



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 18220.723150/2020-18
Recurso Voluntário
Acórdão n° 1302-006.409 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de março de 2023
Recorrente AMBEV S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2020

DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA. NÃO HOMOLOGAÇÃO DA DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. CONTAGEM. ARTIGO 173, INCISO I DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

A contagem do prazo decadência da multa isolada prevista no §17, do artigo 74 da Lei nº 9.430/96, aplicada nos casos em que não houver a declaração de compensação, rege-se pelo disposto no artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

MULTA ISOLADA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. PAGAMENTO DO DÉBITO APÓS O DESPACHO DECISÓRIO.

O pagamento do débito indicado em declaração de compensação não homologada, após a emissão do despacho decisório, não tem o condão de afastar a aplicação da multa isolada prevista no §17, do artigo 74 da Lei nº 9.430/96.

MULTA ISOLADA E MULTA DE MORA. AUSÊNCIA DE CONCOMITÂNCIA.

Por terem critérios materiais distintos, que visam penalizar condutas completamente diferentes, não há que se falar em concomitância da multa de mora, devida pelo pagamento a destempo do tributo, e da multa isolada, devida nos casos em que a declaração de compensação não é homologada pela administração tributária.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2020

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE NÃO VIA ADMINISTRATIVA.

Nos termos excerto da súmula 02, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a prejudicial de decadência, e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sergio Magalhaes Lima, Flavio Machado Vilhena Dias, Marcelo Oliveira, Savio Salomao de Almeida Nobrega, Maria Angelica Echer Ferreira Feijo, Ailton Neves da Silva (suplente convocado(a)), Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Paulo Henrique Silva Figueiredo.

Relatório

Trata-se de Auto Infração lavrado em face de Ambev S/A, ora Recorrente, através do qual foi constituída multa isolada, com base no §17 do artigo 74 da Lei nº 9.430/96.

Em síntese, ao não homologar três declarações de compensação transmitidas pelo contribuinte (DCOMPs 38175.98378.231015.1.3.02-7307, 15524.58472.251115.1.3.02-7797, 07011.98462.231215.1.3.02-4801, 41897.11195.250116.1.3.02-5802, e 30866.56782.250216.1.3.02-0709), cujo valor total dos débitos era de R\$30.541.778,45, a fiscalização constituiu multa isolada no valor de R\$15.270.889,22, que, nos termos daquele dispositivo legal, corresponde a 50% “do débito objeto de declaração de compensação não homologada”.

Devidamente intimada do lançamento, o Recorrente apresentou Impugnação Administrativa apontando (i) que quitou, via parcelamento especial, os débitos indicados nas declarações de compensação antes de o Auto de Infração em comento ser lavrado e que, por isso, não haveria infração quando foi intimada do AI.

Pugnou, ainda, (ii) pelo reconhecimento da decadência para o fisco constituir a penalidade, sob o argumento de que teve “*ciência do auto de infração exigindo multa isolada em 06/11/2020, data em que o direito da Fazenda de lançar a multa isolada já foi alcançado pela decadência, uma vez que transcorridos mais de cinco anos entre as datas de transmissão das DCOMPs e a data da notificação sobre a multa ora combatida*”.

Argumentou, subsidiariamente, que (iii) a multa em comento afrontaria o seu direito de petição. Por fim, aduziu que (iv) a multa isolada não poderia ser aplicada de forma “*concomitante com a multa de mora exigida no Processo de Crédito*”.

Ao analisar o apelo do então Impugnante, a “Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 07” entendeu por bem “*rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO à impugnação, permanecendo a multa isolada, nos termos constituídos no auto de infração*”:

Não concordando com a decisão proferida, o Recorrente apresentou Recurso Voluntário, no qual, basicamente, repisa os argumentos que já haviam sido tecidos na

Impugnação Administrativa. Apenas no primeiro tópico do seu apelo, em que tratou da impossibilidade de aplicação da penalidade, porque teria realizado o pagamento dos débitos, requereu também o reconhecimento da denúncia espontânea, nos termos preconizados no artigo 138 do Código Tributário Nacional.

Ato contínuo, os autos foram remetidos ao CARF e distribuídos a este relator, via sorteio.

É este o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, Relator.

DA TEMPESTIVIDADE DO RECURSO.

Como se denota dos autos, o Recorrente foi intimado do teor do acórdão recorrido em 09/06/2021 (comprovante de fls. 164), apresentando o Recurso Voluntário no dia 30/06/2021 (comprovante fls. 166), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto n.º 70.235/72.

Portanto, é tempestivo o Recurso Voluntário apresentado pela Recorrente e, por isso, uma vez cumpridos os demais pressupostos para a sua admissibilidade, deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

DA MULTA PREVISTA NO §17, DO ARTIGO 74 DA LEI N.º 9.430/96.

Como demonstrado no relatório acima, o Recorrente se insurge contra Auto de Infração, que constituiu multa isolada, com base no que dispõe o §17 do artigo 74 da Lei n.º 9.430/96, que tem a seguinte redação:

§ 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 n.º 13.097, de 2015)

Neste sentido, sem maiores dúvidas, o que se depreende da leitura do dispositivo legal é que o fato gerador da penalidade em comento é a não homologação de declaração de compensação transmitida pelo contribuinte, sendo que a sua base de cálculo, após as alterações promovidas pela Lei n.º 13.097/15, é o débito indicado para pagamento na declaração de compensação.

Não há, assim, divagações a se fazer, ou seja, não sendo homologada a compensação (fato gerador), aplicar-se-á multa isolada, que corresponderá a 50% do débito (base de cálculo) indicado na declaração de compensação.

Sabe-se, por outro lado, que o dispositivo legal, desde sua introdução, é objeto de diversas críticas e questionamentos, em especial, quanto a sua constitucionalidade. Inclusive a ausência de respaldo, no Texto Constitucional de 1988, para aplicação da penalidade já chegou no âmbito do Poder Judiciário, notadamente no Supremo Tribunal Federal.

Contudo, até a presente data, não houve um pronunciamento definitivo do STF na ADI 4905, processo no qual se discute a (in)constitucionalidade do dispositivo legal em comento. Por outro lado, o Recorrente não noticiou, em seu apelo, que tem decisão judicial individual favorável e transitada em julgado para afastar a aplicação da penalidade.

Assim, até que haja um pronunciamento definitivo do Poder Judiciário, sendo a lei que instituiu a multa isolada válida e vigente no ordenamento jurídico pátrio, dentro dos limites do processo administrativo tributário, não pode este CARF afastar a aplicação da penalidade, caso se comprove que ocorreu a prática da infração prevista na legislação.

Pois bem.

No presente caso, o Recorrente argumenta que, ao optar pelo pagamento, via parcelamento, dos débitos indicados nas declarações de compensação não homologadas, mesmo tendo feito essa opção após a emissão do despacho decisório, o Auto de Infração combatido não poderia ter sido lavrado. Segundo suas argumentações, quando intimado do AI, não existiria mais infração passível de ser penalizada, uma vez que os débitos já estariam parcelados.

Não assiste razão ao Recorrente. Explica-se.

A infração em comento, como mencionado, se dá pela não homologação da declaração de compensação. O fato de o contribuinte ter optado pelo pagamento ou até mesmo pelo parcelamento do débito, com toda venia, só reforça o entendimento pela aplicação da penalidade, mesmo que este relator tenha a convicção pessoal pela inconstitucionalidade do dispositivo legal.

Como muito bem colocado no acórdão recorrido, quando o contribuinte desistiu da manifestação de inconformidade que atacava o despacho decisório que não homologou as declarações de compensação e fez o parcelamento dos débitos, a “*não homologação das compensações restou definitivamente configurada, no âmbito administrativo*”.

Assim, não há dúvidas de que houve a prática da infração passível de penalidade, que é, reitere-se, justamente ter não homologada declaração de compensação.

Por outro lado, não há que se falar em aplicação do instituto da denúncia espontânea, nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional ao presente caso, uma vez que, como sabido, a denúncia espontânea é um “estímulo” dado pelo legislador ao contribuinte, quando este se antecipa à fiscalização e “confessa” a prática de algum ilícito, ficando livre, assim, da penalidade decorrente da prática de conduta contrária à legislação. Como ensina Luciano Amaro, “*a denúncia é motivada pelo arrependimento do infrator (ainda que o arrependimento seja temperado pelo medo de vir sofrer alguma sanção)*.”¹

Ocorre que, quando o contribuinte optou pelo parcelamento dos débitos, as declarações de compensação, nos termos do despacho decisório exarado, já haviam sido não homologadas pela fiscalização, ou seja, já havia se consumado o fato gerador (critério material) ensejador da penalidade. Apenas para argumentar, poder-se-ia cogitar em aplicação do instituto da denúncia espontânea, somente se o contribuinte tivesse desistido das declarações de compensação transmitidas, antes de haver um despacho decisório, o que não aconteceu no presente caso.

Assim, uma vez configurada a prática da ilicitude, correta a aplicação da penalidade prevista no ordenamento jurídico pátrio.

Desta forma, vota-se por **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário.

DA DECADÊNCIA

¹ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. Pág. 452.

Em argumento subsidiário, o Recorrente aduz pela ocorrência da decadência parcial no presente caso. Segundo suas alegações, o prazo decadencial para fiscalização constituir a penalidade em comento teria início com a transmissão das declarações de compensação. Argumenta, assim, que:

(...)só tomou ciência do auto de infração exigindo multa isolada em 06/11/2020, data em que o direito da Fazenda de lançar a multa isolada já foi alcançado pela decadência, uma vez que transcorridos mais de cinco anos entre a data de transmissão da DCOMP 38175.98378.231015.1.3.02-7307 e a data da notificação sobre a multa ora combatida.

A Turma de Julgamento *a quo*, ao apreciar este ponto de insurgência do Recorrente, invocando o que restou definido na Solução de Consulta Interna COSIT n.º 29/2010, pontuou que, no presente caso, o marco inicial para contagem do prazo decadencial seria da transmissão da declaração de compensação e que se aplicaria o disposto no artigo 173 do CTN, em detrimento do artigo 150, § 4º também do Código Tributário Nacional.

Pois bem!

A princípio, este relator, como demonstrado acima, entende que o fato gerador da penalidade em questão é a não homologação da declaração de compensação. Assim, só se poderia verificar se houve ou não o cometimento do ilícito por parte do contribuinte, após o pronunciamento da autoridade fiscal, via despacho decisório. Ou seja, só com a devida expedição deste é que se iniciaria o prazo decadencial para constituição de ofício, via Auto de Infração, da multa isolada.

De toda forma, a par deste entendimento, que, a princípio, vai de encontro à posição da COSIT, nos termos da mencionada Solução de Consulta Interna n.º 29/2010², citada na decisão recorrida, no presente caso, não há que se falar em aplicação da contagem do prazo decadencial nos termos do artigo 150, § 4º do CTN, ou seja, *in casu*, deve-se observar o que dispõe o artigo 173, inciso I daquele Código.

É que, como sabido, a contagem do prazo decadencial prevista no artigo 150, § 4º do CTN aplica-se, tão somente, nos casos dos tributos sujeito ao lançamento por homologação, quando for constatado o pagamento parcial do tributo. Este entendimento está consolidado no âmbito do Poder Judiciário, notadamente no Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. TRIBUTOS SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. IRPJ. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ART. 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTS. 150, § 4º, e 173 DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. A Primeira Seção, conforme entendimento exarado por ocasião do julgamento do Recurso Especial repetitivo 973.733/SC, Rel. Min; Luiz Fux, considera, para a contagem do prazo decadencial de tributo sujeito a lançamento por homologação, a existência, ou não, de pagamento antecipado, pois é esse o ato que está sujeito à homologação pela Fazenda Pública, nos termos do art. 150 e parágrafos do CTN.

2. Havendo pagamento, ainda que não seja integral, estará ele sujeito à homologação, daí porque deve ser aplicado para o lançamento complementar o prazo previsto no § 4º desse artigo (de cinco anos a contar do fato gerador). Todavia, não havendo pagamento algum, não há o que homologar, motivo porque deverá ser adotado o prazo previsto no art. 173, I, do CTN.

² Importante pontuar que, em pesquisada realizada, não se encontrou o inteiro teor da SC Interna COSIT n.º 29/2010. Desta forma, este relator não teve acesso aos fundamentos que levaram ao entendimento exarado na ementa daquela SC, que, como mencionado, foi citada no acórdão recorrido.

3. In casu, o Tribunal de origem consignou que inexistiu pagamento de tributos pela empresa, mas apenas apresentação de DCTF contendo informações sobre supostos créditos tributários a serem compensados.

Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 1277854/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/06/2012, DJe 18/06/2012) (destacou-se)

No presente caso, por se tratar de uma penalidade (multa isolada), por óbvio, não há que se falar em pagamento antecipado, mesmo que parcial, por parte do contribuinte. Sequer se está tratando de um tributo sujeito ao lançamento por homologação e sim de uma penalidade, que só pode ser aplicada de ofício pela fiscalização.

Mutatis mutandis, há muito este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem se posicionado pela aplicação da contagem do prazo decadencial prevista no artigo 173, para aqueles casos em que houver a aplicação de multa isolada pela fiscalização. Esta é a orientação constante das súmulas CARF n.º 104 e 174, *in verbis*:

Súmula CARF n.º 104

Lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN.

Súmula CARF n.º 174

Lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN.

Considerando que a Declaração de Compensação não homologada e que deu ensejo à penalidade ora em discussão foi transmitida em outubro de 2015, o prazo decadencial, nos termos definidos pelo artigo 173, inciso I do CTN, começou a correr em 01/01/2016. Como o contribuinte foi intimando do lançamento em 06/11/2020, não houve o transcurso do prazo decadencial.

Portanto, vota-se por REJEITAR a prejudicial de mérito de decadência invocada no Recurso Voluntário.

ILEGITIMIDADE DA MULTA APLICADA POR AFRONTA AO DIREITO DE PETIÇÃO.

Em outro tópico do Recurso Voluntário, o contribuinte desenvolve longa argumentação, aduzindo que a penalidade em comento, em suma, feriria o direito constitucional de petição, a presunção de boa-fé e o direito de acesso à informação e, por isso, sua aplicação deveria ser afastada por este Tribunal Administrativo.

Contudo, ao fim e ao cabo, neste tópico, o que pretende o Recorrente é que seja declarada, na via administrativa, a inconstitucionalidade do dispositivo legal que embasou o Auto de Infração, o que não se pode admitir.

Como sabido, nos termos da Súmula n.º 02, “o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Desta forma, mesmo que este relator tenha a convicção de que a penalidade prevista no §17 do artigo 74 da Lei n.º 9.430/96 afronta diversos princípios constitucionais, dentre eles aqueles invocados pelo contribuinte em seu apelo, o contencioso administrativo tributário não é o local apropriado para esse tipo de discussão.

Como já mencionado, é do Poder Judiciário a competência para dizer se determinada legislação está de acordo com o Texto Constitucional ou não. E, enquanto não

houver um posicionamento definitivo e vinculante daquele Poder da República, a legislação válida e vigente no ordenamento jurídico deve ser aplicada em sua inteireza pelo julgador administrativo.

Portanto, vota-se POR NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário também neste ponto.

DA CUMULAÇÃO DAS PENALIDADES.

Por fim, no Recurso Voluntário, o Recorrente, invocando o excerto da súmula CARF n.º 105, alega que não se pode admitir a cumulação das penalidades (de mora e a isolada).

Aduz, neste sentido, que, ao ver suas declarações de compensação não serem homologadas, teve que suportar o pagamento da multa de mora, pelo pagamento a destempo dos débitos indicados naquelas declarações.

Ao mesmo tempo, segundo suas alegações, no presente processo, está sendo cobrada uma penalidade “50% do valor do débito considerado não compensado em DCOMP – o mesmo débito que já havia sido alvo da multa de mora”.

Assim, afirma que “a multa isolada de 50% deve ser cancelada, mantendo-se tão somente a multa de mora exigida no r. despacho decisório proferido no Processo de Crédito, sob pena de consagração do bis in idem e afronta ao artigo 146 do CTN”.

Mais uma vez, não assiste razão ao Recorrente.

Em primeiro lugar, com toda venia, não se pode olvidar que o entendimento consignado na Súmula CARF n.º 105 não tem qualquer relação com a presente discussão.

O que restou sumulado pelo CARF é bastante específico e trata da cumulação de penalidades (multa de ofício e isolada) quando do lançamento do IRPJ e da CSLL. A primeira, é aplicada pela constituição de ofício do crédito tributário e a segunda pelo não recolhimento das estimativas mensais, no caso dos optantes pela apuração anual do tributo. Veja-se o excerto da súmula:

Súmula CARF n.º 105

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

O entendimento consolidado no âmbito da referida súmula, que, inclusive, para alguns conselheiros, não se aplica a fatos geradores posteriores ao ano de 2007, está arrimado no entendimento de que se estaria penalizando duas vezes o contribuinte, sobre os mesmos fatos, já que as estimativas seriam mera antecipação do IRPJ e da CSLL, cujos fatos geradores ocorrem apenas ao final do ano-calendário.

Assim, se há constituição de ofício dos tributos, após o encerrado o ano-calendário, a multa aplicada de ofício, no percentual de 75%, absorveria aquela prevista para o não recolhimento ou recolhimento a menor das estimativas, que é de 50% (princípio da consunção).

O presente caso, entretanto, nada tem a ver com esta discussão.

De fato, o não pagamento tempestivo do débito indicado na declaração de compensação, enseja a imposição da multa de mora, justamente porque o contribuinte deixou de pagar, no tempo correto, o tributo que devia.

Por outro lado, a multa em comento, é e deve ser aplicada quando não houver a homologação da compensação.

Em que pese terem “bases de cálculo” iguais (que é justamente o débito indicado na declaração de compensação), as penalidades visam punir condutas completamente distintas: uma pune o pagamento a destempo do tributo, a outra pune a apresentação de declaração incorreta, ou seja, sem que haja a existência de crédito líquido e certo, passível de ser compensado. O critério material das penalidades é completamente distinto.

Inclusive, a esta mesma conclusão chegou a Turma de Julgamento *a quo*, quando diz, no acórdão recorrido, que “*a multa e os juros de mora, no primeiro caso, tem como fato gerador, a falta de pagamento dos tributos no prazo de seu vencimento; já no segundo caso, tem como fato gerador a compensação indevida, em decorrência de sua não homologação. Portanto, descabe a alegação de dupla incidência*”.

Desta feita, vota-se por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, também no ponto em que alega a concomitância das penalidades.

DA CONCLUSÃO

Por todo o exposto, vota-se por:

- REJEITAR a prejudicial de mérito de decadência;
- NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias