



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16692.720781/2018-89
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-012.533 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de outubro de 2023
Recorrente MOSAIC FERTILIZANTES DO BRASIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 20/02/2017 a 19/04/2017

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para cancelar integralmente a multa isolada. Vencida a Conselheira Carolina Machado Freire Martins (Relatora) que votou por dar parcial provimento para que a multa isolada aplicada fosse recalculada proporcionalmente à homologação parcial da compensação correspondente. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues - Redator Ad Hoc e Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado(a)), Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta (suplente convocado(a)), Wilson Antonio de Souza Correa (suplente convocado(a)), Marcos Roberto da Silva (Presidente).

Relatório

Cuidam os autos de notificação de lançamento de multa por compensação não homologada. A multa foi lavrada com base no § 17 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro

de 1996, com alterações posteriores, sendo exigida mediante a aplicação do percentual de 50% sobre a base de cálculo (valor não homologado).

Trata-se de Auto de Infração para a exigência de multa isolada, no valor total de R\$ 1.152.649,36 lavrado em face do Pedido de Ressarcimento (“PER”) nº 18610.35416.261016.1.1.18-8029, no âmbito do qual somente parte dos créditos da Contribuição para o Programa de Integração Social (“PIS”), relativos ao 2º trimestre de 2016, foram reconhecidos, o que resultou na homologação parcial das compensações efetuadas, cujo crédito foi analisado no PAF nº 19679.720544/2017-01.

Intimada nos presentes autos, a contribuinte apresentou Impugnação, defendendo, em síntese, conforme resumo constante da decisão de piso:

- Preliminarmente, esta impugnação deve ser analisada em conjunto com a manifestação de inconformidade apresentada nos autos do processo nº 19679.720544/2017- 01, em razão do disposto no art. 135, § 2º, da IN/RFB nº 1.717/2017, reiterando o contribuinte os argumentos lá apresentados;
- Para lançar a multa isolada a Fiscalização não demonstrou que teria havido dolo, ou mesmo culpa da impugnante, pela não homologação das compensações, aplicando tal penalidade sob o entendimento de que a responsabilidade por infrações seria objetiva;
- O art. 136 do CTN não introduz a responsabilidade objetiva em matéria de infrações tributárias. A “intenção” não pode ser definida senão pela vontade específica de não recolher o tributo devido, utilizando-se de meio ardiloso ou fraudulento; • Portanto, a correta interpretação do sentido da última expressão do referido artigo deve ser: é indiferente se o contribuinte agiu com dolo para que a penalidade lhe seja imposta. Assim, como regra geral, a aplicação da penalidade não depende da demonstração do dolo;
- No entanto, se a prova do dolo é dispensada, o mesmo não ocorre com a culpa, pois esta não é caracterizada pela intenção e deve ser provada para que a multa seja aplicada, nos termos do referido art. 136;
- A aplicação do mesmo dispositivo não significa que a lei pode determinar a responsabilização objetiva do agente, mas pode fazer com que a aplicação da penalidade dependa de sua intenção, como ocorre com as multas qualificadas; • A responsabilidade objetiva implicaria na possibilidade de punição da boa-fé do contribuinte, o que não apenas vai de encontro ao art. 136 do CTN, como do princípio da presunção de inocência e da própria noção de Estado de Direito. Cita-se doutrina sobre a questão;
- Assim, a culpa é de fulcral importância para a imposição de penalidades em matéria tributária e deve ser provada pela Fiscalização, o que não ocorreu no presente caso;
- No âmbito civil, a responsabilidade objetiva depende da ocorrência de ato ilícito (art. 927 do CC). E ainda no caso de reparação de dano sem a ocorrência de ato ilícito, a reparação requer a ocorrência de dano a outrem;
- Se assim é, a multa isolada mostra-se descabida, pois mesmo que se admitisse a objetividade da responsabilidade em matéria tributária, jamais conseguiria a Fiscalização provar que o exercício regular do direito à compensação da impugnante causou dano ao Erário ou à Administração Pública;
- Além disso, a suposta falta de recolhimento do tributo já foi apenada com a multa de mora e está sendo julgada em outro processo administrativo. Cita-se jurisprudência do STJ sobre a questão, além da Súmula CARF nº 73;

- A multa aplicada não foi criada para punir o contribuinte de boa-fé, conforme voto do relator do projeto de conversão da MP nº 472/2009 na Lei nº 12.249/2010, mas sim visava à coibição de abusos; • A impossibilidade de imposição de penalidade a contribuinte de boa-fé fica evidente quando se tem em mente a definição de sanção, conforme doutrina citada. No presente caso não foi demonstrada a existência de culpa ou conduta dolosa por parte do impugnante, devendo a multa ser cancelada; • A multa isolada não poderia ter sido lançada em concomitância com a multa de mora já aplicada pelo suposto recolhimento em atraso dos tributos compensados, pois penaliza o contribuinte duplamente pelo mesmo fato: a não homologação das DCOMP, o que revela a ocorrência de bis in idem, não admitido no Direito Tributário;
- A jurisprudência do CARF, inclusive da CSRF, vem afastando tal concomitância, conforme decisões citadas, e Súmula CARF nº 105;
- Outro motivo para tal vedação é o disposto no art. 112 do CTN; • A penalidade também deve ser cancelada pelo fato de que somente pode ser exigida depois de encerrado o processo relativo à homologação, ou não, das compensações. Tal exigência neste momento fere os princípios que regem o PAF e os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes por constituir-se uma antecipação de penalidade, uma verdadeira penalidade sob condição resolutória;
- Tal fato também gera um contencioso desnecessário, ferindo os princípios da eficiência e da finalidade;
- A referida multa também restringe o direito de petição constitucionalmente garantido, pois impõe a obrigação de pagar determinado valor antes de encerrado o processo em que se discute a matéria que deu ensejo à aplicação da penalidade, dificultando o exercício de um direito pelo contribuinte; • Além disso, tal penalidade tem característica de sanção política, por desestimular a extinção do crédito por meio da compensação e privilegiar o pagamento, o que é rechaçado pelo STF;

A 16ª turma da DRJRJO julgou improcedente em parte a Impugnação, nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Período de apuração: 20/02/2017 a 19/04/2017

ARGUIÇÃO DE AFRONTA A PRINCÍPIOS

CONSTITUCIONAIS. A arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.

COMPENSAÇÃO PARCIALMENTE HOMOLOGADA. RECONHECIMENTO DE CRÉDITO ADICIONAL PELA DRJ. MULTA ISOLADA. EXIGÊNCIA. 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. Cabível a exigência da multa isolada aplicável em decorrência da não homologação de compensação, quando mantida pela DRJ.

MULTA ISOLADA POR NÃO HOMOLOGAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA. COEXISTÊNCIA. POSSIBILIDADE. É possível a coexistência da multa isolada prevista no § 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/1996 e da multa de mora prevista no art. 61, §§ 1º e 2º, do mesmo diploma, visto que decorrem de diferentes condutas por parte do sujeito passivo.

MULTA ISOLADA POR NÃO HOMOLOGAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. NÃO EXIGÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA CULPA DO CONTRIBUINTE PELA

AUTORIDADE FISCAL. Para a imposição da multa de ofício isolada pela não homologação de compensação é suficiente a verificação deste fato pela autoridade fiscal, não estando tal imposição vinculada à comprovação de dolo ou culpa do contribuinte.

MULTA ISOLADA POR NÃO HOMOLOGAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. CONSTITUIÇÃO. Verificada a não homologação da compensação declarada, correta a constituição da multa de ofício isolada, por expressa previsão legal, independentemente do encerramento do processo de reconhecimento de crédito.

MULTA ISOLADA POR NÃO HOMOLOGAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. JUROS DE MORA. Não compete à DRJ a análise da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício isolada, por se tratar de questão relativa à cobrança, não incluída tal parcela no lançamento analisado.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificado do acórdão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário repisando os argumentos da Impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Redator *ad hoc*.

Como Redator *ad hoc*, sirvo-me da minuta de voto inserida pela relatora original, Conselheira Carolina Machado Freire Martins, no diretório corporativo do CARF, a seguir reproduzida, cujo posicionamento adotado não necessariamente coincide com o meu.

O recurso voluntário reúne os pressupostos legais de interposição, dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme relatado, trata-se de auto de infração para a exigência de multa isolada regulamentar, prevista no art. 74, §17, da Lei nº 9.430/96, em razão de compensações não homologadas, analisadas no âmbito do PAF nº 19679.720544/2017-01.

Considerando o apensamento aos autos principais, assim como o voto pelo provimento parcial ao Recurso Voluntário, revertendo-se em parte as glosas efetuadas, conforme acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2016 a 30/06/2016

MATÉRIAS NÃO ANALISADAS NA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. ACÓRDÃO COMPLEMENTAR.

Constatado que há matérias acessórias não apreciadas no acórdão reformado, a fim de se evitar ocorrência de supressão de instância, devem-se os autos ser remetidos à turma julgadora a quo a fim de que seja proferida decisão complementar a respeito das questões acessórias.

FRETES DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO CRÉDITO. POSSIBILIDADE

Os fretes pagos na aquisição de insumos integram o custo dos referidos insumos e são apropriáveis no regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS, ainda que o insumo adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições.

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170-PR. IMPORTAÇÃO.

O limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade de PIS foi objeto de análise do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. São insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, que obedecem ao critério de pertinência ou essencialidade à atividade desempenhada pela empresa. A análise casuística demonstrou que os dispêndios permitem o creditamento a título de insumos (art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002).

Assim, o valor a ser cobrado nos presentes autos é mera consequência do que veio a ser definitivamente decidido no processo principal.

Da alegação de inconstitucionalidade e ilegalidade pela violação de princípios constitucionais

As alegações de ilegalidade da cobrança, por impossibilidade de aplicação de multa isolada por conduta que não configura ato ilícito, não são passíveis de apreciação, tendo em vista que a instância administrativa não possui competência legal para se manifestar sobre a validade de dispositivos legais, atribuição reservada ao Poder Judiciário nos termos do art. 102, I, *a* e III, *b*, da Constituição Federal.

Nesse sentido também a Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF Nº 2 O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

No tocante a decisões judiciais mencionadas, não se tratando de precedente vinculante, não há aplicabilidade ao julgamento administrativo, consoante o art. 62 do RICARF.

Da alegação de violação aos princípios da ampla defesa e razoabilidade

Quanto às alegações de violação a direitos e garantias fundamentais (segurança jurídica, direito de petição, vedação ao confisco, devido processo legal, razoabilidade, proporcionalidade, contraditório e ampla defesa), razão também não lhe assiste conforme fundamentos muito bem apresentados pelo i. Conselheiro Relator Paulo Roberto Duarte Moreira no julgamento que culminou com o Acórdão nº 3201-008.860 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária:

Primeiro porque a declaração de compensação não é simplesmente um pedido feito pelo contribuinte, a ser submetido à autoridade fiscal. Trata-se, efetivamente, de um lançamento por homologação, onde o sujeito passivo apura o tributo devido, apresenta a declaração e realiza o pagamento por meio de um crédito que possui junto ao ente tributante. E por ser um lançamento por homologação, ele estará tacitamente homologado se a autoridade fiscal não proceder à sua análise no prazo de cinco anos, contado da data da entrega da declaração, conforme dispõe o § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

Vê-se, portanto, que a apresentação de uma declaração de compensação não pode ser confundida com um mero exercício do direito de petição.

Segundo porque o ato que gerou a aplicação da multa não foi um ato praticado pela autoridade fiscal, como quer fazer crer a recorrente, mas sim um ato praticado por ela própria, qual seja, de solicitar a compensação de débitos tributários em face de créditos que, segundo a fiscalização, não existiam.

Terceiro porque o § 17 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, é mais do que claro no sentido de que a multa isolada de 50% será aplicada sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, sendo certo que o caso tratado nos autos se subsume a essa hipótese à perfeição.

Nesse mesmo trilhar, não se vislumbra falta de proporcionalidade e razoabilidade da aplicação da multa.

Da alegação de ser necessária a demonstração da culpa e bis in idem

Segundo a Recorrente, a multa isolada teria sido aplicada sem a demonstração da culpa do contribuinte, o que seria essencial em matéria tributária, nos termos do artigo 136 do CTN. No entanto, conforme esclarecido pela DRJ, para a penalidade em questão é suficiente que a compensação declarada não tenha sido homologada, ou parcialmente homologada, como no presente caso:

Tal alegação não procede, visto que a regra disposta no referido artigo estabelece a responsabilidade objetiva em matéria tributária como regra geral e, especificamente quando prevista em lei, aplica-se a responsabilidade subjetiva, sendo necessário, nestes casos específicos, a comprovação do dolo do contribuinte na prática da infração. Assim, o tributo não recolhido e nem declarado deve ser exigido por meio do devido lançamento, quando apurado em ato de ofício da autoridade fiscal, independentemente da intenção do contribuinte em não recolhê-lo. No presente caso, da mesma forma, a norma que determina a exigência da multa isolada, § 17 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, abaixo transcrita, não estabelece qualquer condição à imposição da multa, relativa à intenção do contribuinte, nem remete a qualquer previsão contida em outra norma neste sentido, que deva ser verificada pela autoridade fiscal no momento da lavratura, bastando apenas que a compensação declarada não tenha sido homologada, ou parcialmente homologada, como no presente caso.

§ 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 Medida Provisória nº 656, de 2014)

Também não procede a alegação de *bis in idem*, tendo em vista que diferentemente da multa isolada em discussão, a multa de mora de até 20% é aplicada sobre o débito pago fora do prazo previsto na legislação:

Isso porque, diferentemente da multa isolada em discussão, a multa de mora de até 20% aplicada sobre o débito não pago no prazo previsto na legislação específica tem outra conduta como fato gerador - o mero atraso no pagamento do tributo, conforme o disposto no artigo 61, §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.430/1996.

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

Por outro lado, a multa isolada prevista no § 17 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996 tem como fato gerador a apresentação de declaração de compensação cujos créditos a serem utilizados não existam ou não sejam suficientes para proceder às compensações dos débitos nela informados.

Dessa forma, é regular a coexistência da multa isolada de 50% aplicada sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada com a multa de mora de até 20% aplicada sobre o débito não pago no prazo previsto na legislação específica, previstas respectivamente no artigo 74, § 17, e no artigo 61, §§ 1º e 2º, todos da Lei nº 9.430/1996, não se aplicando ao presente caso a Súmula CARF nº 105, trazida pelo contribuinte, por se tratar de questão específica do IRPF.

Apesar da improcedência dos argumentos lançados pela Recorrente, considerando que no processo administrativo em que se discute a declaração de compensação foi dado provimento parcial ao Recurso Voluntário, deve ser ajustada a multa isolada a ser cobrada.

Conclusão

Ante o exposto voto, neste processo, por dar provimento PARCIAL ao recurso para que a multa isolada aplicada seja recalculada proporcionalmente à homologação parcial da compensação correspondente.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues

Voto Vencedor

Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Redator designado.

Trata-se de tema decidido pelo STF, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 796.939, em sede de Repercussão Geral, no qual foi fixada a seguinte 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.

O acórdão do referido julgamento restou assim ementado:

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 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.

(RE 796939, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 18/03/2023, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-s/n DIVULG 22-05-2023 PUBLIC 23-05-2023)

Desta forma, considerando que, nos termos do §2º do artigo 62 do Regimento Interno do CARF (Anexo II da Portaria MF nº 343/2014, “[a]s 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”, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário, para o fim de cancelar a multa lançada, nos termos da decisão proferida pelo STF.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues