



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 16682.720560/2014-04
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-003.202 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de maio de 2018
Matéria MULTA ISOLADA - NÃO HOMOLOGAÇÃO DECOMP
Recorrente OI S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014

MULTA ISOLADA. DESPACHO DECISÓRIO. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PERMITIDA. EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO SUSPENSA.

A partir do momento que o despacho decisório fundamentado não homologa as compensações solicitadas pelo sujeito passivo, não há óbices à constituição do crédito tributário mediante o lançamento de multa isolada, o que não significa, nos termos do artigo 151, inciso III, do CTN, que a exigibilidade de tal crédito dar-se-á imediatamente.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende o tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. Registre-se, ainda, que tal fato não decorre da autuação, mas sim do vencimento da multa, por ocasião do não pagamento voluntário do valor resultante deste auto de infração no seu respectivo vencimento, momento em que se iniciará o cômputo de juros sobre a multa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Declarou-se impedido de participar do julgamento o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, substituído pelo conselheiro Eduardo Morgado Rodrigues.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogerio Borges, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei, Paulo Mateus Ciccone (Presidente), Ailton Neves da Silva (Suplente convocado) e Eduardo Morgado Rodrigues (suplente convocado para os impedimentos).

Relatório

Adoto, em sua integralidade, o relatório do Acórdão nº 12-71.446, proferido em 18 de dezembro de 2014, pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro, complementando-o, ao final, com as pertinentes atualizações processuais.

Trata o processo de auto de infração para cobrança de multa isolada, no valor de R\$ 12.726.462,94, decorrente da não homologação das DCOMP nº 41413.37634.170111.1.7.03-9649 e 33890.89232.170111.1.7.03-8680, tratadas no processo administrativo nº 16682.720821/2011-35.

Enquadramento Legal: artigo 74, § 17 da Lei nº 9.430/96

Abaixo, tabela com o demonstrativo do cálculo:

DCOMP não homologada ou parcialmente homologada	Data de transmissão da DCOMP	Valor do crédito original utilizado nesta DCOMP não homologada	Valor da multa isolada (50%)
41413.37634.170111.1.7.03-9649	17/01/11	14.647.612,46	7.323.806,23
33890.89232.170111.1.7.03-8680	17/01/11	10.805.313,41	5.402.656,71
Total			12.726.462,94

A ciência do lançamento ocorreu em 13/08/2014, conforme Termo de Abertura de Documento, fls. 31.

A autuada apresentou impugnação em 11/09/2014, fls. 34/40, com as seguintes alegações:

- a tempestividade do recurso.
- a multa elege como fato típico a não homologação de compensação apresentada, que seria ilegal, pois não caracteriza qualquer ilícito.
- ainda que admitido, o fato jurídico da “não homologação da compensação” não está definitivamente constituído, posto que aguarda julgamento da manifestação de inconformidade no processo 16682.720821/2011-35, o que afronta o artigo 116 do CTN.
- a apresentação da manifestação de inconformidade suspende a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 74, § 11 da Lei nº 9.430/96, suspendendo também o efeito normativo do despacho decisório que provisoriamente não homologou as compensações, situação que remanesce como no momento anterior à prolação da decisão, não sendo possível afirmar que os pedidos foram indeferidos até a decisão definitiva surtir seus efeitos.

- o §18º do artigo 74 da Lei nº 9.430/96 reconhece a suspensão da exigibilidade da multa no caso de apresentação de manifestação de inconformidade, mesmo que o lançamento não seja impugnado, corroborando o entendimento de que o fato gerador da multa não ocorreu.

- assim, provado que o fato típico da suposta conduta sancionada (não homologação das compensações pleiteadas) não ocorreu, posto que os referidos pedidos encontram-se pendentes de apreciação da manifestação de inconformidade, a multa ora combatida deve ser integralmente cancelada por falta de amparo legal.

- caso mantido o lançamento, requer que os juros de mora tenham como marco inicial o trânsito em julgado da decisão da não homologação das compensações.

Passo agora, a complementar o relatório acima colacionado.

Por unanimidade de votos, a impugnação apresentada pela contribuinte não foi acolhida, e foi julgado procedente o lançamento da multa isolada no valor de R\$ 12.726.462,94, com juros de mora. Tal decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2014

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA.
CABIMENTO

É o procedente o lançamento para cobrança de multa isolada quando a compensação não for homologada.

Inconformada com a decisão da DRJ, interpôs a contribuinte Recurso Voluntário (e fls. 110 a 122), reiterando os fatos alegados em sua impugnação, requerendo seja cancelado o auto de infração combatido, tendo em vista a inocorrência do fato típico previsto no art. 74, parágrafo. 17 da Lei nº 9.430/96.

Requeru ainda, que no caso de entender esta Colenda Turma, que houve a ocorrência do fato típico ensejador da multa, que a incidência de juros de mora tenha como marco inicial o trânsito em julgado da decisão de "não homologação das compensações" objeto do processo administrativo nº 16682.720821/2011-35, uma vez que somente neste momento a mora pode ser considerada como configurada.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Demetrius Nichele Macei - Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Trata-se de recurso voluntário interposto em face de v. acórdão exarado pela DRJ de origem no processo administrativo nº 16682.720560/2014-04, que tramita em apenso ao processo administrativo nº 16682.720821/2011-35, já julgado por esta C. Turma, com decisão que indeferiu o direito creditório pleiteado pelo contribuinte.

Tendo em vista o indeferimento do direito creditório, a DRF de origem lançou a multa isolada prevista no art. 74, da Lei 9.430/96 tendo em conta a não homologação das compensações declaradas nas DCOMP nº 41413.37634.170111.1.7.03-9649 e 33890.89232.170111.1.7.03-8680, objeto do processo principal acima indicado.

Apresentada impugnação, a 5ª Turma da DRJ/RJO, através do v. acórdão 12-71.446, manteve o lançamento da multa isolada, de tal forma que o contribuinte apresentou o recurso voluntário ora em exame.

Em síntese, defende a Recorrente que o simples fato de ter apresentado manifestação de inconformidade no processo principal impediria a lavratura de auto de infração e constituição de crédito tributário de multa isolada, uma vez que o recurso em questão (no processo principal) teria efeito suspensivo e, desta forma, o “fato gerador” da multa isolada – não homologação de compensação – ainda não seria definitivo e, desta forma, não haveria fundamento jurídico para a autuação. Em suas palavras “não há como admitir como existente uma ‘não homologação’ sem que exista uma decisão produzindo seus inerentes efeitos”. Adicionalmente, a Recorrente defende que a incidência de juros de mora, sobre a multa isolada constituída, só poderia incidir após o trânsito em julgado do processo principal de compensação.

Antes de adentrar no mérito da peça recursal apresentada, cabe uma análise da multa isolada aplicada que está sob discussão no presente processo. Neste ponto, valho-me de cuidadosa análise realizada pelo I. colega Cons. Marco Rogério Borges, manifestada por ocasião do julgamento do processo 10805.720916/2013-09, nesta mesma Turma Julgadora, ocorrido na sessão de Maio de 2018.

O foco da questão é a Lei nº 9.430, de 1996, em seu artigo 74, § 17, cuja redação atual assim dispõe:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

(...)

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 13.097, de 19 de janeiro de 2015, que, com exatidão o mesmo texto legal, foi decorrente da Medida Provisória nº 656, de 07 de outubro de 2014)

Aplicando a norma supra, autoridade fiscal exige do sujeito passivo a multa de 50%, no caso isolada, sobre o valor do débito de compensação que deixou de ser homologada. Atentar a ressalva aposta ao final do comando legal, para os casos de falsidade, que leva para outro enquadramento legal.

A redação imediatamente anterior, com a redação promovida pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010 (convertida da MP nº 472, de 15 de dezembro de 2009), do § 17 (e suas remissões legais diretas) era o seguinte:

§ 15. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido.

§ 16. O percentual da multa de que trata o § 15 será de 100% (cem por cento) na hipótese de ressarcimento obtido com falsidade no pedido apresentado pelo sujeito passivo.

§ 17. Aplica-se a multa prevista no § 15, também, sobre o valor do crédito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.” (NR)

A Medida Provisória nº 656, de 07 de outubro de 2014 revogou os §§ 15 e 16 imediatamente acima citados, que na sua conversão na Lei nº 13.097, de 19 de janeiro de 2015 foi excluído da redação, sendo reiterada esta posição pela revogação na MP nº 668, de 20 de janeiro de 2015, convertida na Lei nº 13.137, de 19 de junho de 2015.

Note-se que com esta alteração ocorrida no § 17 com a MP 656/2014 (convertida na Lei nº 13.097/2015), mudou-se a apuração da base de cálculo da multa isolada - antes era sobre o crédito pleiteado, e passou para o débito objeto da declaração de compensação.

Importante para o contexto da análise geral o teor do parágrafo seguinte, §18 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, em que há uma vinculação do processo da exigência da multa isolada do processo que o motivou, o de objeto de declaração de compensação não homologada:

(...)

§ 18. No caso de apresentação de manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação, fica suspensa a exigibilidade da multa de ofício de que trata o § 17, ainda que não impugnada essa exigência, enquadrando-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

Transposto estes momentos de alteração legislativa, e já adentrando na análise meritória envolvida e necessária, há que se observar que o §17 do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, na redação da sua primeira parte, não estabelece condições especiais, baseadas na má-fé por parte do contribuinte ou ilicitude do ato, como condições para imposição da multa, bastando a não homologação da compensação declarada.

Na sua redação, ao excluir a declaração não homologada em virtude de falsidade (uma das espécies de fraude ou irregularidade dolosa), o legislador decidiu não deixar impune tal hipótese, mas aplicar sobre ela uma sanção mais onerosa. Com efeito, sendo comprovada falsidade, a multa eleva-se a 150% do valor do débito, conforme a legislação consolidada na Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012, artigo 45, § 1º, inciso II, legislação vigente à época dos fatos aqui discutidos¹:

Art. 45. O tributo objeto de compensação não homologada será exigido com os respectivos acréscimos legais.

§ 1º Sem prejuízo do disposto no caput, será exigida do sujeito passivo, mediante lançamento de ofício, multa isolada, nos seguintes percentuais:

I - de 50% (cinquenta por cento), sobre o valor do crédito objeto de declaração de compensação não homologada; ou

I - de 50% (cinquenta por cento), sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1573, de 09 de julho de 2015)

II - de 150% (cento e cinquenta por cento), sobre o valor total do débito tributário indevidamente compensado, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

(...)

Ou seja, há uma previsão legal bem clara a respeito dos fatos inerentes à imposição da multa isolada por conta da declaração de compensação não homologada, qual seja, de 50% se o pleito de compensação foi indeferido, independente da má-fé do contribuinte, e 150% se comprovada a má-fé, no caso, *ipsis litteris*, falsidade da declaração do sujeito passivo.

¹ Esta Instrução Normativa foi revogada pela Instrução Normativa RFB nº 1717, de 17 de julho de 2017, publicada no DOU em 18/07/2017. Contudo, a redação desta matéria ficou praticamente inalterada:

Art. 74. O tributo objeto de compensação não homologada será exigido com os acréscimos legais previstos na legislação.

§ 1º Sem prejuízo do disposto no caput, será exigida do sujeito passivo, mediante lançamento de ofício, multa isolada, nos seguintes percentuais:

I - de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada; ou

II - de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre o valor total do débito tributário indevidamente compensado, quando ficar comprovada falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

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

Neste ínterim, entre a apresentação da Dcomp e a sua homologação, já passa a ocorrer efeitos positivos ao contribuinte, pois os seus débitos ficam como extintos, podendo ocorrer a retirada a certidão negativa, por exemplo. Ou seja, a Dcomp não é um mero pedido, pois desde a sua apresentação já gera efeitos jurídicos. Então, falar em desrespeito ao direito de petição envolvido é querer limitar o seu alcance quando da apresentação, pois isso extravasa um mero pedido.

Ademais, não há nenhuma coibição ao direito de petição envolvido, pois eventuais erros ocorridos no seu pleito, poderão ser sanados no transcorrer da discussão do processo administrativo da matéria que ensejou a multa isolada, o que há muito e comumente ocorre no âmbito administrativo.

Assim, a multa isolada objetiva penalizar o contribuinte por ter criado esta situação tributária benéfica a si, e ao ser melhor analisado pela autoridade administrativa fiscal a sua declaração de compensação, verifica como indevido seu pleito.

Aqui não se confunde a multa isolada aplicada com o débito que passa a ficar exigível, cabendo seu pagamento por os acréscimos cabíveis em caso de procedimento espontâneo do contribuinte: multa de mora e juros de mora, como previsto no art. 61 da Lei nº 9.430/1996. A multa isolada não representa exigência, em separado, do acréscimo que seria aplicável ao débito, como se ele não estivesse declarado, e sim, de penalidade específica, e decorrente do uso indevido da Dcomp como meio de extinção do crédito tributário.

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

Tal tema foi brilhantemente trabalhado pela ilustre Conselheira Edeli Pereira Bessa, no acórdão 1101-001.261, sessão de 03 de março de 2015, apesar de ser em redação anterior do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, em que a previsão legal para a aplicação multa isolada cingia-se mais aos casos da prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964 (redações anteriores à Lei nº 12.249/2010), mas qual aproveitamos o seguinte excerto, em que analisa a materialidade da Dcomp e seus efeitos jurídicos:

E isto porque a DCOMP não é mera obrigação acessória, mas sim integra a essência da compensação, que somente se efetiva por meio dela (art. 74, § 1º da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002), formalizando a extinção do crédito tributário, e não apenas sua constituição (art. 74, § 2º da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002).

Aliás, a evidenciar a distinção entre as hipóteses de aplicação da multa de ofício em acréscimo ao principal e da multa isolada, destaca-se ser possível, até mesmo, a coexistência das duas

penalidades em razão de uma mesma compensação que resulte indevida. De fato, a multa isolada por compensação indevida, nas hipóteses de não-declaração criadas com a Lei nº 11.051/2004 (mediante inclusão do § 12 no art. 74 da Lei nº 9.430/96), pode conviver com o lançamento de ofício dos débitos compensados, dado que a DCOMP, nestes casos, deixa de ter o caráter de confissão de dívida (§ 13, incluído no art. 74 da Lei nº 9.430/96 pela Lei nº 11.051/2004), e o valor compensado pode não ter sido confessado em outra declaração.

Contudo, a partir de 2010, com a redação dada pela Lei nº 12.249/2010 ao § 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, quis legislador aplicar outra tônica ao pleito do contribuinte inerente às Dcomps apresentadas. Ao longo dos anos seguintes, apesar de algumas alterações no texto, passou-se a ter uma mesma essência de a Dcomp apresentada não sendo homologada, passar-se-ia à imposição da penalidade da multa isolada, pelo conjunto de efeitos jurídicos envolvidos na sua apresentação além de meramente ressuscitar um débito que se presumia extinto de quando da sua extinção.

Note-se, com importante relevância ao tema, a penalidade sobre o pedido de ressarcimento indeferido ou indevido, apesar de ter surgido concomitante ao da não homologação da compensação, no teor da redação ao § 15 do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, pela Lei nº 12.249/2010, foi revogado a partir Medida Provisória nº 656/2014, com retroatividade benigna, dadas as discussões e decisões judiciais próprias de tipo de pleito do contribuinte, acatando a jurisprudência formada a respeito. O Pedido Eletrônico de Restituição, Ressarcimento, Reembolso - PER, como o próprio nome diz, é um pedido, sendo que o ato que altera sua condição jurídica é somente o despacho que o defere (este que terá efeitos constitutivos).

Até ocorrer uma decisão a respeito do PER, não há geração de nenhum efeito. E ademais, com a revogação do § 15, do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, todo o contribuinte tem o direito de pleitear o ressarcimento. Se cumular este pedido de ressarcimento com uma compensação é que poderão advir os efeitos do § 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/1996.

Ou seja, são duas situações distintas, com efeitos jurídicos próprios.

Cabe, adicionalmente, em caráter informativo, pois até ocorrer a repercussão geral necessária aos julgamentos desta corte administrativa não geram efeitos, tal tema, qual seja, da constitucionalidade dos §§ 15 (agora prejudicado pela sua revogação) e 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 12.249/2010 estão sendo objeto de apreciação de sua constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, através dos ADI 4905 e RE 796.936, ambos com relatores distintos, mas sem posicionamento ainda a respeito da matéria. Por conseguinte, não há que se falar em efeitos *erga omnes* perante a esta Corte Administrativa.

Exposto o acima, para contextualizar a legislação aplicável, vamos à análise dos pontos suscitados na peça recursal.

No caso concreto, o processo principal nº 16682.720821/2011-35 restou julgado em 20 de junho de 2017, cuja decisão restou materializada no v. acórdão nº 1402-002.601, de minha relatoria, no qual restou reconhecida a inexistência de saldo negativo de CSLL adicional apurado pelo contribuinte, não sendo homologadas as compensações

declaradas nas DCOMP's nº 41413.37634.170111.1.7.039649 e 33890.89232.170111.1.7.038680.

Não há que se falar, então, em óbices à constituição do crédito tributário, ou seja, ao lançamento da multa isolada, a qual difere da exigibilidade, da cobrança da penalidade, que de fato só deverá ocorrer com a definitividade da decisão administrativa exarada no processo principal nº 16682.720821/2011-35.

O outro ponto de insurgência da Recorrente é quanto à incidência de juros de mora sobre a multa isolada constituída.

Analisando o auto de infração de p. 22 a 28, verifica-se que não ocorreu, no lançamento da multa isolada, a incidência de juros de mora com base na Taxa Selic.

A incidência dos juros de mora, no caso concreto, como bem disposto pela DRJ no v. acórdão recorrido, está disciplinada pelo parágrafo único, do art. 43, da Lei 9.430/96, nos seguintes termos:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Não se pode falar em vencimento do crédito tributário correspondente exclusivamente à multa isolada, como no caso concreto, antes de encerrado o processo administrativo principal, no qual se discutiu o despacho decisório não homologatório das compensações declaradas, justamente pela suspensão prevista no já citado §18, do art. 74, da Lei 9.430/96. Contudo, uma vez que o contribuinte seja notificado da decisão e intimado para a realização do pagamento da multa isolada constituída, não o fazendo no prazo estipulado para o vencimento, passará o crédito tributário então a estar sujeito à incidência dos juros de mora.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso voluntário interposto, mantendo íntegro o crédito tributário constituído e a r. decisão de primeira instância.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei

Processo nº 16682.720560/2014-04
Acórdão n.º **1402-003.202**

S1-C4T2
Fl. 194
