalmente lançado. Como corretamente observou a Embargante, a penalidade acompanha o resultado material do lançamento.

Assim, uma vez aplicado o desfecho do processo nº 15374.724372/2009-09, a multa do art. 44, I, bem como os juros de mora, deverão ser recalculados sobre o eventual saldo devedor remanescente: se inexistente principal exigível, nada subsistirá; se houver remanescente parcial, caberá o correspondente decote proporcional; se subsistente integralmente o principal após a liquidação, a exigência acessória seguirá esse resultado.

Em suma, acolhem-se os embargos para corrigir a contradição/obscuridade do acórdão e, com efeitos infringentes, substituir o cancelamento automático da penalidade por determinação de análise e liquidação do lançamento segundo sua efetiva capitulação legal, compreendendo tributo, multa de ofício passível de redução e juros de mora.

3. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e acolho dos Embargos de Declaração, **com atribuição de efeitos infringentes**, para retificar o Acórdão nº 3402-012.357, de modo a:

- (i) Manter a determinação de aplicação, ao presente processo, do resultado do Acórdão nº 3201-008.394, proferido no processo nº 15374.724372/2009-09, com apuração, em liquidação, do eventual saldo devedor remanescente;
- (ii) Afastar o fundamento adotado no acórdão embargado que, sob a rubrica de “multa isolada”, cancelou integralmente a penalidade com base no Tema 736 do STF;

- (iii) Esclarecer que o enquadramento legal das multas, nos presentes autos, é o do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007;
- (iv) Determinar que a multa de ofício e os juros de mora deverão ser apurados e, se for o caso, reduzidos ou cancelados em conformidade com o resultado da liquidação do principal, após a aplicação do decidido no processo conexo.

É como voto.

Assinado digitalmente

Cynthia Elena de Campos