



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10650.901289/2013-16</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1001-003.587 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	7 de novembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	COMPANHIA BRASILEIRA DE METALURGIA E MINERAÇÃO
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2013

**NULIDADE NÃO EVIDENCIADA.**

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.

**COMPROVAÇÃO DA LIQUIDEZ E CERTEZA DO INDÉBITO.**

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 pública.

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA.**

A compensação não equivale a pagamento para fins de aplicação do art. 138 do Código Tributário Nacional, que trata de denúncia espontânea.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Sala de Sessões, em 7 de novembro de 2024

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva – Relatora e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Márcio Avito Ribeiro Faria, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Gustavo de Oliveira Machado e Carmen Ferreira Saraiva.

## RELATÓRIO

### Per/DComp e Despacho Decisório

A Recorrente formalizou o Pedido de Ressarcimento ou Restituição/Declaração de Compensação (Per/DComp) nº 04862.25608.251111.1.3.04-2892, em 25.11.2022, e-fls. 02-06, utilizando-se do crédito relativo a pagamento a maior de estimativa de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), código 2362, referente ao período de apuração de ocorrido em 30.09.2011 no valor de R\$178.158,83, contido no DARF de R\$4.869.060,84 recolhido em 31.10.2011, para compensação dos débitos ali confessados.

Consta no Despacho Decisório, e-fls. 07-11:

A análise do direito creditório está limitada ao valor do "crédito original na data de transmissão" informado no PER/DCOMP, correspondendo a 178.158,83.

A partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, abaixo relacionados, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP. [...]

Diante da inexistência do crédito, NÃO HOMOLOGO a compensação declarada.

Enquadramento legal: Arts. 165 e 170, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN). Art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

### Manifestação de Inconformidade e Decisão de Primeira Instância

Cientificada, a Recorrente apresentou a manifestação de inconformidade. Está registrado no Acórdão da 1ª Turma DRJ/POA/RS nº 10-60.744, de 24.10.2017, e-fls. 247-257:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2011

PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. COMPENSAÇÃO.

Indefere-se o pedido de compensação quando restar comprovada inexistência de pagamento a maior do débito.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos os autos do processo nº 10650.901289/2013-16 acordam os julgadores da 1ª Turma de Julgamento da DRJ/Porto Alegre, por unanimidade, JULGAR IMPROCEDENTE a manifestação de inconformidade apresentada pelo contribuinte.

### Recurso Voluntário

Notificada em 06.11.2017, e-fl. 253, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 04.12.2017, e-fls. 58-62, 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:

2. Preliminarmente. Falta de aprofundamento da investigação dos fatos

Preliminarmente, a recorrente consigna que não foi intimada a prestar quaisquer esclarecimentos a respeito da higidez de seu crédito antes da emissão do despacho decisório. A glosa fiscal foi realizada a partir do simples cruzamento eletrônico de informações, sem qualquer interação com a recorrente, o que resultou em uma glosa fiscal precária, baseada em meras suposições.

Tal postura contraria determinações da própria Receita Federal do Brasil<sup>3</sup>, que criou o procedimento de análise preliminar do direito creditório, por meio do qual são identificadas eventuais inconsistências cuja regularização o próprio interessado pode efetuar antes da emissão do despacho decisório.

Tivesse tal expediente sido adotado pela fiscalização, o pedido de restituição objeto deste processo teria sido deferido e, conseqüentemente, teriam sido homologadas as declarações de compensação atreladas, uma vez que a recorrente teria logrado demonstrar o direito ao crédito que o embasa, como será feito a seguir.

Ora, nos termos do art. 142, do Código Tributário Nacional, é dever da fiscalização ir a fundo no exame da situação concreta, a fim de que o lançamento e também as demais glosas fiscais, estejam baseados na correta aplicação da lei aos fatos efetivamente ocorridos e a ela subsumidos.

Dessa forma, quando não cumpre seu dever de investigação profunda dos fatos, a fiscalização incorre em irremediável nulidade [...].

[A] fiscalização não pode furtar-se de investigar a fundo as minúcias do caso concreto, sob pena de nulidade do trabalho fiscal, visto que esse deve estar pautado na objetividade e certeza, características imprescindíveis para se atingir a segurança jurídica, que deve pautar o direito tributário.

A intimação da recorrente para esclarecimentos, nesse tipo de situação, seria medida necessária para o deslinde do caso, visto que evitaria que tivesse de apresentar manifestação de inconformidade contra o despacho decisório, bem como análise por parte da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, ou seja, seria a medida correta a ser tomada à luz dos princípios da economia processual, da eficiência, da proporcionalidade e da razoabilidade, todos esses pilares da administração pública. Entretanto, no caso em tela, ao invés de realizar a devida investigação, a fiscalização optou pelo caminho mais fácil e curto: indeferir o crédito solicitado pela requerente.

Assim, deve-se reformar a decisão recorrida, para que seja reconhecida a nulidade do trabalho fiscal que deu suporte ao presente processo administrativo, por falta de investigação dos fatos que suportam o direito creditório da recorrente.

### 3. Mérito.

3.1. A correção do procedimento adotado pela recorrente. A caracterização da denúncia espontânea e a impossibilidade de imposição de multa.

Conforme exposto acima, a decisão da DRJ/POA reconheceu que o valor efetivamente devido a título de estimativa mensal de IRPJ, no mês de setembro de 2011, era de R\$ 6.155.901,06.

A despeito disso, a decisão afirmou que, considerando que o pagamento realizado em 31.1.2012 (R\$ 1.505.579,51), após o vencimento legal do tributo em 30.10.2011, foi efetuado sem o acréscimo de multa de mora, não teria sido quitado integralmente o valor principal devido (R\$ 6.155.901,06), tendo em vista a necessidade de imputação do valor pago. [...].

Veja-se que a DRJ/POA, após afirmar que a recorrente deveria ter recolhido a multa de mora de 20% (R\$ 257.368,04) sobre o valor de R\$ 1.286.840,21 (correspondente ao valor devido de R\$ 6.155.901,05 menos o montante recolhido dentro do vencimento legal — R\$ 4.869.060,84), o que acarretou a imputação proporcional do valor efetivamente pago, fez breves considerações acerca do instituto da denúncia espontânea, sem, entretanto, dizer o motivo pelo qual esse instituto não seria aplicável ao caso.

Entretanto, o raciocínio exposto na decisão não pode prevalecer, eis que a recorrente efetuou o recolhimento no valor de R\$ 1.505.579,51 antes de qualquer procedimento de fiscalização, de modo que se aplica integralmente o disposto no art. 138 do CTN, que afasta a incidência da multa de mora quando configurada a denúncia espontânea.

Antes de expor a extensão do art. 138 do CTN, é importante destacar que a decisão recorrida contraria decisão judicial proferida em favor da recorrente, a qual reconhece a inaplicabilidade da multa de mora no caso em comento. A decisão recorrida também contraria a orientação da própria União, que não recorreu da decisão judicial, neste particular, por entender que, de fato, a

recorrente atendeu ao disposto no art. 138 do CTN, ficando, assim, afastada a multa de mora. Explica-se.

Como dito preambularmente, na ação ordinária n. 0002825-69.2012.4.01.38024, a recorrente discute a inexigibilidade de débito objeto do Termo de Intimação n. 100000007512919, por meio do qual a fiscalização exigiu o valor de R\$ 238.657,58, referente ao IRPJ relativo à competência de setembro de 2011. Este valor corresponde à imputação proporcional do montante de R\$ 1.464.999,04, pago em 31.1.2012, tendo em vista que a recorrente não efetuou o pagamento da multa de mora sobre esse valor (doc. 03).

Pois bem. Naquela ação ordinária, após o juízo da 4ª Vara da Subseção Judiciária de Uberaba — MG ter concedido a antecipação dos efeitos da tutela (doc. 02), para determinar a suspensão da exigibilidade dos débitos exigidos por meio do Termo de Intimação n. 100000007512919, a União opôs embargos de declaração, oportunidade em que se manifestou no sentido da correção da aplicação do instituto da denúncia espontânea com relação à competência de setembro de 2011 [...].

Diante desse contexto, foi proferida a sentença que julgou procedente a ação, reconhecendo a aplicação do instituto da denúncia espontânea e determinando o cancelamento dos valores cobrados por meio do Termo de Intimação n. 100000007512919.

Posteriormente, quando do recurso de apelação, a União ratificou o entendimento sobre a correção da aplicação do instituto da denúncia espontânea para a competência de setembro de 2011, como se verifica do seguinte trecho do recurso de apelação interposto naquele processo [...].

Nesse contexto, considerando que em seu recurso de apelação a União só discute a exigibilidade do débito referente ao mês de novembro, inexistente qualquer discussão quanto à aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea para o débito relativo ao mês de setembro, objeto do presente processo.

Em outras palavras, deve ser aplicado o instituto da denúncia espontânea no presente processo, eis que a decisão proferida na ação ordinária n. 0002825-69.2012.4.01.3802 reconheceu essa aplicação à presente situação.

O próprio fisco, destaque-se, reconhece a aplicação desse instituto na presente demanda, conforme supra demonstrado. Assim, quando a decisão recorrida contraria não só o teor da decisão judicial proferida em favor da recorrente, mas também a posição da União defendida nos autos da citada judicial, ela age contraditoriamente, o que não se admite, por força do princípio da segurança jurídica.

De fato, a impossibilidade de o fisco vir agir contraditoriamente, contrariando suas manifestações anteriores, decorre do princípio maior segundo o qual "nemo potest venire contra factum proprium", reconhecido pela Solução de Consulta Interna COSIT n. 20/12 (que faz remissão ao STJ, AgRG nos EDcl no REsp 961049-

SP, Rel. Min. Luis Fux, em 3.12.2010, mas nos tribunais superiores há outros precedentes), pela Solução de Consulta Interna COSIT n. 26/13 e pelo Parecer Normativo COSIT/RFB n. 6/14.

Dessa forma, não podia a decisão recorrida, contrariando decisão judicial, bem como pronunciamento da própria União, afastar a aplicação do instituto da denúncia espontânea no presente processo.

Não fossem os fundamentos acima articulados suficientes para revelar a incorreção do acórdão recorrido, ver-se-á que a interpretação por ele conferida ao art. 138 do CTN não se sustenta. Veja-se.

O Código Tributário Nacional, ao tratar da responsabilidade por infrações, importou uma ideia arraigada no Direito Penal, estabelecendo que o contribuinte faltoso tem a faculdade de denunciar espontaneamente infrações por ele cometidas à legislação tributária, ficando, assim, isento de responsabilidade. Trata-se de norma voltada a prestigiar o contribuinte que, antecipando-se a qualquer medida de fiscalização tendente a apurar o cumprimento, ou não, de seus deveres fiscais, autodenuncia sua infração à legislação tributária.

O art. 138 do Código Tributário Nacional dispõe [...].

Mas, como o próprio artigo 138 do CTN cuidou de estabelecer, a exclusão da responsabilidade por infração à legislação tributária está condicionada ao preenchimento de dois requisitos, a saber: (i) o pagamento do tributo, acrescido de juros de mora, ou o depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa (quando uma ou outra situação se fizer necessária no caso concreto), e (ii) a ausência de qualquer procedimento fiscalizatório em curso, ao tempo da autodenúncia, voltado a apurar a infração.

A denúncia espontânea da qual se valeu o sujeito passivo, mais do que uma simples benesse legislativa, é um estímulo para que os contribuintes cumpram suas obrigações tributárias, sejam elas principais ou acessórias, independentemente de qualquer penalidade [...].

Não por outra razão, a jurisprudência do E. Superior Tribunal de Justiça está consolidada no sentido de que a denúncia espontânea tem o condão de afastar a multa de mora, posicionamento esse chancelado, inclusive, pela 1ª Seção dessa C. Corte Superior em sede de recursos repetitivos e súmula.

Com efeito, a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o recurso especial n. 1.149.022/SP, no regime do artigo 543-C do Código de Processo Civil de 1973 ("recurso repetitivo"), na sessão de 9.6.2010, firmou o entendimento de que o 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", desde que o pagamento em atraso seja feito antes ou concomitantemente à retificação da respectiva declaração, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação. [...]

Como se pode observar, restou decidido pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso representativo de controvérsia, que a denúncia espontânea, acompanhada da quitação do tributo em atraso e dos juros de mora, exclui a responsabilidade do sujeito passivo pela infração cometida, nos termos do art. 138 do CTN, afastando a imposição de penalidade, qualquer que seja ela, inclusive a multa de mora, desde que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação:

- o valor não pago no vencimento não tenha sido objeto de declaração anterior apresentada pelo sujeito passivo ao fisco., - o pagamento em atraso seja feito com acréscimo de juros de mora e antes do início de qualquer procedimento de fiscalização; e - o pagamento em atraso seja feito antes ou concomitantemente à retificação da respectiva declaração.

O entendimento acima exposto foi retratado, "a contrario sensu", na Súmula n.

360 do Superior Tribunal de Justiça, vazada nos seguintes termos: "O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo".

O posicionamento materializado na Súmula n. 360 foi manifestado, também, nos recursos especiais n. 886462/RS e n. 962379/RS, de 22.10.2008, julgados pela 1ª Seção em sede de recurso repetitivo, nos quais se afirmou que: "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".

É importante destacar que a orientação do STJ foi encampada pela RFB e pela PGFN em pronunciamentos vinculantes.

Realmente, a Nota Técnica COSIT n. 19, de 2012, emitida pela Receita Federal do Brasil, contém as seguintes conclusões, todas elas alinhadas a tudo o que se viu até aqui [...].

Essa orientação foi reafirmada pela COSIT, em 26.12.2014, quando da edição da Solução de Consulta n. 384.

A Procuradoria da Fazenda Nacional também se posicionou sobre o tema, emitindo os Atos Declaratórios PGFN n. 4 e 8, ambos de 20.12.2011, dispensando a apresentação de contestação, a interposição de recursos e autorizando a desistência dos já interpostos [...].

Portanto, do que se vê, resulta evidente que o acórdão recorrido, ao agir como agiu, além de emprestar interpretação equivocada ao art. 138 do CTN e desprezar a decisão judicial que favorece a recorrente, ainda contrariou a manifestação da União emitida na referida ação judicial, assim como contrariou a orientação da RFB e da PGFN contida em atos vinculantes, aos quais o acórdão recorrido não poderia se furtar. Ao proceder desta maneira, o acórdão recorrido feriu a segurança jurídica e o princípio segundo o qual "nemo potest venire contra

factum proprium", atuando contraditoriamente em relação a pronunciamentos da União, da RFB e da PGFN.

Ora, na presente situação, o débito foi recolhido antes de qualquer procedimento de investigação ou fiscalização, o que garante a aplicação do art. 138 do CTN.

Sobre o início do procedimento fiscal, confira-se o teor do art. 7º, do Decreto n. 70235 e seu parágrafo 1º [...].

Não houve, na presente situação, nenhuma das medidas listadas no inciso do dispositivo supratranscrito, o que garante a aplicabilidade do art. 138 do CTN à presente situação. Ademais, o pagamento de R\$ 1.505.579,51 (fl. 96) foi efetuado em 31.1.2012, ao passo que a sua DCTF relativa ao mês de setembro de 2011 (fls. 97/120) foi retificada em 15.2.2012, ou seja, posteriormente ao pagamento efetuado, o que garante a aplicação do instituto da denúncia espontânea, nos exatos moldes do que restou decidido pelo STJ.

Consequentemente, a imputação chancelada pela decisão da DRJ/POA não pode prevalecer, pois contraria as disposições contidas no art. 138 do CTN. Nesses termos, deve-se reformar a decisão recorrida, para que a integralidade do pagamento de R\$1.505.579,51 seja considerada como estimativa de IRPJ relativa ao mês de setembro de 2011, o que acarretará o reconhecimento do direito creditório pleiteado.

Face ao que precede, demonstrado que a decisão recorrida, mais do que descumprir o comando do art. 138 do CTN e as orientações da jurisprudência, da PGFN e da própria RFB quanto à sua aplicação, ainda contrariou decisão judicial que reconheceu, de forma incontestável, a inaplicabilidade da multa de mora para o débito de estimativa de setembro de 2011, decisão essa acolhida e não contestada pela União no respectivo processo, a decisão recorrida é equivocada, sendo imperiosa sua reforma.

3.1.1. A inexistência de concomitância entre o presente processo e a ação ordinária n. 0002825-69.2012.4.01.3802.

Para finalizar este tópico, a recorrente ressalta que inexistente relação de concomitância entre o presente processo administrativo e a ação ordinária n. 0002825-69.2012.4.01.3802, no qual se discute a exigibilidade de débitos cobrados pela fiscalização por meio do Termo de Intimação n. 100000007512919, dentre os quais está o débito de IRPJ relativo ao mês de setembro de 2011, em razão da imputação proporcional feita pelas autoridades fiscais.

Inexistente concomitância, porque, conforme exposto no tópico 3.1 supra, a União não recorreu especificamente contra a parte da decisão proferida na ação ordinária n. 0002825-69.2012.4.01.3802 que reconheceu a aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea para o débito relativo ao mês de setembro de 2011, de modo que aquela decisão deverá ser replicada também no presente processo.

Aliás, ao não adotar a determinação da aludida sentença e, mais, ao contrariar a manifestação da União naqueles autos, o acórdão recorrido agiu em descumprimento de decisão judicial, além de ter contrariado a orientação da União, atentando contra a segurança jurídica e o princípio segundo o qual "nemo potest venire contra factum proprium". Estes são os fundamentos que alicerçam o pedido formulado na presente demanda. Estes fundamentos decorrem e têm origem na ação judicial, mas são autônomos, quer dizer, não foram replicados da ação judicial para a presente demanda. Isto é o bastante para revelar a inexistência de concomitância.

Ainda que assim não fosse, há outros elementos que evidenciam a inexistência de concomitância. Explica-se.

Segundo o parágrafo 2º do art. 307 do Código de Processo Civil, "uma ação é idêntica a outra quando possui as mesmas partes, a mesma causa de pedir e o mesmo pedido." Na presente situação, contudo, apesar de existir identidade entre as partes e a causa de pedir do presente processo e da ação ordinária n. 0002825-69.2012.4.01.3802, eis que em ambos se discute a aplicação do instituto da denúncia espontânea, não há identidade entre os pedidos formulados em ambas as demandas.

Realmente, enquanto no presente processo requer-se o reconhecimento de direito creditório de IRPJ, referente a estimativa do mês de setembro de 2011, em razão de pagamento a maior efetuado pela recorrente, e a consequente homologação da compensação declarada, o pedido da ação ordinária n. 0002825-69.2012.4.01.3802 (doc. 02) é para que seja declarada a inexistência de relação jurídico-tributária entre a recorrente e o fisco que obrigue a recorrente ao pagamento de multa de mora de 20% sobre o débito pago em atraso, em razão da aplicação do instituto da denúncia espontânea. [...].

Como se vê, portanto, enquanto no presente processo está sendo requerido direito creditório referente a pagamento a maior de IRPJ, a título de estimativa relativa ao mês de setembro de 2011, na ação ordinária n. 0002825-69.2012.4.01.3802 requer-se a declaração de inexigibilidade da multa de mora com o consequente cancelamento dos débitos oriundos de imputação proporcional.

A falta de identidade entre os pedidos também é evidenciada pelas datas de ajuizamento da ação judicial e de início do presente processo administrativo.

A ação judicial foi distribuída em 02.5.2012, após o recebimento do Termo de Intimação n. 100000007512919 em 25.2.2012. O despacho decisório na origem do presente processo administrativo foi emitido somente em 02.8.2013 — ou seja, mais de um ano após o ajuizamento da ação n. 0002825-69.2012.4.01.3802. Dessa forma, na data de ajuizamento da ação, a recorrente sequer teria como prever que a Receita Federal do Brasil iria além da exigência da multa de mora relativa à estimativa da competência de setembro de 2011 e negaria também o direito creditório pleiteado pela recorrente no valor de R\$ 178.158,83.

Vale ressaltar que a necessidade de identidade de (i) partes, (ii) causa de pedir e (iii) pedido foi reconhecida pela própria Coordenação-Geral de Tributação (COSIT), quando proferiu o Parecer Normativo n. 7, de 22.8.2014 [...].

Conforme exposto no trecho acima destacado, essa é a inteligência da Súmula n. 1 deste E. Conselho [...]

Com efeito, destarte, não se cogita de concomitância na presente situação, em que, a despeito de haver identidade entre a causa de pedir do presente processo e da ação ordinária n. 0002825-69.2012.4.01.3802, não há identidade entre o pedido apresentado nas referidas demandas, motivo pelo qual descabe falar-se em concomitância.

3.2. A impossibilidade de o fisco exigir estimativas mensais após o encerramento do período de apuração do IRPJ.

Como se não bastassem as considerações feitas alhures, a recorrente ainda quer consignar outro fundamento que, por si só, impõe a reforma do despacho decisório, com o decorrente reconhecimento do direito creditório pleiteado.

Conforme exposto na manifestação de inconformidade apresentada, como consequência da não homologação do PER/DCOMP n. 04862.25608.251111.1.2.04-2892, a fiscalização pretende exigir o montante relativo à estimativa mensal de outubro de 2011.

Entretanto, as autoridades fiscais não notaram que, após o encerramento do período de apuração do IRPJ, não mais são devidas as referidas antecipações mensais, mas apenas o IRPJ apurado pela pessoa jurídica no final do período.

Com efeito, findo o ano-calendário, verifica-se a ocorrência do fato gerador do IRPJ, devendo ser apurado o imposto efetivamente devido pela pessoa jurídica. A partir desse momento, portanto, não há que se exigir o pagamento das estimativas mensais, cabendo, se for o caso, apenas o lançamento do imposto definitivo, devido em 31.12.

Essa é a inteligência da Súmula CARF n. 82:

"Súmula CARF n. 82: Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas."

Desse modo, ainda que se entenda que não deveria ter sido homologada a compensação efetuada pela recorrente, o que se admite apenas em caráter argumentativo, não pode prosperar o entendimento manifestado na decisão recorrida, no que tange à exigência do débito objeto da PER/DCOMP n. 04862.25608.251111.1.2.04-2892.

Some-se a isso que, no caso sub judice, a não homologação da compensação não traz qualquer prejuízo ao Fisco, no que diz respeito ao IRPJ, referente ao ano-calendário de 2011, não afetando o montante efetivamente recolhido pela recorrente. Isso porque, conforme mencionado no tópico 1 acima, o excesso da estimativa de IRPJ relativa ao mês de setembro recolhida pela recorrente foi

compensado com a estimativa relativa ao mês de outubro daquele mesmo ano-calendário.

Assim, ainda que mantida a não homologação da compensação, tem-se que o crédito informado no PER/DCOMP n. 04862.25608.251111.1.2.04-2892, no valor de R\$ 178.158,53, não poderá ser desconsiderado na determinação do saldo do IRPJ apurado em 31.12.2011, anulando os efeitos da eventual redução da estimativa mensal, relativa a outubro.

Em outras palavras, se for desconsiderada a compensação declarada pela recorrente, entre o crédito, decorrente de recolhimento a maior de estimativa de setembro, e o débito, relativo à estimativa mensal do mês de outubro, na determinação do saldo do imposto devido em 31.12.2011, aquele valor será computado como pagamento de estimativa de setembro, permanecendo incólume o resultado anual.

Portanto, ainda que o procedimento da recorrente não seja validado, a fiscalização deveria desconsiderar o débito confessado no PER/DCOMP n.

04862.25608.251111.1.2.04-2892, eis que a sua existência foi neutralizada na apuração do IRPJ devido ao final do período.

Diante do exposto, também por essa razão impõe-se a reforma da decisão recorrida, razão pela qual se requer seja dado provimento ao presente recurso.

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:

#### 4. Pedido.

A única conclusão possível, que se obtém após a análise dos fundamentos do presente recurso e da documentação colacionada aos autos pela recorrente, é no sentido de que falta o necessário amparo à decisão recorrida.

Diante disto, a recorrente postula o conhecimento e integral provimento do presente recurso, o que acarretará o reconhecimento integral do crédito pleiteado e a homologação da compensação objeto do PER/DCOMP n. 04862.25608.251111.1.2.04-2892.

Requer-se, por fim, que as futuras intimações sejam feitas em nome de seus advogados devidamente constituídos através da anexa procuração, no endereço a seguir indicado: Rua Leopoldo Couto de Magalhães Jr., 758, 16º andar, 04542-000, São Paulo — SP.

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 nº 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.

**Notificação**

A Recorrente requer que seja notificada do endereço de seu representante legal.

A previsão legal é de que o sujeito passivo seja intimado validamente no domicílio tributário por ele eleito (incisos LIV e LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 127 do Código Tributário Nacional e art. 23 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972). Nesse sentido, a Súmula CARF nº 110, que é de aplicação obrigatória, determina que "no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo", (art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023).

**Nulidade do Despacho Decisório e da Decisão de Primeira Instância**

A Recorrente alega que os atos administrativos são nulos arguindo que foram violados princípios constitucionais.

O Despacho Decisório foi lavrado por servidor competente que verificando a ocorrência da causa legal emitiu o ato revestido das formalidades legais com a regular intimação para que a Recorrente pudesse cumpri-lo ou impugná-lo no prazo legal. A decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente e da qual a pessoa jurídica foi regularmente notificada. Assim, estes atos contêm todos os requisitos legais que lhes conferem existência, validade e eficácia.

As garantias ao devido processo legal estruturado, ao contraditório pela condução dialética e à ampla defesa com oportunidade de formulação de alegações e produção de provas 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 fundamentados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos decidam recursos administrativos.

Cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

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).

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).

Sobre a necessidade de prévia intimação à Recorrente, o Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, prescreve:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

Cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula CARF nº 46

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

No presente caso, o procedimento administrativo foi realizado sem prévia notificação à Recorrente, pois a RFB dispunha dos elementos suficientes para elaboração do Despacho Decisório.

O Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu decisão em Repercussão Geral na Questão de Ordem no Agravo de Instrumento nº 791292/PE com trânsito em julgado em 28.02.2010, que deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, de acordo com o art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

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. Ademais, “na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção”, conforme preceitua o art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

As formas instrumentais adequadas foram respeitadas, os documentos foram reunidos nos autos do processo, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos em observância aos princípios do devido processo legal, contraditório e ampla defesa. A proposição afirmada pela Recorrente, desse modo, não pode ser ratificada.

#### **Necessidade de Comprovação da Liquidez e Certeza do Indébito**

A Recorrente discorda do procedimento fiscal ao argumento de que deve ser considerado o conjunto probatório produzido nos autos que evidenciam o direito creditório.

O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição, 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 pagamento a maior de tributo como condição absolutamente essencial para fins de verificação da precisão dos dados informados. Cabe a averiguação dos livros de registros obrigatórios 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).

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. Devem ser detalhados os motivos de fato e de direito em que se baseiam com exposição de forma minuciosa os pontos de discordância e suas razões. A peça de defesa deve ser instruída 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 “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” (art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977). Nesse sentido, a legislação exige que a Recorrente produza prova de suas alegações que demonstrem a liquidez e certeza do direito creditório pleiteado (art. 170 do Código Tributário Nacional).

Observe-se que no caso de “o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias” (art. 37 e art. 69 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972). Tem-se que no processo administrativo fiscal a Administração deve se pautar no princípio da verdade material, flexibilizando a preclusão no que se refere a apresentação de documentos, a fim de que se busque ao máximo a incidência tributária (Parecer PGFN nº 591, de 17 de abril de 2014).

Em se tratando da necessidade de se demonstrar a liquidez e certeza do crédito que a Recorrente pretende utilizar no Per/DComp, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) pacificou que: “10. 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 (artigo 170, do CTN)” (Agravo Regimental no Recuso Especial nº 862.572/CE). Nesse sentido, em caso de Per/DComp inverte-se o ônus da prova, cabendo à Recorrente comprovar seu direito líquido e certo. É dever da autoridade fiscal, ao analisar os valores informados em Per/DComp para fins de decidir homologação ou não da compensação, investigar a exatidão do indébito apurado pela Recorrente.

Está registrado no Acórdão da 1ª Turma da CSRF do CARF nº 9101-002.548, de 07.02.2017, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999):

Tratando-se de fato constitutivo de direito, cujo ônus da prova incumbe ao autor, em conformidade com o art. 333, inciso I, do Código de Processo Civil CPC (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015), e tendo em vista que a existência, certeza e liquidez do crédito pleiteado são requisitos essenciais ao deferimento da restituição/compensação requerida, na forma do art. 170 do Código Tributário Nacional CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), compete ao sujeito passivo, que dele pretende se beneficiar, a efetiva comprovação daquele crédito [...].

A pessoa jurídica pode deduzir do tributo devido o valor do tributo pago ou retido na fonte incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real, bem como o IRPJ ou CSLL determinado sobre a base de cálculo estimada no caso utilização do regime com base no lucro real anual, para efeito de determinação do saldo de IRPJ ou CSLL negativo ou a pagar no encerramento do período apurado de forma centralizada pelo estabelecimento matriz, ocasião em que se verifica a sua liquidez e certeza (art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 34 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 e art. 2º e art. 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

Cabe a aplicação dos enunciados estabelecidos nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula CARF nº 82

Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 84

É possível a caracterização de indébito, para fins de restituição ou compensação, na data do recolhimento de estimativa. (Súmula revisada conforme Ata da Sessão Extraordinária de 03/09/2018, DOU de 11/09/2018). (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Súmula CARF nº 93

A falta de transcrição dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução no Livro Diário não justifica a cobrança da multa isolada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, quando o sujeito passivo apresenta escrituração contábil e fiscal suficiente para comprovar a suspensão ou redução da estimativa. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 164

A retificação de DCTF após a ciência do despacho decisório que indeferiu o pedido de restituição ou que não homologou a declaração de compensação é insuficiente para a comprovação do crédito, sendo indispensável a comprovação do erro em que se fundamenta a retificação. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Súmula CARF nº 203

A compensação não equivale a pagamento para fins de aplicação do art. 138 do Código Tributário Nacional, que trata de denúncia espontânea.

O presente caso trata-se de Per/DComp com utilização do crédito relativo ao pagamento a maior de estimativa de IRPJ, código 2362, referente ao período de apuração de ocorrido em 30.09.2011 no valor de R\$178.158,83, contido no DARF de R\$4.869.060,84 recolhido em 31.10.2011. Em relação a este débito, os pagamentos de R\$4.869.060,84 e R\$1.505.579,51 foram insuficientes para sua liquidação do valor de R\$6.334.059,88 declarado, conforme consignado na decisão de primeira instância.

Ressalte-se que todos os documentos constantes nos autos foram regularmente examinados com minudência, conforme a legislação de regência da matéria. Diferente do entendimento da Recorrente, os supostos fatos indicados na peça recursal não podem ser corroborados, nos termos do art. 145 e art. 147 do Código Tributário Nacional, bem como art. 15, art. 16 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que estabelecem critérios de adoção do princípio da verdade material. O procedimento fiscal decorre de expressa previsão legal que é de observância obrigatória pela autoridade tributária, sob pena de responsabilidade funcional (parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional).

No curso do processo a Recorrente teve oportunidade de produzir o acervo fático-probatório de suas alegações. Porém, as supostas divergências não estão comprovadas, pois não foram apresentadas evidências robustas com força probante conjuntural. Logo não cabe razão a Recorrente.

### **Denúncia Espontânea**

A Recorrente aduz que se encontra amparada pela denúncia espontânea.

O Código Tributário Nacional estabelece:

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.

A Solução de Consulta Cosit nº 233, de 16 de agosto de 2019, esclarece:

Conclusão 36.

Pelo exposto, respondendo objetivamente às proposições apresentadas:

36.1 A configuração da denúncia espontânea deve necessariamente obedecer aos preceitos do artigo 138 do CTN, sob pena de sua inocorrência. Já a forma de sua instrumentalização está prevista na legislação tributária na forma das declarações das obrigações acessórias. Assim, a comunicação da infração tributária e pagamento do tributo nos termos do art. 138 do CTN não impede o lançamento da multa pelo atraso no descumprimento das obrigações acessórias.

36.2 Atendidos os requisitos do art. 138 do CTN, a denúncia espontânea afasta a aplicação de multa, inexistindo diferença, nesse caso, entre multa moratória e multa punitiva.

36.3 A prestação a destempo da obrigação acessória pelo sujeito passivo, para configurar denúncia espontânea da obrigação principal, não o elide da multa referente ao descumprimento da obrigação acessória, posto que, são obrigações autônomas.

36.4. A comunicação da infração tributária e pagamento do tributo nos termos do art. 138 do CTN não impede o lançamento da multa pelo atraso no descumprimento das obrigações acessórias a que estava sujeita

A Nota Técnica Cosit nº 19, de 12 de junho de 2012, orienta:

6. Em consequência, conclui-se: [...]

b) que se considera ocorrida a denúncia espontânea, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei nº 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 nº 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 nº 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; d) que os eventuais pedidos de revisão de lançamento, restituição e/ou compensação dos créditos já constituídos nas situações do item “b” acima devem ser analisados com base no entendimento exarado nos Atos Declaratórios PGFN nºs 4 e 8, de 2011.

A denúncia espontânea da infração acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, exclui a responsabilidade do sujeito passivo pela penalidade pecuniária em função da inobservância da conduta prescrita na norma jurídica primária. A exteriorização de vontade alcança a obrigação principal em que o tributo sujeito ao lançamento por homologação ou autolancamento que não esteja declarado à época e o recolhimento seja efetuado antes de qualquer procedimento fiscal.

No Recurso Especial Repetitivo nº 1149022/SP, Tema 385, proferido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) consta que:

#### TESE JURÍDICA

"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". [...]

EMENTA 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.

No Recurso Especial Repetitivo nº 1102577/DF, Tema 101, proferido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) consta que:

TESE JURÍDICA "O instituto da denúncia espontânea (art. 138 do CTN) não se aplica nos casos de parcelamento de débito tributário". [...]

EMENTA TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO DE DÉBITO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE. RECURSO REPETITIVO. ART. 543-C DO CPC.

1. O instituto da denúncia espontânea (art. 138 do CTN) não se aplica nos casos de parcelamento de débito tributário.
2. Recurso Especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ.

Está registrado nos Recursos Especiais Repetitivos nº 886462/RS e nº 962379/RS, Tema 61, proferido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ):

#### TESE JURÍDICA

"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". [...]

EMENTA TRIBUTÁRIO. ICMS. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTOS DECLARADOS PELO CONTRIBUINTE E NÃO PAGOS NO PRAZO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. SÚMULA 360/STJ.

1 Nos termos da Súmula 360/STJ, "O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo". É que a apresentação de Guia de Informação e Apuração do ICMS / GIA, de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais / DCTF, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco. 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.

2. Recurso especial parcialmente conhecido e, no ponto, improvido. Recurso sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

Para a análise das provas, cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

#### Súmula CARF nº 203

A compensação não equivale a pagamento para fins de aplicação do art. 138 do Código Tributário Nacional, que trata de denúncia espontânea.

O pressuposto da denúncia espontânea é o pagamento efetuado antes de qualquer procedimento administrativo relacionado com a infração, nos termos do inciso I do art. 156 do Código Tributário Nacional. Ordinariamente o pagamento é levado a efeito em dinheiro pela rede arrecadadora na forma, no lugar e no tempo determinados na legislação. Nesse sentido, para a configuração da denúncia espontânea sobressai a necessidade de que haja pagamento total do tributo anteriormente não declarado e confessado, acompanhado dos juros de mora, antes de iniciado procedimento de ofício. O instituto da denúncia espontânea não se aplica em procedimento de Per/DComp.

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

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

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

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

§ 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.

O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados em Per/DComp, mas pagos a destempo, caso em ficam sujeitos às determinações do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica sofrem a incidência de acréscimos legais até a data de entrega do Per/DComp. Estas determinações encontram fundamento no art. 28 da Instrução Normativa SRF nº 210, de 30 de setembro de 2002, no art. 28 da Instrução Normativa SRF nº 460, de 17 de outubro de 2004, no art. 28 da Instrução Normativa SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005, no art. 53 da Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008, no art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de dezembro de 2012, no art. 70 da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017 e no art. 69 da Instrução Normativa RFB nº 2.055, de 06 de dezembro de 2021, todas editadas com fundamento no poder disciplinar da RFB previsto no § 14 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dessa maneira, incidem acréscimos legais sobre os débitos tributários não pagos nos prazos previstos na legislação específica. Logo, não cabe razão à Recorrente.

### **Ação Judicial**

A Recorrente alega que ajuizou a Ação Ordinária nº 0002825-69.2012.4.01.3802 com o seguinte objeto, e-fls. 342-366:

Ante o exposto, requer a Autora:

(i) a concessão da TUTELA ANTECIPADA "maldita altera pare", nos termos do artigo 273, do CPC, para (i) reconhecer a inexistência de relação jurídico-tributária que obrigue a Autora a realizar o adimplemento da multa moratória incidente sobre as diferenças de IRPJ estimativa mensal apurada nos meses de fevereiro, abril, maio, julho, agosto, setembro e outubro de 2011 em virtude da verificação do instituto da denúncia espontânea, e, por conseguinte, (II) suspender a

exigibilidade dos valores constantes do Termo de Intimação nº 100000007512919, uma vez que regularmente extintos por força do pagamento (Art. 156, I, do CTN), até o trânsito em julgado da sentença a ser proferida (verificando-se a modalidade de "suspensão da exigibilidade do crédito tributário" prevista no Inc. V do art. 151 do CTN)e, ato contínuo, sela determinada a expedição da 'Certidão positiva com efeitos de negativa' nos termos do que dispõe o art. 206 do CTN (tendo em vista que os demais apontamentos constantes do relatório de situação fiscal da Autora encontram-se, regularmente, com suas exigibilidades suspensas) (ii) a citação da Ré, na pessoa de seu representante legal, para que, querendo, apresente a competente contestação;

(iii) seja, ao final, confirmada a tutela antecipada concedida, a fim de que seja declarada a inexistência de relação jurídico-tributária entre a Autora e a Ré que a obrigue ao pagamento da multa de mora de 20%, tendo em vista a aplicação da denúncia espontânea, bem como para desconstituir o crédito tributário que lhe está sendo cobrado a título de diferenças de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ estimativa mensal apurado nos meses de fevereiro, abril, maio, julho, agosto, setembro e outubro de 2011, tendo em vista a extinção dos créditos tributários pelo pagamento;

(iv) a condenação da Ré ao pagamento das custas, honorários e demais cominações inerentes à sucumbência.

Protesta a Autora pela produção de todas as provas em direito admitidas, especialmente pela posterior juntada de novos documentos e realização de perícia contábil.

Termos em que, dando à causa o valor de R\$ 1.130.029, 85 (um milhão, cento e trinta mil e vinte e nove reais e oitenta e cinco centavos), pede deferimento.

A inafastabilidade da jurisdição está pressuposta no inciso XXXV do art. 5º da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB) no sentido de que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”. No mesmo sentido, o art. 3º do Código de Processo Civil prevê que “não se excluirá da apreciação jurisdicional ameaça ou lesão a direito”, ainda que não tenha expressão econômica.

O controle jurisdicional é um direito inarredável no aspecto constitucional do processo democrático que se desenvolve a partir do amplo debate isonômico da matéria litigiosa decorrente da efetividade do acesso à justiça e da participação dos destinatários da solução da controvérsia. Cabe a adoção das premissas de que o Estado deve instituir normas procedimentais necessárias e úteis à tutela dos direitos fundamentais e à efetividade processual de forma republicana.

No Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 640905/SP, Tema nº 573 do Supremo Tribunal Federal (STF) consta que:

4. O princípio da inafastabilidade de jurisdição, insculpido no art. 5º, XXXV, CRFB/88, segundo o qual “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário

lesão ou ameaça a direito” tem o intento de coibir iniciativas dos legisladores que possam impor obstáculos desarrazoados ao acesso à justiça, ao permitir o acesso plural e universal ao Poder Judiciário. 5. Os contribuintes podem vindicar seus direitos e/ou resolver seus litígios sob os auspícios do Estado-Juiz, posto ser o sistema judiciário igualmente acessível a todos e apto a produzir resultados individual e socialmente justos. 6. A norma que cria entraves ao acesso ao Poder Judiciário, ou que atenta contra os princípios e direitos fundamentais constitucionais, é inconstitucional, por isso que: “É inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário.” (Súmula Vinculante 28).”

O acesso à justiça é um direito fundamental a ser obrigatoriamente implementado pelo Estado-juiz como corolário da cidadania, no sentido de que é garantida aos litigantes no processo judicial ou administrativo a participação na atividade jurisdicional.

Para a análise das provas, cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula CARF nº 1

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Na petição inicial da Ação Ordinária nº 0002825-69.2012.4.01.3802, e-fls. 342-366, é questionado o Termo de Intimação nº 100000007512919 emitido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Uberaba/MG, e-fls. 375-380, com o seguinte teor:

O contribuinte responsável pelo CNPJ acima identificado está sujeito ao acompanhamento econômico-tributário diferenciado de que trata a Portaria RFB nº 2356 de 14 de dezembro de 2010.

Com base nas Informações prestadas em DCTF e em apurações demonstradas no(s) relatório(a) disponível (eis) neste portal de serviços o contribuinte responsável pelo CNPJ acima identificado, ou seu representante legal, foi considerado devedor do(s) saldo(s) abaixo discriminados(s), estando intimado a providenciar seu pagamento até o dia 30/03/2012, acrescido(s) dos acréscimos legais.

Constatado pelo contribuinte que as irregularidades apuradas decorrem exclusivamente de erro no preenchimento da declaração, deverá ser transmitida declaração retificadora, não sendo necessário seu comparecimento à Unidade da RFB (exceto para períodos de apuração de 2006 e anteriores em que será necessária a formalização de processo para a retificação). Confira erros mais

frequentes de preenchimento da DCTF no item Orientações Gerais. No caso de a declaração retificadora não sanar todas as irregularidades apuradas e estas puderem ser justificadas com documentação hábil e idônea, no mesmo prazo acima, o contribuinte deverá comparecer à Unidade de RFB de sua jurisdição fiscal, munido da documentação em questão.

Caso os débitos não sejam quitados ou regularizados pelos meros descritos neste termo de intimação no prazo determinado, o contribuinte estará sujeito a:

1. inclusão no Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Pública Federal- CADIN, impedindo operações de crédito com recursos públicas, a concessão de incentivo, (soeis e financeiros e a celebração de convênios e similares que envolvam desembolso de recursos públicos os respectivos aditamentos (Lei nº 10.922, de 2002)
2. rescisão do Programa de Regularização Fiscal (Refis), do Parcelamento Especial (Paes) ou do Parcelamento Excepcional (Paes), caso a contribuinte seja optante desses parcelamentos especiais (Lei nº 9.964, de 2000, Lei nº 10.604, de 2003, e Medida Provisória nº 303, de 2006).
3. encaminhamento dos débitos para inscrição em Dívida Ativa da União, para fins de cobrança judicial, com e possibilidade de penhora ou arresto de bens, e acréscimos de 10% a 20% relativos aos encargos da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (Lei 6.830, de 1980, e Decreto-Lei nº 1.025, de 1969)

O presente caso trata-se de Per/DComp com utilização do crédito relativo a pagamento a maior de estimativa de IRPJ, código 2362, referente ao período de apuração de ocorrido em 30.09.2011 no valor de R\$178.158,83, contido no DARF de R\$4.869.060,84 recolhido em 31.10.2011.

Por conseguinte, não se verifica a identidade de objeto da referida ação judicial e do presente processo administrativo.

#### **Declaração de Concordância**

Consta no Acórdão da 1ª Turma DRJ/POA/RS nº 10-60.744, de 24.10.2017, e-fls. 247-257, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

Consultando-se os sistemas de controle da RFB, observa-se que o contribuinte procedeu a entrega da DIPJ em 29/06/2012 e DIPJ retificadora em 28/06/2013(ativa), sendo que em ambas o IRPJ a pagar, relativo ao mês de setembro de 2011, é de R\$ 6.155.901,05.

Em relação às DCTF, a original foi entregue em 23/11/2011 informando um débito de R\$ 4.869.060,84.

Em 15/02/2012, apresentou DCTF Retificadora informando um débito de R\$ 6.334.059,88.

Em 26/08/2013, apresentou DCTF Retificadora, a qual encontra-se ativa, informando o débito de R\$ 6.155.901,05.

O Despacho Decisório foi emitido em 02/08/2013. [...]

Embora não possuam caráter de confissão de dívida, as informações prestadas na DIPJ, em princípio, refletem a escrituração contábil e fiscal do contribuinte e demonstram as apurações das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Essa gama de informações permite que a Receita Federal efetue diversos cruzamentos entre sistemas para fins de malha e auditoria interna.

A DCTF, por sua vez, consigna informações exclusivamente em relação aos valores devidos, mas que devem ser objeto de verificação fiscal, em procedimento de auditoria interna, abrangendo também as informações prestadas na DIPJ (instruções normativas que tratam da DCTF, atualmente a IN RFB nº 1599, de 2015).

Assim, em relação ao débito, resta confirmado que o valor efetivamente devido, referente ao mês de setembro de 2011, é R\$ 6.155.901,06.

Em relação aos pagamentos, observa-se que o primeiro deles, R\$ 4.869.060,84, foi efetuado na data do vencimento (31/10/2011) e encontra-se alocado para o débito de R\$ 6.334.059,88, declarado na DCTF Retificadora apresentada em 15/02/2012, [...].

O segundo pagamento foi efetuado em 31/01/2012, indicando como período de apuração o mês de outubro. Entretanto, encontra-se devidamente alocado para o débito do mês de setembro de 2011 [...].

Ocorre que o pagamento foi efetuado depois de seu vencimento sem o acréscimo da multa de mora prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, por isso, insuficiente para extinguir o débito remanescente do primeiro pagamento, no montante de R\$ 1.286.840,22.

Observe-se que esse débito deveria ter sido recolhido com o acréscimo da multa de mora de 20% (257.368,04), mais juros de 2,77% (35.645,47), totalizando R\$ 1.579.853,74. O pagamento de R\$ 1.505.579,51 foi suficiente para amortizar somente 95,3% do débito, ou seja, R\$ 1.226.341,46, conforme tela de consulta acima. Assim, em relação ao débito da estimativa do mês de setembro, os pagamentos de R\$ 4.869.060,84 e R\$ 1.505.579,51 foram insuficientes para a liquidação do débito.

Sobre a multa de mora, deixa-se o registro de que o Superior Tribunal de Justiça, de longa data, vem se manifestando no sentido de que o instituto da denúncia espontânea exige que nenhum lançamento tenha sido feito, isto é, que a infração não tenha sido identificada pelo fisco nem se encontre registrada nos livros fiscais e/ou contábeis do contribuinte e não foi prevista para que favoreça o atraso do pagamento do tributo. Ela existe como incentivo ao contribuinte para denunciar situações de ocorrência de fatos geradores que foram omitidas, como é o caso de

aquisição de mercadorias sem nota fiscal, de venda com preço registrado aquém do real etc.

#### CONCLUSÃO

Diante da inexistência de crédito, voto para que seja julgada improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pelo contribuinte.

Assim sendo, o Acórdão da 1ª Turma DRJ/POA/RS nº 10-60.744, de 24.10.2017, e-fls. 247-257, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária.

#### **Responsabilidade por Infrações**

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 nº 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). O Parecer Normativo Cosit nº 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”. “As decisões proferidas pelo CARF não podem ser enquadradas como práticas reiteradamente observadas e aceitas pelas autoridades administrativas, previstas no art. 100, III, do CTN” (Agravio em Recurso Especial nº 2554882/SP).

#### **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 nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023 e Súmula CARF nº 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 nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023).

**Dispositivo**

Em assim sucedendo, voto em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva