



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10680.720187/2009-50  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1003-000.647 – Turma Extraordinária / 3ª Turma  
**Sessão de** 07 de maio de 2019  
**Matéria** PER/DCOMP  
**Recorrente** BRAFER INVESTIMENTOS S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 1998

DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

Os julgados vinculantes do STJ harmonizaram o entendimento de que o tributo sujeito ao lançamento por homologação regularmente confessado é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte da autoridade fiscal.

NATUREZA JURÍDICA.

O Per/DComp desde a sua instituição em 01.10.2002 até 30.10.2003 não constitui confissão de dívida, nem instrumento hábil e suficiente para a exigência de crédito tributário nele informado, de modo que tem natureza informativa. Posteriormente em 31.10.2003 ficou estabelecido que o Per/DComp tem natureza constitutiva de confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

DILIGÊNCIA.

A diligência não determina o resultado do julgamento, pois as autoridades julgadoras que compõem o colegiado pronunciarão sobre o recurso voluntário em momento posterior e as questões já examinadas serão reapreciadas, ainda que o colegiado seja o mesmo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva – Relatora e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carmen Ferreira Saraiva (Presidente), Bárbara Santos Guedes, Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça e Wilson Kazumi Nakayama.

## Relatório

A Recorrente formalizou o Pedido de Ressarcimento ou Restituição/Declaração de Compensação (Per/DComp) - Pedido de Restituição nº 11402.91331.190903.1.2.02-5006 em 19.09.2003, e-fls. 85-87, utilizando-se do saldo negativo de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) no valor original de R\$5.005,59, apurado pelo regime de tributação com base no lucro real anual do ano-calendário de 1998 para compensação dos débitos indicados no Per/DComp - Declaração de Compensação nº 08115.91874.111105.1.3.02-9881 apresentado em 11.11.2005, e-fls. 35-39, no Per/DComp - Declaração de Compensação nº 31693.74268.111105.1.3.02-1713 apresentado em 11.11.2005, e-fls. 43-53 e no Per/DComp - Declaração de Compensação nº 31693.74268.111105.1.3.02-1713 apresentado em 11.11.2005, e-fls. 43-53.

Consta no Despacho Decisório Eletrônico, e-fls. 21-28, que as informações relativas ao reconhecimento do direito creditório foram analisadas das quais se concluiu pelo deferimento em parte do pedido:

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 do imposto devido e a apuração do saldo negativo, verificou-se:

### PARCELAS DE COMPOSIÇÃO DO CRÉDITO INFORMADAS NO PER/DCOMP

PARC.CRÉDITO	RETENÇÕES FONTE	SOMA PARC.CRED
PER/DCOMP [...]	5.005,59 [...]	5.005,59
CONFIRMADAS [...]	5.005,59 [...]	5.005,59

Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 5.005,59

Somatório das parcelas de composição do crédito na DIPJ: R\$ 5.005,59

IRPJ devido: R\$ 0,00

Valor do saldo negativo disponível = (Parcelas confirmadas limitado ao somatório das parcelas na DIPJ) - (IRPJ devido), observado que quando este cálculo resultar negativo, o valor será zero. Valor do saldo negativo disponível: R\$ 5.005,59

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 04263.22755.111105.1.3.02-5663.

Não há valor a ser restituído/ressarcido para o(s) pedido(s) de restituição/ressarcimento apresentado(s) no(s) PER/DCOMP: 11402.91331.190903.1.2.02-5006. [...]

Enquadramento Legal: Art. 168 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional). Inciso II do Parágrafo 1º do art. 6º da Lei 9.430, de 1996. Art. 5o da IN SRF 600, de 2005. Art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Cientificada, a Recorrente apresentou a manifestação de inconformidade. Está registrado na ementa do Acórdão da 3ª Turma/DRJ/BHE/MG nº 02-32.953, de 22.06.2011, e-fls. 90-99:

#### COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA - OPERACIONALIZAÇÃO

A compensação tributária obedece a regras específicas, previstas na legislação tributária. As regras para o encontro de contas estão expressamente determinadas nesta legislação e devem ser obedecidas integralmente.

#### DÉBITOS COMPENSADOS

Os débitos compensados sofrem a incidência dos acréscimos moratórios previstos em lei, ou seja, juros e multa, até a data da entrega da Declaração de Compensação.

#### Manifestação de Inconformidade Improcedente

Notificada em 08.06.2015, e-fl. 258, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 06.07.2015, e-fls. 259-287, 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:

Ocorre que, no entendimento da Defendente - e essa talvez tenha sido a causa da restrição imposta pela RFB - como se tratava de compensação a partir de saldo negativo de IRPJ/1999, não seria - como continua não sendo - exigível a inclusão da multa de mora e acréscimos, quanto ao débito compensado, em função do benefício da denúncia espontânea, conforme preceitua o artigo 138, do Código Tributário Nacional. [...]

E nem poderia ser diferente. Isso porque a denúncia espontânea, na sua essência, configura arrependimento fiscal, deveras proveitoso para o fisco, notadamente *in casu*, haja vista que a Defendente, desistindo do proveito econômico que a infração poderia carrear-lhe, antecipa-se e adverte à entidade fazendária, sem que ela tenha iniciado qualquer procedimento para a apuração desses fundos líquidos.

Trata-se, sem dúvida, de técnica moderna indutora ao cumprimento das leis, que vem sendo utilizada, inclusive nas ações processuais, admitindo o legislador que a parte que se curva ao decisum fique imune às despesas processuais, como sói ocorrer na ação monitoria, na ação de despejo e no novel segmento dos juizados especiais.

Obedecida essa razão finalística do instituto, exigir qualquer penalidade, após a espontânea denúncia, é conspirar contra a norma inserida no art 138 do CTN, malferindo o fim inspirador do benefício, voltado a animar e premiar o contribuinte que não se mantém obstinado ao inadimplemento.

A denúncia espontânea - assim considerada a declaração prestada pelo sujeito passivo, acompanhada do pagamento, ou antecedida deste - tem como efeito automático e imediato a exclusão da incidência das multas de mora e de ofício sobre os tributos devidos e pagos antes do início de qualquer ação fiscal, e não há que se alegar, em contrário, finalidades distintas entre aquelas espécies sanções, dada a sua fungibilidade recíproca que a legislação tributária admite [...]

Insta salientar, por oportuno, que a DCTF e o PERDCOMP foram entregues quase que simultaneamente, o que afasta a impossibilidade de arguição quanto à impossibilidade de usufruir do benefício legal no caso em apreço.

Desta sorte, tem-se como inequívoco que a denúncia espontânea exoneradora que extingue a responsabilidade fiscal é aquela procedida antes da instauração de qualquer procedimento administrativo. Assim, engendrada a denúncia espontânea nesses moldes, os consectários da responsabilidade fiscal desaparecem, por isso que se reveste de contradição impor ao denunciante espontâneo a obrigação de pagar "multa", cuja natureza sancionatória é inquestionável. O mesmo não acontece em relação aos juros.

Essa exegese, mercê de conciliar a jurisprudência do STJ, cumpre o postulado do art. 112 do CTN, afinado com a novel concepção de que o contribuinte não é objeto de tributação senão sujeito de direitos, por isso que "a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I - à capitulação legal do fato; II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação." (Art. 112, CTN). Nesse sentido: RE 110.399/SP, Rel. Min. Carlos Madeira, DJ 27.02.1987, RE 90.143/RJ, Rei. Min. Soares Muñoz, DJ 16.03.1979, RESP 218.532/SP, Rei. Min. Garcia Vieira, DJ 13.12.1999.

Inegável, assim, que engendrada a denúncia espontânea nesses termos, revela-se incompatível a aplicação de qualquer punição. [...]

Por fim e não menos relevante, insta salientar que, no caso em apreço, a Defendente promoveu compensação do débito com crédito próprio decorrente de saldo negativo de IRPJ. Não há qualquer razão paupável para se exigir a multa de 20% diante da inexistência de qualquer prejuízo experimentado pelo fisco, notadamente o insignificante interstício entre a data de vencimento do tributo e o pleito compensatório. [...]

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 referência a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

No que concerne ao pedido conclui que:

Pelo exposto, considerando todas as relevantes circunstâncias e, à vista do que reafirmou até aqui, espera a Recorrente seja (1) mantida a suspensão da exigibilidade do crédito havido supostamente por não compensado, nos termos do artigo 151, inciso III, do CTN, e após, processados e examinados os termos do

presente RECURSO (2) seja acolhida a compensação integralmente e cancelada a exigência fiscal decorrente do presente procedimento [...].

Está registrado no excerto do voto condutor da Resolução da 1ª Turma Especial/1ª Seção/CARF nº 1801-000.231, de 12.06.2013, e-fls. 129-133:

Do julgado retro transcrito depreende-se que os pagamentos efetuados pelos contribuintes, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, ainda que em atraso, em mora, estão exonerados da multa moratória por alcançados pelo instituto da denúncia espontânea, desde que os referidos recolhimentos sejam efetuados antes de qualquer procedimento de ofício ou informação prestada em DCTF.

No caso em concreto, a autoridade **a quo** prescinde dessa análise por entender que a denúncia espontânea exonera somente a multa punitiva.

Desta forma, mister é para dirimir o litígio que os autos retornem à unidade de jurisdição da recorrente para que se verifique se os tributos indicados como débitos a serem compensados foram informados em DCTF, antes das compensações realizadas, ou se houve qualquer procedimento de ofício para exigí-los.

A autoridade fiscal designada ao cumprimento desta diligência deverá elaborar um Relatório Fiscal abordando o resultado das pesquisas efetuadas.

A recorrente deve ser informada sobre o resultado das diligências, sendo-lhe facultado se manifestar em prazo regulamentar.

A autoridade administrativa elaborou Relatório Fiscal, e-fls. 144-145, do qual a Recorrente intimada apresentou as seguintes razões de defesa, e-fls. 149-181:

Antes de mais nada, note-se que o Relatório Fiscal é absolutamente omissivo em relação à instauração de procedimento administrativo ou mesmo lançamento de ofício para a exigência dos tributos discutidos. E é mesmo silente a esse respeito exatamente porque não se verificou mesmo qualquer atuação palpável a cargo da fiscalização, podendo-se afirmar, seguramente, que não houve qualquer procedimento de ofício, tal como indagado pelo CARF ao converter o feito em diligência.

Ademais, o que se verificou no caso concreto foi que os tributos compensados foram pagos ainda dentro do vencimento. A propósito, note-se que as DCOMP's foram entregues a tempo e modo devidos e em conformidade com as DCTF's, devendo, pois, ser reconhecida a denúncia espontânea em favor da petionária.

A propósito, é exatamente o que vem sendo admitido pelo col. STJ, a exemplo do citado precedente contido no REsp n. 1.149.022-SP, representativo de controvérsia, que admite a denúncia espontânea quando ainda não definitivamente constituído o crédito tributário, máxime se o contribuinte apurou diferenças e prontamente compensou o montante devido.

Assim, não tendo havido declaração prévia e pagamento em atraso, mas verdadeira confissão de dívida e pagamento integral por meio das compensações operadas com as DCOMP's, há se admitir sim a denúncia espontânea, na forma do artigo 138 do CTN.

Pelo exposto, a Petionária ratifica os termos de seu recurso e propugna pelo acolhimento de modo a ter-se por convalidadas as compensações e extintos os créditos tributários.

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. Assim, dele tomo conhecimento inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

### **Matéria Litigiosa**

A Recorrente discorda do procedimento fiscal argumentando que está amparado pela denúncia espontânea em relação aos débitos indicados no Per/DComp.

### **Diligência**

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 favor dela dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (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, a Recorrente deve detalhar 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 pré-constituída imprescindível à comprovação das matérias suscitadas. Por seu turno, a autoridade julgadora, orientando-se pelo princípio da verdade material na apreciação da prova, deve formar livremente sua convicção mediante a persuasão racional decidindo com base nos elementos existentes no processo e nos meios de prova em direito admitidos.

Os diplomas normativos de regências da matéria, quais sejam o art. 170 do Código Tributário Nacional e o art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, deixam clara a necessidade da existência de direto creditório líquido e certo no momento da apresentação do Per/DComp, hipótese em que o débito confessado encontrar-se-ia extinto sob condição resolutória da ulterior homologação.

O julgamento em segunda instância foi convertido em realização de diligência, conforme Resolução da 1ª Turma Especial/1ª Seção/CARF nº 1801-000.231, de 12.06.2013 (art. 15 e art. 18 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972), e-fls. 129-133. Naquele contexto foi elaborado o Relatório Fiscal, e-fls. 144-145.

Tem-se que as atividades de instrução são destinadas a averiguar e comprovar os dados necessários à tomada de decisão, (art. 18 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972). Contudo, a diligência não determina o resultado do julgamento, pois as autoridades julgadoras que compõem o colegiado pronunciarão sobre o recurso voluntário em momento posterior. Convém enfatizar que qualquer matéria despicienda para a diligência, quer se trate de preliminar, prejudicial ou mesmo de mérito, deverá ser excluída do voto da resolução, visto que no retorno do processo, após a realização da diligência, as questões já examinadas serão reapreciadas, ainda que o colegiado seja o mesmo (§ 5º do art. 63 do Anexo II Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria nº 343, de 09 de junho de 2015). A Turma julgadora não está obrigada a decidir conforme o resultado diligência, haja vista que o Conselheiro é livre para formar seu convencimento, desde que motivado (art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

Por essa razão, as matérias então analisadas são novamente examinadas, conforme o princípio da persuasão racional.

### **Denúncia Espontânea**

Em relação a denúncia espontânea, o Código Tributário Nacional determina:

*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.*

Observe-se que as decisões definitivas, após o trânsito em julgado, do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015, são de observância obrigatória pelos membros do CARF (art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria nº 343, de 09 de junho de 2015).

O entendimento constante na decisão definitiva de mérito proferida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial Repetitivo nº 886462/RS, de observância obrigatória pelos membros do CARF, assim prevê:

**TRIBUTÁRIO. ICMS. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E NÃO PAGO 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<sup>1</sup>.*

Por sua vez, o entendimento constante na decisão definitiva de mérito proferida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial Repetitivo nº 1110550/SP, de observância obrigatória pelos membros do CARF, assim prevê:

*TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. COBRANÇA DE DIFERENÇAS DE ICMS DECLARADO EM GIA E RECOLHIDO FORA DE PRAZO. CTN, ART. 166. INCIDÊNCIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INEXISTÊNCIA. AFASTAMENTO DA MULTA. SÚMULA 98/STJ. VERBA HONORÁRIA. ART. 21 DO CPC. SÚMULA 07/STJ.*

*1. A jurisprudência da 1ª Seção é no sentido de que o art. 166 do CTN tem como cenário natural de aplicação as hipóteses em que o contribuinte de direito demanda a repetição do indébito ou a compensação de tributo cujo valor foi suportado pelo contribuinte de fato (REsp 727.003/SP, 1ª Seção, Min. Herman Benjamin, DJ de 24.09.07, AgRg nos REsp 752.883/SP, 1ª Seção, Min. Castro Meira, DJ de 22.05.06 e REsp 785.819/SP, 1ª Seção, Min.ª Eliana Calmon, DJ de 19.06.06). No caso, a pretensão da recorrente, se acolhida, importaria a restituição, mediante compensação, de um valor suportado pelo contribuinte de fato para abatê-lo de uma obrigação própria da contribuinte de direito. Incide, portanto, o art. 166 do CTN.*

*2. Apreciando a matéria em recurso sob o regime do art. 543-C do CPC (REsp 886462/RS, Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 28/10/2008), a 1ª Seção do STJ reafirmou o entendimento segundo o qual (a) 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, e (b) se o crédito foi assim previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN) o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido, nos termos da Súmula 360/STJ.*

<sup>1</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial Repetitivo nº 886462/RS. Ministro Relator: Teori Albino Zavascki. Primeira Seção. Julgado em: 22 out. 2008. Publicação DJe em: 28 out. 2008. Trânsito em Julgado em: 24 abr. 2009. Disponível em <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?repetitivos=REPETITIVOS&livre=DEN%DANCIA+E+ESPO NT%C2NEA+E+138&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true> Acesso em: 05 abr. 2019.

3. *"Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório"* (Súmula 98/STJ).

4. *Havendo sucumbência recíproca e compensados proporcionalmente, os honorários advocatícios (CPC, art. 21), é incabível, em recurso especial, juízo a respeito do grau em que cada parte sucumbiu, tema que envolve exame de matéria fática (Súmula 07/STJ).*

5. *Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC.*<sup>2</sup>

Por seu turno, o entendimento constante na decisão definitiva de mérito proferida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial Repetitivo nº 1110550/SP, de observância obrigatória pelos membros do CARF, assim prevê:

*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 conseqüente 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).*

<sup>2</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial Repetitivo nº 1110550/SP. Ministro Relator: Teori Albino Zavascki. Primeira Seção. Julgado em: 22 abr. 2009. Publicação DJe em: 04 mai. 2009. Trânsito em Julgado em: 24 ago. 2009. Disponível em <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?repetitivos=REPETITIVOS&livre=DEN%DANCIA+E+ESPO NT%C2NEA+E+138&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true> Acesso em: 05 abr. 2019.

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.<sup>3</sup>

Os julgados vinculantes do STJ harmonizaram o entendimento de que o tributo sujeito ao lançamento por homologação regularmente confessado é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte da autoridade fiscal. O benefício da denúncia espontânea aplica-se aos tributos sujeitos a

<sup>3</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial Repetitivo nº 1149022/SP. Ministro Relator: Luiz Fux. Primeira Seção. Julgado em: 09 jun. 2010. Publicação DJe em: 24 jun. 2010. Trânsito em Julgado em: 30 ago. 2010. Disponível em <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?repetitivos=REPETITIVOS&livre=DEN%DANCIA+E+ESPO NT%C2NEA+E+138&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true> Acesso em: 05 abr. 2019.

lançamento por homologação não confessados e pagos a destempo, ou seja, que haja o pagamento do tributo devido acompanhado dos juros de mora.

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. Assim, desde a sua instituição até 30.10.2003 não constitui confissão de dívida, nem instrumento hábil e suficiente para a exigência de crédito tributário nele informado, de modo que tem natureza informativa.

Posteriormente em 31.10.2003 ficou estabelecido que o Per/DComp tem natureza constitutiva de confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. Ainda, o prazo para homologação tácita da compensação declarada é de cinco anos, contados da data da sua entrega. 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 (art. 5º da Decreto-Lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984, Portaria MF nº 118, de 28 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).

No que se refere a valoração, em regra, o termo inicial da incidência dos juros de mora incidente sobre o valor do crédito referente ao pagamento indevido ou a maior é o mês subsequente ao do recolhimento. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica sofrem a incidência de acréscimos legais até a data de entrega do Per/DComp, na forma do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (art. 28 da Instrução Normativa SRF nº 210, de 30 de setembro de 2002, art. 28 da Instrução Normativa SRF nº 460, de 17 de outubro de 2004, art. 28 da Instrução Normativa SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005, art. 53 da Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008, art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de dezembro de 2012 e art. 70 da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017, 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). O direito creditório pleiteado foi integralmente utilizado para quitação dos débitos confessados e valorados nos termos da legislação de regência.

No presente caso, Recorrente entregou:

1) Per/DComp - Pedido de Restituição nº 11402.91331.190903.1.2.02-5006 em 19.09.2003, e-fls. 85-87, pleiteando o saldo negativo de IRPJ no valor original de R\$5.005,59, do ano-calendário de 1998, cujo direito creditório foi integralmente reconhecido;

2) Per/DComp - Declaração de Compensação nº 08115.91874.111105.1.3.02-9881 apresentado em 11.11.2005, e-fls. 35-39:

- Pis/Pasep com vencimento em 14.01.2005 no valor de R\$2.549,99

- Cofins com vencimento em 14.01.2005 no valor de R\$455,47

3) Per/DComp - Declaração de Compensação nº 31693.74268.111105.1.3.02-1713 apresentado em 11.11.2005, e-fls. 43-53:

- Pis/Pasep com vencimento em 15.02.2005 no valor de R\$33,09

4) Per/DComp - Declaração de Compensação nº 04263.22755.111105.1.3.02-5663 apresentado em 11.11.2005, e-fls. 43-53:

- Pis/Pasep com vencimento em 15.04.2005 no valor de R\$7.632,96.

Os referidos Per/DComp - Declaração de Compensação apresentados em 11.11.2005, e-fls. 35-39 e 43-53, foram entregues sob a égide da natureza constitutiva de confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. Os débitos foram compensados depois dos prazos de vencimento previstos na legislação específica, quais sejam, 14.01.2005, 15.02.2005 e 15.04.2005, respectivamente, sofrendo a incidência de acréscimos legais até a data de entrega do Per/DComp em 11.11.2005.

Ainda que a Recorrente tenha espontaneamente denunciado, porém as compensações dos tributos foram realizadas com os acréscimos legais, porque os Per/DComp - Declaração de Compensação foram apresentados após dos prazos de vencimento dos débitos, de modo que não se observa a hipótese do art. 138 do Código Tributário Nacional.

Verifica-se que todos os documentos constantes nos autos foram analisados. As informações constantes na peça de defesa não podem ser consideradas, pois não foram produzidos no processo elementos de prova mediante assentos contábeis e fiscais que evidenciem as alegações ali constantes, 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. Observe-se que não foram carreados aos autos pela Recorrente os dados essenciais a produzir um conjunto probatório robusto da liquidez e certeza do direito creditório pleiteado.

### **Declaração de Concordância**

Consta no Acórdão da 3ª Turma/DRJ/BHE/MG nº 02-32.953, de 22.06.2011, e-fls. 90-99, 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):

### **Compensação Tributária – Considerações Gerais**

12. A Medida Provisória nº 66, de 2002, convertida posteriormente na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, promoveu profundas alterações no instituto da compensação tributária. A partir da edição deste ato, a compensação passou a ser declarada pelo contribuinte, tendo como principal efeito a extinção dos débitos sob condição resolutória de posterior homologação.

12.1 Nesta sistemática, atualmente vigente, o contribuinte apura seus créditos e à sua vontade, os utiliza na extinção de seus débitos, mediante a apresentação de declaração à RFB (DCOMP). Contudo, não indiscriminadamente, mas, de acordo com o art. 170 do CTN, mediante condições e sob garantias estipuladas em lei. Confira-se:

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 Pública. (Os grifos não são do original)

12.2. A alteração do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996 foi inicialmente proposta pelo art. 49 da MP nº 66, de 2002, que foi enviado ao Congresso Nacional com a seguinte exposição de motivos:

35 O art. 49 institui mecanismo que simplifica os procedimentos de compensação, pelos sujeitos passivos, dos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, atribuindo maior liquidez para seus créditos, sem que disso decorra perda nos controles fiscais.”

12.3 Note-se que a intenção do legislador foi a de implementar uma sistemática simplificadora da “compensação tributária”, envolvendo os tributos e contribuições administrados pela então SRF(atualmente RFB), permitindo ao sujeito passivo a extinção de seus débitos mediante a utilização de créditos de origem tributária com características inequívocas de liquidez e certeza, sem, contudo, que este procedimento implicasse na perda dos controles fiscais. Neste sentido, a MP editada, convertida em 30 de dezembro de 2002 na Lei nº 10.637, alterou o art. 74 da Lei n 9.430, de 1997, instituindo a Declaração de Compensação.

12.4 O dispositivo legal editado concedeu ao contribuinte a extinção de seus débitos através da compensação, permitindo ao fisco o controle dos atos praticados através da instituição de “Declaração de Compensação” onde são informados os créditos utilizados e os débitos compensados. A partir de então, a compensação tributária envolvendo tributos e contribuições administrados pela RFB passou a ser uma forma simples e prática de extinção de débitos, mediante a utilização de créditos do sujeito passivo.

12.5 Diante dos esclarecimentos acima, constata-se que a “Declaração de Compensação” é um instrumento fundamental na execução do procedimento, na medida em que identifica os créditos utilizados e os débitos compensados. Esta foi a ferramenta instituída pelo legislador com o intuito de permitir ao fisco o controle dos atos praticados pelos contribuintes. Neste contexto, os elementos essenciais da DCOMP se traduzem na identificação dos créditos utilizados e dos débitos compensados (extintos pela compensação).

12.6 Percebe-se então que, apurando o contribuinte créditos líquidos e certos, passíveis de restituição, utiliza-os para extinguir seus débitos; este procedimento ocorre na data da apresentação da “Declaração de Compensação”. Dessa forma, nesta data ocorre a atualização do crédito, com os acréscimos dos juros equivalentes à taxa SELIC, bem como do débito “extinto” ( SELIC + multa de mora), tal como determina a legislação tributária vigente.

12.7 Vale dizer, na data da apresentação da DCOMP ocorre a “extinção” de uma obrigação apurada pelo próprio contribuinte, mediante a utilização de possíveis créditos para com a União, passíveis de restituição e compensação na forma da lei. Ou seja, se vencíveis a partir da data da apresentação desta declaração, considerados extintos dentro do prazo regulamentar; se já vencidos na data da apresentação da DCOMP, sujeitos aos juros e a multa de mora, na forma da legislação vigente.

12.8 Este procedimento estava normatizado pela RFB na data da apresentação das DCOMP's em análise pela IN SRF nº 210, de 2002, nos seguintes termos:

Art. 28. Na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os créditos serão acrescidos de juros compensatórios na forma prevista nos arts. 38 e 39 e os débitos

sofrerão a incidência de acréscimos moratórios, na forma da legislação de regência, até a data da entrega da Declaração de Compensação. (Redação dada pela IN SRF nº 323, de 24/04/2003)

12.8.1 O dispositivo acima transcrito não deixa dúvidas: os débitos declarados e compensados nas DCOMP's sofrem a incidência dos acréscimos legais previstos em lei até a data da entrega da DCOMP (data da extinção). Ainda que o contribuinte não informe na DCOMP os acréscimos legais correspondentes, estes serão computados quando da aferição do procedimento pelo fisco. Na hipótese da insuficiência do crédito utilizado na homologação da compensação, o saldo de débitos não compensados em função desta insuficiência será exigido do contribuinte, independentemente do lançamento de ofício, considerando que o débito principal já foi declarado pelo próprio contribuinte, nos termos do § 6º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996. Confira-se:

§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

12.9. Enfim, a compensação tributária é um direito conferido por lei ao contribuinte detentor de determinados créditos para com a União. Entretanto, não é uma obrigação, trata-se de uma faculdade a ser exercida pelo contribuinte, e ocorre mediante condições previamente impostas pela lei.

12.9.1 Cabe esclarecer que, ao detentor do crédito sempre é facultada a solicitação da restituição em espécie. Quando opta pela utilização de seus créditos na extinção de seus débitos, está ciente das limitações e condições impostas pela legislação correlata e a elas se submete.

### **Extinção do crédito tributário a destempo e acréscimos legais**

13. Efetuados os esclarecimentos acerca da compensação tributária, dúvidas não restam acerca dos débitos declarados na DCOMP. Ratificando o já mencionado anteriormente, os débitos compensados sofrem a incidência de acréscimos legais na forma prevista na legislação de regência, até a data da apresentação da DCOMP.

13.1 Acerca destes acréscimos legais, a Lei nº 9.430, de 1996 assim dispõe:

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. (Vide Lei nº 9.716, de 1998) (Os grifos não são do original)

13.1.1 O dispositivo acima transcrito esclarece quanto aos acréscimos legais aplicáveis aos créditos tributários extintos a destempo. Percebe-se que a imputação da multa de mora aos débitos extintos a destempo, ainda que através da DCOMP não é uma opção do contribuinte, mas uma obrigação expressamente prevista em lei, e não pode ser desconsiderada pelo agente público em função de um desejo do contribuinte. Cabe ressaltar ainda que, ao apresentar a DCOMP, o sujeito passivo, ciente das condições impostas pelo legislador à execução da compensação tributária, a elas se submete, independentemente de qualquer ato ou esclarecimento da administração pública.

13.1.2 Neste contexto, ao apresentar a DCOMP o sujeito passivo declarou a compensação de seus débitos e a metodologia a ser utilizada neste encontro de contas reportar-se-á àquela prevista em lei; considerando que o procedimento ocorre nos moldes do lançamento por homologação. Não respeitados os moldes previstos na legislação tributária, sujeita-se à invalidação do procedimento, tal como no caso em questão.

### **Denúncia Espontânea**

14. O manifestante argumenta que a multa de mora imputada é afastada quando da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN. Esclareça-se que a norma legal contida no artigo 138 do CTN deve ser analisada no contexto que está inserida, ou seja, na Seção IV - Responsabilidade por Infrações, que a seguir transcreve-se:

"Art. 136 - Salvo disposição de lei em contrário, 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. 137 - A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

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."

14.2 A regra fixada nesse artigo aplica-se à multa de caráter punitivo, aplicável pela prática de ilícito tributário, ou seja, aquela penalidade que, para ser exigida depende de lançamento pela autoridade fiscal. Por esse motivo é que o legislador ressaltou no parágrafo único desse artigo que o início de qualquer procedimento administrativo relacionado com a infração exclui a denúncia espontânea.

14.3 A multa de mora, diferente da multa de ofício, não carece de lançamento pelo fisco e só incide em pagamentos espontâneos, ou seja, quando efetuados pelo contribuinte independentemente da ação do fisco, nos moldes do lançamento por homologação previsto no art. 150 do CTN. Essa multa é graduada de acordo com o dano causado ao erário, crescendo conforme o prazo de atraso no pagamento do débito. Portanto, não sendo sanção, a multa de mora não é afastada pela exclusão de responsabilidade por infrações instituída no artigo 138 do CTN.

14.4 Cabe acrescentar que pagar o tributo é uma obrigação tributária que deve ser cumprida no prazo fixado na lei. Além disso, o CTN fornece permissão legal para que os tributos não pagos nos prazos estipulados pela legislação sejam acrescidos de penalidades, ao dispor em seu art. 161, o seguinte:

"Art. 161 - O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária."

14.5 Comparando-se os atos legais anteriormente transcritos, pode-se concluir que ao criar o instituto da denúncia espontânea o legislador pretendeu dar tratamento diferenciado para aquele contribuinte que espontaneamente confessa e recolhe o tributo, diferente de outro contribuinte que espera providências do fisco, que podem ocorrer ou não.

15. Assim sendo, o art. 138 do CTN não tem a dimensão pretendida pelo impugnante, ou seja, de eximi-lo do pagamento da multa de mora, incidente em face do atraso na extinção (pela compensação) da obrigação, independentemente da ordem desta extinção ou da confissão do débito apurado, desde que efetuados antes da ação do fisco.

16. Esclareça-se ainda, por oportuno, que à autoridade administrativa cabe apenas cumprir a determinação legal, aplicando o ordenamento vigente aos fatos concretos, não sendo sua competência discutir a validade da norma aplicada. A autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal, e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade. Essa vinculação somente deixa de prevalecer quando a norma em discussão já tiver sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, ou no difuso, neste caso a partir do momento e na hipótese de produzir efeitos *erga omnes* (na ocorrência de qualquer das situações previstas no ordenamento jurídico).

17.1 Exatamente neste sentido, a Lei no 11.941, de 27 de maio de 2009 inseriu no Decreto nº 70.235, de 1972 o art. 26-A, nos seguintes termos:

Art. 25. O Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art 26-A. 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.

[...]§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993." (NR)

17.2 Desta feita, a legislação tributária, quando aplicável ao caso concreto, não pode ser desconsiderada pelo agente do fisco, senão pelas hipóteses acima elencadas, que não se reporta ao caso vertente.

18. O débito declarado, ainda que não pago, não está sujeito ao lançamento de ofício uma vez que já constituído pelo próprio contribuinte (DCTF, DCOMP) e submete-se aos trâmites afetos à satisfação do crédito tributário, tais como, cartas de cobrança, inscrição em dívida ativa e cobrança judicial e está sujeito aos acréscimos moratórios previstos em lei, tais como os juros e a multa de mora. A "declaração de débito" tem característica de "confissão de dívida" e exime o contribuinte da multa de ofício. Esta é a multa afastada pela denúncia espontânea.

18.1 Diferente acontece com os valores devidos mas não confessados e não extintos pelo contribuinte: para que sejam exigíveis é imprescindível o lançamento de ofício, onde são exigidos não somente o imposto devido, mas os juros moratórios e a multa de ofício previstos em lei.

### **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, nos termos do art. 100 do Código Tributário Nacional.

### **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. 72 do Anexo II do Regimento Interno do CARF e Súmula CARF nº 2).

### **Princípio da Legalidade**

Tem-se que nos estritos termos legais este entendimento está de acordo com o princípio da legalidade a que o agente público está vinculado (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. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de julho de 2015).

### **Dispositivo**

Em assim sucedendo, voto em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva