



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10850.902376/2012-45
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-006.479 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de abril de 2023
Recorrente BELLMAN NUTRICAÇÃO ANIMAL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE.

Configurada a hipótese de cerceamento do direito de defesa em razão da falta de apreciação das alegações da contribuinte, é de se declarar a nulidade da decisão de primeira instância.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário para declarar a nulidade da decisão recorrida e determinar o retorno dos autos à primeira instância para novo julgamento.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, André Severo Chaves, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, André Luis Ulrich Pinto, Lucas Issa Halah, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pela contribuinte em epígrafe em face do Acórdão n.º 09-50.252 exarado pela delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (DRJ/JFA) que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada na primeira instância conforme consignado na ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2008

COMPENSAÇÃO. NECESSIDADE DE DCTF ANTERIOR À TRANSMISSÃO DA DCOMP.

A compensação pressupõe a existência de direito creditório líquido e certo, direito esse evidenciado na DCTF anterior ou, no máximo, contemporânea à Dcomp.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

O presente processo versa sobre o Pedido de Restituição (PER) n.º 35468.77346.020909.1.3.04-1549, por meio do qual a contribuinte formalizou crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ no valor original de R\$ 49.104,64.

A fonte do crédito seria o pagamento de IRPJ (cód receita 2456) efetuado por meio de DARF em 31/03/2008.

O crédito foi integralmente utilizado pela contribuinte na respectiva Declaração de Compensação (DCOMP) para compensar com débitos de sua responsabilidade.

O PER/DCOMP foi objeto de apreciação da autoridade fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), que emitiu o Despacho Decisório n.º 024947540, por meio do qual reconheceu integralmente o crédito pleiteado, mas considerou-o insuficiente para as compensações declaradas. Reproduzo trecho do Despacho Decisório:

A análise do direito creditório está limitada ao valor do "crédito original na data de transmissão" informado no PER/DCOMP, correspondendo a 49.104,64

Analisadas as informações prestadas no documento acima identificado, constatou-se a procedência do crédito original informado no PER/DCOMP, reconhecendo-se o valor do crédito pretendido.

[...]

Entretanto, considerando que o crédito reconhecido revelou-se insuficiente para quitar os débitos informados no PER/DCOMP, HOMOLOGO PARCIALMENTE a compensação declarada. (grifei)

Irresignada com a decisão administrativa, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade. Peço licença para reproduzir a parte do relatório da decisão recorrida em que a autoridade julgadora de primeira instância resume as alegações lançadas pela manifestante:

Na manifestação de inconformidade a contribuinte, resumidamente, aduz que:

- o valor compensado extinguiu por completo o tributo (principal e juros) e a multa está excluída nos termos do art. 138 do CTN;
- a consequência da denúncia espontânea é a exclusão da responsabilidade por infrações;
- a empresa declarou e quitou o débito antecipadamente por meio de PERDCOMP antes de iniciado qualquer procedimento por parte da Receita Federal;
- uma das modalidades de extinção do crédito tributário é a compensação;
- readquiriu a espontaneidade; a empresa nunca foi notificada ou cobrada especificamente quanto aos débitos liquidados espontaneamente por PERDCOMP.

Ao final, requer seja:

"determinada a suspensão da exigibilidade do débito em questão, nos termos do inciso III, do artigo 151, do Código Tributário Nacional" (negritos suprimidos);

"reformada a decisão recorrida, para deferir integralmente a PERDCOMP [...] com a exclusão da multa por denúncia espontânea nos termos do artigo 138, do Código Tributário Nacional, liquidando-se integralmente os débitos compensados [...]" (negritos e sublinha suprimidos)

Conforme registrado no início deste relatório, a manifestação de inconformidade foi julgada improcedente. A razão essencial para a improcedência do pleito foi a falta de liquidez e certeza do crédito. Reproduzo trecho da decisão de piso:

Na espécie, faltou a liquidez do pretense crédito a título de pagamento indevido ou a maior, vez que houve prévia alocação de todo o valor estampado no respectivo Darf.

E o foi em observância à confissão de dívida daquele valor declarada naquela DCTF pela própria contribuinte.

Portanto, não existe o crédito pleiteado, nem saldo disponível a ser utilizado na compensação em comento, razão pela qual o pagamento efetuado foi corretamente alocado ao débito nela declarado.

[...]

A apuração de tributos é realizada na contabilidade contribuinte, sendo seu valor informado à administração tributária por meio de DCTF, declaração com força de confissão dos débitos. O sistema não impede que o sujeito passivo retifique sua apuração e sua declaração via DCTF, no entanto, é pressuposto da mecânica da compensação que haja relação lógica e cronológica entre elas.

Se após a declaração em DCTF e a extinção do débito, normalmente efetuada por meio de pagamento via Darf, o contribuinte efetuar nova apuração contábil e por ela constatar que o pagamento efetuado foi indevido ou a maior, deve apresentar tempestiva DCTF retificadora com novos valores do débito apurado. Somente assim seu crédito poderá ser considerado líquido e certo.

A seguir, poderá transmitir Dcomp, utilizando o sistema Per/Dcomp, visando a compensar o crédito apurado em declaração já entregue à RFB, com qualquer débito próprio, vencido ou vincendo.

Assim, a mecânica da compensação requer do sujeito passivo que, ao apresentar Dcomp com intenção de extinguir débitos tributários, tenha previamente apurado o crédito correspondente em sua contabilidade e comunicado à administração tributária por meio

de DCTF (original ou retificadora). É dizer que, para ser líquido e certo, o crédito há de estar demonstrado em DCTF anterior ou, no máximo, contemporânea à Dcomp. Sem o estabelecimento dessa relação lógico temporal, a compensação não pode ser homologada.

Inconformada com a decisão de primeira instância, a contribuinte interpôs recurso voluntário. Na peça recursal, em apertada síntese, a contribuinte reafirmou a existência do crédito veiculado por meio do PER e pugnou pela aplicação do disposto no artigo 138 do CTN para que sejam homologadas integralmente as compensações declaradas.

Em essência, era o que havia a relatar.

Voto

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme relatado acima, o processo versa sobre PER/DCOMP por meio do qual a contribuinte formalizou crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior de IRPJ e o utilizou para compensar com débitos de sua responsabilidade.

O crédito veiculado pelo PER foi integralmente deferido pela autoridade fiscal da RFB, mas foi considerado insuficiente para suportar todas as compensações declaradas na DCOMP.

Na manifestação de inconformidade, a contribuinte alegou, em suma, que os débitos foram originalmente declarados na DCOMP e foram acompanhados da compensação. Desta forma, aplicar-se-ia ao caso a instituto da denúncia espontânea conforme previsão do artigo 138 do CTN.

Contudo, estranhamente, a decisão de piso não abordou a alegação da contribuinte e negou provimento à manifestação de inconformidade em razão da falta de liquidez e certeza do crédito.

Nesse contexto, creio que a primeira matéria a ser apreciada é a validade da decisão de piso, conforme passo a expor.

Nulidade da decisão de piso.

A verificação da ocorrência de cerceamento do direito de defesa é matéria de ordem pública, visto que objetiva garantir o próprio processo. Desta forma, pode ser apreciada pela autoridade julgadora até mesmo de ofício, como é o caso.

Embora a contribuinte não tenha questionado a validade da decisão de piso na peça recursal, penso ser necessária esta apreciação, conforme passo a expor.

Como visto, trata-se de direito creditório veiculado por meio de PER/DCOMP. Pois bem, ao apreciar o crédito, a autoridade fiscal da RFB, no exercício de sua competência privativa, validou integralmente o crédito pleiteado. No entanto, o crédito seria insuficiente para as compensações declaradas.

Assim, o direito creditório do contribuinte não é matéria controversa nos autos.

A matéria em debate na presente lide é a suficiência do crédito para dar suporte às compensações declaradas. Neste contexto, a contribuinte estruturou sua defesa com base na aplicação do instituto da denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN. Segundo a contribuinte, com o afastamento da multa de mora por força da denúncia espontânea, o crédito seria suficiente para a compensação dos débitos declarados.

Contudo, a autoridade julgadora de piso não se pronunciou acerca da alegação da contribuinte e decidiu apoiada sobre matéria que não era controversa nos autos, pois motivou a decisão denegatória na falta de liquidez e certeza do crédito. Para que não restem dúvidas, reproduzo novamente a fundamentação apresentada pela autoridade julgadora de piso:

Na espécie, faltou a liquidez do pretense crédito a título de pagamento indevido ou a maior, vez que houve prévia alocação de todo o valor estampado no respectivo Darf.

E o foi em observância à confissão de dívida daquele valor declarada naquela DCTF pela própria contribuinte.

Portanto, não existe o crédito pleiteado, nem saldo disponível a ser utilizado na compensação em comento, razão pela qual o pagamento efetuado foi corretamente alocado ao débito nela declarado.

[...]

A apuração de tributos é realizada na contabilidade contribuinte, sendo seu valor informado à administração tributária por meio de DCTF, declaração com força de confissão dos débitos. O sistema não impede que o sujeito passivo retifique sua apuração e sua declaração via DCTF, no entanto, é pressuposto da mecânica da compensação que haja relação lógica e cronológica entre elas.

Se após a declaração em DCTF e a extinção do débito, normalmente efetuada por meio de pagamento via Darf, o contribuinte efetuar nova apuração contábil e por ela constatar que o pagamento efetuado foi indevido ou a maior, deve apresentar tempestiva DCTF retificadora com novos valores do débito apurado. Somente assim seu crédito poderá ser considerado líquido e certo.

A seguir, poderá transmitir Dcomp, utilizando o sistema Per/Dcomp, visando a compensar o crédito apurado em declaração já entregue à RFB, com qualquer débito próprio, vencido ou vincendo.

Assim, a mecânica da compensação requer do sujeito passivo que, ao apresentar Dcomp com intenção de extinguir débitos tributários, tenha previamente apurado o crédito correspondente em sua contabilidade e comunicado à administração tributária por meio de DCTF (original ou retificadora). É dizer que, para ser líquido e certo, o crédito há de estar demonstrado em DCTF anterior ou, no máximo, contemporânea à Dcomp. Sem o estabelecimento dessa relação lógico temporal, a compensação não pode ser homologada. (grifei)

A adoção de razão de decidir atinente a matéria não controversa nos autos e a falta de apreciação das alegações da contribuinte na manifestação de inconformidade, a meu juízo, configuram a hipótese de cerceamento do direito de defesa, que motiva a nulidade da decisão de piso a teor do disposto no artigo 59 do Decreto n.º 70.235/1972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (grifei)

Destarte, penso ser o caso de declarar a nulidade da decisão de piso.

Vale destacar que não penso ser o caso de superar a nulidade para decidir de pronto em favor da recorrente, consoante hipótese veiculada pelo § 3º do dispositivo acima transcrito.

Explico.

A matéria controversa nos autos não é novidade para este relator. De fato, já enfrentamos diversas vezes a questão da possibilidade de aplicação do instituto da denúncia espontânea no caso de débito extinto por meio de compensação declarada em DCOMP. Em tese, é possível.

Todavia, a apreciação da matéria requer o exame das provas juntadas aos autos para verificar se a declaração dos débitos na DCOMP configurou efetivamente a “denúncia espontânea”, ou seja, a confissão da ocorrência de fato jurídico tributário ou infração até então desconhecidos da Administração Tributária, antes do início de qualquer procedimento de ofício.

Para que se possa compreender a posição adotada, reproduzo excerto da fundamentação do Acórdão n.º 1401-005.851, de 13/09/2021, de minha lavra:

Mérito.

Conforme visto no relatório, trata-se de Declaração de Compensação em que a contribuinte pretende ver reconhecido crédito decorrente de pagamentos indevidos de multas moratórias em razão da aplicação do instituto da denúncia espontânea consoante previsão do artigo 138 do CTN, *verbis*:

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.

À partida, impende salientar que não me coaduno com a interpretação esposada pela autoridade fiscal e pela DRJ/BEL de que a denúncia espontânea, quando efetivamente caracterizada sua hipótese, conforme será exposto à frente, não afasta a multa de mora.

Explico.

A infração a que se refere o artigo 138 é o descumprimento de obrigação tributária principal. O sujeito passivo deixa de adimplir o crédito tributário a que está obrigado em razão da ocorrência do fato jurídico tributário.

Neste caso, o sujeito passivo sempre tem a possibilidade de, antes de qualquer procedimento de ofício por parte do Fisco, apurar o débito de forma correta e adimpli-lo, mesmo que a destempo. Tal pagamento deverá ser acompanhado da incidência de multa de mora, além dos juros.

Portanto, é de se concluir que o instituto da denúncia espontânea não se refere ao mero pagamento em atraso.

O que se depreende do texto normativo acima transcrito é que a expressão *denúncia* não se refere ao pagamento, pois a *denúncia* deve vir acompanhada do pagamento. A expressão *denúncia*, portanto, deve referir-se a outro ato do sujeito passivo. No caso, o ato é a confissão da ocorrência do fato jurídico tributário e do nascimento da obrigação tributária. Em outras palavras, *denúncia* é a constituição do crédito tributário – até então desconhecido do Fisco – pelo sujeito passivo, de forma espontânea, antes de qualquer procedimento do Fisco.

Ora, nesse contexto, em que o sujeito passivo espontaneamente constitui o crédito tributário após o prazo de vencimento do tributo, a única multa passível de aplicação é a multa de mora. Portanto, se o sujeito passivo constitui espontaneamente um crédito tributário até então desconhecido do Fisco, por meio, por exemplo, de uma DCTF retificadora, e esta *denúncia* é acompanhada do devido pagamento do montante principal e dos juros, afasta-se a única multa passível de incidência: a multa de mora.

Esta matéria já foi enfrentada por esta Turma em diversas ocasiões. Peço licença para trazer à colação excerto do voto que proferi no Acórdão n.º 1401-003.433, de 15/05/2019, em que trato desta matéria:

[...]

Entretanto, compulsando os autos, verifico que não foram juntadas quaisquer declarações da contribuinte que possam configurar as denúncias espontâneas alegadas pela recorrente. O que se verifica nas petições da contribuinte é que esta argumenta no sentido de que o pagamento espontâneo, por si só, configuraria a denúncia espontânea para fins de aplicação da norma veiculada pelo artigo 138 do CTN. Contudo, conforme

exposto, o mero pagamento em atraso não se subsume à hipótese de incidência da norma que afasta a incidência da multa. Para que não parem dúvidas, reproduzo as palavras da contribuinte:

[...]

Assim, considerando que a recorrente não trouxe aos autos os elementos de prova necessários para a comprovação da ocorrência da hipótese de denúncia espontânea, tenho que o crédito pleiteado carece de liquidez e certeza. Desta forma, deve ser indeferido.

No presente caso, apesar da contribuinte alegar a incidência da denúncia espontânea, verifica-se na DCOMP que os débitos compensados foram declarados com o acréscimo de multas de mora. Ademais, como os débitos são de 2005 e só foram compensados em 02/09/2009, seria preciso verificar se estes não haviam sido previamente declarados por meio de DCTF ou outro meio de confissão (como um parcelamento).

Na ausência desses elementos de prova, o processo não estaria maduro para ser julgado nesta segunda instância. Portanto, não é aplicável na espécie a possibilidade de superação da nulidade da decisão de piso veiculada pelo artigo 59, § 3º, do Decreto n.º 70.235/1972.

Conclusão.

Voto por dar provimento ao recurso voluntário para declarar a nulidade da decisão recorrida e determinar o retorno dos autos à primeira instância para novo julgamento.

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira