



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.902391/2017-25
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1003-004.288 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 5 de março de 2024
Recorrente COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA COELBA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2012

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012

AMPLA DEFESA. CONTRADITÓRIO. NULIDADE. DESPACHO DECISÓRIO.

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. Súmula CARF nº 162.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012

DENUNCIA ESPONTÂNEA. PAGAMENTO.

A aplicação do benefício da denúncia espontânea, previsto no art. 138 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada Código Tributário Nacional - CTN, exige o pagamento em sentido restrito para sua ocorrência.

O Superior Tribunal de Justiça - STJ tem entendimento no sentido de que não se aplica o benefício da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, aos casos de compensação tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e no mérito negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Avito Ribeiro Faria - Relator

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

Relatório

Trata-se de recurso voluntário em face do Acórdão nº 106-020.867, proferido pela 10ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 06, que julgou, por unanimidade de votos, improcedente a manifestação de inconformidade (fls. 536/546).

Litígio instaurado com a apresentação tempestiva da Manifestação de Inconformidade contra o Despacho Decisório com número de rastreamento 123247950, emitido eletronicamente em 07/06/2017, referente ao crédito demonstrado no PER/DCOMP nº 37484.16105.080115.1.7.03-4596.

O tipo do crédito utilizado é Saldo Negativo CSLL, do ano-calendário 2012.

Os valores das parcelas de composição do crédito informados no PER/DCOMP e os valores confirmados pelo fisco foram assim discriminados no despacho decisório:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
DRF SALVADOR

DESPACHO DECISÓRIO

Nº de Rastreamento: 123247950

DATA DE EMISSÃO: 07/06/2017

1-SUJEITO PASSIVO/INTERESSADO

CNPJ 15.139.629/0001-94	NOME EMPRESARIAL COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA COELBA
-----------------------------------	--

2-IDENTIFICADOR DO PER/DCOMP

PER/DCOMP COM DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO	PERÍODO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO	TIPO DE CRÉDITO	Nº DO PROCESSO DE CRÉDITO
37484.16105.080115.1.7.03-4596	Exercício 2013 - 01/01/2012 a 31/12/2012	Saldo Negativo de CSLL	10580-902.391/2017-25

3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL

Analisadas as informações prestadas no documento acima identificado e considerando que a soma das parcelas de composição do crédito informadas no PER/DCOMP deve ser suficiente para comprovar a quitação da contribuição social devida e a apuração do saldo negativo, verificou-se:

PARCELAS DE COMPOSIÇÃO DO CRÉDITO INFORMADAS NO PER/DCOMP

PARC.CREDITO	IR EXTERIOR	RETENÇÕES FONTE	PAGAMENTOS	ESTIM.COMP.SNPA	ESTIM.PARCELADAS	DEM.COMPENSAÇÕES	SOMA PARC.CRED.
PER/DCOMP	0,00	2.529.046,82	53.461.404,50	7.432.062,37	0,00	8.672.906,07	72.095.419,76
CONFIRMADAS	0,00	2.426.550,17	53.461.404,50	7.432.062,37	0,00	8.672.906,07	71.992.923,11

Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 17.000.254,18 Valor na DIPJ: R\$ 17.000.254,18

Somatório das parcelas de composição do crédito na DIPJ: R\$ 72.095.419,73

CSLL devida: R\$ 55.095.165,55

Valor do saldo negativo disponível= (Parcelas confirmadas limitado ao somatório das parcelas na DIPJ) - (CSLL devida) limitado ao menor valor entre saldo negativo DIPJ e PER/DCOMP, observado que quando este cálculo resultar negativo, o valor será zero.

Valor do saldo negativo disponível: R\$ 16.897.757,56

Informações complementares da análise do crédito estão disponíveis na página internet da Receita Federal, e integram este despacho.

O crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual HOMOLOGO PARCIALMENTE a compensação declarada no PER/DCOMP: 38430.80012.200916.1.3.03-0730

Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 30/06/2017.

PRINCIPAL	MULTA	JUROS
687.469,01	137.493,80	61.459,72

Somatório das parcelas de composição do crédito na DIPJ: R\$ 72.095.419,73.
CSLL devida: R\$ 55.095.165,55.

Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 17.000.254,18. Valor na DIPJ: R\$ 17.000.254,18.

No Despacho Decisório foi reconhecido saldo negativo no valor de R\$ 16.897.757,56.

O detalhamento das parcelas confirmadas encontra-se no documento intitulado “Despacho Decisório - Análise de Crédito”.

Em sede de manifestação de inconformidade suscitou, preliminarmente, a nulidade da decisão refutada por cerceamento do direito de defesa decorrente da ausência de motivação clara, precisa e detalhada quanto aos fundamentos relativos à negativa de compensação.

Alegou violação aos art. 2º, parágrafo único, VIII, art. 50, I, II e V, e §1º da lei nº 9.784/1999, bem como ao art. 59, II, do Decreto nº 70.235/1972.

Argumentou que, no caso em tela, o não reconhecimento do direito de crédito, para utilização em procedimento de compensação, teria sido realizado de forma superficial sem restar claras as suas razões para o indeferimento do pedido formalizado, sem a apresentação dos fundamentos à negativa do pleito do contribuinte. “Ainda, que não restaram consignadas quaisquer justificativas acerca da não confirmação dos valores da Contribuição Social Retida na Fonte”.

No mérito, defendeu a ocorrência da denúncia espontânea da infração, razão pela qual não caberia a aplicação da multa de mora.

Sustentou que ao realizar o pagamento de créditos tributários com vencimento em 31/01/2014 e 31/01/2012, relativos aos períodos de apuração de Dez/2011 e Dez/2013, incluiu no débito quitado apenas os valores devidos a título de juros, sem eventuais multas, por se tratar, no seu entender de pagamento espontâneo, sem que qualquer procedimento fiscalizatório tivesse sido anteriormente iniciado contra a interessada.

Aduziu que conforme entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), ratificado por Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), e de diversos julgados do próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), não deve haver o lançamento da multa de mora quando se observar caso de denúncia espontânea, de acordo com a interpretação extraída do art. 138 do CTN.

Entendeu que, no caso dos autos, observa-se que não havia processo administrativo anterior, tampouco procedimento de fiscalização sobre os referidos débitos, o que denotaria a espontaneidade da denúncia, formalizada por meio do pedido de compensação, acompanhado dos juros de mora.

Cita jurisprudência e precedente decidido em processo com aplicação do Ato Declaratório PGFN 4/2011.

Acrescentou que o pedido de compensação é anterior à própria declaração definitiva do tributo. Isto é, a declaração em DCTF do tributo, como mecanismo – segundo a jurisprudência do STJ – para a constituição do crédito tributário somente veio a ocorrer em

caráter definitivo após a regular extinção do crédito tributário, por meio da compensação requerida.

Em suma, concluiu que estando presentes os pressupostos para a verificação da denúncia espontânea (reconhecimento do débito, acompanhado do seu pagamento, com juros de mora, antes da ocorrência de procedimento de fiscalização, tendo havido a declaração do tributo, por meio de DCTF, somente após o regular pagamento ou outra forma de extinção do crédito tributário), deve ser aplicado o art. 138 do CTN, no sentido de não ser possível ao Fisco a cobrança da multa de mora, nos exatos termos do dispositivo mencionado, não se podendo admitir que qualquer outra condição, senão aquelas expressamente ditadas pela lei, possa servir de parâmetro a entendimentos contrários.

A d. DRJ rejeitou a preliminar de nulidade:

Nessa linha, é pacífico o entendimento de que as nulidades por cerceamento do direito de defesa configuram-se quando existe verdadeiro prejuízo à defesa, o que não ocorreu no caso concreto.

No mérito ratificou o Despacho Decisório (falta de comprovação das retenções na fonte) e negou a ocorrência da denúncia espontânea:

Nessa linha, na falta do referido comprovante, **somente a demonstração inequívoca da retenção, por outros meios, tais como notas fiscais, contabilidade e extratos bancários acompanhados da indicação da nota fiscal a que se refere o valor líquido creditado em data compatível com a nota fiscal**, por exemplo, poderia flexibilizar o dispositivo legal, em nome da verdade material, o que não foi observado no caso concreto. (g.n.)

Aliás, o entendimento esposado é justamente o que consta da Solução de Consulta SRRF/5ª RF/DISIT nº 19/2004 reclamada. Ou seja, não basta, como o interessado quer fazer crer, meros registros contábeis para comprovação da retenção na fonte, quando ausente o comprovante anual de retenção. Referido ato é claro ao apontar a necessidade de comprovação do valor depositado pela fonte pagadora, conforme ementa a seguir transcrita:

Ementa: COMPROVANTE ANUAL DE RETENÇÃO FORNECIDO POR ÓRGÃO OU ENTIDADE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL. AUSÊNCIA.

Na hipótese de o órgão ou entidade da administração pública federal não fornecer o comprovante anual de retenção, a pessoa jurídica poderá utilizar os **seus registros contábeis, acompanhados da nota fiscal ou fatura e da comprovação do valor depositado pela fonte pagadora**, para respaldar a compensação dos tributos e contribuições federais retidos. (Destacou-se)

Assim, para a d. DRJ, meros registros contábeis não fazem prova do tributo retido na fonte.

Em relação à denúncia espontânea para d. DRJ somente considera-se **caracterizada a denúncia espontânea na sua acepção primária de pagamento do débito concomitantemente à apresentação da declaração e na forma delimitada no próprio Ato Declaratório**, não se aplicando, portanto, este entendimento nos casos de quitação de débitos por compensação.

Ao final julgou-se improcedente a Manifestação de Inconformidade.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Regularmente cientificada, eletronicamente em 13.3.2022 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fl. 551), apresentou Recurso Voluntário, em 13.4.2022, trazendo os mesmos argumentos apresentados na Manifestação de Inconformidade (fls. 444/573).

A nulidade do Despacho Decisório, por cerceamento do direito de defesa e por ofensa aos dispositivos legais da Lei nº. 9.784/1999 e do Decreto nº. 70.235/1972 que exigem uma motivação e fundamentação clara, precisa e detalhada dos atos que importem em sanção ao contribuinte ou indeferimento dos seus pleitos, bem como violação aos Art. 2º, parágrafo único, VIII, art. 50, I, II e V, e §1º da lei nº 9.784/1999, bem como ao art. 59, II, do Decreto nº 70.235/1972.

Desta feita, dúvidas não restam quanto à nulidade do despacho decisório refutado, eis que deficientemente motivado.

Em seguida buscou comprovar as retenções na fonte em atenção ao disposto na Solução de Consulta nº 19/2004, bem como o afastamento da multa da denúncia espontânea por meio do pedido de compensação.

Sustentou que o r. Acórdão teria deixado de aplicar dispositivos legais que regem a matéria, ao simplesmente negar a compensação em comento, com base em mera presunção de ausência de crédito oriundo das retenções na fonte.

Para a Recorrente, antes de tomar qualquer decisão acerca da existência, ou não, do crédito em análise, deveria se apurar efetivamente, através da escrita fiscal da Requerente (a qual encontrar-se-ia devidamente acostada aos autos), a existência do pagamento apontado.

Foi, inclusive, nesse contexto, e com o fito de mitigar os efeitos de eventual inviabilidade de reunião de milhares de comprovantes de recolhimento de tributo, que a Receita Federal editou a Solução de Consulta nº 19/2004, que é assim ementada:

SOLUÇÃO DE CONSULTA DISIT/SRRF05 Nº 19, DE 29 DE MARÇO DE 2004

ASSUNTO: Obrigações Acessórias

EMENTA: COMPROVANTE ANUAL DE RETENÇÃO FORNECIDO POR ÓRGÃO OU ENTIDADE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL. AUSÊNCIA. Na hipótese de o órgão ou entidade da administração pública federal não fornecer o comprovante anual de retenção, a pessoa jurídica poderá utilizar os seus registros contábeis, acompanhados da nota fiscal ou fatura e da comprovação do valor depositado pela fonte pagadora, para respaldar a compensação dos tributos e contribuições federais retidos.

Neste mesmo sentido teria trilhado o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ao analisar caso envolvendo esta mesma Distribuidora (cita ementa).

Assim, defendeu que a correta apuração de direito creditório a título de CSLL retida na fonte, se faz por meio de uma sucinta análise da documentação acostada à manifestação de inconformidade, na qual constam os mesmos valores finais a título de CSLL retida da fonte, devidamente declarada em PER/DCOMPs.

Ocorre que, para elidir tais alegações de insuficiência documental, a COELBA adentrou na análise da escrita fiscal encaminhada, relacionada às notas fiscais que ensejaram as retenções, constatando a adequação aos termos da Solução de Consulta nº 19/2004.

Passou a tratar da denúncia espontânea afirmando que para realizar o pagamento de créditos tributários com vencimento em 31/01/2014 e 31/01/2012, relativos aos períodos de apuração de Dez/2011 e Dez/2013, incluiu no débito quitado apenas os valores devidos a título de juros, sem incluir qualquer valor em relação a eventuais multas, por se tratar de pagamento espontâneo, sem que qualquer procedimento fiscalizatório tivesse sido anteriormente iniciado contra a interessada.

Aduz que, contudo, conforme entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), ratificado por Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), e de diversos julgados do próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), não deve haver o lançamento da multa de mora quando se observar caso de denúncia espontânea, de acordo com a interpretação extraída do art. 138 do CTN.

Entende que, no caso dos autos, observa-se que não havia processo administrativo anterior, tampouco procedimento de fiscalização sobre os referidos débitos, o que denotaria a espontaneidade da denúncia, formalizada por meio do pedido de compensação, acompanhado dos juros de mora.

Cita jurisprudência e precedente decidido em processo com aplicação do Ato Declaratório PGFN 4/2011.

Acrescenta que o pedido de compensação é anterior à própria declaração definitiva do tributo. Isto é, a declaração em DCTF do tributo, como mecanismo – segundo a jurisprudência do STJ – para a constituição do crédito tributário somente veio a ocorrer em caráter definitivo após a regular extinção do crédito tributário, por meio da compensação requerida.

Em suma, conclui que estando presentes os pressupostos para a verificação da denúncia espontânea (reconhecimento do débito, acompanhado do seu pagamento, com juros de mora, antes da ocorrência de procedimento de fiscalização, tendo havido a declaração do tributo, por meio de DCTF, somente após o regular pagamento ou outra forma de extinção do crédito tributário), deve ser aplicado o art. 138 do CTN, no sentido de não ser possível ao Fisco a cobrança da multa de mora, nos exatos

Ao final, requereu:

- a) O juízo positivo de admissibilidade do vertente Recurso, e, por conseguinte, o seu envio, para análise de mérito, pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF);
- b) Que seja declarada a nulidade do despacho decisório em questão, por cerceamento do direito de defesa decorrente da ausência de motivação clara, precisa e detalhada das razões que levaram ao indeferimento do pedido de compensação, e violação aos arts. 2º, inciso VIII, 50, incisos I, II e V, e §1º da Lei nº 9.784/99, bem como ao art. 59, inciso II, o Decreto nº 70.235/72;
- c) Na hipótese de ser ultrapassado o pedido acima aduzido, a reforma do acórdão recorrido, para que seja reformada a decisão recorrida, de modo que, sendo reconhecida

a regularidade na denúncia espontânea por meio da compensação, e consequentemente afastada a multa de mora, seja integralmente homologado o pedido de compensação em comento

É o relatório.

Voto

Conselheiro Márcio Avito Ribeiro Faria, Relator.

Submete-se à apreciação desta Turma de Julgamento o recurso voluntário oferecido pela contribuinte COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA – COELBA.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada Código Tributário Nacional – CTN. Assim, dele toma-se conhecimento.

DAS INICIAIS

Inicialmente a este julgador não resta dúvida sobre o grande saber jurídico dos signatários das diversas doutrinas trazidas. Entretanto as mesmas não têm o condão de alterar determinações expressas na legislação. E as decisões jurídicas trazidas somente têm efeito entre as partes.

Em relação às citações doutrinárias que a defendente traz lume em seu petítório, em diversos tópicos da petição impugnativa, ressalva-se que a doutrina não integra a legislação tributária, conforme define o art. 96, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada Código Tributário Nacional – CTN:

Art. 96. A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Também as decisões proferidas pelas Delegacias de Julgamento ou pelos Conselhos de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e mesmo pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, ainda que reiteradas sobre determinada questão, não se fazem oponíveis à autoridade administrativa de julgamento, ressalvada a hipótese de edição de súmula administrativa, na forma do artigo 26A do Dec. 70.235/1972, incluído pela Lei 11.196/2005.

Veja-se também o Parecer Normativo CST nº 23, publicado no DOU de 9 de setembro de 2013, que se presta a bem elucidar o tema:

11. Diante do exposto, conclui-se 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

Em relação às decisões judiciais, não é demais ressaltar que os entendimentos manifestados pelos Tribunais, ainda que Superiores, sem embargo de sua respeitabilidade, não vinculam, de per si, o julgamento administrativo, já que também não integram a legislação tributária de que tratam os arts. 96 e 100 do CTN, ressalvada, naturalmente, a força impositiva das súmulas vinculantes de que trata a Emenda Constitucional nº 45, de 2004, e das decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade (artigo 102, § 2º, da CF/1988), inexistentes para o caso em apreço.

Ao final, mas não menos importante, em relação às decisões judiciais, especificamente, há que se considerar que seus efeitos são estritos às partes, sem extensão a terceiros, por força do que dispõe o art. 506, da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, denominada Código de Processo Civil – CPC, *verbis*:

Art. 506. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros.

Por seu turno, a atividade administrativa é plenamente vinculada ao cumprimento das disposições legais. Além de vinculada, a atividade administrativa de lançamento é obrigatória, conforme disciplina o art. 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada Código Tributário Nacional - CTN.

DELIMITAÇÃO DA LIDE

Conforme princípio de adstrição do julgador aos limites da lide, a atividade judicante está constricta ao exame do mérito da existência do crédito relativo ao saldo negativo de CSLL, no idos de 2012, remanescente no valor de R\$ 102.496,62 (R\$ 17.000.254,18¹ – R\$ 16.897.757,56²). (art. 15, art. 141 e art. 492 do Código de Processo Civil, que se aplica supletiva e subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal - Decreto nº 70.235, de 02 de março de 1972).

A divergência reside nas parcelas de Retenção na Fonte confirmadas parcialmente ou não confirmadas.

DA PRELIMINAR

No tocante ao Despacho Decisório não houve a malfadada preterição de direito de defesa, posto que a sua emissão é ato unilateral, inquisitório razão pela qual o agente fiscal pode verificar a existência do crédito tributário com os elementos que dispuser, inclusive, sem a participação do sujeito passivo, vejamos que nesta fase ainda não há litígio instaurado, muito menos direito ao contraditório e à ampla defesa, a teor da Súmula CARF nº 162:

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

¹ Valor declarado no PER/DCOMP

² Valor reconhecido no Despacho Decisório

E no Despacho Decisório eletrônico restou demonstrado que as divergências encontradas residiram nas Parcelas de retenção na Fonte Confirmadas Parcialmente ou Não Confirmadas (fl. 529):

Parcelas Confirmadas Parcialmente ou Não Confirmadas

CNPJ da Fonte Pagadora	Código de Receita	Valor PER/DCOMP	Valor Confirmado	Valor Não Confirmado	Justificativa
00.352.294/0015-16	6147	76.455,89	75.383,42	1.072,47	Retenção na fonte comprovada parcialmente
00.352.294/0050-07	6147	1.105,63	0,00	1.105,63	Retenção na fonte não comprovada
00.352.294/0054-22	6147	4.457,58	0,00	4.457,58	Retenção na fonte não comprovada
00.352.294/0086-00	6147	913,43	0,00	913,43	Retenção na fonte não comprovada
00.394.528/0001-92	6147	33.054,72	0,00	33.054,72	Retenção na fonte não comprovada
00.399.857/0028-46	6147	9.281,58	8.969,99	311,59	Retenção na fonte comprovada parcialmente
33.000.167/0236-67	6147	866.470,80	856.027,45	10.443,35	Retenção na fonte comprovada parcialmente
33.000.167/1008-31	6147	2.134,77	0,00	2.134,77	Retenção na fonte não comprovada
33.000.167/1122-52	6147	19.530,68	0,00	19.530,68	Retenção na fonte não comprovada
33.000.167/1124-14	6147	29.472,43	0,00	29.472,43	Retenção na fonte não comprovada
Total		1.042.877,51	940.380,86	102.496,65	

Ademais as garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos. Ademais os atos administrativos estão motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos decidam recursos administrativos.

O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foi regularmente analisado pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 6º da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

As autoridades fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação as atribuições do cargo, observando as normas legais e regulamentares e justificando o processo de execução do serviço, bem como obedecendo aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição Federal).

Ainda sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu decisão em Repercussão Geral na Questão de Ordem no Agravo de Instrumento nº 791292/PE, que deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, de acordo com o art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de julho de 2015:

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame

pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão.

Neste sentido, devem ser enfrentados “todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador” (art. 489 do Código de Processo Civil). Por conseguinte, o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Assim, a decisão administrativa não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos na peça recursal sobre a mesma matéria, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da Recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado.

Diante da alegação de nulidade, cumpre notar que não se verifica nesses autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do PAF, in verbis:

Art. 59. São nulos;

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Cabe salientar que a Lei 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, determina, em seu art. 53, que a Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

O STF, reforçando tal entendimento, se posicionou através da Súmula nº 473, assim redigida:

A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

Assim, como se apresenta o presente Despacho Decisório e a Decisão da DRJ revestidos das formalidades legais e normativas exigíveis; e sem a existência de vícios que o tornem ilegal, não há razão pela qual deve ser decretado a sua nulidade.

As formas instrumentais adequadas foram respeitadas, os documentos foram reunidos nos autos do processo, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos. A proposição afirmada pela Recorrente, desse modo, não pode ser ratificada.

Em verdade, ao contrário do que sustenta a Recorrente, o presente caso retrata situação típica em que o princípio da ampla defesa foi amplamente prestigiado, uma vez que, após a emissão do Despacho Decisório e com a apresentação da manifestação de inconformidade instaurou-se a fase litigiosa (processo stricto sensu) foi-lhe oportunizado se defender e provar a veracidade dos créditos apurados e utilizados.

Destarte, não se cogita das nulidades suscitadas, rejeitam-se as preliminares.

DA COMPENSAÇÃO

Neste ponto a celeuma instaurada cinge-se em torno da não homologação de compensação tributária, tratada no art. 156, II, do CTN³, sendo uma modalidade de extinção do crédito tributário, mediante a qual se promove o encontro de duas relações jurídicas: (i) a relação jurídica de indébito tributário, na qual o contribuinte tem o direito de exigir, e o Estado tem o dever de restituir determinada quantia ao contribuinte; e (ii) a relação jurídica tributária, na qual o Estado tem o direito de exigir, e o contribuinte o dever de recolher determinada quantia aos cofres públicos (crédito tributário).

Não se pode perder de vista, e a própria Recorrente admite na sua peça de defesa, que o reconhecimento de direito creditório contra a Fazenda Nacional exige averiguação da liquidez e certeza do suposto crédito, que deve estar apoiado não só na legislação, mas, principalmente na prova documental.

Ressalte-se que o chamado ônus da prova é da contribuinte no que tange à existência e regularidade do crédito com que pretendeu extinguir a obrigação tributária. Com efeito, ao declarar à Autoridade Tributária que dispunha de crédito capaz de extinguir um débito, o contribuinte assume a incumbência de demonstrar sua liquidez e certeza quando do exame administrativo.

Como relatado, a disponibilidade do crédito não foi reconhecida pela Autoridade Fiscal e sua liquidez e certeza não foi demonstrada pela outrora Impugnante e, nessas condições, acatar as razões da defesa seria admitir que sua simples vontade e seu entendimento, materializados em argumentos retóricos poderiam ser utilizados para gerar créditos oponíveis à Fazenda Pública. Tal pretensão não tem sustentação, opondo-se inclusive aos marcos legais traçados pelo art. 170 do CTN, pelo que se lhe nega os efeitos pretendidos, in verbis:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda.

Neste sentido encontramos jurisprudência exarada pelo egrégio Superior Tribunal de Justiça – STJ, assim dispostas:

(...) o art. 170 do CTN estabelece certas condições à compensação de tributos A certeza e a liquidez dos créditos são requisitos indispensáveis para a compensação autorizada por lei, segundo o texto legal referenciado. (STJ. AGREsp 495012/AL. Rel.: Min. José Delgado. 1ª Turma. Decisão: 20/05/03. DJ de 30/06/03, p. 154.)

(...) A compensação posto modalidade extintiva do crédito tributário (artigo 156, do CTN), exsurge quando o sujeito passivo da obrigação tributária é, ao mesmo tempo, credor e devedor do erário público, sendo mister, para sua concretização, autorização por lei específica e créditos líquidos e certos, vencidos e vincendos, do contribuinte para com a Fazenda Pública (art. 170, do CTN).” (STJ, 1ª T., AgRg no Resp 862.572/CE, Rel. Ministro LUIZ FUX, mai/08)

Pois bem.

³ Art. 156. Extinguem o crédito tributário:
(...)
II - a compensação;

Assim, o sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição/compensação, pode utilizá-lo na compensação de débitos. A partir de 01.10.2002, a compensação somente pode ser efetivada por meio de declaração e com créditos e débitos próprios, que ficam extintos sob condição resolutória de sua ulterior homologação. Também os pedidos pendentes de apreciação foram equiparados a declaração de compensação, retroagindo à data do protocolo.

O Per/DComp delimita a amplitude de exame do direito creditório alegado pela Recorrente quanto ao preenchimento dos requisitos, de modo que em regra a retificação somente é possível se encontrar pendente de decisão administrativa à data do envio do documento retificador e o seu cancelamento é procedimento cabível ao sujeito passivo na forma, no tempo e lugar previstos na legislação tributária (art. 165, art. 168, art. 170 e art. 170-A do Código Tributário Nacional, art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 com redação dada pelo art. 49 da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, que entrou em vigor em 01.10.2002 e foi convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002).

Posteriormente, ou seja, em 31.10.2003, ficou estabelecido que o Per/DComp constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados, bem como que o prazo para homologação tácita da compensação declarada é de cinco anos, contados da data da sua entrega até a intimação válida do despacho decisório. Ademais, o procedimento se submete ao rito do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional (§1º do art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984, art. 17 da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003 e art. 17 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003).

O pressuposto é de que a pessoa jurídica deve manter os registros de todos os ganhos e rendimentos, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio.

A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a seu favor dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

Para que haja o reconhecimento do direito creditório é necessário um cuidadoso exame do alegado crédito, uma vez que é absolutamente essencial verificar a precisão dos dados informados em todos os livros de registro obrigatório pela legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal (art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 51 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 6º e art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e art. 37 da Lei nº 8.981, de 20 de novembro de 1995).

Portanto, instaurada a fase litigiosa do procedimento, cabe a Recorrente produzir o conjunto probatório nos autos de suas alegações, já que o procedimento de apuração do direito creditório não prescinde da comprovação inequívoca da liquidez e da certeza do valor de direito creditório pleiteado detalhando os motivos de fato e de direito em que se basear expondo de forma minuciosa os pontos de discordância e suas razões e instruindo a peça de defesa com prova documental imprescindível à comprovação das matérias suscitadas dada a concentração

dos atos em momento oportuno (art. 170 do Código Tributário Nacional e art. 15, art. 16, art. 18 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

A respeito do tema, dispõe o Código de Processo Civil (CPC) Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, em seu art. 373:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Contudo, tanto em sede de Manifestação de Inconformidade quanto na fase recursal não foram apresentados documentos comprobatórios suficientes, e nessas condições, acatar as razões da interessada seria admitir que sua simples vontade e seu entendimento, materializados em meras alegações e lançamentos contábeis desacompanhados dos respectivos documentos que lhes suportaram, poderiam ser utilizados para gerar créditos oponíveis à Fazenda Pública. Tal pretensão não tem sustentação, opondo-se inclusive aos marcos legais traçados pelo art. 170 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada Código Tributário Nacional – CTN, pelo que se lhe nega os efeitos pretendidos.

Destarte, o princípio da verdade material ou do formalismo moderado não pode ser invocado para inverter o ônus da prova, exonerando muito menos permitir que o contribuinte a seu alvedrio deixe de produzir as provas constitutivas dos seu direito, ainda mais quando não se está diante de processo de lançamento de tributo, mas de processos de restituição e compensação. Nestes, como visto alhures, o ônus probatório é do Recorrente.

Não significa, contudo, que a administração tributária, em especial seus tribunais administrativos, deixe de aplicar a verdade material, muito pelo contrário, a verdade material, como princípio que é, encontra-se aplicada, no caso concreto, à súmula CARF nº143⁴, que amplia o rol probatório necessário à comprovação da compensação/restituição requerida.

Contudo, não basta a juntada de quaisquer documentos, os elementos trazidos aos autos devem guardar o devido valor probatório, para que juntos, documentos e argumentos, para além de provar, comprovar a certeza e a liquidez dos créditos que são requisitos indispensáveis para a compensação autorizada por lei, segundo o texto legal referenciado.

Dessa forma, neste momento processual, para comprovar a liquidez e certeza do crédito informado no Pedido de Compensação é imprescindível que seja além de demonstrada na escrituração contábil-fiscal da contribuinte, acompanhada dos documentos hábeis e idôneos, a existência do pretense Saldo Negativo no período de apuração destacado, conforme previsto no art. 923 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, transcrito a seguir:

⁴ Súmula CARF nº 143

A prova do imposto de renda retido na fonte deduzido pelo beneficiário na apuração do imposto de renda devido não se faz exclusivamente por meio do comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos.

Art. 923. A **escrituração mantida** com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e **comprovados por documentos hábeis**, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, §1º).

Veja-se o Decreto 7.574/2011, artigos 26 a 27, transcrito a seguir:

Art.26. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 9º, § 1º)

Parágrafo único. Cabe à autoridade fiscal a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no **caput** (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 2º).

Art.27. O disposto no parágrafo único do art. 26 não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao sujeito passivo o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 3º).

Nesta conformidade, cabe ao Recorrente, em sua defesa ao direito creditório, provar o teor das alegações que contrapõe aos argumentos postos pela Autoridade Fiscal para não acatar, ou acatar apenas parcialmente o crédito pretendido.

Saliente-se que o fato de o processo administrativo ser informado pelo Princípio da Verdade Material em nada macula tudo o que foi dito até aqui. É que o referido princípio se destina à busca da verdade, mas isto num cenário dentro do qual as partes trabalharam proativamente no sentido do cumprimento do seu *onus probandi*.

À evidência, tal princípio não se presta a afastar o ônus do contribuinte, saliente-se, legalmente estabelecido, de provar a existência e legitimidade do crédito que pleiteia perante a Fazenda Nacional e atribuí-lo à esta.

Ademais, o procedimento fiscal foi regularmente realizado, tendo sido oferecido à contribuinte todas as condições e oportunidade, não só de demonstrar e comprovar o crédito pleiteado, como de exercer amplamente o seu direito à defesa.

Portanto, como a empresa sustenta a sua argumentação sem trazer aos autos elementos probatórios para a convicção da existência do direito creditório, resta a este julgador negar o pleito, na medida em que não ficou demonstrada a certeza e liquidez do pretendo crédito.

Não se trata aqui, de privilegiar o aspecto formal em detrimento da verdade material. Contudo, tendo em vista que a interessada pretende infirmar informações por ela própria prestadas, é necessário que a dita pretensão esteja calcada em provas documentais robustas.

Assim, rejeitam-se as alegações da Recorrente.

DOS DÉBITOS VENCIDOS

É de se notar que a legislação de regência deixa claro a incidência dos devidos acréscimos legais (art. 61, da Lei nº 9.430, de 1996), posto que os débitos estariam vencidos.

Assim disciplina a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (grifei):

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. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 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.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo 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.

Ora, no caso em tela, resta cristalino que os débitos, na data em que foram recolhidos, estavam em atraso, **sendo exigidos os acréscimos de multa de mora**.

Vejam os que a cobrança da multa moratória, de caráter irrelevável, é de natureza objetiva, isto é, não sendo recolhido no vencimento, incidirá multa, independente da intenção do agente. Conforme prevê a legislação de regência, não recolhendo na época própria, o contribuinte tem que arcar com o ônus de seu inadimplemento. Se não houvesse tal exigência haveria violação ao princípio da isonomia, pois o contribuinte que não recolhera no prazo fixado teria tratamento similar àquele que cumprira em dia com suas obrigações fiscais.

Neste sentido, o legislador, no exercício de seu poder político, entendeu razoável a gradação da multa moratória como forma de coibir a utilização indevida dos prazos processuais no âmbito do procedimento administrativo fiscal, razão pela qual a utilização dos percentuais, legalmente determinados, é perfeitamente aceitável, sendo certo que estes indicadores foram aplicados no presente caso, observando a legislação vigente.

DA DENUNCIA ESPONTÂNEA

O deslinde da questão passa necessariamente pela caracterização da denúncia espontânea⁵.

Segundo a Recorrente deve ser aplicado o art. 138 do CTN, no sentido de não ser possível ao Fisco a cobrança da multa de mora, pois estariam presentes os pressupostos para a verificação da denúncia espontânea:

- 1) Reconhecimento do débito, acompanhado do seu pagamento, com juros de mora, antes da ocorrência de procedimento de fiscalização;

⁵ Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

- 2) O tributo havia sido declarado, por meio de DCTF, somente após o regular pagamento ou outra forma de extinção do crédito tributário (tudo isto plenamente cabível na modalidade de extinção sendo a compensação).

A d. DRJ, por sua vez, nega a denúncia espontânea porque o artigo 138 do Código Tributário Nacional não se aplica à extinção do crédito tributário realizada por meio de Declaração de Compensação, nos termos do artigo 74 da Lei nº 9.430/96.

Vejamos que o tema em debate não foi exaurido com a publicação do Ato Declaratório PGFN nº 08/2011, muito menos restou integralmente corroborado pela Nota Técnica Cosit nº 19/2012.

Para a Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, o entendimento exarado no Ato Declaratório PGFN nº 8, de 2011, dá conta de que configuraria a denúncia espontânea somente na situação em que o contribuinte **declara a menor, paga integralmente** o débito declarado e **depois retifica a declaração para maior, quitando concomitantemente o débito**.

4.1. Segundo o Ato Declaratório PGFN nº 8, de 2011, somente na situação em que o contribuinte declara a menor, paga integralmente o débito declarado e depois retifica a declaração para maior, quitando concomitantemente o débito, configura-se a denúncia espontânea.

Neste sentido, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e na forma delimitada no próprio Ato Declaratório PGFN nº 8, de 2011, como descrito no item 4.1, a seguir transcrito, deve ser considerada **ocorrida a denúncia espontânea** apenas na sua acepção primária de **pagamento do débito concomitantemente a apresentação da declaração**.

Por outro lado, o ato da PGFN não tratou das seguintes situações constantes da Nota Técnica nº 1, de 2012 (item 4.2, da Nota Técnica Cosit nº 19/2012⁶):

- a) contribuinte não apresenta declaração, mas paga o débito;
- b) contribuinte declara o débito a menor, não paga e posteriormente retifica a declaração pagando concomitantemente todo o débito e;
- c) o contribuinte não declara o débito em DCTF, porém efetua a compensação dele em Dcomp.

Com efeito, nos termos da Nota Técnica Cosit nº 19/2012, considerar-se-á ocorrida a denúncia espontânea, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002:

⁶ 4.2. O ato da PGFN não trata das seguintes situações constantes da Nota Técnica nº 1, de 2012: contribuinte não apresenta declaração, mas paga o débito; contribuinte declara o débito a menor, não paga e posteriormente retifica a declaração pagando concomitantemente todo o débito e; o contribuinte não declara o débito em DCTF, porém efetua a compensação dele em Dcomp. Desse modo, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, deve ser considerada ocorrida a denúncia espontânea apenas na sua acepção primária de pagamento do débito concomitantemente a apresentação da declaração e na forma delimitada no próprio Ato Declaratório PGFN nº 8, de 2011, como descrito no item 4.1.

1) quando o sujeito passivo confessa a infração, inclusive mediante a sua declaração em DCTF, e até este momento extingue a sua exigibilidade com o pagamento, nos termos do Ato Declaratório PGFN nº 4, de 20 de dezembro de 2011;

2) quando o contribuinte declara a menor o valor que seria devido e paga integralmente o débito declarado, e depois retifica a declaração para maior, quitando-o, nos termos do Ato Declaratório PGFN nº 8, de 20 de dezembro de 2011;

Outrossim, **não se considera ocorrida denúncia espontânea**, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002:

1) quando o sujeito passivo paga o débito, mas não apresenta declaração ou outro ato que dê conhecimento da infração confessada;

2) quando o sujeito passivo declara o débito a menor, mas não paga o valor declarado e posteriormente retifica a declaração, pagando concomitantemente todo o débito confessado;

3) quando o sujeito passivo compensa o débito confessado, mediante apresentação de Dcomp; (caso dos autos)

4) quando o sujeito passivo declara o débito, mas o paga a destempo;

Neste diapasão, como no caso dos autos o não houve pagamento, mas tão somente a apresentação de declaração de compensação não restando caracterizada a denúncia espontânea.

De mais a mais, mesmo que o débito tivesse sido previamente declarado, mesmo que houvesse pagamento a destempo não restaria caracterizada a denúncia espontânea, conforme o entendimento do e. STJ, já transitado em julgado, em tese firmada, no âmbito do Repetitivo nº 61⁷,

Não resta caracterizada a denúncia espontânea, com a consequente exclusão da multa moratória, **nos casos de tributos declarados**, porém **pagos a destempo** pelo contribuinte, ainda que o pagamento seja integral.

A tese trazida pelo e. STJ deixa claro que a apresentação de qualquer declaração cuja natureza é de confissão de dívida, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco, portanto, se o crédito foi assim previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não se configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN) o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido.

7

https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=61&cod_tema_final=61 <acessado em 10/08/2022>

Destarte, apenas o pagamento integral do débito que segue à sua confissão é apto a dar ensejo à denúncia espontânea já era a muito o entendimento do e. STJ, traduzido, assim, no Informativo nº 576, de 5 a 19 de fevereiro de 2016⁸:

Por fim, observe-se que o **atual entendimento de ambas as Turmas** de Direito Público desta Corte (AgRg nos EDcl no REsp 1.167.745-SC, Primeira Turma, DJe 24/5/2011- e AgRg no AREsp 13.884-RS, Segunda Turma, DJe 8/9/2011) é no sentido de que **apenas o pagamento integral do débito que segue à sua confissão** é apto a **dar ensejo à denúncia espontânea**. Precedente citado: REsp 1.340.174-PR, Segunda Turma, DJe 28/9/2015. EREsp 1.131.090-RJ, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 28/10/2015, DJe 10/2/2016. (grifo nosso).

Até mesmo os julgados trazidos pela Recorrente são unânimes em afirmar que somente o pagamento do tributo nas condições previamente estabelecidas configura a denúncia espontânea:

TRIBUTÁRIO. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. PAGAMENTO A DESTEMPO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO OCORRÊNCIA. MATÉRIA JULGADA EM RECURSO REPETITIVO. RECURSOS ESPECIAIS PARADIGMAS 886.462/RS E 962.379/RS. SÚMULA 360/STJ. MATÉRIA JULGADA SOB O REGIMENTO ART. 543-C DO CPC. APLICAÇÃO DE MULTA.

1. Nos termos da Súmula 360 do STJ, "o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo".
2. Se ocorreu o **pagamento do tributo** devido acompanhado dos juros de mora antes da constituição do crédito tributário pela entrega da DCTF ou de outro documento como tal, é de impor o reconhecimento da denúncia espontânea.
3. O Tribunal de origem rechaçou a pretensão, assentando que o pagamento do tributo sujeito a lançamento por homologação feito a destempo afasta a incidência do benefício fiscal.
4. O entendimento não merece censura, pois em conformidade com a jurisprudência desta Corte, já sumulada e reafirmada em recurso repetitivo.
5. A Primeira Seção entende que deve ser aplicada a multa prevista no art. 557, § 2º, do CPC nos casos em que a parte insurgir-se quanto a mérito já decidido em julgado submetido à sistemática do art. 543-C do CPC.

Agravo regimental improvido, com aplicação de multa. (AgRg no AREsp 478.326/AM, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/04/2014, DJe 14/04/2014)

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO INEXISTENTE. NÍTIDO PEDIDO DE REDISCUSSÃO DA MATÉRIA. IMPOSSIBILIDADE. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. OCORRÊNCIA. ART. 138 DO CTN.

1. Os embargos declaratórios somente são cabíveis para modificar o julgado que se apresentar omissos, contraditórios ou obscuros, bem como para sanar eventual erro material na decisão, o que não ocorreu no presente caso.
2. A embargante não aponta nenhuma omissão, contradição, obscuridade ou erro material nas razões dos embargos de declaração; busca somente modificar o decidido no acórdão recorrido, o que é inviável.
3. Nos termos da Súmula 360 do STJ, "o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo". Todavia, se **ocorreu o pagamento do tributo** devido acompanhado dos juros de mora antes da constituição do crédito tributário pela entrega da DCTF ou de outro documento como tal, é de impor o reconhecimento da denúncia espontânea.
4. Hipótese em que a ora embargada **pagou de forma integral e à vista o débito** antes da entrega de qualquer declaração. Denúncia espontânea caracterizada.

[...]

(EDcl nos EDcl no AgRg no REsp 1360365/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/08/2013, DJe 14/08/2013).

No caso dos autos o que se verifica é que o tributo foi declarado pelo seu valor devido, e ato contínuo não houve o pagamento integral. E, para estes casos, o entendimento do e. STJ é de que a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a consequente exclusão da multa moratória, porque o tributo foi declarado pelo contribuinte, mas não houve o recolhimento integral:

2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 886.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

De mais a mais, a decisão, no tocante ao instituto da denúncia espontânea, exarada pela 10ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 06, por meio do Acórdão nº 106-020.867, encontra-se perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária e cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento:

Quanto à denúncia espontânea alegada pelo interessado, o cerne da discussão é saber se o artigo 138 do Código Tributário Nacional aplica-se à extinção do crédito tributário realizada por meio de Declaração de Compensação, nos termos do artigo 74 da Lei nº 9.430/96.

O instituto da denúncia espontânea constitui-se em favor legal, uma forma de estímulo ao contribuinte para que regularize sua situação perante o Fisco procedendo, quando for o caso, ao pagamento do tributo devido e dos juros de mora antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração.

Questão que sempre suscitou debates diz respeito à exigibilidade ou não da multa de mora nos casos de denúncia espontânea que tenha implicado falta de pagamento de tributo. Esta discussão encerrou-se com o julgamento do Recurso Especial nº 1.149.022-

SP (2009/0134142-4), na sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil – Recurso Repetitivo – cuja ementa reproduz-se a seguir:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.

1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 886.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

3. É que "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).

4. Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN.

5. In casu, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem (fls. 127/138): "No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro, ano-base 1995 e prontamente recolheu esse montante devido, sendo que agora, pretende ver reconhecida a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório. Assim, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso, mas uma verdadeira confissão de dívida e pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional."

6. Consequentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese sub examine.

7. Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte.

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(STJ - REsp: 1149022 SP 2009/0134142-4, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 09/06/2010, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 24/06/2010)

Do julgamento restou pacificado que, nas situações em que o contribuinte declarou e pagou integralmente o débito tributário, posteriormente retificado e simultaneamente quitado, mas antes de qualquer procedimento da Administração Tributária, configura-se a denúncia espontânea com a consequente exclusão da multa de mora.

Nesse sentido manifestou-se a Procuradoria da Fazenda Nacional inicialmente por meio do Parecer PGFN/CRJ/nº 2.124/2011 e edição dos Atos Declaratórios nº 04 e 08/2011 autorizando a dispensa de apresentação de contestação, interposição de recursos e desistência dos já interpostos, desde que inexistisse outro fundamento relevante, com relação às ações e decisões judiciais que fixem o entendimento no sentido da exclusão da multa moratória quando da caracterização da denúncia espontânea, ao entendimento de que inexistisse diferença entre multa moratória e multa punitiva nos moldes do artigo 138 do CTN:

a não apresentação de contestação, a não interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexistisse outro fundamento relevante, nas ações judiciais que discutam a caracterização de denúncia espontânea na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), notificando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

Como se pode observar, os Atos Declaratórios trataram somente da situação em que o contribuinte declara a menor, paga integralmente o débito declarado e depois retifica a declaração aumentando o valor do débito e quitando-o simultaneamente. Não tratou, porém, da extinção do crédito tributário por meio da compensação. Assim, para fins de aplicação da recomendação acima mencionada, somente considera-se caracterizada a denúncia espontânea na sua acepção primária de pagamento do débito concomitantemente à apresentação da declaração e na forma delimitada no próprio Ato Declaratório, não se aplicando, portanto, este entendimento nos casos de quitação de débitos por compensação.

A RFB já se posicionou sobre o tema expedindo a Nota Técnica nº 19 da Coordenação Geral de Tributação (COSIT) que entende não ocorrer a denúncia espontânea quando o sujeito passivo compensa o débito confessado mediante apresentação de Dcomp. Por meio dessa Nota, cancelou-se a Nota Técnica Cosit nº 1 e enumerou-se as situações em que se considera ocorrida a denúncia espontânea e expressamente identificou as situações em que o instituto não se configura:

6. Em consequência, conclui-se:

a). pelo cancelamento da Nota Técnica Cosit nº 1, de 18 de janeiro de 2012;

b) que se considera ocorrida a denúncia espontânea, para fins de aplicação do art. 19 da lei 10.522, de 19 de julho de 2002:

b1) quando o sujeito passivo confessa a infração, inclusive mediante a sua declaração em DCTF, e até este momento extingue a sua exigibilidade com o pagamento, nos termos do Ato Declaratório PGFN n. 4, de 20 de dezembro de 2011;

b2) quando o contribuinte declara a menor o valor que seria devido e paga integralmente o débito declarado, e depois retifica a declaração para maior, quitando-o, nos termos do Ato Declaratório PGFN n. 8, de 20 de dezembro de 2011;

c) não se considera ocorrida denúncia espontânea, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002:

c1) quando o sujeito passivo paga o débito, mas não apresenta declaração ou outro ato que dê conhecimento da infração confessada;

c2) quando o sujeito passivo declara o débito a menor, mas não paga o valor declarado e posteriormente retifica a declaração, pagando concomitantemente todo o débito confessado;

c3) quando o sujeito passivo compensa o débito confessado, mediante apresentação de Dcomp;

c4) quando o sujeito passivo declara o débito, mas o paga a destempo;

Essa posição foi reiterada na Solução de Consulta COSIT nº 384 de 26 de dezembro de 2014, na qual ficou consignado que “considera-se ocorrida a denúncia espontânea, ... quando o sujeito passivo confessa a infração, e até este momento extingue a sua exigibilidade mediante pagamento. Inocorre a denúncia espontânea quando o sujeito passivo compensa o débito já confessado”.

Por fim, convém destacar que o entendimento no âmbito do STJ também é o de que a denúncia espontânea não alcança os débitos liquidados por meio de compensação. Esclarece o Tribunal Superior que a extinção do crédito tributário por compensação está sujeita à condição resolutória da sua homologação e, caso a homologação, por qualquer razão, não se efetive, tem-se por não pago o crédito tributário declarado. Em outras palavras, o crédito tributário não se extingue pela compensação realizada, pois ainda depende de homologação, razão pela qual não pode ser beneficiado com o afastamento da multa sob o instituto da denúncia espontânea:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. PRETENSÃO QUE ENCONTRA ÓBICE NA SÚMULA N. 7 DO STJ. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC.

1. A revisão da conclusão do acórdão recorrido, no sentido da ausência de direito líquido e certo a ser amparado pelo mandamus, importaria em novo exame do conjunto fático probatório dos autos. Precedentes: AgRg no AREsp 144.012/MA, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 15/05/2012; AgRg no AREsp 98.066/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 23/04/2012; REsp 1206178/DF, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 17/11/2011; AgRg no Ag 1378589/DF, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 13/09/2011.

2. A extinção do crédito tributário por meio de compensação está sujeita à condição resolutória da sua homologação. Caso a homologação, por qualquer razão, não se efetive, tem-se por não pago o crédito tributário declarado, havendo incidência, de consequência, dos encargos moratórios. Nessa linha, sendo que a compensação ainda depende de homologação, não se chega à conclusão de que o contribuinte ou responsável tenha, espontaneamente, denunciado o não pagamento de tributo e realizado seu pagamento com os acréscimos legais, por isso que não se observa a hipótese do art. 138 do CTN.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no AREsp 174.514, Rel. Min. Benedito Gonçalves, 1A T, julg. 04/09/2012)

Assim, por todo o exposto entende-se não estar configurado o instituto da denúncia espontânea ao presente caso. Devida, portanto, a multa de mora e mantido o DD sem reparo neste ponto.

Portanto, resta demonstrado que a aplicação do benefício da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, no caso dos autos, exige que o pagamento integral seja seguido à sua confissão, consequentemente, não há como acatar a alegação do contribuinte e a r. decisão recorrida deve ser mantida sem alteração.

Ante todo o exposto conhece-se do Recurso Voluntário para rejeitas a preliminar suscitada e, no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Avito Ribeiro Faria