



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18220.722516/2020-31
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1003-004.153 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 16 de janeiro de 2024
Recorrente CONDOR S/A INDÚSTRIA QUÍMICA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2015

DECISÃO DEFINITIVA DE MÉRITO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL.

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.

INCONSTITUCIONALIDADE DO § 17 DO ART. 74 DA LEI Nº 9.430, DE 1996. STF.

“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” (Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 796.939/RS, Tema 736, Supremo Tribunal Federal). “Procedente o pedido para declarar a inconstitucionalidade do § 17 do art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996” (Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4905/DF, Supremo Tribunal Federal).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva– Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Márcio Avito Ribeiro Faria, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Gustavo de Oliveira Machado e Carmen Ferreira Saraiva.

Relatório

Auto de Infração

Contra a Recorrente acima identificada foi lavrado o Auto de Infração, e-fls. 02-07, com a exigência do crédito tributário no valor de R\$66.186,84 a título de multa de ofício isolada por compensação não homologada de débitos tributários confessados:

DESCRIÇÃO DOS FATOS E FUNDAMENTAÇÃO LEGAL

DESCRIÇÃO DOS FATOS

De acordo com o Despacho Decisório constante do processo identificado abaixo, houve não homologação de compensação, o que enseja a aplicação de multa prevista na legislação.

ENQUADRAMENTO LEGAL

§17 do artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996, introduzido pelo art. 62 da Lei nº 12.249/2010, com posteriores.

DADOS DO DESPACHO DECISÓRIO:

Nº de rastreamento

114570892

Tipo de crédito

PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR

Processo de Detentor do crédito

10735-902.284/2016-13

Detentor do crédito

30.092.431/0001-96 CONDOR S/A INDÚSTRIA QUÍMICA

Para informações a respeito do Despacho Decisório que deu origem ao Presente Auto de Infração consulte no endereço <http://receita.economia.gov.br/> , menu “Onde Encontro” e opção "eCAC".

No Centro Virtual Atendimento acesse o item “Restituição e Compensação” e depois “Consulta Despacho Decisório PERDCOMP” nº 17777.12681.1911151.3.04-7253.

DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Base de cálculo (valor não homologado) - Em R\$

132.373,67

Cálculo da Multa

Base de cálculo x Percentual Multa (50%)

Valor da Multa por compensação não homologada (Código 4148) - Em R\$

66.186,84

A base de cálculo da infração corresponde ao somatório do(s) débitos(s) remanescentes(s) da compensação realizada. [...]

Impugnação e Decisão de Primeira Instância

Cientificada, a Recorrente apresentou a impugnação. Está registrado no Acórdão da 2ª Turma DRJ/09 nº 109-004.950, de 18.03.2021, e-fls. 67-69:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2020

**MULTA REGULAMENTAR. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA.
DESPACHO****DECISÓRIO. MANUTENÇÃO.**

A compensação não homologada sujeita-se à multa isolada de 50% sobre o valor do débito objeto de declaração não homologada, devendo a exigência ser mantida em caso de julgamento pela improcedência da manifestação de inconformidade contra o correspondente despacho decisório.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Recurso Voluntário

Notificada em 22.05.2023, e-fl. 91, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 27.05.2021, e-fls. 71-88, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

III – FUNDAMENTOS JURÍDICOS**III. A – A IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA PELA SIMPLES NÃO HOMOLOGAÇÃO DO PEDIDO DE COMPENSAÇÃO**

7. Conforme exposto no tópico anterior, a Recorrente foi intimada acerca da lavratura da Notificação de Lançamento para cobrança da multa isolada, estabelecida no patamar de 50% do valor da compensação não homologada, nos termos do artigo 74, §17º, da Lei nº 9.430/1996.

8. Em primeiro lugar, o dispositivo legal supracitado somente poderia ser aplicado para justificar a imposição de multa em casos em que há comprovado abuso, fraude e má-fé do contribuinte. A razão de ser dessa penalidade pecuniária é justamente a proteção do erário público, motivo pelo qual a aplicação de multa tão-somente com base na existência de despacho decisório que não homologou pedido de compensação não merece guarida e tampouco encontra respaldo na jurisprudência.

9. O Supremo Tribunal Federal (“STF”) reconheceu a repercussão geral da matéria em discussão, por ocasião da apreciação da admissibilidade do recurso extraordinário nº 796.939/RS. [...]

10. Nos autos do aludido recurso extraordinário, foi apresentado acertado Parecer, elaborado pela Procuradoria Geral da República, que pugna pelo não provimento do recurso interposto pela Fazenda Nacional. No bojo do referido Parecer, o Ministério Público expôs os motivos pelos quais é inviável a aplicação da multa isolada em questão, na hipótese em que não se comprova o cometimento de ato ilícito por parte do contribuinte [...].

11. Ao aplicar a multa em face da Recorrente pelo simples fato de não terem sido integralmente homologados os pedidos de compensação por ela formulados, a Administração Pública se distancia do que preceitua a ratio do artigo 74, § 17, da Lei nº 9.430/1996, uma vez que não restaram configurados quaisquer atos ilícitos.

12. Na sequência, houve substituição da Relatoria do caso e foi designado o Ministro Edson Fachin. Em 27/04/2020, o julgamento foi iniciado e o mencionado Ministro proferiu voto com a fixação da seguinte tese: Tema 736 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”. [...]

14. Como visto, o real objetivo para aplicação da referida multa é inibir a conduta abusiva dos contribuintes e, para que possa ser verificado o ato ilícito do contribuinte apto a ensejar a aplicação da multa prevista pelo artigo 74, § 17, da Lei n.º 9.430/1996, é necessário que a Administração Pública produza prova nesse sentido, contatando o abuso, fraude ou má-fé incorridos.

15. Por sua vez, no que tange à DCOMP transmitida pela Recorrente, dúvidas não podem restar que ela não tentou travestir mecanismo de compensação em tela com a finalidade de se beneficiar das vantagens decorrentes na mera apresentação do pedido (suspensão da exigibilidade dos créditos tributários que pretende compensar).

16. Tanto é assim que restou demonstrado, no bojo da manifestação de inconformidade, que o não reconhecimento do seu direito creditório se deu por um mero erro formal constante da declaração da Recorrente que causou a não homologação integral, o que denota, claramente, a ausência de má fé. Tal fato já é suficiente para ensejar a anulação do crédito tributário consubstanciado na Notificação de Lançamento objeto da presente.

17. Além da inexistência de ato ilícito no presente caso, certo é que a multa em discussão somente poderia ser aplicada após a decisão definitiva do processo em que é discutida a não homologação das compensações requeridas. É justamente nesse sentido o que dispõe o artigo 116, II do CTN [...].

18. Sob a ótica do artigo acima destacado, o fato gerador da multa isolada impugnada somente pode ocorrer após a constituição definitiva da situação descrita na Lei que a instituiu, isto é, após tornar-se definitivo o despacho decisório que não homologa pedido de compensação administrativo.

19. Ocorre que a multa objeto da presente impugnação foi imputada à Recorrente de forma absolutamente equivocada, haja vista que a compensação declarada ainda se encontra pendente de recurso administrativo!

20. Deste modo, se estão suspensos os efeitos da não homologação da compensação em virtude da apresentação de manifestação de inconformidade contra o aludido despacho decisório, conclui-se que o fato gerador da obrigação tributária referente à penalidade pecuniária descrita no artigo 74, § 17, da Lei n.º 9.430/1996 ainda não se operou.

21. Nesse sentido, o fato gerador da multa nos termos do artigo em referência será a decisão em definitivo sobre os pedidos de compensação, caso não homologados.

Todavia, como já exposto, a Autoridade Fiscal efetuou o lançamento impugnado antes mesmo do julgamento da manifestação de inconformidade apresentada nos autos do processo administrativo de crédito n.º 10735.902.284/2016-13. Dito isso, tal entendimento consubstanciado na autuação não merece prosperar e está em total disparidade com o que preceitua o CTN, tendo em vista que não há caráter definitivo na decisão que não homologou a compensações.

22. Destaca-se ainda que não haverá qualquer prejuízo ao erário quando do lançamento da multa após a decisão em definitivo do processo em que se discute a glosa de créditos objeto da compensação realizada. O lançamento não restará atingido pela decadência, a qual somente começará a fluir da real ocorrência do fato gerador (artigo 150, § 4º, do CTN), i.e., após a decisão final, irrecorrível, proferida nos autos de tal processo administrativo.

23. Portanto, até o deslinde do processo administrativo que discute o crédito não reconhecido (n.º 10735.902.284/2016-13) não é possível a lavratura de auto de infração para exigência de multa por não homologação de compensação, motivo pelo qual faz-se mister a anulação do lançamento impugnado, também por esse motivo.

24. O Acórdão, ora recorrido, na estrutura de seus argumentos, afirma que: “Não é correto afirmar que a multa só poderia ser exigida após a decisão do processo em que discutida a compensação. O § 18 expressamente determina a suspensão da exigibilidade da multa quando da apresentação de manifestação de inconformidade contra a não homologação. Isso significa que a multa pode sim ser lançada, mas não pode ser exigida.” [...]

26. Em suma, caso o crédito que se busca compensar seja confirmado após o julgamento da manifestação de inconformidade, não restarão devidos quaisquer valores a título da multa a que se refere o artigo 74, §17 da Lei nº 9.430/1996. Assim, reconhece o CARF que apenas após a decisão final nos autos do processo administrativo que discute a compensação realizada é que a multa produzirá seus efeitos. Dessa forma, motivos não há para o seu lançamento anterior à decisão final a ser prolatada no processo conexo.

27. Ainda frente à discussão em questão, ressalta-se a existência de precedentes do CARF com a aplicação retroativa do disposto na lei nº 13.137/2015, com fundamento no art. 106, inciso II, alínea “a” do CTN, haja vista a retroatividade benigna da legislação ordinária há pouco referida, [...].

28. Com base em todos os entendimentos exarados, resta comprovado que o presente lançamento carece de motivação e fundamentação de direito, posto que (i) não restou configurado ato ilícito praticado pela Recorrente (o que figura como a real ratio do dispositivo legal que instituiu a multa em tela), e (ii) não há decisão em definitivo nos autos do processo administrativo em que se discute as compensações em tela.

III.B – A INOBSERVÂNCIA AO DIREITO DE PETIÇÃO

29. Caso restem ultrapassados os argumentos acima deduzidos, a exigência consubstanciada no Auto de Infração já impugnado também merece ser cancelada por afrontar o direito de petição da Recorrente.

30. Dentre os princípios constitucionais albergados pela Constituição Federal (“CF”), está insculpido no artigo 5º, inciso XXXIV, alínea “a”, o princípio do direito de petição, segundo o qual todo e qualquer cidadão possui o direito de endereçar ao Poder Público e aos seus órgãos petições que visem a pleitos, defesas ou requerimentos das mais diversas naturezas.

31. A norma constitucional que prevê o direito de petição assim dispõe: “Art. 5º [...]

32. Conforme previsto na norma supracitada, justamente por estar inserido em um artigo da CF que tutela os direitos e as garantias fundamentais - o que lhe atrai uma maior carga axiológica - o direito dos cidadãos de peticionar perante os Poderes Públicos não apenas deve ser irrestritamente observado, como também não pode encontrar óbices nem mesmo de cunho financeiro para a sua concretização.

33. Tal garantia representa a possibilidade de os cidadãos participarem ativamente da administração pública, e faz paralelo com diversos outros princípios constitucionais, como, por exemplo, o princípio da legalidade, bem como o princípio democrático (visto que, mediante sua petição, o cidadão possibilitará à Administração Pública rever atos manifestamente ilegais). [...]

35. Portanto, norma que venha a mitigar o exercício do direito de petição de qualquer cidadão ou pessoa jurídica perante os órgãos do Poder Público, seja pela imposição de taxas, seja pela necessidade prévia de pagamento e/ou depósito de valores, ou mesmo através da previsão da aplicação de multas caso o pleito seja indeferido, violará frontalmente o ditame constitucional.

36. Ora, quando um contribuinte apresenta um requerimento de reconhecimento de um crédito de um tributo que pagou a maior ao Tesouro Público seguido de um pedido para a sua utilização, mediante compensação, para quitação de outro tributo por ele devido, está nada mais do que exercendo o seu direito de petição perante o Poder Público. Mas a partir do momento que o Poder Público adota medidas de desestímulo à realização de compensações com esta, fazendo pairar sobre os contribuintes a ameaça de aplicação de sanções de qualquer natureza, nítida é a violação ao direito de petição aqui mencionado.

37. Ocorre que é justamente isso o que faz a indigitada norma prevista no artigo 74, § 17, da Lei n.º 9.430/1996, com a redação dada pela Lei n.º 13.097/2015, a partir do momento em que estabelece multa aplicável aos contribuintes que tiverem os seus pedidos de compensação tributária não homologados.

38. Obviamente, antes a iminência de aplicação de elevada multa decorrente da simples não homologação de pedido de compensação tributária, diversos contribuintes, receosos não apenas de terem seus créditos de tributos pagos a maior glosados como de ainda serem onerados por meio da eventual aplicação de multa, deixam de pleitear administrativamente o reconhecimento de seu direito creditório e a sua utilização para pagamento de outros tributos. Noutras palavras, o mero pedido administrativo de compensação tributária é tratado como infração em potencial.

39. Veja-se, ainda, que tal penalidade não é aplicada apenas àqueles contribuintes que agiram de má-fé, mas, sim, indiscriminadamente, a todo e qualquer jurisdicionado que tiver o seu pedido de compensação não homologado, inclusive aqueles que agiram de boa-fé. [...]

42. Além disso, é importante destacar que foi ajuizada, perante o Supremo Tribunal Federal (“STF”), pela Confederação Nacional das Indústrias, a Ação Direta de Inconstitucionalidade (“ADI”) n.º 4.905, visando à declaração de inconstitucionalidade do artigo 74, §§ 15 e 17, da Lei n.º 9.430/1996, com a redação dada pela Lei n.º 12.249/2010.

Atualmente, essa ADI aguarda julgamento, porém já possui parecer da Procuradoria Geral da República favorável ao deferimento da Medida Cautelar nela pleiteada.

43. Por fim, é de extrema relevância destacar que, em outras oportunidades, o STF já reconheceu a inconstitucionalidade de normas que criavam óbice ao exercício ao direito de petição por parte dos contribuintes.

44. Muito embora a matéria não seja exatamente a mesma da ora tratada, a ratio decidendi extraída do julgamento da ADI n.º 1.976 corrobora a conclusão aqui alcançada. No caso em referência, analisou-se a constitucionalidade de uma norma que condicionava o direito dos contribuintes à interposição de recurso voluntário à prévia realização de depósito no valor de 30% (trinta por cento) do débito em discussão (“depósito recursal”).

45. Ainda no que se refere ao julgamento da ADI em questão, os Ministros do STF entenderam que a criação de dificuldades à apresentação de recurso voluntário pelos contribuintes representa violação ao direito de petição, sendo inconstitucional a norma que determina a realização desse “depósito recursal”.

46. No entanto, a Recorrente esclarece que não almeja a declaração de inconstitucionalidade da norma em questão por este órgão administrativo, mas apenas o

afastamento de seus efeitos ao caso concreto, interpretando-se a norma que instituiu a multa em questão com base não só na CF, como também na legislação infraconstitucional e na jurisprudência dos Tribunais.

47. Portanto, uma vez que a imposição da multa aplicada à ora Recorrente com base no artigo 74, § 17, da Lei n.º 9.430/1996 vai de encontro ao ordenamento jurídico pátrio, é imperioso o cancelamento do auto de infração consubstanciado no processo administrativo em referência.

IV – ARGUMENTOS SUBSIDIÁRIOS

IV.A - A NECESSIDADE DE SUSPENSÃO DO PROCESSO

48. Caso todos os argumentos expostos nos capítulos anteriores no sentido da necessidade de cancelamento imediato da multa não sejam acatados, a Recorrente requer, subsidiariamente, que seja determinado o sobrestamento do julgamento da presente defesa, a fim de que os presentes autos sejam vinculados aos autos do processo administrativo de n.º 10735.902.284/2016-13, em razão de sua prejudicialidade.

49. Isso porque, a multa exigida nestes autos somente terá razão de ser após o julgamento definitivo da manifestação de inconformidade correlata, sendo certo que, caso este processo não seja suspenso, a Recorrente ficará exposta a ter de pagar débito que posteriormente será declarado como indevido. [...]

54. Sendo assim, caso esta Delegacia de Julgamento não aprecie os argumentos de mérito ou entenda pela sua improcedência, a Recorrente pugna pela suspensão deste caso até o julgamento do processo administrativo n.º 10735.902.284/2016-13.

IV.B –A NECESSIDADE DE SUSPENSÃO DO PROCESSO EM RAZÃO DO JULGAMENTO DO RE N.º 736.939/RS

55. A Recorrente pleiteia, subsidiariamente, caso nenhum de seus argumentos acima suscitados não sejam acatados, que seja determinado o sobrestamento do julgamento da presente defesa até o fim do julgamento do Recurso Extraordinário n.º 796.939/RS, com base no princípio da segurança jurídica assegurando a previsibilidade ao processo administrativo tributário.

56. Isso porque, o conflito acerca da inconstitucionalidade da multa isolada diante da mera negativa de homologação, conforme mencionado acima, segue em andamento, de forma que há a necessidade da discussão nos presentes autos acompanhar o teor da decisão final do Supremo Tribunal, seja no sentido de prover a multa caso seja declarada constitucional ou no sentido de desprovê-la, caso seja declarada inconstitucional.

57. A aplicação do princípio da segurança jurídica é pedra fundamental para a preservação do interesse público e para garantia do contribuinte ter respeitado seu direito, na integração da relação fisco/contribuinte. Tal definição está consignada no artigo 5º, XXXVI da Constituição Federal, o qual categoricamente estabelece que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.”

58. Nesse sentido, a multa exigida nestes autos somente terá razão de ser após o julgamento definitivo do RE n.º 796.939/RS, sendo certo que, caso este processo não seja suspenso, a Recorrente ficará exposta a ter de pagar débito que posteriormente será declarado como indevido.

59. A Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º, de 12 de fevereiro de 2014, regulamenta o disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei n.º 10.522/2002 (alterado pela Lei n.º 12.844/2013), os quais preveem a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) às decisões judiciais desfavoráveis à Fazenda Nacional

proferidas em Recursos Extraordinários com Repercussão Geral (STF) ou em Recursos Especiais Repetitivos (STJ), após expressa manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

60. Ou seja, dispõe justamente acerca das comunicações decorrentes de julgamentos proferidos em controle concentrado de constitucionalidade (STF) ou sob o rito dos arts. 543-B e 543-C do CPC - recursos extraordinários com repercussão geral reconhecida (STF) e recursos especiais repetitivos (STJ). [...]

61. Nesse sentido, com o fito de homogeneizar as decisões da esfera administrativa e da esfera judicial visando assegurar o princípio da segurança jurídica, é de suma importância a suspensão do julgamento do recurso voluntário em questão com o fito de evitar que a decisão futuramente proferida venha de encontro com o tema 73614 da repercussão geral do STF.

62. Imperioso destacar que o julgamento do recurso RE n.º 796.939/RS, com repercussão geral, foi iniciado no dia 27/04/2020 e já foi proferido voto no sentido de considerar inconstitucional a multa aqui discutida, tendo sido suspenso apenas em razão de pedido de vista [...].

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referências a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

No que concerne ao pedido conclui que:

V – PEDIDO

63. Ante o exposto, a Recorrente requer seja dado integral provimento ao seu recurso com a declaração da total improcedência do lançamento do auto de infração em discussão com o consequente cancelamento da cobrança dos valores nele indicados.

64. Não obstante, caso restem rechaçados os fundamentos expostos na presente, a Recorrente requer, subsidiariamente, (i) que seja determinada a suspensão deste processo até a prolação de decisão final referente ao processo administrativo n.º 10735.902.284/2016-13, em observância ao §18, art. 74, da Lei n.º 9.430/96, determinando-se o apensamento dos processos e o trâmite em conjunto, nos termos do art. 6º, §1º, inciso II e § 4º, Anexo II, da Portaria MF n.º 343/2015 e Solução de Consulta Interna Cosit n.º 8 de 06 de novembro de 2019, ou, ainda (ii) que seja determinada a suspensão deste processo até a prolação de acórdão no julgamento no Recurso Extraordinário n.º 796.939/RS, com base no princípio da segurança jurídica e no disposto na Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 1/2014.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora.

Tempestividade

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional. Assim, dele tomo conhecimento, conforme art. 15 e § 4º do art. 218 do Código de Processo Civil

(CPC). Assim, dele tomo conhecimento inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional e § 18 do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996. A intimação é realizada de acordo com o art. 23 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972.

Multa de Ofício Isolada por Compensação de Débito Não Homologada

A Recorrente discorda do procedimento de ofício.

No que se refere à possibilidade jurídica de aplicação de penalidade pecuniária por falta de cumprimento de obrigação acessória, tem-se que essa é um dever de fazer ou não fazer que decorre da legislação tributária. Além disso, tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Essas obrigações formais de emissão de documentos contábeis e fiscais decorrem do dever de colaboração do sujeito passivo para com a fiscalização tributária no controle da arrecadação dos tributos (art. 113 do Código Tributário Nacional). Ademais, a imunidade tributária não afasta a obrigação do ente imune de cumprir as obrigações acessórias previstas na legislação tributária (art. 150 da Constituição Federal e art. 9º do Código Tributário Nacional). O Ministro da Fazenda pode instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais, cuja competência foi delegada à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) (art. 5º da Decreto-Lei n.º 2.124, de 13 de junho de 1984, Portaria MF n.º 118, de 28 de junho de 1984 e art. 16 da Lei n.º 9.779, de 19 de janeiro de 1999).

No exercício de sua competência regulamentar a RFB pode instituir obrigações acessórias, inclusive, forma, tempo, local e condições para o seu cumprimento, o respectivo responsável, bem como a penalidade aplicável no caso de descumprimento. A dosimetria da pena pecuniária prevista na legislação tributária deve ser observada pela autoridade fiscal (§17 e § 18 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

Cabe esclarecer que a obrigação acessória é desvinculada da obrigação principal no sentido de que a obrigação tributária pode ser principal ou acessória. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. Por seu turno, a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, que pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária (art. 113 do Código Tributário Nacional).

Os deveres instrumentais previstos na legislação tributária ostentam caráter autônomo em relação à regra matriz de incidência do tributo, uma vez que vinculam inclusive as pessoas jurídicas que gozem de imunidade ou outro benefício fiscal (art. 175 e art. 194 do Código Tributário Nacional).

Em matéria de penalidade a legislação tributária adota o princípio da retroatividade benigna, ou seja, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito tratando-se de ato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática (art. 106 do Código Tributário Nacional).

O Código Tributário Nacional determina:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. [...]

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, prevê:

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 Medida Provisória nº 656, de 2014)

§ 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)

O procedimento fiscal está perfeito e contém todos os elementos que lhes conferem existência, validade e eficácia. A autoridade fiscal verificou a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinou a matéria tributável, calculou o montante da multa isolada devida, identificou o sujeito passivo havendo ciência válida para o exercício do devido processo legal contraditório e ampla defesa. Todas as determinações legais foram observadas. A circunstância de que houve compensação não homologada de débitos tributários está evidenciada pelo acervo fático-probatório produzido no presente processo, de modo que há subsunção desse fato jurígeno ao art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Sobre a aplicação da decisão do Recurso Extraordinário com Repercussão Geral, o Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, determina:

Art. 14. Esta Portaria entra em vigor no dia 5 de janeiro de 2024.

Anexo [...]

Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que: [...]

II - fundamente crédito tributário objeto de:

- a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;
- b) Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária;

No que se refere à decisão do Recurso Extraordinário com Repercussão Geral n.º 796.939/RS, Tema 736, proferida pelo Supremo Tribunal Federal tem-se que:

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*.

Tem-se que o Recurso Extraordinário com Repercussão Geral n.º 796.939/RS, Tema 736, foi julgado pelo Supremo Tribunal Federal em 18.03.2023 com publicação ocorrida em 23.05.2023 fixando a tese no sentido de que “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” (§ 17 do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996).

Em relação à decisão da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 4905/DF proferida pelo Supremo Tribunal Federal tem-se que:

Ementa AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO. SANÇÕES TRIBUTÁRIAS. MULTA ISOLADA. LEI 9.430/96. LEI 12.249/2010. LEI 13.097/2015. IN RFB 1.717/2017. PROPORCIONALIDADE. DIREITO DE PETIÇÃO.

1. Perda superveniente do objeto da ação quanto ao § 15 do artigo 74 da Lei 9.430/96, alterado pela Lei 12.249/2010, tendo em vista a sua revogação pela Lei 13.137/2015.
2. Atendidos os requisitos previstos em lei, a compensação tributária se traduz em direito subjetivo do sujeito passivo, não estando subordinada à apreciação de conveniência e oportunidade da administração tributária.
3. A declaração de compensação é um pedido *lato sensu*, no exercício do direito subjetivo à compensação, submetido à Administração Tributária, que decide de forma definitiva sobre a matéria, homologando, de forma expressa ou tácita, a declaração.
4. É inconstitucional a aplicação de multa isolada em razão da mera não homologação de declaração de compensação, sem que esteja caracterizada a má-fé, falsidade, dolo ou fraude, por violar o direito fundamental de petição e o princípio da proporcionalidade.
5. Ação direta de inconstitucionalidade parcialmente conhecida e, nessa parte, julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade do § 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996 – incluído pela Lei 12.249/2010, alterado pela Lei 13.097/2015 –, bem como do inciso I do § 1º do art. 74 da Instrução Normativa RFB 1.717/2017, por arrastamento.

Decisão

O Tribunal, por maioria, conheceu parcialmente da presente ação direta, tendo em vista a revogação parcial de disposição impugnada, e, na parte conhecida, julgou procedente o pedido para declarar a 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.

Tem-se que a Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 4905/DF foi julgada pelo Supremo Tribunal Federal em 18.03.2023 com publicação ocorrida em 18.05.2023 que “julgou procedente o pedido para declarar a inconstitucionalidade do § 17 do art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996”.

Verifica-se que os méritos das decisões vinculantes exaradas no Recurso Extraordinário com Repercussão Geral n.º 796.939/RS, Tema 736 (arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 16 de março de 2015 – Código de Processo Civil) e na Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 4905/DF (art. 102 da CRFB e Lei n.º 9.868, de 10 de novembro de 1999) encontram-se inteiramente esgotados no âmbito do Supremo Tribunal Federal.

O Recurso Extraordinário com Repercussão Geral n.º 796.939/RS, Tema 736, trata da inconstitucionalidade do § 17 do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Tem-se que este julgado é definitivo, pois houve o trânsito em julgado em 20.06.2023.

No que se refere à Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 4905/DF, o trânsito em julgado ocorreu em 26.05.2023.

Assim, não remanesce suporte legal para manutenção da exigência do crédito tributário a título de multa de ofício isolada por compensação não homologada de débitos tributários objeto do lançamento de ofício.

Sobrestamento

A Recorrente requer que o presente feito seja sobrestado dada a sua vinculação com o processo n.º 10735.902284/2016-13.

A vinculação por decorrência entre processos fica “constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas” (inciso II do § º do art. 47 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 1.634, de 21 de dezembro de 2023).

Tem-se que a Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, determina que

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 pela sujeito passivo.

§ 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 n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional.

Tem-se que “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” (Recurso Extraordinário com Repercussão Geral n.º 796.939/RS, Tema 736, Supremo Tribunal Federal) e também “Procedente o pedido para declarar a inconstitucionalidade do § 17 do art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996” (Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 4905/DF, Supremo Tribunal Federal). Logo não há que se falar em sobrestamento do presente processo por perda de objeto.

Boa-Fé

Tem-se que “a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato” (art. 136 do Código Tributário Nacional). Ressalte-se que a “atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional” (art. 142 do Código Tributário Nacional). Ademais, “ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece” (art. 3º do Decreto-Lei n.º 4.657, de 04 de setembro de 1942).

Jurisprudência e Doutrina

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei

atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso (art. 100 do Código Tributário Nacional). Ademais, o Parecer Normativo Cosit n.º 23, de 06 de setembro de 2013, determina “que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo”.

Inconstitucionalidade de Lei

Atinente aos princípios constitucionais, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF n.º 1.634, de 21 de dezembro de 2023 e Súmula CARF n.º 2).

Princípio da Legalidade

Tem-se que nos estritos termos legais este procedimento está de acordo com o princípio da legalidade ao qual o agente público está vinculado em razão da obrigatoriedade da aplicação da lei de ofício. Trata-se de poder-dever funcional irrenunciável vinculado à norma jurídica, cuja atuação está direcionada ao cumprimento das determinações constantes no ordenamento jurídico. Como corolário encontra-se o princípio da indisponibilidade que decorre da supremacia do interesse público no que tange aos direitos fundamentais (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei n.º 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 1.634, de 21 de dezembro de 2023).

Dispositivo

Em assim sucedendo voto em dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva