



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10860.900867/2018-28
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1002-003.353 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 03 de abril de 2024
Recorrente ORICA BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 25/02/2015

ALEGAÇÃO DE NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA POR AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO E VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA AMPLA DEFESA E DO CONTRADITÓRIO. INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em ausência de fundamentação quando a decisão recorrida, embora contrária ao que foi pleiteado pelo contribuinte, contém indicação sumária dos dispositivos legais pertinentes e dos fatos que ensejaram a não-homologação. Tampouco houve violação aos princípios da ampla defesa e do contraditório, porquanto a Recorrente, ciente do ato proferido pela Administração Fazendária, teve assegurado o direito de apresentação de Manifestação de Inconformidade e de Recurso Voluntário na forma do Decreto nº 70.235/1972.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADA.

Não resta caracterizada a preterição do direito de defesa, a suscitar a nulidade da decisão recorrida, quando nessa são apreciadas todas as alegações contidas na Manifestação de Inconformidade.

RECURSO VOLUNTÁRIO. MESMAS RAZÕES DE DEFESA ARGUIDAS NA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. ACÓRDÃO RECORRIDO. ADOÇÃO DAS RAZÕES E FUNDAMENTOS PERFILHADOS NO ACÓRDÃO RECORRIDO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 114, §12, I, DO RICARF.

Nas hipóteses em que o sujeito passivo não apresenta novéis razões de defesa em sede recursal, o artigo 114, §12, I, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“RICARF”)¹ autoriza o relator a transcrever integralmente a decisão proferida pela Autoridade julgadora de primeira instância, caso concorde com as razões de decidir e com os fundamentos ali perfilhados.

NÃO HOMOLOGAÇÃO DE PER/DCOMP. CRÉDITO DESPIDO DOS ATRIBUTOS LEGAIS DE LIQUIDEZ E CERTEZA. CABIMENTO.

¹ §12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida;

Correta a não homologação de declaração de compensação, quando comprovado que o crédito nela pleiteado não possui os requisitos legais de certeza e liquidez.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. *ONUS PROBANDI* DA RECORRENTE.

Compete à Recorrente o ônus de comprovar inequivocamente o direito creditório vindicado, utilizando-se de meios idôneos e na forma prescrita pela legislação. Ausentes os elementos mínimos de comprovação do crédito, não cabe realização de auditoria pelo julgador do Recurso Voluntário neste momento processual, eis que implicaria o revolvimento do contexto fático-probatório dos autos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Data do fato gerador: 25/02/2015

PAGAMENTO INDEVIDO OU MAIOR QUE O DEVIDO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Não caracteriza pagamento de tributo indevido ou a maior, se o pagamento consta nos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil como utilizado integralmente para quitar débito informado e não pago.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Aílton Neves da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Miriam Costa Faccin - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Aílton Neves da Silva (Presidente), Fellipe Honório Rodrigues da Costa, Luis Angelo Carneiro Baptista e Miriam Costa Faccin.

Relatório

Trata-se, na origem, de Pedido Eletrônico de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação – PER/DCOMP n.º 02400.55149.1900515.1.3.04-1415, em que a Contribuinte pretende compensar débitos tributários próprios com suposto crédito decorrente de **pagamento indevido ou a maior**, no valor de **R\$ 79.889,97** (setenta e nove mil, oitocentos e oitenta e nove reais e noventa e sete centavos), conforme DARF arrecadado em 25.02.2015, no valor de R\$ 83.618,17 (oitenta e três mil, seiscentos e dezoito reais e dezessete centavos), sob o código de receita 2362, relativo ao período de apuração encerrado em 31.07.2014.

Conforme se verifica dos autos, o Despacho Decisório (e-fl. 05), **não reconheceu o direito creditório pretendido**, sob o fundamento de que “a partir do DARF informado para os PER/DCOMP objeto dessa análise, foram localizados um ou mais pagamentos, com a seguinte utilização”, de forma que, a compensação não restou homologada. Confira-se:

3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL								
O crédito em análise corresponde ao valor necessário para compensação dos débitos declarados.								
Valor do crédito em análise: R\$79.889,97								
Valor do crédito reconhecido: R\$0,00								
CARACTERÍSTICAS DO DARF DISCRIMINADO NO PER/DCOMP								
PERÍODO DE APURAÇÃO	CÓDIGO DE RECEITA	VALOR TOTAL DO DARF	DATA DE ARRECADAÇÃO					
31/07/14	2362	83.618,17	25/02/15					
A partir do DARF informado para os PER/DCOMP objeto dessa análise, foram localizados um ou mais pagamentos, com a seguinte utilização:								
QTOE. PAGOS	VALOR TOTAL	ALOCACAO DÉBITO	UTILIZ. PROCESSO	UTILIZ. PER/DCOMP	PARC. ESP.	ECIA	UTILIZAÇÃO TOTAL	SALDO DISPONÍVEL
1	83.618,17	83.618,17	0,00	0,00	0,00		83.618,17	0,00
Informações complementares da análise do crédito estão disponíveis na página Internet da Receita Federal do Brasil e integram este despacho.								
Diante do exposto, NÃO HOMOLOGO a compensação declarada no PER/DCOMP acima identificado.								
Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 30/04/2018.								
PRINCIPAL	MULTA	JUROS						
82.278,68	18.455,73	27.242,47						
Para informações complementares da análise de crédito, verificação de valores devedores e emissão de DARF, consultar o endereço www.receita.fazenda.gov.br/menu/onde encontrar/ , opção "PER/DCOMP", item "PER/DCOMP-Despacho Decisório".								
Base legal: Art. 188 da Lei nº 5.172, de 26 de outubro de 1998 (CTN); Art. 74 da Lei nº 9.430, de 1998.								

A Contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (e-fls. 08/14), por meio da qual, sustentou, em síntese, as seguintes alegações:

- (i) observa que o recolhimento do IRPJ da competência de julho de 2014 foi efetivado a destempo, em 19/05/15, mediante compensação, o que ocorreu antes da declaração do débito em DCTF;
- (ii) sustenta ter havido denúncia espontânea; portanto, defende que seria exigível apenas o valor relativo ao principal e aos juros de mora, sem a incidência da multa de mora;
- (iii) transcreve o artigo 138 do CTN, cita doutrina e replica ementas de decisões de tribunais e CARF.

Os autos foram encaminhados à Autoridade Julgadora de 1ª instância para que a Manifestação de Inconformidade apresentada fosse apreciada. E, em 03 de maio de 2023, a Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 10 (“DRJ/10”), em Decisão de n.º 110-000.212 (e-fls. 104/107), entendeu por bem julgá-la **improcedente**, ao fundamento de que:

- (i) a solução do litígio se concentra em matéria única de direito: a denúncia espontânea. De acordo com a Nota Técnica Cosit 19, de 12 de junho de 2012, a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil entende que não ocorre denúncia espontânea quando o sujeito passivo liquida o débito confessado mediante apresentação de DCOMP;
- (ii) a orientação da nota complementar tomou por premissa que “*deve ser considerada ocorrida a denúncia espontânea apenas na sua acepção primária de pagamento do débito concomitantemente a apresentação da declaração [...]*”. De fato, o artigo 138 do CTN exige expressamente o pagamento como requisito para excluir a responsabilidade pela denúncia espontânea. A compensação não substitui o pagamento, pois ela é procedimento condicionado de extinção do crédito tributário;
- (iii) a denúncia espontânea representa a confissão do cometimento de infração tributária. Nesse sentido, não se pode negar a sua existência quando a Contribuinte declara ao fisco o débito tributário. Todavia, para que produza o efeito de afastar a responsabilidade por infrações, o artigo 138 do CTN exige que ela seja acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora;
- (iv) o pagamento e a compensação são modalidades de extinção do crédito tributário, previstas nos incisos I e II do artigo 156 do CTN, respectivamente. Cada qual tem características e consequências peculiares. A extinção do crédito tributário na compensação se dá sob condição resolutória de sua ulterior homologação (art. 74, § 2º, da Lei 9.430/96). A precariedade dos efeitos da extinção, causada pela possibilidade de implemento da condição, afasta a instantaneidade e a imutabilidade da quitação, requisitos inegavelmente pretendidos pelo legislador quando exigiu que a denúncia espontânea fosse acompanhada do pagamento;
- (v) a DCTF ativa enviada pela Interessada consignou a estimativa de IRPJ devida em julho/14 pelo total de R\$ 1.390.565,33. Desse montante, R\$ 1.166.935,64 seriam quitados por compensação e R\$ 223.629,69 por pagamento;
- (vi) o Despacho Decisório foi correto quanto à justificativa de que o DARF requisitado como crédito estaria aplicado a um débito declarado. Somente o último DARF pago é que poderia ser objeto de restituição; contudo, a Contribuinte o indicou na composição do crédito do saldo negativo do anocalendário 2014, utilizado em compensação homologada, e o auditor-fiscal o confirmou.

Confira-se, a propósito, a ementa da decisão:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 25/02/2015

DISPENSA DE EMENTA.

Ementa dispensada pela Portaria MF 2.724/17.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Sem Crédito em Litígio.

Em 11/07/2023, a Contribuinte tomou conhecimento do resultado do julgamento da Decisão n.º 110-000.212, através de sua Caixa Postal – Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), conforme se verifica do “Termo de Ciência por Abertura de Mensagem” (e-fl. 113), e, na sequência, entendeu por apresentar Recurso Voluntário (e-fls. 117/127) por meio do qual ratificou as alegações levantadas em sede de Manifestação de Inconformidade, e suscitou, ainda, as seguintes alegações:

- (i) em julho de 2014, a Recorrente apurou o montante de R\$ 1.390.565,33 (um milhão, trezentos e noventa mil, quinhentos e sessenta e cinco reais e trinta e três centavos) a título de IRPJ, conforme declarado em DCTF;
- (ii) não obstante a apuração desse montante, a Recorrente realizou recolhimentos no código de receita 2362 no valor R\$ 1.457.136,86 (valor de principal), sendo R\$ 290.204,69 via DARF e R\$ 1.166.935,64 via compensação;
- (iii) por ter identificado pagamento a maior, referente a DARF n.º 10134105068021994 (e-fl 83), no valor de R\$ 83.618,17 (valor de principal de R\$ 65.574,99), em 19 de maio de 2015, a Recorrente transmitiu o PER/DCOMP n.º 02400.55149.190515.1.3.04-1415 para utilizar parte do indébito para quitar débito de IPI, referente ao mês de março de 2015, no valor de R\$ 82.278,68 (oitenta e dois mil, duzentos e setenta e oito reais e sessenta e oito centavos);
- (iv) ato contínuo, em 15/08/2017, foi transmitida a DCTF Retificadora n.º 100.2014.2017.1841738506 (e-fl. 36/82), por meio da qual a Recorrente demonstrou que o DARF pago no valor de R\$ 83.618,17 (oitenta e três mil, seiscentos e dezoito reais e dezessete centavos) não foi vinculada para quitação dos débitos de IRPJ de julho de 2014;
- (v) em que pese a existência de crédito a favor da Recorrente, foi proferido Despacho Decisório que não homologou a compensação efetivada (e-fl. 35), sob o argumento de que o DARF indicado como crédito estaria totalmente alocado a outro débito;
- (vi) em face da r. decisão, a Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade, demonstrando a legitimidade do crédito utilizado para compensação. A despeito disso, sobreveio o acórdão de n.º 110-000.212, que entendeu pela improcedência da Manifestação de Inconformidade;
- (vii) preliminarmente, requer a anulação do acórdão, pois aduz que não tem conteúdo, deixando de explicar o porquê a Recorrente deveria se utilizar tão somente da “última DARF”. Para tal conclusão, tampouco detalha o

dispositivo legal que justificaria tal posicionamento. Trata-se, apenas, de um amontoado de palavras sem qualquer significado jurídico;

- (viii) faz-se necessário que os autos retornem ao Órgão de Julgamento “a quo” para que sejam efetivamente analisados os fundamentos e as provas dos autos, sendo admitida a superação desta preliminar tão somente para o caso de julgamento de mérito favorável à Recorrente, nos termos do artigo 282, § 2º, do Código de Processo Civil;
- (ix) diante dos fatos expostos e dos documentos apresentados pela Recorrente, resta clara a necessidade de reforma do v. acórdão recorrido, em prestígio, ao menos, à tão perseguida verdade material dos fatos.

É o relatório.

Voto

Conselheira Miriam Costa Faccin, Relatora.

Admissibilidade e Tempestividade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma dos artigos 43² e 65³ da Portaria MF nº 1.634/2023 - Regimento

² Art. 43. À Primeira Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª instância que versem sobre aplicação da legislação relativa a:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);

II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);

III - Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), exceto nas hipóteses previstas no inciso II do art. 44;

IV - CSLL, IRRF, Contribuição para o PIS/Pasep ou Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), quando reflexos do IRPJ, formalizados com base nos mesmos elementos de prova, sem prejuízo do disposto no § 2º do art. 45;

V - exclusão, inclusão e exigência de tributos decorrentes da aplicação da legislação referente ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples) e ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação (Simples- Nacional), bem como exigência de crédito tributário decorrente da exclusão desses regimes, independentemente da natureza do tributo exigido;

VI - penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas jurídicas, relativamente aos tributos de que trata este artigo; e

VII - tributos, penalidades, empréstimos compulsórios, anistia e matéria correlata não incluídos na competência julgadora das demais Seções.

³ Art. 65 As Turmas Extraordinárias julgam, preferencialmente, recursos voluntários relativos à exigência de crédito tributário ou de reconhecimento de direito creditório, até o valor em litígio de dois mil salários mínimos, assim considerado o valor do principal mais multas ou, no caso de reconhecimento de direito creditório, o valor do crédito pleiteado, na data do sorteio para as Turmas, bem como os processos que tratem:

I - de exclusão e inclusão do Simples e do Simples Nacional, desvinculados de exigência de crédito tributário;

Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“RICARF”). Dele, portanto, tomo conhecimento. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Como se denota dos autos, a Recorrente tomou ciência da decisão recorrida em **11/07/2023** (e-fl. 113), apresentando o Recurso Voluntário, ora analisado, no dia **09/08/2023** (e-fl. 116), ou seja, **dentro do prazo de 30 (trinta) dias**, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972⁴.

Portanto, é **tempestivo** o recurso apresentado e, por isso, deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”).

Mérito

De início, destaco que a preliminar arguida pela Recorrente - *de nulidade da decisão recorrida* - se confunde com o mérito e com ele será analisada conjuntamente.

Segundo a Recorrente, “o v. acórdão ignora todo o conjunto probatório acostado aos autos e que atestam a legitimidade dos créditos utilizados na compensação”, nos seguintes termos:

“13. Como visto, a Recorrente apresentou uma série de documentos que demonstram a origem e a subsistência do crédito pleiteado.

14. Nada obstante, sem qualquer justificativa ou fundamentação para tanto, o órgão de julgamento “a quo” julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, por entender que somente o último DARF transmitido poderia ser objeto de restituição. Senão, veja-se:

[...]

19. Dessa forma, não basta que o artigo 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal, prescreva a necessidade de observância dos princípios da ampla defesa, contraditório e devido processo legal, é fundamental que sejam considerados os argumentos apresentados na defesa, principalmente, quando se encontram amparados por documentação probatória e explicações técnicas.

20. A necessidade de motivação clara do ato de lançamento tributário e do r. acórdão decorre, ainda, da aplicação do princípio da tipicidade fechada, ou seja, deve aludir o ato concreto, abarcando tudo o que ocorreu dentro de certas condições de espaço e tempo⁵.” (e-fls. 121/122, g.n.)

Com efeito, destaca-se que é firme neste Conselho o entendimento de que **não há nulidade sem prejuízo**, isso porque as formalidades se justificam como garantidoras da defesa do contribuinte; não são um fim em si mesmas. Tanto é verdade, que a Recorrente refutou, de forma igualmente clara, o seu inconformismo com a Decisão recorrida, como se observa do teor

II - de isenção de IPI e IOF em favor de taxistas e deficientes físicos, desvinculados de exigência de crédito tributário; e

III - exclusivamente de isenção de IRPF por moléstia grave, qualquer que seja o valor.

⁴ Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 10ª Ed. São Paulo: Saraiva, p. 269.

de seu Recurso Voluntário (e-fls. 117/127), **não restando dúvidas de que compreendeu perfeitamente do que se tratava.**

A propósito:

ACÓRDÃO MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. 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.** Outrossim, também, **não há que se falar em nulidade** do Acórdão de Manifestação de Inconformidade proferido pela autoridade julgadora, visto **não ter ocorrido qualquer violação das disposições contidas no Decreto no 70.235, de 1972.** (Processo n.º 10880.914931/2012-24. Acórdão n.º 1003-003.585. Sessão de 06/04/2023. Relator Márcio Avito Ribeiro Faria, g.n.)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/12/2003 a 30/04/2007 CERCEAMENTO DE DEFESA. DEVIDO PROCESSO LEGAL. PREJUÍZO. NECESSÁRIA COMPROVAÇÃO. INSTRUMENTALIDADE. O princípio do devido processo legal possui como núcleo mínimo o respeito às formas que asseguram a dialética sobre fatos e imputações jurídicas enfrentadas pelas partes. **Para que ocorra cerceamento de defesa é necessário que o descumprimento de determinada forma cause prejuízo à parte,** e que lhe seja frustrado o direito de defesa. CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA. O **cerceamento do direito de defesa se dá pela criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária,** ou então pelo **óbice** à ciência do auto de infração, **impedindo a contribuinte de se manifestar sobre os documentos e provas produzidos nos autos do processo.** VALIDADE DO LANÇAMENTO. DOCUMENTOS APREENDIDOS. PREJUÍZO À DEFESA NÃO DEMONSTRADO. A prova do prejuízo à defesa depende da demonstração do nexo entre o lançamento tributário e os documentos apreendidos pela fiscalização. **Não há nulidade do lançamento quando não configurado óbice à defesa ou prejuízo ao interesse público.** DOCUMENTOS APREENDIDOS. DEVOLUÇÃO. EXERCÍCIO DO DIREITO DE DEFESA. CERCEAMENTO. PREJUÍZO. A devolução ao sujeito passivo de documentos apreendidos pela fiscalização faz-se necessária desde que tais documentos mostrem-se indispensáveis à elaboração da impugnação, resultando a não devolução, apenas nestas circunstâncias, em prejuízo concreto ao interessado com a conseqüente caracterização de cerceamento ao seu direito de defesa. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos dos arts. 10 e 11 do Decreto n.º 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte, afastam a hipótese de nulidade do lançamento. (Processo n.º 11444.000740/2007-28. Acórdão n.º 2401-008.268. Sessão de 01/09/2020. Relator Matheus Soares Leite, g.n.)

Não é demais destacar que o **entendimento consolidado do C. Supremo Tribunal Federal** é no sentido de que fundamentação contrária à pretensão do recorrente não representa defeito ou ausência de fundamentação. Orientação, essa, aliás, que tem sido **adotada pelo C. Superior Tribunal de Justiça, in verbis:**

EMENTAS: 1. RECURSO. Extraordinário. Juízo de admissibilidade. Órgão de origem. Juízo provisório. Supremo Tribunal Federal. Devolução. Limites. Cabe ao Supremo Tribunal Federal o juízo último sobre a admissibilidade, ou não, do recurso extraordinário. 2. RECURSO. Extraordinário. Inadmissibilidade. **Fundamentação do acórdão recorrido. Existência.** Agravo regimental não provido. **Não há falar em ofensa ao art. 93, IX, da CF, quando o acórdão impugnado tenha dado razões suficientes, embora contrárias à tese do recorrente.** (AI n.º 573.663/Ag-R, Relator Min. Cezar Peluso, j. em 26/06/2007, g.n.)

EMENTA. Questão de ordem. Agravo de Instrumento. Conversão em recurso extraordinário (CPC, art. 544, §§ 3º e 4º). 2. Alegação de ofensa aos incisos XXXV e LX do art. 5º e ao inciso IX do art. 93 da Constituição Federal. Inocorrência. 3. **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. 4. Questão de ordem acolhida para reconhecer a repercussão geral, reafirmar a jurisprudência do Tribunal, negar provimento ao recurso e autorizar a adoção dos procedimentos relacionados à repercussão geral. (AI nº 791.292/QO-RG, Relator Min. Gilmar Mendes, j. em 23/06/2010, g.n.)

PENAL E PROCESSUAL PENAL. AGRAVO REGIMENTAL NO HABEAS CORPUS. TRÁFICO DE DROGAS. NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO POR CARÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. ARESTO QUE EXPÔS, DE FORMA FUNDAMENTADA, AS RAZÕES DE FATO E DE DIREITO PARA A MANUTENÇÃO DA CONDENAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE ILEGALIDADE.. NÃO ENFRENTAMENTO DOS FUNDAMENTOS DA DECISÃO AGRAVADA. ENUNCIADO SUMULAR N. 182/STJ. AGRAVO DESPROVIDO. I - Nos termos da jurisprudência consolidada nesta Corte, cumpre ao agravante impugnar especificamente os fundamentos estabelecidos na decisão agravada. II - **As decisões das instâncias ordinárias estão devidamente fundamentadas, porquanto as questões necessárias à elucidação da controvérsia estão expostas de forma clara, com razões suficientes ao livre convencimento motivado, ainda que sucintas e contrárias às pretensões da combativa defesa que, de per si, não importa nulidade por violação ao art. 93, inc. IX, da Carta Política.** III - **Cumpra lembrar que o fato da decisão ser sucinta não se confunde com falta de fundamentação, bem como que o julgador não é obrigado a se manifestar sobre todas as teses expostas no recurso**, ainda que para fins de prequestionamento, desde que demonstre os fundamentos e os motivos que justificaram suas razões de decidir, como tem entendido esta Corte Superior, o que ocorreu no presente caso, conforme se verifica dos excertos colacionados. Precedentes. IV - Ressalte-se que, ao contrário do aventado pela defesa, a jurisprudência tanto deste Tribunal como do Pretório Excelso admitem a utilização da fundamentação per relationem, desde que haja acréscimo de elemento de convicção pessoal, como ocorreu no presente caso, consoante se afere dos arestos supracitados. V - In casu, a Defesa limitou-se a reprimir os argumentos do habeas corpus, o que atrai o Enunciado Sumular n. 182 desta Corte Superior de Justiça, segundo a qual é inviável o agravo regimental que não impugna especificamente os fundamentos da decisão agravada. Agravo regimental desprovido. (AgRg no HC nº 739.614/SP, Relator Min. Jesuíno Rissato, j. em 11/10/2022, g.n.)

Outrossim, ressalte-se que ao julgador não se impõe responder questões impertinentes levantadas pela parte, incapazes de infirmar a conclusão adotada no julgado, mormente quando já tenha encontrado motivo suficiente para fundamentar sua decisão, nem se obriga a ater-se aos fundamentos de fato e de direito indicados por ela e tampouco a responder um a um todos os seus argumentos, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

A propósito:

ATO ADMINISTRATIVO. MOTIVAÇÃO SUCINTA. INEXISTÊNCIA DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA MOTIVAÇÃO E DO DIREITO DE DEFESA. **Decisão sucinta não é sinônimo de decisão imotivada**, como já decidido pelo STF em sede de repercussão geral (AI 791.292). **Inexistência de nulidade** do despacho decisório que negou a compensação realizada pelo contribuinte. **Inexistência de cerceamento de defesa**. (Processo nº 10875.906793/2012-89. Acórdão nº 3402005.488. Sessão de 25/07/2018. Relator Diego Diniz Ribeiro, g.n.)

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. A demonstração das razões realizadas em despacho decisório e na decisão de primeira instância afastam a alegação de cerceamento do direito de defesa. Não se verificando a ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade da decisão recorrida. (Processo nº 10880.921076/2017-12. Acórdão nº 3302-010.479. Sessão de 23/02/2021. Relator Gilson Macedo Rosenburg Filho, g.n.)

Nesse contexto, a **nulidade** de qualquer ato processual deve vir acompanhada da **demonstração de efetivo prejuízo**, o qual não ficou demonstrado nos presentes autos.

Ademais, registro que, na hipótese, não há controvérsia relativa a lançamento, mas sim, quanto à análise de direito creditório e a consequente não homologação da compensação.

Tanto o é que, a Decisão recorrida **manteve integralmente o Despacho Decisório**, nos seguintes termos:

“A solução do litígio se concentra em matéria única de direito: a denúncia espontânea.

De acordo com a Nota Técnica Cosit 19, de 12 de junho de 2012, a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil entende que não ocorre denúncia espontânea quando o sujeito passivo liquida o débito confessado mediante apresentação de DCOMP.

[...]

A DCTF ativa enviada pela interessada consignou a estimativa de IRPJ devida em julho/14 pelo total de R\$ 1.390.565,33. Desse montante, R\$ 1.166.935,64 seriam quitados por compensação e R\$ 223.629,69 por pagamento. Os Darf vinculados aos pagamentos são demonstrados a seguir, juntamente com a alocação efetuada ao débito. Um deles corresponde ao crédito alegado para a compensação em análise:

Data arrec.	Indicações do Darf				Alocações à estimativa			
	Principal	MM	JM	Total	Principal	MM	JM	Total
29/08/14	58.773,06	0,00	0,00	58.773,06	58.773,06	0,00	0,00	58.773,06
04/09/14	500,01	6,60	5,50	512,11	500,01	6,60	5,00	511,61
20/10/14	66.574,99	10.984,87	1.271,58	78.831,44	66.574,99	10.984,87	1.271,58	78.831,44
25/02/15	66.574,99	13.314,99	3.728,19	83.618,17	66.574,99	13.314,99	3.728,19	83.618,17
14/08/17	97.781,64	0,00	35.924,97	133.706,61	31.206,64	0,00	13.142,27	44.348,91
Totais	290.204,69	24.306,46	40.930,24	355.441,39	223.629,69	24.306,46	18.147,04	266.083,19

O despacho decisório foi correto quanto à justificativa de que o Darf requisitado como crédito estaria aplicado a um débito declarado. Somente o último Darf pago é que poderia ser objeto de restituição; contudo, a contribuinte o indicou na composição do crédito do saldo negativo do anocalendarário 2014, utilizado em compensação homologada, e o auditor-fiscal o confirmou”. (e-fls. 105/106, g.n.)

Na espécie, conforme demonstrado, verifica-se que a decisão recorrida justificou a glosa do pagamento indevido ou a maior (R\$ 79.889,97), ao argumento de que “A solução do litígio se concentra em matéria única de direito: a denúncia espontânea”.

Da análise dos autos, em específico da Manifestação de Inconformidade (e-fls. 08/14), verifica-se que, de fato, **a Recorrente limitou sua argumentação unicamente na “denúncia espontânea”**, conforme se verifica dos trechos abaixo:

II– DO MÉRITO

A Requerente entende que houve configuração de denúncia espontânea na compensação a destempo do PERDCOMP de IRPJ referente ao mês de julho de 2014 e, portanto, faz compensação do valor sem os valores a título de multa de mora.

Nessa esteira, a caracterização da Denúncia Espontânea é cristalina e ampara-se na determinação expressa no artigo 138 do Código Tributário Nacional, in verbis:

[...]

Nestes casos, a denúncia espontânea é cabível, devendo o contribuinte recolher apenas o valor relativo ao principal e aos juros de mora, sem a incidência da multa de mora.

III– DOS PEDIDOS

Diante do exposto, a Requerente requer que seja reconhecida a denúncia espontânea no recolhimento de IRPJ competência de julho de 2014, realizado mediante compensação, a destempo em 19 de maio de 2015. Requer, também, o justo reconhecimento da Declaração de Compensação realizado na PER/DCOMP.

Veja-se que a referida alegação foi devidamente analisada na Decisão recorrida, na qual se sublinhou:

A solução do litígio se concentra em matéria única de direito: a denúncia espontânea.

Portanto, o argumento da Recorrente de que, “apresentou uma série de documentos que demonstram a origem e a subsistência do crédito pleiteado”, não corresponde à realidade dos autos, até mesmo porque **não há qualquer documento nos autos que comprove o suposto direito creditório e a legitimidade do crédito sequer foi deduzida na Manifestação de Inconformidade**, a qual limitou-se unicamente em deduzir matéria referente à denúncia espontânea.

Assim, tendo em vista que as alegações trazidas em sede recursal não foram suscitadas em Manifestação de Inconformidade e, por conseguinte, não foram objeto de debate e/ou análise por parte da Autoridade julgadora de 1ª instância, decerto que não podem ser objeto de análise por parte deste Colegiado, já que se tratam de questões novas. É que, à luz do efeito devolutivo que é típico dos recursos, a interposição dos recursos transfere ao órgão *ad quem* o conhecimento das matérias impugnadas e debatidas pelo órgão julgador *a quo*.

Nas palavras dos processualistas Fredie Didier Jr. e Leonardo Carneiro da Cunha⁶,

“A extensão do efeito devolutivo significa delimitar o que se submete, por força do recurso, ao julgamento do órgão *ad quem*. A extensão do efeito devolutivo determina-se pela extensão da impugnação: *tantum devolutum quantum appellatum*. O recurso não devolve ao tribunal o conhecimento de matéria estranha ao âmbito do julgamento (decisão) *a quo*. Só é devolvido o conhecimento da matéria impugnada (art. 1.013, caput, CPC). A extensão do efeito devolutivo determina o objeto litigioso, a questão principal do procedimento recursal. Trata-se da dimensão horizontal do efeito devolutivo.

⁶ DIDIER JR. Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. Curso de Direito Processual Civil: Meios de Impugnação às Decisões Judiciais e Processo nos Tribunais. vol. 3. 13. ed. reform. Salvador: JusPodivm, 2016, p. 143-144.

A profundidade do efeito devolutivo determina as questões que devem ser examinadas pelo órgão ad quem para decidir o objeto litigioso do recurso. Trata-se da dimensão vertical do efeito devolutivo. A profundidade identifica-se com o material que há de trabalhar o órgão ad quem para julgar. Para decidir, o juízo a quo deveria resolver questões atinentes ao pedido e à defesa. A decisão poderá apreciar todas elas, ou se omitir quanto a algumas delas (...).”

Registre-se, ainda, que, no âmbito do processo administrativo fiscal, as discordâncias lançadas em sede recursal não devem ser opostas contra o indeferimento da homologação em si, mas, sim, contra as razões e fundamentos que restaram fixados pela Autoridade julgadora *a quo* quando do julgamento da Manifestação de Inconformidade. Além disso, reconheça-se que é na Impugnação/Manifestação de Inconformidade que o contribuinte deve expor os motivos de fato e de direito em que se fundamenta sua pretensão, conforme prescreve o artigo 16, inciso III do Decreto nº 70.235/72. Veja-se:

“Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).”

Com efeito, a interposição dos recursos transfere ao órgão *ad quem* o conhecimento das matérias impugnadas e debatidas pelo órgão julgador *a quo*. Daí não se pode permitir que o Recorrente, no seu recurso, alegue fatos novos, diversos daqueles deduzidos em primeiro grau e valorados pelo julgador *a quo*.

E, conforme já se posicionou este Conselho:

RECURSO VOLUNTÁRIO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. INOVAÇÃO RECURSAL. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO. A impugnação, que instaura a fase litigiosa do procedimento fiscal, é o momento no qual o contribuinte deve aduzir todas as razões de defesa (artigos 16 e 17 do Decreto nº 70.235/1972). Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada. Salvo nas hipóteses de fato superveniente ou questões de ordem pública, não se admite a apresentação, em sede recursal, de novos fundamentos não debatidos na origem, devendo ser reconhecida a preclusão consumativa, o que impede o conhecimento do recurso. Incidência do artigo 17 do Decreto nº 70.235/1972. (Processo nº 13116.900502/2013-18. Acórdão nº 3402-007.822. Sessão de 21/10/2020. Relatora Cynthia Elena de Campos, g.n.)

CONHECIMENTO. INOVAÇÃO RECURSAL. A lide se estabelece na impugnação. Não se conhece das alegações recursais que não tenham sido levantadas no contencioso quando da propositura da impugnação. (Processo nº 14120.000109/2008-51. Acórdão nº 2402-009.732. Sessão de 06/04/2021. Relator Márcio Augusto Sekeff Sallem, g.n.)

RECURSO VOLUNTÁRIO. MATÉRIA NÃO ADUZIDA EM SEDE DE IMPUGNAÇÃO. INOVAÇÃO RECURSAL. PRECLUSÃO CONSUMATIVA. NÃO CONHECIMENTO. Não se conhece de recurso voluntário que maneja matéria não aduzida em sede de impugnação. (Processo nº 10830.013110/2010-01. Acórdão nº 2402-009.796. Sessão de 09/04/2021. Relator Luís Henrique Dias Lima, g.n.)

Portanto, à luz da Decisão recorrida e do que mais consta dos autos, caberia à Recorrente a comprovação do pagamento indevido ou a maior para fazer *jus* ao suposto direito creditório pleiteado, o que de fato não fez.

Dessa forma, considerando que a Recorrente não trouxe nenhum argumento e/ou justificativa capaz de demonstrar equívoco na Decisão recorrida e, por concordar com os fundamentos utilizados, decido mantê-la por seus próprios fundamentos, valendo-me do artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784/99⁷ c/c o artigo 114, §12, I, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“RICARF”)⁸, o qual adoto como razão de decidir, *in verbis*:

“A solução do litígio se concentra em matéria única de direito: a denúncia espontânea.

De acordo com a Nota Técnica Cosit 19, de 12 de junho de 2012, a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil entende que não ocorre denúncia espontânea quando o sujeito passivo liquida o débito confessado mediante apresentação de DCOMP.

As notas técnicas são atos administrativos editados pela RFB, resultantes de interpretação da legislação tributária, aduaneira e correlata de interesse do órgão, em decorrência em processo de consulta interna (art. 2º, XII, da Portaria RFB 1.098/13, com redação da Portaria RFB 1.454/16, e arts. 1º e 6º da Portaria RFB 2.217/14). Considerando o efeito vinculante no âmbito da RFB (art. 7º, II, da Portaria RFB 2.217/14), esta turma é obrigada a acompanhar o entendimento consagrado pela Cosit (art. 116, III e IV, da Lei 8.112/90 e art. 7º, V, da Portaria 341/2011).

A Nota Técnica Cosit 19/12 veio suprir lacunas da Nota Técnica Cosit 01, de 18 de janeiro de 2012, cujo escopo era orientar as unidades da RFB acerca das consequências dos Atos Declaratórios 4 e 8, de 20/12/11, da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, em relação ao comportamento a ser adotado em situações de exclusão da multa moratória, quando configurada a denúncia espontânea. A orientação da nota complementar tomou por premissa que “deve ser considerada ocorrida a denúncia espontânea apenas na sua aceção primária de pagamento do débito concomitantemente a apresentação da declaração [...]”. De fato, o art. 138 do CTN exige expressamente o pagamento como requisito para excluir a responsabilidade pela denúncia espontânea. A compensação não substitui o pagamento, pois ela é procedimento condicionado de extinção do crédito tributário.

A denúncia espontânea representa a confissão do cometimento de infração tributária. Nesse sentido, não se pode negar a sua existência quando a contribuinte declara ao fisco o débito tributário. Todavia, para que produza o efeito de afastar a responsabilidade por infrações, o art. 138 do CTN exige que ela seja acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora.

O pagamento e a compensação são modalidades de extinção do crédito tributário, previstas nos incisos I e II do art. 156 do CTN, respectivamente. Cada qual tem características e consequências peculiares. A extinção do crédito tributário na compensação se dá sob condição resolutória de sua ulterior homologação (art. 74, § 2º, da Lei 9.430/96). A precariedade dos efeitos da extinção, causada pela possibilidade de implemento da condição, afasta a instantaneidade e a imutabilidade da quitação,

⁷ § 1º. A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

⁸ §12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida;

requisitos inegavelmente pretendidos pelo legislador quando exigiu que a denúncia espontânea fosse acompanhada do pagamento.

Apesar de haver posicionamentos divergentes, inclusive na jurisprudência, a orientação adotada pela Receita Federal é bastante sólida e amparada em diversos acórdãos do STJ1 .

Em opinião pessoal, o instituto da denúncia espontânea seria destinado a prestigiar o contribuinte de boa-fé que, sujeito à autuação e à multa de ofício, se antecipa à ação do fisco, declara o conhecimento da obrigação tributária e efetua o pagamento do tributo com seus acréscimo legais. A multa moratória, apesar de conter algum componente de natureza punitiva (historicamente já preponderou natureza indenizatória), deve ser tratada diferentemente da multa de ofício, uma vez que tem existência, validade e eficácia pela simples ocorrência de sua hipótese legal, enquanto a outra ainda depende de ato administrativo para existir.

Em linguagem figurada, poder-se-ia entender a denúncia espontânea como a vitória de quem saca primeiro em relação ao seu adversário. Não há duelo em relação à multa moratória, pois não se espera que a administração tributária atue. Nesse sentido, sumulou o STJ:

Súmula 436 STJ – A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.

A denúncia espontânea no direito tributário tem simetria com o arrependimento eficaz do direito penal. No caso deste último, não há o afastamento integral das responsabilidades do confessante, uma vez que ele responde pelos atos praticados até o arrependimento (art. 15 do Código Penal). O afastamento da multa de mora, na hipótese preconizada pela defesa, acabaria conferindo a quem paga em atraso o mesmo tratamento dado ao pagador pontual, impedindo que a sanção moratória cumpra a sua finalidade.

A DCTF ativa enviada pela interessada consignou a estimativa de IRPJ devida em julho/14 pelo total de R\$ 1.390.565,33. Desse montante, R\$ 1.166.935,64 seriam quitados por compensação e R\$ 223.629,69 por pagamento. Os Darf vinculados aos pagamentos são demonstrados a seguir, juntamente com a alocação efetuada ao débito. Um deles corresponde ao crédito alegado para a compensação em análise:

Data arrec.	Indicações do Darf				Alocações à estimativa			
	Principal	MM	JM	Total	Principal	MM	JM	Total
29/08/14	58.773,06	0,00	0,00	58.773,06	58.773,06	0,00	0,00	58.773,06
04/09/14	500,01	6,60	5,50	512,11	500,01	6,60	5,00	511,61
20/10/14	66.574,99	10.984,87	1.271,58	78.831,44	66.574,99	10.984,87	1.271,58	78.831,44
25/02/15	66.574,99	13.314,99	3.728,19	83.618,17	66.574,99	13.314,99	3.728,19	83.618,17
14/08/17	97.781,64	0,00	35.924,97	133.706,61	31.206,64	0,00	13.142,27	44.348,91
Totais	290.204,69	24.306,46	40.930,24	355.441,39	223.629,69	24.306,46	18.147,04	266.083,19

O despacho decisório foi correto quanto à justificativa de que o Darf requisitado como crédito estaria aplicado a um débito declarado. Somente o último Darf pago é que poderia ser objeto de restituição; contudo, a contribuinte o indicou na composição do crédito do saldo negativo do anocalendarário 2014, utilizado em compensação homologada, e o auditor-fiscal o confirmou.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, decido pela improcedência da manifestação de inconformidade e pelo prosseguimento da cobrança dos débitos não quitados”.

Não é demais destacar que o ônus da prova compete a quem alega possuir o direito, conforme dispõe o artigo 373 do Código de Processo Civil (CPC):

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

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

Nesse ponto, registro a jurisprudência deste Conselho:

NÃO HOMOLOGAÇÃO DE PER/DCOMP. CRÉDITO DESPIDO DOS ATRIBUTOS LEGAIS DE LIQUIDEZ E CERTEZA. CABIMENTO. **Correta a não homologação de declaração de compensação, quando comprovado que o crédito nela pleiteado não possui os requisitos legais de certeza e liquidez**, visto que fora integralmente utilizado para a quitação de débito com características distintas. ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF) Ano-calendário: 2004 PER/DCOMP. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ONUS PROBANDI DO RECORRENTE. **Compete ao Recorrente o ônus de comprovar inequivocamente o direito creditório vindicado, utilizando-se de meios idôneos e na forma prescrita pela legislação.** Ausentes os elementos mínimos de comprovação do crédito, não cabe realização de auditoria pelo julgador do Recurso Voluntário neste momento processual, eis que implicaria o revolvimento do contexto fático-probatório dos autos. (Processo nº 13884.900958/2008-10. Acórdão nº 1002-000.779. Sessão de 06/08/2019. Relator Aílton Neves da Silva, g.n.)

Outro ponto crucial a considerar é que o artigo 170 do Código Tributário Nacional (“CTN”)⁹ exige para o reconhecimento da compensação declarada que o crédito nela pleiteado seja dotado dos requisitos de liquidez e certeza, motivo pelo qual deve ser indeferido o pleito da Recorrente, eis que tais atributos não foram efetivamente comprovados no presente recurso.

Logo, não merece reforma o Acórdão recorrido.

Dispositivo

Ante o exposto, **conheço** do Recurso Voluntário, para nessa extensão, **negar-lhe provimento**.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Costa Faccin

⁹ 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.

