



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.992912/2011-58
ACÓRDÃO	1402-007.377 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NUMERAL 80 PARTICIPAÇÕES S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016

DIREITO CREDITÓRIO COMPOSTO POR ESTIMATIVAS COMPENSADAS -
SÚMULA CARF Nº 177

As estimativas de CSLL liquidadas por compensação podem constituir direito creditório em declarações de compensação, independentemente da homologação ou não do processo que visou extinguir as estimativas compensadas. Súmula CARF nº 177.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em dar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça – Relatora

Assinado Digitalmente

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alexandre labrudi, Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em desfavor do Acórdão nº 03-082.610, pela 1ª Turma da DRJ/BSB que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, não reconhecendo o direito creditório pleiteado.

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão de piso:

“O presente processo trata de manifestação de inconformidade, às fls. 19/23, contra o Despacho Decisório nº rastreamento 013607647, às fls. 12/18, emitido em 02.12.2011, referente à declaração de compensação transmitida eletronicamente com base em créditos decorrentes de saldo negativo de IRPJ, apurado no exercício 2006 (01.01.2006 a 30.05.2006). O PER/DCOMP com demonstrativo de crédito é o de nº 33409.99300.070809.1.702-9920.

A declaração de compensação foi gerada com o objetivo de ter reconhecido o direito creditório correspondente ao saldo negativo de IRPJ no valor de R\$4.886.618,89 e compensar os débitos nela discriminados e nos PER/DCOMP, pertencentes ao mesmo agrupamento.

De acordo com o Despacho Decisório, o crédito, reconhecido parcialmente, foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual foi homologada parcialmente a compensação declarada no PER/DCOMP nº 04583.27934.280907.1.7.02-7308 e não-homologadas as compensações declaradas nos PER/DCOMP nº 31844.76037.280907.1.7.02-7764, nº 30644.91876.280907.1.7.02-9662, nº 23552.15397.031007.1.3.02-6710, nº 26905.32540.180108.1.3.02-7040 e nº 22047.43417.281207.1.3.02-5923.

Da Manifestação de Inconformidade

Cientificada do Despacho Decisório, bem como da cobrança dos débitos confessados nas citadas DCOMP, em 19.12.2011 (segunda-feira), conforme AR de fl. 130, o sujeito passivo protocolou, em 18.01.2012, a manifestação de inconformidade de fls. 19/23 e documentação anexada de fls. 24/129, alegando e solicitando o seguinte, em síntese:

Esclarece que evidências das razões alegadas constam na DCTF retificadora, cópia em anexo, podendo-se observar um crédito correspondente ao valor informado no PER/DCOMP, afirmando que, por um equívoco, constou número errado na f1.02 (crédito de saldo negativo de IRPJ) do PER/DCOMP inicial.

Diz ser cristalino que simples erro material não tem o condão de transformar um crédito legítimo e facilmente comprovado em uma infração à legislação tributária.

Explica que diante dessa realidade e objetivando solucionar o caso, entrou em contato com a RFB para tentar solucionar a questão, porém, foi informada que tal solução passaria pela incidência de multa e juros, tendo em vista que o sistema da RFB não possibilita uma alteração no PER/DCOMP, em decorrência de já ter sido expedido Despacho Decisório.

Informa que, de acordo com o disposto no art. 6º da Lei nº 9.784/99, o local para recebimento de comunicações e intimações é a Rua Eduardo de Souza Aranha, nº 387, 2º andar, conjunto nº 22, Itaim Bibi, São Paulo/SP, CEP: 04543-121.”

Por sua vez, DRJ julgou improcedente a manifestação de inconformidade e o direito creditório não foi reconhecido.

Discordando da decisão, a Recorrente apresentou recurso voluntário reproduzidos argumentos veiculados em sede de manifestação de inconformidade, alegando, em síntese que:

“(…)

DA PRELIMINAR DE NULIDADE DA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA: OFENSA AO PRINCÍPIO DA BUSCA PELA VERDADE MATERIAL - VÍCIO NA ANÁLISE DE PROVAS APRESENTADAS PELA NUMERAL 80

10 – Antes de ingressar nos argumentos do seu recurso voluntário, a NUMERAL 80 analisando as razões de decidir postas no Acórdão nº. 03-082.610 proferido pela 1ª Turma da DRJ/BSB, constata, com certa facilidade, que ao proferir a decisão, ora recorrida, não foi observou que na busca da verdade material do presente caso (fim maior do processo administrativo) é imprescindível a análise de documentos e alegações/justificativas quanto a situação fática posta na manifestação de inconformidade, para que o julgador da 1ª instancia pudesse firmar sua convicção nº sentido de está correta a fundamentação que levou ao despacho decisório nº. 013607647; seria necessário detidamente, todas as provas e argumentos trazidos pela Recorrente em suas razões de defesa. Contudo, não foi assim que a 1ª Turma da DRJ/BSB se comportou, conforme pode ser visto nos motivos a seguir expostos:

10.1 - Neste contexto, entende a NUMERAL 80 que a decisão de 1ª instância administrativa e também no despacho decisório nº. 013607647, estão eivadas, a primeira de vicio de julgamento e o segundo de vicio de lavratura; além disso ambos se encontram em desconformidade com os determinantes legais e balizadores do processo administrativo fiscal federal – PAF, para a sua formalização.

10.2 - Não resta a menor dúvida que não reconhecer a nulidade do despacho decisório nº 013607647, alijou a 1ª Turma da DRJ/BSB de verificar todos os elementos fáticos e assim, identificar a verdade material que gravita em torno do despacho decisório inserto nº processo administrativo nº. 10880.992912/2011-58. Cabendo a esse Conselho Administrativo declarar, de formas imediata e preferencial, a nulidade da decisão de 1ª instancia administrativa; (...)

12 – Na verdade e segundo determina o Art. 24 do Decreto nº 7.574/2011 são hábeis para comprovar a verdade dos fatos todos os meios de prova admitidos em direito, conforme o art. 332 da Lei nº 5.869/1973. O Decreto nº

7.574/2011 determina que cabe à autoridade fiscal a prova da inveracidade dos fatos registrados (art. 9º, § 2º do Decreto-Lei nº 1.598/1977).

12.1 - Tal regra não se aplicando (art. 27) nos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao sujeito passivo o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração (art. 9º, § 3º do Decreto-Lei no 1.598/1977).

13 – Já o art. 25 do Decreto nº 7.574/2011 preceitua que tanto os autos de infração, os despachos decisórios ou as notificações de lançamento deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação, no caso do despacho decisório, da razões de decidir que levaram a não homologação da compensação pleiteada (art. 9º do Decreto nº 70.235/1972). Por isso, o art. 28 do mesmo Decreto nº 7.574/2011 concede ao interessado, aqui a NUMERAL 80, a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução.

14 - Assim, caberia a 1ª Turma da DRJ/BSB observar, depois de alertada pela NUMERAL 80 na manifestação de inconformidade, os argumentos quanto a origem dos créditos.

A DECISÃO DA DRJ/BSB TRATOU DE FORMA GENÉRICA TODOS OS ARGUMENTOS APRESENTADOS SOBRE A LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITOS APRESENTADOS PELA NUMERAL 80

15 – Em relação aos argumentos constantes do Acórdão nº. 03-082.610, a 1ª Turma da DRJ/BSB afirma que:

(...)”

15.1 – Na verdade, a parte decisão proferida pela 1ª Turma da DRJ/BSB acima transcrita é genérica e coloca todos os créditos apresentados pela NUMERAL 80 na DCOMP nº 33409.99300.070809.1.7.02-9920 como ilíquidos. Isso demonstra que a decisão da 1ª Turma da DRJ/BSB sequer foi capaz de examinar cada crédito, a sua origem, tendo apenas confirmado o que o despacho decisório nº. 013607647 já tinha abordado.

15.2 – Ressalta a NUMERAL 80 que não foram consideradas pela 1ª Turma da DRJ/BSB que o assunto trata-se tão somente de uma questão de pagamento parcialmente utilizados pela NUMERAL 80.

16 – Diante do que foi narrado acima, a posição da 1ª Turma da DRJ/BSB vai de encontro as determinações postas pelo artigo 29 do Decreto nº 70.235/1972, onde consta a determinação que na apreciação da prova o julgador formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

16.1 - Cabe-lhe a valoração das provas, não havendo qualquer disposição na legislação processual que o vincule a critérios predeterminados de hierarquia de provas, bem como a decisão de quais delas têm maior ou menor peso para o

juízo do litígio, devendo constar da decisão as razões que motivaram seu convencimento, a fim de possibilitar o pleno exercício do direito de defesa.

17 – A atitude da 1ª Turma da DRJ/BSB de não analisar os argumentos apresentados na manifestação de conformidade, gerou um prejuízo enorme a NUMERAL 80, tendo em vista que não é defensável que uma utilização parcial possa ser classificada como ausência de liquidez e certeza no crédito.

17.1 – Na verdade, é de ser ressaltar que em relação ao direito aplicável aos fatos, a liberdade de convencimento do julgador é limitada em razão de alguns aspectos, tais como:

(a) o artigo 7º da Portaria MF nº 58/2006 determina a observância às normas legais e regulamentares e ao entendimento da RFB expresso em atos normativos;

(b) os pareceres da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN, quando aprovados pelo Ministro da Fazenda, são de aplicação obrigatória por todos os órgãos integrantes do Ministério da Fazenda, uma vez que a Procuradoria é o órgão competente para desempenhar as funções de consultoria e assessoramento jurídicos desse Ministério, nos termos da Lei Complementar nº 73/1993, art. 13;

(c) os pareceres do Advogado-Geral da União, aprovados e publicados juntamente com o despacho do Presidente da República, vinculam a Administração Federal (Lei Complementar nº 73/1993, art. 40); e,(d) a materialidade dos fatos.

17.2 – Neste sentido, o artigo 7º, incisos III e IV, da Portaria MF nº 341/2011 estabelece que o Julgador da DRJ tem por dever observar o devido processo legal e cumprir as disposições legais, neste caso, a disposição legal descumprida consiste nos artigos 24 a 29 do Decreto Federal nº 7.574/2011, pois não foram apreciados todos os meios hábeis de provas apresentados nos autos pela 1ª Turma da DRJ/BSB.

17.2.1 - Ademais, o artigo 30 do Decreto nº 70.235/1972 estabelece que cabe ao órgão julgador demonstrar a improcedência da impugnação de forma pormenorizada, podendo, inclusive, solicitar outros de quaisquer dos órgãos referidos no caput do artigo 30.

17.3 – Diante da situação narrada acima, a NUMERAL 80 demonstrou que o Acórdão nº 03-082.610 deixou de enfrentar analiticamente todos os argumentos postos na manifestação de inconformidade, respondendo todos as alegações e os argumentos ali postos de forma genérica sem verificar a verdade material.

17.4 - Esta é razão suficiente para que seja decretada a nulidade da decisão proferida pela 1ª Turma da DRJ/BSB, devendo essa Turma de Julgamento do CARF, determinar o retorno dos autos para que a 1ª Turma da DRJ/BSB se pronuncie, com base no princípio da dialeticidade, sobre cada um dos argumentos

postos pela NUMERAL 80 e que a decisão de 1ª instância administrativa possa enumerar as razões para considerar as despesas realizadas pela NUMERAL 80 não tem relação com o objeto social;

DOS FUNDAMENTOS JURÍDICOS (MÉRITO) DE REFORMA DA DECISÃO RECORRIDA:

18 – Em decorrência desta decisão da 1ª Turma da DRJ/BSB, a NUMERAL 80 reforça os argumentos postos na manifestação de inconformidade e que devem ser analisados por essa turma julgadora:

18.1 – Observando a posição tanto do despacho decisório nº. 013607647 quanto da decisão proferida pela 1ª Turma da DRJ/BSB, fica claro que está sendo exigido da NUMERAL 80 um crédito tributário originário de multa e juros por um simples erro na digitação de um código no preenchimento do PER/DCOMP.

18.2 - De fato, não pode ser alegado que o erro não existiu; porém, não se consegue comprovar qual o prejuízo que esse erro causou ao erário público, que possa imputar uma penalidade à NUMERAL 80. Ao mesmo tempo em que a administração pública tem que agir com rigidez e seriedade, também deve sempre obedecer aos princípios da proporcionalidade e da moralidade que regem seus atos.

19 – Na verdade o que aconteceu foi um mero erro material, que é aquele “cuja correção não implica alteração do critério jurídico ou fático levado em conta no julgamento”. **Isso porque o saldo negativo da CSLL foi composto por estimativas pagas através de DARF’s e compensações. Houve um erro no preenchimento do tipo de crédito, tendo em vista que foi informado como pagamento a maior, quando o correto seria saldo negativo de CSLL.**

20 – Depois de detectar esse erro material, a NUMERAL 80 realizou as referidas retificações para a composição do crédito, restando ainda um saldo a ser utilizado para a compensação futura.

20.1 - Diante da presente situação, podemos que o ocorrido foi um mero “erro material”. E, olhando o caso com a atenção que lhe é devida, não resta dúvida que não conceder a NUMERAL 80 a possibilidade de alterar o tipo de crédito ou imputar a esta multa, joga para o espaço a coisa julgada e a segurança jurídica, princípios básicos do direito. Além do mais, mostra-se aceitável a tese de ocorrência de erro material, por não modificar o objeto da cognição já efetuada.

21 – Esse é o entendimento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, consubstanciado através do acórdão nº.1803000.865, sobre o tema, cuja ementa a seguir transcrita: (...)

21.1 – Diante da decisão acima, constata-se que mesmo nos casos de atividade discricionária, deve o administrador utilizá-la com prudência e proporcionalidade, buscando atender ao princípio da moralidade administrativa, nos termos do artigo 37, caput, da Constituição Federal, “verbis”: (...)

22 - Tudo isso demonstra que conceder a NUMERAL 80 a possibilidade de corrigir o erro de preenchimento do tipo de crédito, alterando a informação de “pagamento a maior” para “saldo negativo de CSLL”, não causa nenhuma lesão aos cofres federais, tem-se que exigir da NUMERAL 80 o pagamento de multa e juros, por conta de um mero erro formal acarretaria enriquecimento ilícito por parte do Fisco Federal, expressamente vedado pelo ordenamento jurídico brasileiro.

DA DENUNCIA ESPONTÂNEA

23 - Ultrapassada a questão do erro material, somente por louvor ao debate, a NUMERAL 80 esclarece que na data do pagamento estava sob a tutela do art. 138, do CTN é um fomentador da denúncia espontânea pelos contribuintes brasileiros. Porém, para que seja caracterizada como denúncia espontânea e impedir, desta forma, o pagamento da multa a lei impõe a existência do pagamento antes de qualquer medida fiscalizadora ou procedimento administrativo que preceda a iniciativa denunciativa do contribuinte, não importando quanto à forma, bastando tão somente, a comunicação antes da ação ou procedimento fiscalizador;

23.1 – Isso porque, o recolhimento de diferenças não declaradas é o balizador do benefício contido no artigo 138 do Código Tributário Nacional.

23.2 - Na hipótese da obrigação de recolher tributos, denúncia espontânea ou reconhecimento de débito deve vir acompanhado de seu pagamento. No caso de obrigação acessória, não havendo tributo a recolher, o simples ato de, como no caso em tela, apresentar as DCTF's retificadora espontaneamente, implica na regularização da obrigação. Até porque sob a égide da DCTF originária a NUMERAL 80 totalmente estava adimplente.

24 - Pensar ao contrário, como fez a autoridade recorrida, é tornar “letra morta” a norma do art. 138 do CTN. Observando os fatos dos autos observa-se Neste sentido, registro, para começar, meu entendimento de que a norma do art. 138 tem a nobre finalidade de motivar o adimplemento de tributos pelos contribuintes, privilegiando a boa-fé, distinguindo aqueles que desejam honrar suas obrigações tributárias daqueles que preferem o caminho da inadimplência, estabelecendo o seguinte: (...)

26 - Observando as razões invocadas pelo professor Sacha Calmon Navarro Coelho, não resta dúvida que o pagamento espontâneo de tributo em atraso, acrescido dos juros de mora, afasta totalmente a aplicação de qualquer penalidade, inclusive a denominada multa de mora.

(...)

28 – E, deve ser relevado que as decisões proferidas pelo STF/STJ em regime de recursos repetitivos deverão ser reproduzidas integralmente pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos julgamentos dos recursos, por força do disposto no artigo 62, § 2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF.

Desta forma, o CARF tem obrigação regimental de decidir, quando dos julgamentos das autuações, de forma idêntica a decisão do STF.

29 - Diante do que foi visto acima, não há realmente qualquer fundamento na cobrança da multa moratória na denúncia espontânea, até porque está nada mais é do que um incentivo à confissão de dívida, ato que beneficia Estado e contribuinte. Isto porque acaba por facilitar o trabalho de fiscalização e arrecadação do Fisco e, exclui o contribuinte de responsabilidade pelo atraso no pagamento.

29.1 - A dispensa da multa moratória, neste caso, é indispensável para encorajar o contribuinte a proceder à denúncia. De outro modo, o contribuinte seria incentivado a continuar em mora, preferindo correr o risco de aguardar a decadência ou a prescrição. Corroborando com os argumentos acima expostos, vale citar o entendimento de ilustres juristas tributários: (...)

30 – Resta, portanto, completamente comprovado não ser devida à multa de mora nº pagamento de tributos por denúncia espontânea, sendo imperiosa a reforma da decisão da 1ª Turma da DRJ/BSB, uma vez que a NUMERAL 80 esta procedeu corretamente quando do pagamento dos tributos, através da denúncia espontânea.

31 - E, isso demonstra que a denúncia espontânea tem natureza de um benefício, frente à imposição de penalidades pela falta do cumprimento de qualquer obrigação tributária e, como tal, constitui-se numa espécie de atenuante àquele que procede com a regularidade da obrigação;

32 – Diante do que foi dito e comprovado, requer a NUMERAL 80 que Esse Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais que anule a decisão proferida pela 1ª Turma da DRJ/BSB, consubstanciada através do Acórdão nº. 03-082.610, tomando por base os argumentos descritos acima;

32.1 – No presente caso só existe a verdade exposta no despacho decisório nº 013607647, que foi apresentada de forma exclusivista sem o necessário debate ou discussão entre as partes (“audiatur et altera pars”), que turvou a realidade dos fatos e assim evitou que se chegasse ao equilíbrio processual, caracterizando uma “verdade” produzida unilateralmente. E, o que é pior que esse entendimento foi validado pela 1ª Turma da DRJ/BSB;

32.2 – Mais não para por aí, o despacho decisório nº. 013607647 maculou gravemente os princípios constitucionais do Contraditório e da Ampla Defesa, porquanto não sabe a NUMERAL 80 os reais motivos que ensejaram o despacho decisório nº. 013607647 e a 1ª Turma da DRJ/BSB a não analisarem os documentos acostados aos autos (depois de requerimento expresso da NUMERAL 80), que são essenciais para a defesa da tese exposta na manifestação de inconformidade e no recurso.

33 – Diante da decisão da 1ª Turma da DRJ/BSB se poderia perguntar: “Qual o momento para a apresentação das provas no PAF?”. A resposta encontra-se inserida nos Artigos 3º e 38 da Lei 9.784/99, a seguir transcrito: (...)

33.1 – E, caso tenha alguma dúvida o Art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, assim determina:

“Art. 16 (...)§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997);

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)”

33.2 – Diante da legislação acima, é importante acentuar que a responsabilidade pela comprovação da verdade material cabe a NUMERAL 80, como garantia constitucional e não poderia a 1ª Turma da DRJ/BSB restringir esse direito;

33.3 – Sobre a relevância de tal princípio (busca pela verdade material) na esfera do processo administrativo, cabe trazer à baila parte das razões de decidir do voto proferido pelo ilustre Conselheiro Relator Regis Magalhães Soares Queiroz, por ocasião do julgamento do Recurso Voluntário nº 170.573, pela Primeira Seção de Julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: (...)

DOS PEDIDOS

34 - Diante de tudo que foi largamente evidenciado nas razões de recurso, que diante dos argumentos postos no Acórdão nº. 03-082.610, efetivou a NUMERAL 80, nos itens acima, a apresentação dos fatos e argumentos que vão de encontro a decisão proferida pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília - DF.

34.1 - Na verdade houve uma insurreição ampla, total e irrestrita da NUMERAL 80 contra os fundamentos da decisão consubstanciada no Acórdão nº. 03-082.610, apresentando os subsídios necessários para a declaração, por essa Corte Administrativa, da nulidade do Processo administrativo nº. 10880.992912/2011-58; ou caso assim não entendam os Ilustres Julgadores, as razões e os motivos para que seja julgado improcedente o despacho decisório nº. 013607647.

34.2 - Assim procedendo, a NUMERAL 80 utilizou-se do princípio da dialeticidade, segundo o qual os recursos devem ser dialéticos e discursivos;

devem expor claramente os fundamentos que buscam a anulação do despacho decisório n°. 013607647 ou, ainda, a pretensão de anulação ou reforma da decisão de 1ª instância. Na verdade, o princípio da dialeticidade consiste no dever do NUMERAL 80 de indicar todas as razões de direito e de fato que dão base ao seu recurso, visto ser impossível ao CARF avaliar os vícios existentes na decisão de primeiro grau, sem que o interessado apresente todas as suas razões.

(...)

34.4 – Assim, tomando como norte o princípio da dialeticidade, a NUMERAL 80 requer:

(a) Que seja declarada a nulidade do julgamento de 1ª instância administrativa realizado pela 1ª Turma da DRJ/BSB nos autos do processo administrativo nº 10880.992912/2011-58, tendo em vista as irrefutáveis razões descritas nos subitens acima, anulando a decisão proferida pela 1ª Turma da DRJ/BSB que não observou que na busca da verdade material através da análise de documentos e alegações/justificativas;

(b) Caso seja vencida a nulidade, requer que seja concedida à NUMERAL 80, a possibilidade de utilização de parte dos crédito, resultando em saldo suficiente para as compensações declaradas na DCOMP n°. 33409.99300.070809.1.7.02-9920, sem aplicação de qualquer penalidade, julgando totalmente improcedente despacho decisório n°. 013607647; e,

(c) e caso seja imputado algum montante a ser devido pela NUMERAL 80 mantida por essa Corte Administrativa o benefício da denúncia espontânea.

35 - Protesta, ainda, pela realização de sustentação oral no momento do julgamento do presente, nos termos do artigo 58, II da Portaria nº. 256, de 22 de junho de 2009 que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Para tanto, requer seja notificada com antecedência da data, hora e local da realização do julgamento, no endereço da ora NUMERAL 80.

DAS INTIMAÇÕES

36 - Em conformidade com a determinação contida na Legislação Fiscal Tributária vigente, a RECORRENTE informa que o local para recebimento de comunicações e intimações é a Rua Eduardo de Souza Aranha, nº. 387, 2º andar, conjunto nº. 22, Itaim Bibi, nesta Cidade de São Paulo – SP, CEP 04.543-121.”

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça**, Relatora

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

DELIMITAÇÃO DA LIDE

O exame do mérito dos pedidos postulados delimitados em sede recursal ficam restritos a argumentos referentes às parcelas de composição do crédito referentes a estimativas compensadas não-confirmadas que, conforme princípio de adstrição do julgador aos limites da lide, a atividade judicante está constricta (art. 141 e art. 492 do Código de Processo Civil, que se aplicam subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal - Decreto nº 70.235, de 02 de março de 1972).

Conforme já relatado, os autos versam acerca da à declaração de compensação transmitida eletronicamente com base em créditos decorrentes de saldo negativo de IRPJ, apurado no exercício 2006 (01.01.2006 a 30.05.2006). O PER/DCOMP com demonstrativo de crédito é o de nº **33409.99300.070809.1.702-9920** e foi gerada com o objetivo de ter reconhecido o direito creditório correspondente ao saldo negativo de IRPJ no valor de **R\$ 4.886.618,89** e compensar os débitos nela discriminados e nos PER/DCOMP, pertencentes ao mesmo agrupamento.

Porém, de acordo com o Despacho Decisório, o crédito, foi reconhecido parcialmente e, portanto, insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual foi homologada parcialmente a compensação declarada no PER/DCOMP nº 04583.27934.280907.1.7.02-7308 e não-homologadas as compensações declaradas nos PER/DCOMP nº 31844.76037.280907.1.7.02-7764, nº 30644.91876.280907.1.7.02-9662, nº 23552.15397.031007.1.3.02-6710, nº 26905.32540.180108.1.3.02-7040 e nº 22047.43417.281207.1.3.02-5923.

Ao apresentar manifestação de inconformidade, a Recorrente esclareceu que, por um equívoco, constou número errado na f1.02 (crédito de saldo negativo de IRPJ) do PER/DCOMP inicial e que a DCTF retificadora, anexada aos autos, faria prova do direito creditório pleiteado e informado no PER/DCOMP. Argumentou, ainda, que *“um simples erro material não tem o condão de transformar um crédito legítimo e facilmente comprovado em uma infração à legislação tributária”*.

Por sua vez, a DRJ assim decidiu:

“Primeiramente, verifica-se que a manifestação de inconformidade é parcial, tendo em vista que a contribuinte contesta apenas as parcelas de composição do crédito referentes a estimativas compensadas não-confirmadas.

Desta forma, conforme previsto no art. 17 do PAF, consideram-se não impugnadas as matérias que não foram expressamente contestadas, no caso, os valores não-confirmados das parcelas de composição do crédito referentes a retenções na fonte e pagamentos, de acordo com o Quadro 2 do Despacho

Decisório, à fl. 12. Saliente-se que também não foi anexada a sua peça de defesa nenhuma documentação relativa a essas matérias, que pudessem ser objeto de análise.

Ressalte-se que não é cabível, nesta instância de julgamento, qualquer consideração relacionada ao resultado apresentado pela contribuinte no encerramento do período, por não se tratar de Autoridade lançadora. No contexto da presente lide, cabe considerar, tão somente, a análise individualizada das parcelas de composição do crédito para verificação do saldo negativo apurado, o que é feito a seguir.

Nos termos do art. 156, II, do Código Tributário Nacional (CTN), a compensação tributária é uma modalidade de extinção do crédito tributário, mediante a qual se promove o encontro de duas relações jurídicas: (i) a relação jurídica de indébito tributário, na qual o contribuinte tem o direito de exigir, e o Estado tem o dever de restituir determinada quantia ao contribuinte; e (ii) a relação jurídica tributária, na qual o Estado tem o direito de exigir, e o contribuinte o dever de recolher determinada quantia aos cofres públicos (crédito tributário).

O art. 170 do CTN, por seu turno, dispõe que “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”.

Portanto, o reconhecimento de direito creditório contra a Fazenda Nacional exige averiguação da liquidez e certeza do suposto saldo negativo, cujo ônus probatório recai sobre o contribuinte interessado.

Em relação aos valores de estimativas compensadas não-confirmados no Despacho Decisório de R\$36.735,61 (PA jan/2006), R\$395.483,44 (PA jan/2006), R\$25.078,28 (PA jan/2006), R\$257.417,52 (PA fev/2006) e R\$8.786,47 (PA fev/2006), declarados, respectivamente, nos PER/DCOMP nº 13531.71840.100309.1.7.02-3870, nº 27497.77877.260209.1.7.04-1310, nº 25148.81447.280709.1.7.04-4830, nº 26773.47148.040209.1.7.04-7401 e, novamente, nº 27497.77877.260209.1.7.04-1310, consultas ao sistema da Receita Federal Sief DCOMP (efetuadas em 23.11.2018), às fls. 133/140, demonstram que a homologação dos mencionados PER/DCOMP encontra-se pendente de Decisão no contencioso administrativo, em face da apresentação de manifestações de inconformidade pela requerente contestando os Despachos Decisórios que não homologaram os citados PER/DCOMP e que não foram julgadas em DRJ, portanto, por tratarem-se de compensações não-homologadas, até a presente data, as citadas parcelas não podem compor o saldo negativo em questão.

O quadro apresentado a seguir especifica os números dos Processos tributários relativos aos PER/DCOMP, nos quais foram declaradas as parcelas não confirmadas de estimativas compensadas:

PER/DCOMP	PROCESSO
13531.71840.100309.1.7.02-3870	10880.958137/2013-73
27497.77877.260209.1.7.04-1310	10880.953308/2013-78
25148.81447.280709.1.7.04-4830	10880.953306/2013-89
26773.47148.040209.1.7.04-7401	10880.95330/2013-23

Cabe ressaltar que, no caso dos mencionados PER/DCOMP, que se encontram pendentes de decisão no contencioso administrativo, como visto, a partir do momento em que a Autoridade Tributária não homologa as declarações de compensação transmitidas para compensar débitos de IRPJ – estimativa mensal, mesmo que a decisão ainda não seja definitiva no âmbito do contencioso administrativo, o montante relativo àquelas estimativas mensais perde os atributos de liquidez e certeza, características imprescindíveis para o atendimento do pleito da interessada, como visto.

Assim, neste momento processual, a ausência de liquidez e certeza de parte das estimativas mensais utilizadas na composição do saldo negativo do período, decorrente da não-homologação das declarações de compensação, veda que os valores de estimativas mensais declarados sejam considerados na apuração do IRPJ a pagar do período em análise.

Não obstante eventual alegação de que a falta de decisão no âmbito do contencioso administrativo de outros processos que repercutem neste deveria suspender o presente processo, cabe salientar que a mera existência de um processo administrativo no qual é discutida matéria relacionada, direta ou indiretamente, com o conteúdo de um outro feito administrativo não é causa suficiente para o sobrestamento do segundo processo ou para o julgamento da procedência do pedido. Isso porque não há, na legislação do processo administrativo fiscal, a figura da suspensão do curso do processo.

Note-se que o processo administrativo fiscal é regido por princípios, dentre os quais o da oficialidade, o que obriga a administração a impulsionar o processo até sua decisão final.

Dessa maneira, embora se admita que a decisão final do contencioso dos citados Processos, se favorável à interessada, com o reconhecimento da homologação das compensações declaradas referentes à parte dos débitos de estimativas apurados em janeiro e fevereiro de 2006, possa influenciar na confirmação da parcela de composição do crédito de saldo negativo de IRPJ, tal fato não é coercitivo de sobrestamento do processo, por inexistência de previsão legal nesse sentido no Decreto nº 70.235/1972.

Quanto às alegações da requerente sobre a não-homologação das compensações declaradas nos mencionados PER/DCOMP de que o caso tratar-se-ia de simples erro material no preenchimento dos PER/DCOMP ao classificar o Tipo de Crédito como “Pagamento Indevido ou a Maior” quando o correto seria “Saldo Negativo de IRPJ”, em que pese não ser cabível pronunciamento neste

Acórdão sobre o mérito da questão pendente de julgamento no contencioso administrativo, reitere-se aqui a Decisão proferida por meio do Acórdão 16-29.483 – 4ª Turma da DRJ/SP1, de 10.02.2011, de fls. 79/82 dos autos do Processo nº 10880.676406/2009-08, que julgou manifestação de inconformidade apresentada pela requerente, em caso análogo, e que motivou a interposição de Recurso Voluntário, ainda não julgado, do qual transcreve-se a Ementa:

DCOMP. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. SALDO NEGATIVO DE CSLL. COMPENSAÇÃO DE ESTIMATIVA.

A partir de 29/10/2004, a estimativa de IRPJ ou de CSLL eventualmente recolhida a maior ou indevidamente deve ser levada para a DIPJ do final do ano-calendário, na qual comporá o eventual saldo negativo, que, este sim, poderá vir a ser objeto de PER/DCOMP.

PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. SALDO NEGATIVO DE CSLL. MODIFICAÇÃO DA NATUREZA DO CRÉDITO PLEITEADO. NOVO PER/DCOMP.

A modificação do tipo de crédito implica modificação da sua natureza, o que não configura inexatidão material (erro de preenchimento ou de digitação), mas, sim, erro no critério jurídico, de forma que para alterar o tipo de crédito, impõe-se cancelar o PER/DCOMP errado e apresentar outro certo.

Desta forma, as mencionadas alegações de que o caso tratar-se-ia de simples erro material no preenchimento do PER/DCOMP e que por isso a parcela de estimativas compensadas, não-confirmadas, no Despacho Decisório, deveria compor o saldo negativo, foram rejeitadas pela DRJ, como mencionado, contudo, encontram-se pendentes de análise a ser realizada no CARF, no julgamento do Recurso Voluntário interposto.

Ainda, em sua manifestação de inconformidade a interessada alega que o caso se enquadraria na hipótese de denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, fato que afastaria a incidência da multa de mora.

Sobre o tema, equivoca-se a requerente, conforme se demonstra a seguir.

O artigo 138 do CTN assim dispõe:

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 depende 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.

O art. 138 do CTN é de clareza cristalina ao dispor que a responsabilidade da interessada pela infração é excluída pela denúncia espontânea, acompanhada do pagamento do tributo ou da contribuição devido e dos juros de mora. Com a

exclusão dessa responsabilidade, entendeu a interessada que não estaria obrigada ao pagamento da multa de mora.

Contudo, registre-se que o art. 161 do CTN prevê a possibilidade de exigência da multa de mora ao estabelecer que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis, sejam elas de natureza moratória ou de natureza penal.

O artigo 161 assim estabelece:

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 de ***penalidades cabíveis*** e da aplicação de quaisquer medidas de garantias previstas nesta Lei ou em lei tributária. (grifo nosso).

Logo, considerando que a multa de mora representa uma sanção pela falta de pagamento do tributo ou da contribuição no prazo devido (multa de natureza indenizatória ou moratória), que a multa de ofício é multa de natureza penal (destinada a assegurar o cumprimento da legislação tributária pela forma intimidativa) e que a denúncia espontânea exclui a responsabilidade da interessada pela infração, com o que o fisco fica impedido de aplicar a multa de ofício por meio do lançamento de ofício, verifica-se que a denúncia espontânea não tem o condão de extinguir a obrigação de pagar a multa moratória, a qual nasce no dia seguinte à data de vencimento do pagamento da obrigação tributária.

O art. 138 do CTN dispõe que a denúncia espontânea exclui a responsabilidade da interessada pela infração, com o que o fisco fica impedido de fazer o lançamento da multa de ofício (multa de natureza penal), mantendo-se, no entanto, a obrigação de pagar a multa moratória (multa de natureza indenizatória ou moratória), a qual, repita-se, já existia desde o dia seguinte à data do vencimento do pagamento da obrigação tributária.

Acrescente-se que o art. 138 do CTN encontra-se inserido na Seção IV (Responsabilidade por infrações) do Capítulo V (Responsabilidade Tributária) do Título II (Obrigação Tributária) desse diploma legal e refere-se ao chamado arrependimento eficaz, só dispensando a penalidade quando o pagamento do tributo ou da contribuição desfaz a irregularidade. Por tratar-se de multa de mora, a irregularidade é o descumprimento do prazo, e esta não se desfez com a compensação declarada dos débitos à época já vencidos.

No ordenamento jurídico vigente, de há muito o legislador ordinário criou a chamada multa de mora para coibir o descumprimento dos prazos legais no pagamento de tributos e de contribuições. Se o mesmo ordenamento jurídico admitisse a exclusão dessa multa com o pagamento espontâneo fora de prazo, estar-se-ia frente a uma ilógica contradição. A interpretação de que o art. 138 do CTN impede a aplicação da multa de mora retiraria toda a imperatividade da

norma que fixa prazos para pagamento de tributos e de contribuições e tornaria inócua a previsão da multa de mora.

Cumpra lembrar que o Código Tributário Nacional é norma geral dirigida ao legislador ordinário, que em seu artigo 97 dispõe que somente a lei pode estabelecer a cominação de penalidades:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

[...]

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas.

Por conseguinte, a Lei nº 7.799/1989, em seu art. 74, assim dispôs:

Art. 74. Os tributos e contribuições administrados pelo Ministério da Fazenda, que não forem pagos até a data de vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de vinte por cento e juros de mora na forma da legislação pertinente, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente. (grifo nosso)

Posteriormente, o tema foi tratado pela Lei nº 8.218/1991, art. 3º, Lei nº 8.383/1991, art. 59, e Lei nº 9.430/1996, art. 61. A multa de mora, como visto, é o instrumento criado pela lei ordinária para inibir o descumprimento de prazo.

Assim, dispõe o vigente art. 61 da Lei nº 9.430/1996:

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. (grifo nosso)

Portanto, seria incongruente interpretar que o art. 138 do CTN exclui a exigência da multa de mora.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem se manifestado pela procedência da exigência da multa moratória nos casos de DCOMP enviada após o vencimento do débito compensado: (...)

Dessa forma, como a compensação não é instrumento apto a configurar a denúncia espontânea, porquanto deve ser considerada apenas a quitação na aceção primária de pagamento do débito, confirma-se o cabimento da cobrança da multa de mora sobre o valor compensado. (...)

Ainda, quanto à aplicação da multa de mora e dos juros, questionada pela requerente, registre-se que a incidência de acréscimos legais sobre os débitos compensados é disciplinada pelo do art. 70 da IN/RFB nº 1.717/2017, a seguir transcrito:

Art. 70. Na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os créditos serão valorados na forma prevista no Capítulo X, e os débitos sofrerão a incidência de acréscimos legais, na forma da legislação de regência, até a data de entrega da declaração de compensação.

§ 1º A compensação total ou parcial do débito será acompanhada da compensação, na mesma proporção, dos correspondentes acréscimos legais.

§ 2º Havendo acréscimo de juros sobre o crédito, a compensação será efetuada com a utilização do crédito e dos juros compensatórios, na mesma proporção. (grifo nosso)O artigo transcrito reproduz o conteúdo de dispositivos anteriormente vigentes: do art. 43 da IN/RFB 1.300/2012, art. 36 da IN/RFB nº 900/2008, art. 28 da IN/SRF nº 600/2005; art. 28 da IN/SRF nº 460/2004 e art. 28 da IN/SRF nº 210/2002.

Pelo que dispõe o dispositivo transcrito, sobre os débitos compensados com atraso, incide multa de mora, calculada entre o vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até a data da transmissão da DCOMP. Finalmente, conforme mesmo artigo, a compensação do principal será acompanhada da compensação, na mesma proporção, da multa e dos juros de mora sobre eles incidentes.

De igual forma, o procedimento de cobrança também deve utilizado, com a aplicação dos acréscimos legais (multa e juros de mora) sobre o valor do débito declarado decorrente da não homologação total ou parcial da Declaração de Compensação cujo valor do crédito não fora integralmente reconhecido, ou ainda, insuficiente para compensação.

Em síntese, uma vez não comprovada nos autos a existência de direito creditório líquido e certo da contribuinte contra a Fazenda Pública, além daquele já reconhecido, passível de compensação, não há o que ser reconsiderado na Decisão proferida pela Autoridade administrativa.

Conforme já relatado, o ponto que restou controvertido refere-se tão somente apenas às parcelas de composição do crédito referentes a estimativas compensadas não-confirmadas no respectivo PER/DCOMP.

Na decisão de piso constou que a DRJ não poderia se pronunciar sobre “as alegações da requerente sobre a não-homologação das compensações declaradas nos mencionados PER/DCOMP de que o caso tratar-se-ia de simples erro material no preenchimento dos PER/DCOMP ao classificar o Tipo de Crédito como “Pagamento Indevido ou a Maior” quando o correto seria “Saldo Negativo de IRPJ”, em que pese não ser cabível pronunciamento neste Acórdão sobre o mérito da questão pendente de julgamento no contencioso administrativo, reitere-se aqui a Decisão proferida por meio do Acórdão 16-29.483 – 4ª Turma da DRJ/SP1, de 10.02.2011, de fls. 79/82 dos autos do Processo nº 10880.676406/2009-08, que julgou manifestação de inconformidade apresentada pela requerente, em caso análogo”.

Porém, referido processo já foi apreciado e a decisão proferida por este Tribunal no sentido de dar provimento parcial tão somente para reconhecer o erro de fato na formulação do pedido de repetição de indébito, afastando o óbice à revisão de ofício do Per/DComp, devendo os autos serem restituídos à Unidade de Origem para análise da liquidez e certeza do crédito, verificando sua existência, suficiência e disponibilidade, nos termos do Parecer Normativo Cosit nº 8, de 2014.

A ementa do Acórdão nº 1401-004.396, segue transcrita:

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

Exercício: 2005

COMPENSAÇÃO DE ESTIMATIVAS. ERRO DE FATO. IRREGULARIDADE FORMAL.

O pedido de restituição pleiteado administrativamente ou declaração de compensação com erro de preenchimento deve ser analisado, pois a irregularidade formal não deve impedir o contribuinte de exercer seu direito.

RECONHECIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO. ANÁLISE INTERROMPIDA.

O reconhecimento do direito creditório depende da análise da existência, suficiência e disponibilidade do crédito pela DRF que jurisdiciona o sujeito passivo. A apreciação presente restringiu-se a aspecto preliminar de possibilidade de reconhecimento de direito creditório decorrente do pleito apresentado com erro, sendo que o erro não pode invalidar o pedido de ressarcimento.

Ademais, nos presentes autos, em que pese se as alegações recursais, não há se falar em erro no preenchimento de declaração, mas sim em compensação de estimativas que integraram saldo negativo em debate, o atrai a aplicação da Súmula vinculante CARF nº 177, aprovada pela 1ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021:

Estimativas compensadas e confessadas mediante Declaração de Compensação (DCOMP) integram o saldo negativo de IRPJ ou CSLL ainda que não homologadas ou pendentes de homologação. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021)

Assim, a análise do mérito é favorável à Recorrente.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA

Ainda, em suas razões recursais, a Recorrente alegou que o caso se enquadra na hipótese de denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, fato que afastaria a incidência da multa de mora.

Não obstante haja e discussões relevantes sobre matéria, entendo para fins de denúncia espontânea, nos termos do art. 138, do CTN, a compensação tributária, sujeita a posterior homologação, não equivale a pagamento.

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 – Tema 61 - nº 962379/RS (2007/0142868-9), assim prevê:

TRIBUTÁRIO. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E PAGO COM ATRASO. 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 Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais– DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS–GIA, 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 desprovido. Recurso sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

Por seu turno, o entendimento constante na decisão definitiva de mérito proferida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial Repetitivo – Tema 385 - nº 1149022 (2009/0134142-4), dispõe que:

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

1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por

homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

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

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

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

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

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

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

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

Os julgados vinculantes do STJ harmonizaram o entendimento a denúncia espontânea não resta caracterizada, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação é declarado pela Recorrente em Per/DComp e a compensação homologada fora do prazo de

vencimento, uma vez que estando regularmente confessado é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte da autoridade fiscal.

Portanto, ainda que o pagamento e a compensação sejam formas de extinção previstas no art. 156 do CTN, evidentemente que elas têm naturezas jurídicas distintas.

Por essa razão, o legislador previu apenas a primeira à subsunção do instituto da denúncia espontânea, pois para o segundo, há condicionantes (extinção do crédito tributário, mas sob condição resolutória de sua ulterior homologação) que, em regra, exceto nas hipóteses residuais de homologação tácita, dependem de ritos processuais que envolvem análise da Administração Tributária.

Não há, destarte, como se atribuir a ambos a mesma natureza e consequências imediatas em relação à extinção do crédito tributário, visto que a análise da compensação pressupõe uma verificação da existência do crédito a favor do contribuinte e que ele seja passível de compensação.

Assim sendo, o instituto da compensação, para efeitos de denúncia espontânea, não pode ser equiparado a pagamento, eis que ainda depende de posterior homologação, não se aplicando, por conseguinte, o afastamento da multa de mora por adimplemento efetuado a destempo.

Sendo assim entendo que o crédito tributário extinto por compensação não está abrangido pelo benefício da denúncia espontânea contido no art. 138 do CTN, independentemente da aplicação ou não Nota Técnica Cosit nº 19/2012.

No que concerne aos entendimentos jurisprudenciais citados pela Recorrente, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso (art. 100 do Código Tributário Nacional).

Ademais, o Parecer Normativo Cosit nº 23, de 06 de setembro de 2013, determina “que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto, não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo”.

Ante o exposto, oriento meu voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, nos termos da Súmula CARF nº 177, que deverá ser aplicada pela Unidade de Origem quando da execução do acórdão.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça