



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10983.911795/2018-58
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1003-004.233 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**
Sessão de 06 de fevereiro de 2024
Recorrente PLANSUL PLANEJAMENTO E CONSULTORIA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014

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.

DIREITO SUPERVENIENTE. IRRF. SÚMULAS CARF Nº 80 E Nº 143.

Na apuração do IRPJ ou CSLL, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor do imposto de renda retido na fonte, desde que comprovada a retenção e o cômputo das receitas correspondentes na base de cálculo do imposto.

A prova do imposto de renda retido na fonte deduzido pelo beneficiário na apuração do imposto de renda devido não se faz exclusivamente por meio do comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados em Per/DComp, mas pagos a destempo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar provimento em parte ao recurso voluntário, para aplicação do direito superveniente previsto nas determinações das Súmulas CARF nº 80 e nº 143 para fins de reconhecimento da possibilidade de formação de indébito, mas sem homologar a compensação por ausência de análise do mérito, com o conseqüente retorno dos autos à DRF de Origem para verificação da existência, suficiência e disponibilidade do direito creditório pleiteado no Per/DComp devendo o rito processual ser retomado desde o início.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva– Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Márcio Avito Ribeiro Faria, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Gustavo de Oliveira Machado e Carmen Ferreira Saraiva.

Relatório

Per/DComp e Despacho Decisório

A Recorrente formalizou o Pedido de Ressarcimento ou Restituição/Declaração de Compensação (Per/DComp) n.º 29359.15765.060614.1.3.02-8522 em 06.06.2014, e-fls. 39-60, utilizando-se do crédito relativo ao saldo negativo de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) no valor de R\$4.034.955,26 referente ao primeiro trimestre do ano-calendário de 2014 para compensação dos débitos ali confessados.

Consta no Despacho Decisório, e-fls. 34-38:

Analisadas as informações prestadas no documento acima identificado e considerando que a soma das parcelas de composição do crédito informadas no PER/DCOMP deve ser suficiente para comprovar a quitação do imposto devido e a apuração do saldo negativo, verificou-se:

PARCELAS DE COMPOSIÇÃO DO CRÉDITO INFORMADAS NO PER/DCOMP

PARC. CREDITO [...]	RETENÇÕES FONTE [...]	SOMA PARC. CRED.
PER/DCOMP [...]	4.034.955,26 [...]	4.034.955,26
CONFIRMADAS [...]	2.853.944,41 [...]	2.853.944,41

Valor original saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 4.034.955,26

Valor ECF: R\$ 4.034.955,26

Somatório das parcelas de composição do crédito na ECF: R\$ 4.034.955,26

IRPJ devido: R\$ 0,00

Valor do saldo negativo disponível = (Parcelas confirmadas limitado ao somatório das parcel - (IRPJ devido) limitado ao menor valor entre saldo negativo ECF e PER/DCOMP, observado que quando este cálculo resultar negativo, o valor será zero.

Valor do saldo negativo disponível: R\$ 2.853.944,41

Concluída a análise do direito creditório, chegou-se à seguinte decisão: O crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual HOMOLOGO PARCIALMENTE a compensação declarada no PER/DCOMP acima identificado. [...]

Base legal: Art. 168 da Lei n.º 5.172, de 1966 (CTN). Arts. 1º a 3º ; art. 6º , § 1º e arts. 28 e 30 da Lei 9.430, de 1996. Art. 14 da IN RFB n.º 1.717, de 2017. Art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996. Art. 70 da IN RFB n.º 1.717, de 2017.

Manifestação de Inconformidade e Decisão de Primeira Instância

Cientificada, a Recorrente apresentou a manifestação de inconformidade. Está registrado no Acórdão da 5ª Turma da DRJ/10 n.º 110-010.937, de 02.03.2023, e-fls. 64-67:

ACÓRDÃO

Acordam os membros da 5ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a manifestação de inconformidade para reconhecer direito creditório remanescente no valor de R\$ 1.078.749,60 e homologar as compensações em litígio até o limite do crédito reconhecido.

Recurso Voluntário

Notificada em 05.10.2023, e-fl. 73, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 01.11.2023, e-fls. 75-, esclarecendo que a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

II – DO MÉRITO

II.1 – DA NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA

Infere-se da decisão recorrida que negou a irresignação da Recorrente uma vez que esta não teria apresentado prova convincente do crédito.

A Fiscalização identificou divergências e acabou por emitir despacho decisório que homologou parcialmente a compensação realizada pela Recorrente, sob o argumento de que o crédito reconhecido foi insuficiente, uma vez que não havia sido comprovada a retenção pelos tomadores.

Durante o procedimento de fiscalização, a autoridade administrativa teve a possibilidade de confrontar as retenções declaradas pelos clientes da Recorrente com as compensadas por ela. A interligação entre os pagamentos e retenções poderia facilmente ter sido feito no procedimento de fiscalização.

Ocorre que não o fez, valendo-se única e exclusivamente da omissão do tomador ao enviar a DIRF como prova contra a Recorrente.

Pecou a decisão ao não determinar procedimentos complementares visando a elucidação da dúvida quanto à retenção para os casos em que não ficou convencida.

Pecou a decisão em não determinar que a fiscalização promovesse a análise dos documentos da Recorrente.

A comodidade de simplesmente transferir a responsabilidade pela demonstração da retenção para quem não tem ingerência sobre as operações do tomador é uma grande injustiça.

A decisão não nega a possibilidade de existência da retenção, apenas diz que não é possível verificar a retenção.

Ora, se a dúvida é a retenção, poderia a digna delegacia de julgamento ter determinado diligência complementar a fim de elucidar a dúvida, dando à Recorrente a possibilidade de equacionamento. Poderia também ter sido determinado que a própria RFB oficiasse aos tomadores a fim de confirmar se houve ou não a retenção indicada pela Recorrente.

É que a retenção na fonte independe do destaque em nota fiscal. O tomador é obrigado por lei a efetivar a retenção. Portanto, presume-se que tal procedimento ocorreu uma vez que é determinação legal.

Com todo respeito que merece a decisão, a presunção está invertida e o investigado está no contribuinte errado, pois se há determinação legal, inclusive com aplicação de multa caso não seja cumprido, que estabelece a retenção, não é a Recorrente que precisa provar as retenções e sim a RFB deveria fiscalizar aquele que deixou de reter, autuando-o com aplicação de multa por descumprimento de obrigação tributária.

De fato o que se tem é uma dupla cobrança, pois o tomador retém mas eventualmente não informa em DIRF e o Recorrente acaba vendo impedido seu direito a compensação, com aplicação de multa, como ocorre no presente caso.

Ou seja, a Recorrente paga uma multa e perde em dobro em razão do tomador e da Receita Federal do Brasil não cumprirem com suas obrigações, um de informar em DIRF e o outro de fiscalizar o procedimento anterior.

Na verdade a presunção tem que ser a favor da Recorrente, donde a emissão regular de notas fiscais implica em retenção presumida das parcelas de CSL e IRPJ.

Mesmo que houvesse dúvidas, cabe destacar que a parte não pode ser surpreendida com uma negativa ao seu direito sob o argumento de que a prova não é elucidativa.

Daí que melhor solução a ser dada é a anulação da decisão recorrida possibilitando a realização de diligência complementar a fim de equacionar as dúvidas que impediram o reconhecimento do direito da Recorrente.

Também é de se determinar a realização de perícia, pois se a fiscalização tivesse feito o que se espera dela, que é analisar a documentação da Recorrente no momento da fiscalização, certamente não estaríamos aqui discutindo neste processo.

Ora evidente que há nulidade por cerceamento de defesa e devido processo legal na decisão.

II. 2 – DA PROVA DA RETENÇÃO E NULIDADE DA DECISÃO

Mesmo que V. Exa. compreenda não ser o caso de anulação, a Recorrente juntará aos autos prova robusta da retenção existente. [...]

Vale salientar que os documentos dizem respeito exclusivamente aos tomadores e retenções que não foram homologados pelo despacho decisório, evitando com isso juntar uma quantidade de documentos sobre créditos que já foram confirmados e cuja juntada só iria tumultuar o processo.

Doutra sorte, houve um equívoco quando da primeira informação prestada pela requerente quando do envio do ECF.

Ao informar as retenções, a Requerente informou as retenções sobre cada filial dos tomadores de serviço, sendo que estes, por sua vez, informaram à Receita Federal do Brasil retenções consolidadas pelo CNPJ matriz. Com isso, houve divergência de informação o que implicou em glosa parcial por não comprovação das retenções pela requerente.

As retenções ocorreram, como se pode ver do registro Y570 anexo, no entanto, os tomadores informaram como CNPJ retentor o matriz, enquanto requerente informou, quando preencheu a ECF e PERDCOMP os CNPJs filiais para os quais as notas fiscais haviam sido emitidos.

Daí que merece a requerente ver deferidos as compensações processadas, uma vez demonstrada a existência das retenções e via de consequência, existência dos créditos.

II.3 – DO DIREITO E VALIDADE DAS COMPENSAÇÕES EFETUADAS

Nesse passo, cumpre salientar que das Notas Fiscais emitidas e dos valores então recebidos pelos serviços prestados há a exata comprovação e dimensão das retenções perpetradas pelo tomador do serviço, cujo valor não foi pago à Recorrente, uma vez que foram objeto de retenção na fonte.

A prova está na confrontação das notas fiscais e ainda nos comprovantes de recebimento, donde se percebe que a recorrente recebeu tão somente o saldo líquido da Nota Fiscal, já deduzidos os valores retidos a título de tributação pelos tomadores.

Sobre o assunto, a recorrente, absolutamente impossibilitada – dado inexistir via legal – de fazer frente à exigência de juntada de todos os documentos necessários e aptos a comprovação da regularidade de seu agir, antecipa a apresentação daqueles que instruem a presente ‘Manifestação’ (Notas Fiscais e Extratos), cuja crítica cautelar e minudente já é suficiente ao desnude da conclusão, de que os valores dos serviços tomados e os valores destacados no recebimento líquido dos seus preços guardam identidade com os montantes declarados como retidos e que por consequência compuseram o meio formal da compensação ora discutida (PER/DCOMP).

O simples confronto das Notas Fiscais com o Extrato, corroborados, inclusive, com os demais instrumentos de que dispõe essa DRFB-Florianópolis demonstram que as importâncias retidas e compensadas condizem exatamente com os valores então glosados, situação que esvazia o despacho decisório que somente pautou-se nas informações até então dadas pelos tomadores, sem qualquer questionamento ou verificação de erro ou equívoco por parte destes. A recorrente, aliás, não teria condições de, desde logo, produzir outras provas se não as ora apresentadas, porquanto estranhas à sua regular contabilidade.

No mesmo sentido, a própria Lei que embasa o direito do contribuinte de compensar os valores retidos na fonte com aqueles apurados como devidos no final de cada período/competência, apenas destaca a necessidade de se comprovar a retenção na fonte efetuada pelo tomador. Tal diligência deve ser observada diante da imposição legal, e a sua regulamentação, em norma hierarquicamente inferior, não pode estabelecer como única prova válida o documento unilateral formalizado pelo tomador (DIRF).

O art. 55 da Lei nº 7.450/85 dispõe: [...]

Corroborando com o alegado, deve-se ter em voga o objetivo da Lei vigente, qual seja, estabelecer, por facilidade instrumental e de fiscalização, que o detentor do montante econômico seja o responsável pelo recolhimento tributário, facilitando a exigência – ora tida com o recebimento do valor tributário – por parte do Estado.

Igualmente, ao prestador cabe, e somente assim deve ser exigida pela autoridade tributária, a comprovação da retenção na fonte, ou seja, do desconto no preço bruto do

serviço quando do pagamento (recebimento), comprovando de forma efetiva que o tomador diligenciou no sentido de cumprir a lei retendo o quantum dos tributos.

Porém, estabelecer a responsabilidade do prestador, para que este tenha controle e força coativa contra o tomador para, após o desconto (retenção), este recolha efetivamente o tributo aos cofres públicos, e ainda, que faça sua declaração (DIRF) com a informação correta, foge ao princípio da razoabilidade.

Tendo-se em vista as imposições legais vigentes, ao prestador somente seria exigido o recolhimento, ou tal comprovação, acaso o preço do serviço fosse pago sem qualquer retenção pelo prestador, ou seja, tendo recebido o valor 'bruto' na íntegra, pois assim já estaria ciente de que não houve observação da norma, seja da Lei n.º 8.981/95 e seu art. 86, seja da Lei n.º 9.430/96 em seu art. 64.

A DIRF de que poderia se valer para demonstrar o equívoco no que toca à constituição do crédito tributário agora contestado sequer pode lhe ser exigida, posto que tal documento deve ser, e assim o é, instrumentalizado unicamente pelo tomador, sem a interveniência da Manifestante prestador.

De igual sorte, as disposições legais que regulamentam tal relação não estão dispostas de forma que a prestadora de serviços tenha respaldo legal para exigir ou impor a correta observância da Lei ao tomador.

A questão que se tenta construir em desfavor do contribuinte cordata afronta o princípio da razoabilidade, tanto quanto da legalidade, da boa-fé, e da moralidade, tudo conforme previsto no art. 37 da Constituição Federal. [...]

Soma-se a todo o arguido, que o próprio instrumento formal que utiliza a Autoridade Administrativa – a DIRF dos tomadores – como base para glosar os valores compensados e ditos como não comprovados, pode ser corrigida dentro do prazo de 5 (cinco) anos, ou seja, mesmo que em um primeiro momento haja incongruências entre o valor utilizado para fins compensatórios e aqueles ditos como retidos na DIRF, esta pode em um segundo momento ser retificada, restando compatíveis e confirmando as informações do prestador com a do tomador.

Porém, sendo a verificação fiscal anterior a retificação mencionada, serão glosados valores que na realidade são corretos, justos, e de direito por força legal. [...]

Neste diapasão, cabe sopesar mais uma vez que a informação repassada pelo tomador na DIRF, quando não corresponde ao exato montante informado na PER/DCOMP pelo prestador, considerando o princípio da verdade material deverá buscar outros elementos para verificar tais informações e confirmar quais realmente se coadunam com a realidade.

Do contrário, a Lei que rege e estabelece a responsabilidade do tomador reter o tributo sob pena de incidir em ilegalidade com os ônus inerentes da incidência penal, torna-se letra morta, eis que, desobedecendo a responsabilidade que lhe é imposto somente ao contribuinte recairá os ônus.

Neste íterim, foge ao princípio da razoabilidade estabelecer a obrigação ao tomador, com imposições legais, e depois somente se fiscalizar o prestador, como no caso em exame acontece, e que este comprova de forma legalmente válida que sofreu a retenção, porém, da disparidade de informações, somente a este é imposta as conseqüências fiscais.

Por outro norte, o tomador que já 'reteve' o tributo na fonte, não o repassa aos cofres públicos, guardando os valores econômicos para si, em prejuízo ao erário, e resultando em nova cobrança sobre o prestador.

Ou seja, caso o tomador tenha retido os montantes que seriam devidos a título de tributo quando efetua o pagamento do serviço, porém não os recolha aos cofres públicos, o prestador será novamente cobrado pelo Fisco, independentemente de provar que teve a retenção, pelo menos aparente, já que sofreu os descontos econômicos por aquele que tomava os serviços.

Tal entendimento, ora encontrado e denunciado no despacho decisório desta Delegacia, fere os princípios que regem a administração pública, em especial o já destacado princípio da moralidade, além de resultar em afronta a capacidade contributiva por cobrança dúplice de um mesmo tributo, bem como, não encontra respaldo legal, resultando ainda em afronta ao princípio da legalidade.

Coaduna com todo o acima alegado a normatização que regula a relação tríplice do caso (prestador x tomador x fazenda nacional), e em especial quanto a comprovação pelos meios inerentes ao prestador de serviços, e da obrigação fiscal perquirir ao tomador do correto recolhimento frente a demonstração da 'retenção na fonte' quando do pagamento líquido da Nota Fiscal por este último.

Neste diapasão, se traz a baila o que estabelece a Lei n.º 8.981/95, que em seu art. 86 dispõe: [...]

Como se lê nas disposições legais transcritas, não há fixação de direito de exigência do prestador a ser observado para o fornecimento de comprovante. Da mesma forma que as penalidades são legalmente estabelecidas no sentido do Fisco para o tomador. Ou seja, acaso haja irregularidade por parte dos atos do tomador, somente o Estado terá albergue legal para imposição de sanções obrigacionais, o prestador resta desassistido, e deve contar com a sorte e a boa vontade do tomador.

Tal situação se repete no próprio Regulamento do Imposto de Renda-RIR, Decreto n.º 3000, de 1999, que fixa a mesma sistemática em seu art. 647, ou seja, apenas previsão de exigência contra o tomador por parte do Fisco e não do prestador em desfavor daquele.

Em regra, somente em casos no qual a retenção efetuada na fonte pelo tomador do serviço fosse menor do que valor total dos tributos devidos, poder-se-ia dizer e exigir a diferença do prestador do serviço.

Outrossim, nos casos em que a 'retenção' pelo tomador ocorreu nos exatos montantes totais dos tributos devidos, não se pode arguir responsabilidade do prestador por recolhimento a menor, ou falta de recolhimento, eis que o tomador se enriquece sem causa, com o dinheiro que deveria entrar para os cofres públicos enquanto o prestador se vê novamente achacado pelo Estado, situação que acontece no caso dos autos.

Como se pode apurar pelos tomadores de serviços, a ora recorrente tem na sua cartela de clientes, se não a totalidade, a sua maioria, entes e órgãos públicos, resultando na aplicação da Lei n.º 9.430/96 que traz em seu art. 64: [...]

Já a Lei n.º 10.833/03 aplicável também ao caso traz: [...]

Como se retira das normas acima transcritas, mesmo quando o tomador é pessoa jurídica de direito público, a disposição legal apenas fixa a obrigatoriedade de o tomador público reter os valores atinentes aos tributos incidentes na relação. Em nenhum momento se encontra previsão de determinação que albergue os interesses do prestador, ou que possibilite ao mesmo requerer de forma coativa os comprovantes das retenções e provas dos recolhimentos fiscais efetivamente realizados em decorrência da prestação dos serviços.

Mais uma vez se destaca que a ora recorrente, prestadora de serviços nos moldes discriminados na Lei, teve sobre o montante do preço contratado, a retenção procedida pelo tomador, porém, se o recolhimento após a retenção ocorreu na integralidade e regular, ou justamente o inverso, parcial e irregular, não compete ao prestador ter ‘conhecimento’, ou ‘controle’ ativo sobre o tomador.

Por fim, a única determinação que visa fornecer algum acalanto a necessidade do contribuinte prestador, que sofre a retenção por parte do tomador, sem que possa sequer opor alegação de irregularidade do montante ou do recolhimento, é da própria SRFB, que por meio da Instrução Normativa n.º 480/2004 estabeleceu o ‘dever’ de o tomador enviar um comprovante anual, no seguinte sentido: [...]

Como se lê no transcrito, a instrução destaca que em determinado momento a pessoa jurídica de direito público tomador de serviços deverá informar ao prestador o valor que efetivamente reteve e recolheu. Porém, a única informação comprovativa de recolhimento buscada pela autoridade fiscal no presente caso, pelo menos assim se acredita, tenha sido a DIRF.

No entanto, como se presume em face do despacho decisório final proferido, esta declaração de informação (DIRF) não correspondeu com o valor ‘aproveitado’ na compensação efetuada pela empresa Manifestante (PER/DCOMP).

Não obstante resem provados com os documentos ora careados, que os valores levados a informação da Receita Federal, nos termos que lhe impõe o art. 31, § 2º da Instrução Normativa n.º 480/2004, não se coadunam com os valores ‘descontados’ nos pagamentos, estando aqueles em valor consideravelmente inferior que estes.

Situação fática que faz transparecer o ‘erro’ do tomador ou dos tomadores em suas declarações.

A situação é periclitante por si só, majorada quando se tem na posição do tomador dos serviços, pessoas de direito público, agindo – como tudo leva a crer pelas provas produzidas – de forma até mesmo criminosa, com improbidade as escancaradas.

Tal situação atrai inclusive a necessária apuração pelos órgãos, seja administrativo, sejam legais ou judiciais a fim de se apurar de forma efetiva porque os valores retidos no pagamento efetuado ao prestador, não foram na sua integralidade revertidos e informados a Fazenda Pública.

Com rigor – na esteira do quanto, a tempo e modo, oportunamente carreado a PER/DCOMP alhures referida – o que a Manifestante almeja é COMPROVAR e que seja RECONHECIDO que os valores regularmente considerados retidos e, por isso, utilizados para fins de compensação, coadunam-se com aqueles “seguros” por parte de seus contratantes tomadores.

A EVENTUAL INFORMAÇÃO ERRÔNEA OU EQUIVOCADA, OU MESMO, A NÃO ENTREGA DAS ‘DIRF’ POR PARTE DE SEUS

CONTRATANTES (tomadores) A RECEITA FEDERAL DO BRASIL NÃO PODE, per si, CONSTITUIR ÓBICE À COMPENSAÇÃO.

O certo, Ilustríssimo Julgador, é que o fato de os Contratantes – tomadores – haverem omitido informações a Receita Federal do Brasil (RFB) não poderia (e não pode!) ser impeditivo a realização do DIREITO da Manifestante, porquanto não se pode pretender sobrepor obrigações de cunho acessório ao DIREITO CONSAGRADO DE COMPENSAÇÃO.

Nessa esteira interpretativa, sabe-se bem, s.m.j., que não compete a Manifestante fazer prova da retenção havida, por meio de ‘DIRF’, ou ainda, somente por ‘Comprovante de Retenção’ emitido pelas fontes pagadoras, de maneira que, por decorrência disso, não pode a Manifestante pagar pela omissão de terceiros.

Entretanto, inegável e indiscutível que lhe cabe a demonstração – imposição extirpada da letra legal – provar que sofreu a retenção pelo tomador, situação que resta provada de forma exaustiva, não podendo se buscar subterfúgios outros para desabilitar as Notas Fiscais e os extratos da empresa recorrente.

Importante dar ênfase ao fato de que as Notas Fiscais e os extratos refletem a realidade contábil do contribuinte, servindo para fins de fiscalização, não pode agora por conveniência da Fazenda, a mesma estabelecer que tais documentos não se prestam para comprovar a retenção na fonte. [...]

Em linhas de conclusão, à vista do até aqui exposto, é possível atestar a evidência de que a recorrente agiu em observância as balizas legais, e que os documentos apresentados são suficientes à demonstração do DIREITO À COMPENSAÇÃO assegurado à recorrente.

II.3 DA VERDADE MATERIAL PREVALECENTE

Inobstante a Manifestante tenha convicção de que nada fez para que se justifique o teor do DESPACHO DECISÓRIO, é demasiado relevante que se perquiria pela VERDADE MATERIAL, circunstância que somente será alcançada, involvida-se, a partir da análise privilegiada dos instrumentos de prova anexos e os que ainda se juntarão, cujos quais DEMONSTRAM A EFETIVA RETENÇÃO do tributo, a priori, em favor da Fazenda Pública. Porém, caso não recolhido o valor retido, tal providência, diante dos fatos e provas aqui apresentados, somente poderia ser perquirido quais os motivos ensejadores de tal ausência ao próprio tomador – retentor – o qual efetuou o ‘desconto no preço do serviço’ a título fiscal, e recolheu em seus cofres os valores retidos.

DATA VENIA, o despacho decisório preserva intactos os vícios do trabalho fiscal! Como dito, a VERDADE MATERIAL (ou REAL), do que se nota, não parece ter preocupado os Administradores Públicos.

A prevalecente verdade real ou material aqui tratada volta-se para o controle dos procedimentos (i) exacionais e (ii) antiexacionais. A isso, aliás, se relacionam a (a) presunção de inocência constitucional e as garantias, também incrustadas no seio da Constituição da República Federativa do Brasil, do (b) devido processo legal e do (c) contraditório e da ampla defesa, cuja aplicabilidade deve dar-se de forma plena, margeando a atividade administrativa.

A Administração Pública, por princípios (legalidade, eficiência, moralidade), DEVE sopesar os fatos que lhe são postos à apreciação, SEMPRE preferindo uns em

relação aos outros e mais valorizando aqueles que ostentem a qualidade de, com maior fidedignidade, refletir o que verdadeiramente se passou no tempo em que ocorreram. Isto, diga-se logo, até porque o inquinado “processo administrativo” não deve dispor dos sujeitos ativo e passivo atribuindo-se-lhes a insígnia de “litigantes”, posto que o que primordialmente se busca na seara administrativa não é senão o aperfeiçoamento do ato administrativo praticado pelo Agente da Administração Pública e não a condenação do fiscalizado.

Essas garantias de ordem constitucional, aliadas a positivação do amplo dever de investigação e distribuição da carga probatória entre as partes do processo administrativo-tributário (ex vi dos arts. 9º e 16 do Decreto nº 70.235/73) não deixam dúvidas quanto à necessidade de que o princípio da verdade material oriente a aplicação normativa ao caso concreto. INDEFERIR O PEDIDO DE COMPENSAÇÃO seria o mesmo que infirmar todos esses princípios constitucionais e, mais ainda, redundaria no ilícito enriquecimento dos tomadores – agravados por tratarem-se de pessoas jurídicas de direito público – posto que as Notas Fiscais e as movimentações financeiras (bancárias) comprovam os valores líquidos recebidos e evidenciam a tempestiva e integral retenção do quantum debeatur.

Não bastasse isso, é preciso considerar os princípios da (1) razoabilidade, da (2) proporcionalidade e da (3) boa-fé (4) moralidade, sem descuidar-se, gize-se, do (5) princípio que veda o ilícito enriquecimento de quem quer que seja (aí incluída, por certo, a própria tomadora Administração Pública). [...]

A PROVA NÃO PODE SER IGNORADA! A propósito, calha repetir que a instância administrativa há de servir de foro próprio ao aperfeiçoamento do ato praticado pelo ‘Agente Administrativo’ e não a inadvertida e obstinada busca pela condenação do fiscalizado, o que significa concluir que o exercício da (a) ampla defesa e do (b) contraditório devem encontrar nessa seara administrativa a sua expressão máxima, permitindo-se ao Contribuinte/Administrado deles se socorrer em qualquer fase do procedimento (mesmo depois do lançamento tributário ou de eventual decisão de primeira instância), já que a Administração Pública nada perde quando o sujeito passivo comprova que os motivos que justificavam o despacho decisório não se sustentam quando confrontados com as provas produzidas, muito antes pelo contrário, GANHA.

Assim sendo, no caso em examine, não poderá ser diferente, eis que, buscando-se os elementos da escrituração contábil, não só se presume, como é prova mais que palpável, a retenção efetuada pelos tomadores, em idênticos montantes, quando não mais, daqueles utilizados nas compensações realizadas na PER/DCOMP. Diante de tais ponderações, deve a Administração Tributária, bem observar os princípios que regem a sua relação com o contribuinte, e frente a própria legalidade a ser observada, e do direito que recai ao caso, reconhecer e dar validade do ato efetuado pela Manifestante. Entender de forma diversa afronta tais princípios, em especial quando se prova que retenção ocorreu, porém é negada pela Fazenda no intuito único e inescusável de arrecadação ilegal, inclusive em afronta ao princípio da capacidade contributiva e em claro efeito confiscatório.

PORTANTO, quer seja pela aplicação tributária, quer seja pelo sentimento de mútuo zelo na relação jurídico-tributária, inobstante, ainda, o fato de que se trata de um crédito efetivamente existente, de origem esclarecida, não há, nos limites impostos pelos normativos aplicáveis a espécie, quaisquer impedimentos à normal utilização do crédito para a extinção dos tributos compensados.

II.4 DA MULTA APLICADA

No particular, importa repetir, já de início, que os defeitos observados na construção da ‘decisão administrativa’, por si, conclamam a anulação/cancelamento da mesma, sendo certo que as impalpáveis e frágeis arguições do Fisco mostram-se insubsistentes à constituição do suposto crédito tributário, quando confrontadas com os documentos contábeis, provas incontestes, que trazendo a baila a verdade material levam a ruína os pilares da autuação fiscal ora combatida.

Dessarte, ilustre Julgador, não há falar-se em crédito tributário em prol da Fazenda Pública da União, tampouco em multa pelo seu inadimplemento, vez que o suposto crédito tributário inexistente pela prova da retenção pela fonte pagadora em montante condizente com aqueles aproveitados em PER/DCOMP, não podendo, de então, ser exigido da recorrente. Frente a prova inequívoca do direito do contribuinte e do equívoco despacho que entendeu pela compensação tida por insuficiente, não há de incidir sanção/punição.

Ademais, ainda que se conclua válido o despacho decisório proferido – o que, rogata venia, demandaria forte exercício de abstração legal, aqui se admitindo a hipótese apenas a título de argumentação – há que se privilegiar o avanço doutrinário no que diz com os princípios que devem reger a aplicação da multa. Hodiernamente, a melhor doutrina tem se posicionado em favor da mitigação do princípio da responsabilidade objetiva traçada pelo CTN em favor do princípio da boa-fé do contribuinte, de modo que a defesa atualmente encampada pauta-se na percepção de agir culposo ou doloso por parte deste [...].

NÃO É O QUE SE OBSEVA NO CASO SUB EXAMINE! A recorrente, não cometeu qualquer falta, pois pautou-se na própria contabilidade hábil e válida, podendo-se dizer ainda, na ‘matemática’ pura e simples, partindo do valor bruto do preço do serviço, e o valor líquido ao final percebido, por óbvio considera por direito com “retenções tributárias na fonte”, nos termos da Lei. Acaso alguma irregularidade, ou ainda, ilegalidade, esta existe por parte do tomador, o qual não observou a responsabilidade que lhe cabia, mas nada pode ser exigido do prestador, diante da prova apresentada e que serve de sustentação a presente defesa.

III. DAS PROVAS APRESENTADAS

Apesar de efetivamente comprovado o direito e por consequência lógica, o crédito, a autoridade fiscalizadora desconsiderou tais provas, despachando no sentido de entender não comprovada a retenção, em total descompasso com as provas e com o direito, ou seja, com a verdade material.

Por sua vez, a autoridade julgadora ficou em dúvida quanto a algumas notas fiscais, uma vez que não traziam em seu teor as retenções.

Daí que a Recorrente merece ver anulada a decisão para proceder às diligências necessárias complementares ou este tribunal deve permitir a juntada complementar de documentos a fim de viabilizar a comprovação em relação aos saldos retidos e não homologados.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referências a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

No que concerne ao pedido conclui que:

IV – DOS PEDIDOS

Preenchidos os requisitos autorizadores e exercido o juízo de admissibilidade, a manifestante REQUER seja:

A – PROCESSADO E CONHECIDO o presente RECURSO VOLUNTÁRIO, dando efeito suspensivo ao mesmo;

B – PROVIDO o presente RECURSO VOLUNTÁRIO para ANULAR a decisão recorrida, determinando a autoridade julgadora que determine a instrução complementar e/ou a realização de perícia contábil, e encaminhando para novo julgamento perante a Delegacia de Julgamento;

C – acaso não acolhido o pedido retro, seja então provido o recurso para REFORMAR a decisão de primeira instância, em especial para RECONHECER OS CRÉDITOS DIANTE DAS RETENÇÕES PRESUMIDAMENTE OCORRIDAS e por fim HOMOLOGAR A TOTALIDADE DA COMPENSAÇÃO REALIZADA, por questão de direito e justiça.

D – requer-se a juntada complementar de documentos, que estão sendo providenciados, uma vez que é legítimo o interesse de se ver resolvida a questão ainda na esfera administrativa, evitando-se com isso a judicialização desnecessária do tema.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora.

Tempestividade

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

Delimitação da Lide

Conforme princípio de adstrição do julgador aos limites da lide, a atividade judicante está constricta ao exame do mérito da existência do crédito relativo ao saldo negativo de IRPJ, no valor de R\$102.261,25 (R\$4.034.955,26 - R\$2.853.944,41 - R\$1.078.749,60) referente ao primeiro trimestre do ano-calendário de 2014 pleiteado no presente processo (art. 15, art. 141 e art. 492 do Código de Processo Civil, que se aplica supletiva e subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal - Decreto nº 70.235, de 02 de março de 1972).

Nulidade do Despacho Decisório e da Decisão de Primeira Instância

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

Compete analisar a objeção de nulidade por ser matéria de ordem pública que pode ser conhecida a requerimento da parte ou de ofício, a qualquer tempo e em qualquer instância de julgamento.

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

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. Ademais os atos administrativos estão motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos decidam recursos administrativos.

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

Súmula nº 162

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foi regularmente analisado pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 6º da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

As autoridades fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação as atribuições do cargo, observando as normas legais e regulamentares e justificando o processo de execução do serviço, bem como obedecendo aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição Federal).

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

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão.

Neste sentido, devem ser enfrentados “todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador” (art. 489 do Código de Processo Civil). Por conseguinte, o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Assim, a decisão administrativa não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos na peça recursal sobre a mesma matéria, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da Recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento

adotado. Ademais, “na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção”, conforme preceitua o art. 29 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972.

As formas instrumentais adequadas foram respeitadas, os documentos foram reunidos nos autos do processo, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos. A proposição afirmada pela Recorrente, desse modo, não pode ser ratificada.

Diligência

A Recorrente diz que o prazo de produção de provas deve ser devolvido.

Sobre a diligência, vale esclarecer que no presente caso se aplicam as disposições do processo administrativo fiscal que estabelecem que a peça de defesa deve ser formalizada por escrito com inserção de todas as teses de defesa e instruída com os todos documentos em que se fundamentar. Opera-se a preclusão do direito de a Recorrente praticar este ato e apresentar novas razões em outro momento processual, salvo a ocorrência de quaisquer das circunstâncias ali previstas, tais como fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, nos termos do art. 15, art. 16, art. 17 e art. 29 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, que determinam critérios de aplicação do princípio da verdade material.

Assim, tendo em vista o princípio da concentração da defesa, a manifestação de inconformidade deve conter todas as matérias litigiosas e instruída com os elementos de prova em que se justificar, sob pena de preclusão, ressalvadas as exceções legais. A lei prevê meios instrutórios amplos para que o julgador venha formar sua livre convicção motivada na apreciação do conjunto probatório mediante determinação de diligências quando entender necessárias com a finalidade de corrigir erros de fato e suprir lacunas probatórias.

As autoridades administrativa e julgadora de primeira instância analisaram detidamente todos os elementos constantes nos registros internos da RFB e aqueles colacionados em sede de manifestação de inconformidade. Embora lhe fossem oferecidas várias oportunidades no curso do processo, a Recorrente não apresentou a comprovação inequívoca de quaisquer fatos que tenham correlação com as situações excepcionadas pela legislação de regência.

Cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula CARF n.º 163

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

A realização desse meio probante é prescindível, uma vez que os elementos produzidos por meios lícitos constantes nos autos são suficientes para a solução do litígio e formação do livre convencimento motivado do julgador. A justificativa arguida pela Recorrente, por essa razão, não se comprova.

Necessidade de Comprovação da Liquidez e Certeza do Indébito

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

O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição, pode utilizá-lo na compensação de débitos. A partir de 01.10.2002, a

compensação somente pode ser efetivada por meio de declaração e com créditos e débitos próprios, que ficam extintos sob condição resolutória de sua ulterior homologação. Também os pedidos pendentes de apreciação foram equiparados a declaração de compensação, retroagindo à data do protocolo. O Per/DComp delimita a amplitude de exame do direito creditório alegado pela Recorrente quanto ao preenchimento dos requisitos, de modo que em regra a retificação somente é possível se encontrar pendente de decisão administrativa à data do envio do documento retificador e o seu cancelamento é procedimento cabível ao sujeito passivo na forma, no tempo e lugar previstos na legislação tributária (art. 165, art. 168, art. 170 e art. 170-A do Código Tributário Nacional, art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 com redação dada pelo art. 49 da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, que entrou em vigor em 01.10.2002 e foi convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002).

Posteriormente, ou seja, em 31.10.2003, ficou estabelecido que o Per/DComp constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados, bem como que o prazo para homologação tácita da compensação declarada é de cinco anos, contados da data da sua entrega até a intimação válida do despacho decisório. Ademais, o procedimento se submete ao rito do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional (§1º do art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984, art. 17 da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003 e art. 17 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003).

O pressuposto é de que a pessoa jurídica deve manter os registros de todos os ganhos e rendimentos, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a seu favor dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. Para que haja o reconhecimento do direito creditório é necessário um cuidadoso exame do pagamento a maior de tributo, uma vez que é absolutamente essencial verificar a precisão dos dados informados em todos os livros de registro obrigatório pela legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal (art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 51 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 6º e art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e art. 37 da Lei nº 8.981, de 20 de novembro de 1995).

Instaurada a fase litigiosa do procedimento, cabe a Recorrente produzir o conjunto probatório nos autos de suas alegações, já que o procedimento de apuração do direito creditório não prescinde da comprovação inequívoca da liquidez e da certeza do valor de direito creditório pleiteado detalhando os motivos de fato e de direito em que se basear expondo de forma minuciosa os pontos de discordância e suas razões e instruindo a peça de defesa com prova documental imprescindível à comprovação das matérias suscitadas dada a concentração dos atos em momento oportuno (art. 170 do Código Tributário Nacional e art. 15, art. 16, art. 18 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

Observe-se que no caso de “o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias”, conforme art. 37 e art. 69 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que se aplica subsidiariamente ao Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

Em se tratando da necessidade de se demonstrar a liquidez e certeza do crédito que a Recorrente pretende utilizar no Per/DComp, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) pacificou que: “10. A compensação, posto modalidade extintiva do crédito tributário (artigo 156, do CTN), exsurge quando o sujeito passivo da obrigação tributária é, ao mesmo tempo, credor e devedor do erário público, sendo mister, para sua concretização, autorização por lei específica e créditos líquidos e certos, vencidos e vincendos, do contribuinte para com a Fazenda Pública (artigo 170, do CTN)” (Agravo Regimental no Recurso Especial 862.572/CE). Em se tratando de Per/DComp inverte-se o ônus da prova, cabendo à Recorrente comprovar seu direito líquido e certo. É dever da autoridade fiscal, ao analisar os valores informados em Per/DComp para fins de decidir homologação ou não da compensação, investigar a exatidão do indébito apurado pela Recorrente.

Para fins de análise do litígio tem-se que no processo administrativo fiscal a Administração deve se pautar no princípio da verdade material, flexibilizando a preclusão no que se refere a apresentação de documentos, a fim de que se busque ao máximo a incidência tributária (Parecer PGFN n.º 591, de 17 de abril de 2014). Ainda, “o interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo” mesmo porque tem direito, perante a Administração, de “formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente” (inciso III do art. 3º e art. 38 da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999). Em regra, as provas documentais, assim como os fundamentos de defesa e o pedido de diligência, devem ser apresentados por ocasião da impugnação, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual (art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972), exceto, entre outras hipóteses, a apresentação de documentos complementares no contexto da discussão da matéria em litígio que apenas sistematizam o conteúdo dos documentos tempestivamente apresentados.

A pessoa jurídica pode determinar o IRPJ ou a CSLL com base no lucro real, presumido ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário apurado de forma centralizada pelo estabelecimento matriz (art. 8º do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 34 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995 e art. 2º e art. 28 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

Para a análise das provas, cabe a aplicação dos enunciados estabelecidos nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula CARF n.º 80

Na apuração do IRPJ, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor do imposto de renda retido na fonte, desde que comprovada a retenção e o cômputo das receitas correspondentes na base de cálculo do imposto.

Súmula CARF n.º 143

A prova do imposto de renda retido na fonte deduzido pelo beneficiário na apuração do imposto de renda devido não se faz exclusivamente por meio do comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos. (Vinculante, conforme Portaria n.º 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

O IRRF, código 3426, refere-se aos rendimentos produzidos por aplicações financeiras de renda fixa, (art. 65 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995 e art. 35 da Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997 e art. 1º da Lei n.º 11.033, de 21 de dezembro de 2004).

Sujeita-se ao regime de tributação em que o tributo retido será deduzido do apurado no encerramento do período de apuração trimestral ou anual à alíquota incidente de

- vinte e dois e meio por cento, em aplicações com prazo de até 180 (cento e oitenta) dias;
- vinte por cento, em aplicações com prazo de 181 (cento e oitenta e um) dias até 360 (trezentos e sessenta) dias;
- dezessete e meio por cento, em aplicações com prazo de 361 (trezentos e sessenta e um) dias até 720 (setecentos e vinte) dias;
- quinze por cento, em aplicações com prazo acima de 720 (setecentos e vinte) dias.

O beneficiário é a pessoa jurídica que obtém os rendimentos e o imposto é recolhido pela fonte pagadora até o terceiro dia útil subsequente ao decêndio de ocorrência dos fatos geradores.

A retenção conjunta, código 6190, refere-se aos pagamentos efetuados pela administração pública federal a pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços e estão sujeitos à incidência na fonte de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, cujos valores, considerações como antecipações, somente podem ser deduzidos com o que for devido em relação à mesma espécie tributária no encerramento do período de apuração (art. 64 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 34 da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, Instrução Normativa SRF n.º 306, de 12 de março de 2003, Instrução Normativa SRF n.º 480, de 15 de dezembro de 2004 e Instrução Normativa RFB n.º 1.234, de 11 de janeiro de 2012). Sujeita-se ao regime de tributação em que o tributo retido será deduzido do apurado no encerramento do período de apuração trimestral ou anual à alíquota incidente de 9,45% aplicado sobre a receita pelo fornecimento de bens ou fornecido ou de serviços prestados tais como de alimentação e de energia elétrica entre outros correspondente ao somatório das alíquotas de 4,80% de IRPJ, de 1,0% de CSLL, de 0,65% de PIS e 3,0% de Cofins. O beneficiário é a pessoa jurídica que obtém os rendimentos e o imposto é recolhido pela fonte pagadora até o terceiro dia útil da semana subsequente à de ocorrência do fato gerador.

O IRRF, código 1708, refere-se às importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas civis ou mercantis pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional (art. 52 da Lei n.º 7.450, de 23 de dezembro de 1985 e art. 6º da Lei n.º 9.064, de 20 de junho de 1995). Sujeita-se ao regime de tributação em que o tributo retido será deduzido do apurado no encerramento do período de apuração trimestral ou anual à alíquota incidente de 1,5% (um e meio por cento). O beneficiário é a pessoa jurídica prestadora do serviço e o imposto é recolhido pela fonte pagadora até último dia útil do primeiro decêndio do mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores.

De acordo com a distribuição probatória dinâmica, incumbe à Recorrente o ônus de provar, por meios hábeis, eventual erro na informação prestada à RFB (art. 15 e art. 373 do Código de Processo Civil, que se aplica supletiva e subsidiariamente ao Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972).

Tendo em vista as divergências identificadas no recurso voluntário é possível analisar a possibilidade de deferimento do indébito pleiteado nos presentes autos em cotejo com as informações constantes nos sistemas da RFB e aquelas originárias dos registros contábeis e fiscais e respectivos documentos que a Recorrente deve apresentar para fins de comprovação,

conforme as Súmulas CARF n.º 80 e n.º 143. A partir da matéria de insurgência recursal dialogando com a decisão de primeira instância cabe esclarecer que na apuração do saldo negativo consta que foram deduzidas as retenções de tributos, de acordo com o acervo fático-probatório composto da Escrituração Fiscal Digital (EFD) e laudo, e-fls. 102-115.

Os efeitos da aplicação do direito superveniente fixa a relação de causalidade com a possibilidade de deferimento da Per/DComp. Esta legislação impõe, pois, o retorno dos autos a DRF de origem que inaugurou o litígio sob esse fundamento para que seja analisado o conjunto probatório produzido junto com o recurso voluntário referente ao mérito do pedido, ou seja, a origem e a procedência do crédito pleiteado, em conformidade com a escrituração mantida com observância das disposições legais, desde que evidenciada por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais em cotejo com os registros internos da RFB.

O procedimento previsto no rito do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pode ser revisto no caso em que foi instaurada a fase litigiosa no procedimento ou ainda que pela autoridade administrativa quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião ao ato original decorrente de fato ou a direito superveniente, e ainda se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, caso em que é elaborado ato administrativo complementar com efeito retroativo ao tempo de sua execução. Assim, no rito do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, sendo afastado o óbice do despacho decisório original em que a compensação não foi homologada na sua integralidade, cabe a autoridade preparadora retomar a verificação do indébito. Registre-se que não se tratar de nova lide, mas sim a continuação de análise do direito creditório pleiteado considerando o saneamento no seu exame. Por conseguinte, não há que se falar em preclusão do direito de a Fazenda Pública analisar o Per/DComp nesse segundo momento, já que da ciência deste ato complementar não ocorre a homologação tácita, pois os débitos estão com exigibilidade suspensa desde a instauração do litígio.

Cumprir registrar, inclusive, que, enquanto a Recorrente não for cientificada de uma nova decisão quanto ao mérito de sua compensação, os débitos compensados permanecem com a exigibilidade suspensa, por não se verificar decisão definitiva acerca de seus procedimentos. E, caso tal decisão não resulte na homologação total das compensações promovidas, deve ser possibilitada a discussão do mérito da compensação nas duas instâncias administrativas de julgamento, conforme o rito processual do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972 (§ 11 do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

Denúncia Espontânea

A Recorrente aduz que se encontra amparada pela denúncia espontânea.

O Código Tributário Nacional estabelece:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

A Solução de Consulta Cosit n.º 233, de 16 de agosto de 2019, esclarece:

Conclusão 36.

Pelo exposto, respondendo objetivamente às proposições apresentadas:

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

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

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

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

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

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

TESE JURÍDICA

"A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente". [...]

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

1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

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

3. É que "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao

contribuinte" (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).

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

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

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

7. Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte. 8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

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

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

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

1. O instituto da denúncia espontânea(art. 138 do CTN) não se aplica nos casos de parcelamento de débito tributário.

2. Recurso Especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ.

Está registrado nos Recursos Especiais Repetitivos n.º 886462/RS e n.º 962379/RS, Tema 61, proferido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ):

TESE JURÍDICA

"Não resta caracterizada a denúncia espontânea, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos declarados, porém pagos a destempo pelo contribuinte, ainda que o pagamento seja integral". [...]

EMENTA TRIBUTÁRIO. ICMS. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E NÃO PAGO NO PRAZO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. SÚMULA 360/STJ.

1 Nos termos da Súmula 360/STJ, "O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo". É que a apresentação de Guia de Informação e Apuração do ICMS / GIA, de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais / DCTF, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco. Se o crédito foi assim previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não se configura denúncia espontânea(art. 138 do CTN) o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido.

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

Consta no Acórdão 1ª Turma CSRF n.º 9101-006.662, de 13.07.2023 (art. 50 da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999):

DENUNCIA ESPONTÂNEA. ART 138 DO CTN. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

Para fins de denúncia espontânea, nos termos do art. 138, do CTN, a compensação tributária, sujeita a posterior homologação, não equivale a pagamento, não se aplicando, por conseguinte, o afastamento da multa moratória decorrente pelo adimplemento a destempo. Neste sentido, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça pacificou entendimento, segundo o qual é incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN aos casos de compensação tributária, justamente porque, nesta hipótese, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo fisco, a qual, caso não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário, havendo, por consequência, a incidência dos encargos moratórios. Precedente: AgInt nos EDcl nos EREsp. 1.657.437/RS, Rel. Min. GURGEL DE FARIA, DJe 17.10.2018. [...]

Quanto ao mérito da parte conhecida, cumpre destacar que a 1ª Turma da CSRF já se manifestou contrariamente à caracterização de denúncia espontânea e consequente afastamento da multa moratória, mediante compensação de débitos em atraso. Neste sentido, são os seguintes julgados:

MULTA MORATÓRIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA O instituto da denúncia espontânea não tem aptidão para afastar a multa de mora decorrente da utilização de débitos vencidos em Declaração de Compensação DCOMP. (Acórdão n.º 9101-002.218 - Sessão de 3 de fevereiro de 2016).

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CONFIGURAÇÃO Não se cogita da aplicação do art. 138 do CTN quando não há pagamento, mormente quando as compensações promovidas em atraso não foram acompanhadas dos juros de mora devidos. (Acórdão n.º 9101-002.516 - Sessão de 13 de dezembro de 2016).

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. A extinção do crédito tributário por meio de compensação está sujeita à condição resolutória da sua homologação. Caso a homologação, por qualquer razão, não se efetive, tem-se por não pago o crédito tributário declarado, havendo incidência, de consequência dos encargos moratórios. Nessa linha, sendo que a compensação ainda depende de homologação, não se chega à conclusão de que o contribuinte ou responsável tenha, espontaneamente, denunciado o não pagamento de tributo e realizado seu pagamento com os acréscimos legais, por isso que não se observa a hipótese do art. 138 do CTN. (Jurisprudência das Primeira e Segunda Turmas do Superior Tribunal de Justiça STJ). (Acórdão n.º 9101-002.969 - Sessão de 5 de julho de 2017).

DENUNCIA ESPONTÂNEA. ART 138 DO CTN. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INAPLICABILIDADE. Para fins de denúncia espontânea, nos termos do art. 138, do CTN, a compensação tributária, sujeita a posterior homologação, não equivale a pagamento, não se aplicando, por conseguinte, o afastamento da multa moratória decorrente pelo adimplemento a destempo. (Acórdão n.º 9101-004.231, de 6 de junho de 2019).

E mais recentemente:

DENUNCIA ESPONTÂNEA. ART 138 DO CTN. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INAPLICABILIDADE. Para fins de denúncia espontânea, nos termos do art. 138, do CTN, a compensação tributária, sujeita a posterior homologação, não equivale a pagamento, não se aplicando, por conseguinte, o afastamento da multa moratória decorrente pelo adimplemento a destempo. Neste sentido, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça pacificou entendimento segundo o qual é incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN aos casos

de compensação tributária, justamente porque, nessa hipótese, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo fisco, a qual, caso não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário, havendo, por consequência, a incidência dos encargos moratórios. Precedente: AgInt nos EDcl nos EREsp. 1.657.437/RS, Rel. Min. GURGEL DE FARIA, DJe 17.10.2018. (Acórdão n.º 9101-006.557, de 6 de abril de 2023).

Do voto condutor do Acórdão n.º 9101-002.516, são extraídos os fundamentos que se prestam a refutar o entendimento defendido pelo sujeito passivo:

O cabimento da multa de mora sempre foi objeto de discussão frente ao entendimento da Administração Tributária de que seu acréscimo seria exigível em todos os casos de recolhimento em atraso. Argumentava-se, como de fato o fez a PFN, em suas razões recursais, que o art. 138 do CTN somente excluía a imposição de multa de ofício, mormente tendo em conta que o mesmo diploma legal, em seu art. 134, parágrafo único, reconhecia a existência de penalidades de cunho moratório, além de trazer ressalva, em seu art. 161, acerca da possibilidade de penalidades se somarem aos juros de mora devidos em face de crédito tributário não integralmente pago no vencimento. Admitir-se que o recolhimento espontâneo do tributo em atraso deveria ser acompanhado, apenas, de juros de mora, resultaria na completa impossibilidade de exigência da multa de mora, pois se o recolhimento fosse promovido antes do início do procedimento fiscal a multa de mora não seria cobrada e, se iniciado o procedimento fiscal, já seria o caso de aplicação da multa de ofício.

Contudo, em 08 de setembro de 2008, parte da discussão foi pacificada com a publicação da Súmula n.º 360, pelo Superior Tribunal de Justiça:

O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.

Consolidou-se o entendimento no sentido de que o pagamento a destempo, ainda que acrescido de juros de mora, não caracterizaria denúncia espontânea da infração, vez que o Fisco já tinha conhecimento dos valores devidos em razão de prévia declaração apresentada pelo sujeito passivo. Neste sentido, também, os julgados proferidos, logo na seqüência, no Recurso Especial n.º 886.462-RS e no Recurso Especial n.º 962.379-RS, já na sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 543-C do antigo Código de Processo Civil.

Da ementa do primeiro extrai-se:

TRIBUTÁRIO. ICMS. EMBARGOS A EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E NÃO PAGO NO PRAZO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. SÚMULA 360/STJ. 1 - Nos termos da Súmula 360/STJ, "O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo". É que a apresentação de Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA, de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco. Se o crédito foi assim previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não se configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN) o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido. 2. Recurso especial parcialmente conhecido e, no ponto, improvido. Recurso sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

No voto condutor deste julgado, o Ministro Teori Albino Zavascki destacou sua abordagem do tema no julgamento de Embargos de Declaração no Recurso Especial n.º 541.468: " (...) Não se pode confundir nem identificar denúncia espontânea com recolhimento em atraso do valor correspondente a crédito tributário devidamente constituído. O art. 138 do CTN, que trata da denúncia espontânea, não eliminou a figura da multa de mora, a que o Código também faz referência (art. 134, par. único). A denúncia espontânea é instituto que tem como pressuposto básico e essencial o total desconhecimento do Fisco quanto à existência do tributo denunciado. A simples

iniciativa do Fisco de dar início à investigação sobre a existência do tributo já elimina a espontaneidade (CTN, art. 138, par. único). Conseqüentemente, não há possibilidade lógica de haver denúncia espontânea de créditos tributários cuja existência já esteja formalizada (=créditos tributários já constituídos) e, portanto, líquidos, certos e exigíveis. Em tais casos, o recolhimento fora de prazo não é denúncia espontânea e, portanto, não afasta a incidência de multa moratória. Nesse sentido: Luciano Amaro, Direito Tributário Brasileiro, 10a ed., SP, Saraiva, 2004, p. 440.

Conforme assentado em precedente do STJ, "não há denúncia espontânea quando o crédito em favor da Fazenda Pública encontra-se devidamente constituído por autolancamento e é pago após o vencimento".

Observou, ainda, que o alcance da jurisprudência consolidada limitava-se à não configuração de denúncia espontânea quando o tributo foi previamente declarado pelo contribuinte:

4. Importante registrar, finalmente, que o entendimento esposado na Súmula 360/STJ não afasta de modo absoluto a possibilidade de denúncia espontânea em tributos sujeitos a lançamento por homologação. A propósito, reporto-me às razões expostas em voto de relator, que foi acompanhado unanimemente pela 1a Seção, no AgRG nos EREsp 804785/PR, DJ de 16.10.2006: "(...)

4. Isso não significa dizer, todavia, que a denúncia espontânea está afastada em qualquer circunstância ante a pura e simples razão de se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação. Não é isso. O que a jurisprudência afirma é a não configuração de denúncia espontânea quando o tributo foi previamente declarado pelo contribuinte, já que, nessa hipótese, o crédito tributário se achava devidamente constituído no momento em que ocorreu o pagamento. A contrario sensu, pode-se afirmar que, não tendo havido prévia declaração do tributo, mesmo o sujeito a lançamento por homologação, é possível a configuração de sua denúncia espontânea, uma vez concorrendo os demais requisitos estabelecidos no art. 138 do CTN. Nesse sentido, o seguinte precedente:

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTARIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. ART. 545 DO CPC. RECURSO ESPECIAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. CTN, ART. 138. PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO FORA DO PRAZO. IRRF. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DIFERENÇA NÃO CONSTANTE DA DCTF. POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. 1. É cediço na Corte que 'Não resta caracterizada a denúncia espontânea, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento.' (REsp n.º 624.772/DF, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 31/05/2004) 2. A inaplicabilidade do art. 138 do CTN aos casos de tributo sujeito a lançamento por homologação funda-se no fato de não ser juridicamente admissível que o contribuinte se socorra do benefício da denúncia espontânea para afastar a imposição de multa pelo atraso no pagamento de tributos por ele próprio declarados. Precedentes: REsp n.º 402.706/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ de 15/12/2003; AgRg no REsp n.º 463.050/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 04/03/2002; e EDcl no AgRg no REsp n.º 302.928/SP, Primeira Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 04/03/2002. 3. Não obstante, configura denúncia espontânea, exoneradora da imposição de multa moratória, o ato do contribuinte de efetuar o pagamento integral ao Fisco do débito principal, corrigido monetariamente e acompanhado de juros moratórios, antes de iniciado qualquer procedimento fiscal com o intuito de apurar, lançar ou cobrar o referido montante, tanto mais quando este débito resulta de diferença de IRRF, tributo sujeito a lançamento por homologação, que não fez parte de sua correspondente Declaração de Contribuições e Tributos Federais. 4. In casu, o contribuinte reconhece a existência de erro em sua DCTF e recolhe a diferença devida antes de qualquer providência do Fisco que, em verdade, só toma ciência da existência do crédito quando da realização do pagamento pelo devedor. 5. Ademais, a inteligência da norma inserta no art. 138 do CTN é justamente incentivar ações como a da empresa ora agravada que, verificando a existência de erro em sua DCTF e o

conseqüente autolancamento de tributos aquém do realmente devido, antecipa-se a Fazenda, reconhece sua dívida, e procede o recolhimento do montante devido, corrigido e acrescido de juros moratórios. " (AgRg no Ag 600.847/PR, 1a Turma, Min. Luiz Fux, DJ de 05/09/2005". [...]

Nestes termos, resta claro que o pagamento em atraso do tributo devido, ainda que acrescido dos juros de mora e promovido antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração, não caracteriza denúncia espontânea, se houve prévia declaração constitutiva do débito. Em tais circunstância, o lançamento é desnecessário, o Fisco pode promover a cobrança do crédito tributário e o sujeito passivo está obrigado a pagá-lo com o acréscimo de multa de mora, além dos juros de mora.

Consolidado o entendimento de que era devida multa de mora no pagamento em atraso de débitos declarados, estabeleceu-se a pretensão de aplicação do entendimento sumulado a contrario sensu, ou seja, a exclusão da multa de mora nos casos de pagamento em atraso de débitos não declarados. Isto também porque o Superior Tribunal de Justiça firmou a natureza punitiva da multa moratória ao cancelar a Súmula STJ nº 191, segundo a qual inclui-se no crédito habilitado em falência a multa fiscal simplesmente moratória, e substituí-la pela Súmula STJ nº 565, no sentido que a multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência.

Emerge daí a discussão acerca da necessidade de o pagamento, além de ser acrescido dos juros de mora, ser acompanhado de instrumento de denúncia da infração, bem como se esta denúncia deveria se dar por meio de documento constitutivo do crédito tributário.

O Superior Tribunal de Justiça já se manifestou em sede de recursos repetitivos acerca da hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica (antes de qualquer procedimento do fisco), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente. A ementa do julgado proferido no Recurso Especial nº 1.149.022SP é a seguinte:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO. 1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente. 2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543C, do CPC: REsp 886.462/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. Conseqüentemente, 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. De tudo o quanto foi exposto até este momento sobressai a necessidade, para a configuração da denúncia espontânea, de que haja pagamento total do tributo anteriormente não declarado, acompanhado dos juros de mora, antes de iniciado procedimento de ofício. [...]

É certo que a compensação e o pagamento são formas de extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, incisos I e II do CTN. Com a redação dada pela Medida Provisória n.º 66, de 2002, convertida na Lei n.º 10.637, de 2002, ao art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996, a compensação mediante apresentação de Declaração de Compensação expressamente reconhecida como extintiva do crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Nestes termos, a compensação deixa de ser precedida de pedido para ser promovida com efeitos extintivos imediatos, descritos de forma semelhante à extinção prevista no art. 156, VII do CTN, para os casos de pagamento antecipado e homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º. Cogita-se, assim, da equiparação da compensação a pagamento para fins de caracterização de denúncia espontânea e conseqüente afastamento da multa de mora na liquidação de débitos em atraso, caso o direito creditório apontado pelo sujeito passivo seja reconhecido ao menos parcialmente.

Inicialmente cumpre observar que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça em sede de recursos repetitivos acerca da aplicação do art. 138 do CTN se restringiram a casos nos quais houve efetivo pagamento, o que autoriza a livre convicção acerca da questão.

Contudo, é possível recolher daqueles julgados a conclusão de que a denúncia espontânea somente se caracteriza quando reporta fato desconhecido pelo Fisco. A partir deste pressuposto, sem adentrar à equiparação da compensação a pagamento, é possível excluir a ocorrência de denúncia espontânea em face de débito antes confessado e posteriormente informado em DCOMP para extinção mediante compensação. Já com referência aos débitos não declarados, considerando que a DCOMP é, também, instrumento de confissão de dívida, a indicação de débitos em atraso para compensação com acréscimo, apenas, dos juros de mora, representaria conduta semelhante àquela examinada no Recurso Especial n.º 1.149.022-SP, em rito de recursos repetitivos, a demandar avaliação acerca admissibilidade da compensação como forma de extinção hábil a conferir os benefícios da denúncia espontânea.

Invocando manifestação da Coordenação de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil favorável ao reconhecimento da denúncia espontânea em face de compensação, o Conselheiro Hélio Eduardo de Paiva Araújo assim se posicionou no voto condutor do Acórdão n.º 1302-001.673: [...]

Em que pese a controvérsia acerca da possibilidade ou não de restar configurada a denuncia espontânea quando o pagamento se dá por compensação, a Receita Federal, através da Nota Técnica n.º 1 COSIT de 18/01/2012, com fundamento no Ato Declaratório PGFN n.º 4 de 2011 e Ato Declaratório PGFN n.º 8 de 2011, reconhece que

a declaração de compensação, se atendidos os demais requisitos, pode configurar denúncia espontânea.

E isto porque, a compensação ou quaisquer outras formas de adimplemento de obrigação são formas de pagamento que acarretam a extinção da obrigação. Sendo forma de pagamento, a compensação atende às exigências do artigo 138 do CTN acima transcrito que dispõe que “a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora...”.

Transcrevo abaixo, a parte da Nota Técnica n.º 1 COSIT de 18/01/2012, que trata do assunto:

“Aplicabilidade da denúncia espontânea no caso de compensação 18. Com relação à aplicabilidade da denúncia espontânea na compensação de tributos, não se pode perder de vista que pagamento e compensação se equivalem; ambos apresentam a mesma natureza jurídica, seus efeitos são exatamente os mesmos: a extinção do crédito tributário. Como consequência, a compensação também é instrumento apto a configurar a denúncia espontânea.

18.1 Tanto é assim que o art. 28 da Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, ao dar nova redação ao art. 6º da Lei n.º 8.218, de 29 de agosto de 1991, conferiu à compensação o mesmo tratamento dado ao pagamento para efeito de redução das multas de lançamento de ofício.

18.2 Essa equiparação do pagamento e compensação na denúncia espontânea resulta da aplicação da analogia, prevista como método de integração da legislação pelo art. 108, I, do CTN.

18.3 Dessa forma, respondendo às indagações formuladas nas letras h e i do item 3 desta Nota Técnica: a) se o contribuinte não declara o débito na DCTF, porém efetua a compensação desse débito na Dcomp, sendo os atos de confessar e compensar concomitantes, aplicasse o mesmo raciocínio previsto no item 10, ou seja, neste caso resta configurada a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN; [...]

Revisão de ofício do lançamento

19. Uma vez identificadas pelas unidades da RFB as situações em que se configuram a denúncia espontânea, não deve ser exigida mais a multa de mora” Ainda que assim não fosse, a denúncia espontânea, nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional (CTN), assegura ao contribuinte que confessar uma infração ao dever de pagar determinado tributo a exclusão da multa que seria devida como penalidade por ter deixado de cumprir a obrigação tributária.

Tal norma decorre do princípio da boa-fé que deve nortear as relações obrigacionais entre Fisco e contribuinte e, por conta disso, somente se aplica no caso de o Fisco não ter detectado a infração em abertura de procedimento específico de fiscalização antes do contribuinte revelar tal fato à autoridade fiscal.

A forma clássica de extinção do crédito tributário (aqui entendido como obrigação tributária), é o pagamento, como aliás diz expressamente o artigo 156, I, do CTN.

Contudo, o próprio artigo 156, em seu inciso II, elege a compensação também com o forma de extinção do tributo Não poderia ser diferente, pois a compensação nada mais é do que um encontro de contas entre devedor e credor, em que ambos possuem um débito e um crédito respectivo que se compensam, não havendo necessidade de que cada um pague sua dívida para com o outro.

A compensação é aplicada plenamente no direito privado e foi também prevista no direito tributário. A peculiaridade é que no caso dos tributos somente a lei de cada ente tributante pode definir as hipóteses de compensação e as regras a ela aplicáveis. No caso de tributos federais, apesar de o CTN ser de 1966, a compensação somente veio a ser inicialmente prevista pela Lei n.º 8.383, de 1991. Atualmente a Lei n.º 9.430, de 1996, com diversas alterações, é quem disciplina no âmbito federal a compensação de tributos, sendo que há normas da Receita Federal que regulamentam o instituto. O artigo 74 da

Lei 9.430 é expresso em dizer que a compensação extingue o crédito tributário sob condição resolutória de sua posterior homologação — essa última expressão apenas significa que a compensação será analisada pelo Fisco no prazo de cinco anos para ser então homologada ou não. Assim, sendo a compensação uma extinção de obrigação tributária legalmente reconhecida, não há dúvidas de que quando o contribuinte usa o encontro de contas para pagar determinado tributo, e desde que possa se aplicar a regra do art. 138 do CTN (especialmente que o tributo não tenha sido objeto prévio de fiscalização pela Receita Federal), a multa não poderá incidir nessa hipótese. Ocorre que a Receita Federal (conforme Nota Técnica Cosit n.º 19/2012 e Solução de Consulta da Cosit n.º 384/2014) tem manifestado ultimamente o entendimento no sentido de que a compensação não teria sido expressamente contemplada pelo artigo 138 do CTN que somente se referiria ao “pagamento” como hipótese que permite a denúncia espontânea. Ora, essa interpretação do Fisco, além de ser totalmente literal, o que já é um absurdo em si mesmo, contraria a interpretação sistemática que deve ser feita dessa norma com as demais regras do próprio CTN e da Lei 9.430. Se o CTN e a Lei 9.430 expressamente outorgam à compensação o poder de extinguir o crédito tributário, dando à compensação o mesmo efeito jurídico que o pagamento, e levando em conta ainda a própria natureza do encontro de contas como meio adequado à extinção de uma obrigação, não se pode permitir que o Fisco se apoie em interpretação literal e nitidamente arrecadatória. Ademais, o intuito do legislador do CTN ao criar o instituto da denúncia espontânea foi o de prestigiar o contribuinte de boa-fé que se antecipa ao Fisco e declara ter cometido uma infração ao dever de pagar tributos e com isso tem assegurada a exclusão da penalidade. O uso da compensação como forma de pagamento não pode menosprezar o direito à espontaneidade previsto na norma tributária que, por óbvio, deve prevalecer contra a interpretação totalmente literal promovida pelo Fisco Federal. O fato de a compensação depender de uma homologação do Fisco nada altera a situação, até porque o pagamento também está sujeito à homologação no prazo de cinco anos tratando-se de tributo sujeito ao auto lançamento.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), por meio de sua 1ª Turma, já teve oportunidade de analisar essa questão no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial n.º 1136372/RS, relator o ministro Hamilton Carvalhido (decisão publicada no Diário da Justiça em 18.05.2010), em que afirmou que fica caracterizada a denúncia espontânea tanto no pagamento clássico, via guia de pagamento, quanto na compensação, sendo que o único requisito para validar a denúncia espontânea é justamente o fato de o Fisco não ter tido prévio conhecimento da infração antes dessa informação ser revelada pelo contribuinte. Segue abaixo a ementa do REsp em questão, in verbis:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 557 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. INOCORRÊNCIA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA OU PUNITIVA. POSSIBILIDADE. IMPROVIMENTO. 1. Fundada a decisão na jurisprudência dominante do Tribunal, não há falar em óbice para que o relator julgue o recurso especial com fundamento no artigo 557 do Código de Processo Civil. 2. Caracterizada a denúncia espontânea, quando efetuado o pagamento do tributo em guias DARF e com a compensação de vários créditos, mediante declaração à Receita Federal, antes da entrega das DCTFs e de qualquer procedimento fiscal, as multas moratórias ou punitivas devem ser excluídas. 3. Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 1136372/RS. Agravo Regimental no Recurso Especial 2009/00759399, Ministro Hamilton Carvalhido (1112), T1 Primeira Turma, 04/05/2010, DJe 18/05/2010)

Assim, superada a possibilidade de se fazer configurada a denúncia espontânea nos casos de compensação, entendo que não há mais o que se discutir. Diante do acima exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, para afastar a cobrança de multa moratória sobre os débitos pagos através de compensação, uma vez que restou configurada a denuncia espontânea. [...]

Assim, como o próprio voto consigna, a orientação da Coordenação Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal contida na Nota Técnica Cosit n.º 1/2012 foi revogada

pela Nota Técnica Cosit n.º 19/2012. Além disso, também o entendimento do Superior Tribunal de Justiça foi alterado.

É que o precedente acima referido, proferido pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, foi invocado na Segunda Turma daquele Tribunal ao decidir Embargos de Declaração em Agravo Regimental no Recurso Especial n.º 1.375.380/SP, consoante exposto em sua ementa:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PRESENÇA DE OMISSÃO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS COM EFEITOS INFRINGENTES. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. RECONHECIMENTO. TRIBUTO PAGO SEM PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO ANTERIOR E ANTES DA ENTREGA DA DCTF REFERENTE AO IMPOSTO DEVIDO. 1. A decisão embargada afastou o instituto da denúncia espontânea, contudo se omitiu para o fato de que a hipótese dos autos, tratada pelas instâncias ordinárias, refere-se a tributo sujeito a lançamento por homologação, tendo os ora embargantes recolhido o imposto no prazo, antes de qualquer procedimento fiscalizatório administrativo. 2. Verifica-se estar caracterizada a denúncia espontânea, pois não houve constituição do crédito tributário, seja mediante declaração do contribuinte, seja mediante procedimento fiscalizatório do Fisco, anteriormente ao seu respectivo pagamento, o que, in casu, se deu com a compensação de tributos. Ademais, a compensação efetuada possui efeito de pagamento sob condição resolutória, ou seja, a denúncia espontânea será válida e eficaz, salvo se o Fisco, em procedimento homologatório, verificar algum erro na operação de compensação. Nesse sentido, o seguinte precedente: AgRg no REsp 1.136.372/RS, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, DJe 18/5/2010. 3. Ademais, inexistindo prévia declaração tributária e havendo o pagamento do tributo antes de qualquer procedimento administrativo, cabível a exclusão das multas moratórias e punitivas. 4. Embargos de declaração acolhidos com efeitos modificativos.

Todavia, em julgado recente a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça reformou aquele posicionamento ao apreciar Agravo Interno no Recurso Especial n.º 1.585.052RS, consoante exposto no voto condutor do julgado, proferido pelo Ministro Humberto Martins: [...] Conforme consignado na análise monocrática, a denúncia espontânea é uma benesse legal que exige para sua implementação o pagamento do tributo devido, acrescido dos juros de mora correspondentes. Logo, a hipótese do art. 138 do CTN exige o pagamento do tributo que não se confunde com o pedido de compensação. Quando, em vez de realizar o pagamento, o contribuinte apresenta pedido de compensação, a extinção do crédito tributário está sujeita à condição resolutória da sua homologação. Caso a homologação, por qualquer razão, não se efetive, tem-se por não pago o crédito tributário declarado, havendo incidência dos encargos moratórios. Desse modo, sendo a compensação dependente de homologação, não se chega à conclusão de que o contribuinte ou responsável tenha, espontaneamente, denunciado o não pagamento de tributo e realizado seu pagamento com os acréscimos legais, por isso que não se observa a hipótese do art. 138 do CTN.

A propósito, esse é o entendimento da jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça, como demonstram as ementas dos seguintes julgados:

"PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. SUPOSTA OFENSA AO ARTIGO 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. DISPOSITIVOS APONTADOS COMO VIOLADOS. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CONFIGURADA. AGRAVO NÃO PROVIDO. 1. É deficiente a fundamentação do recurso especial em que a alegação de ofensa aos art. 535 do CPC se faz de forma genérica, sem a demonstração exata dos pontos pelos quais o acórdão se fez omissivo, contraditório ou obscuro. Aplica-se, na hipótese, o óbice da Súmula 284 do STF. 2. "Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo tribunal a quo." (Súmula 211/STJ). 3. "A extinção do crédito tributário por meio de compensação está sujeita à condição resolutória da sua homologação. Caso a homologação, por qualquer razão, não se

efetive, tem-se por não pago o crédito tributário declarado, havendo incidência, de consequência, dos encargos moratórios. Nessa linha, sendo que a compensação ainda depende de homologação, não se chega à conclusão de que o contribuinte ou responsável tenha, espontaneamente, denunciado o não pagamento de tributo e realizado seu pagamento com os acréscimos legais, por isso que não se observa a hipótese do art. 138 do CTN".(AgRg no AREsp 174.514/CE, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/09/2012, DJe 10/09/2012) 4. Agravo regimental não provido" (AgRg no REsp 1.461.757/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/09/2015, DJe 17/09/2015). [...]

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. PRETENSÃO QUE ENCONTRA ÓBICE NA SÚMULA N. 7 DO STJ. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. 1. A revisão da conclusão do acórdão recorrido, no sentido da ausência de direito líquido e certo a ser amparado pelo mandamus, importaria em novo exame do conjunto fático-probatório dos autos. Precedentes: AgRg no AREsp 144.012/MA, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 15/05/2012; AgRg no AREsp 98.066/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 23/04/2012; REsp 1206178/DF, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 17/11/2011; AgRg no Ag 1378589/DF, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 13/09/2011. 2. A extinção do crédito tributário por meio de compensação está sujeita à condição resolutória da sua homologação. Caso a homologação, por qualquer razão, não se efetive, tem-se por não pago o crédito tributário declarado, havendo incidência, de consequência, dos encargos moratórios. Nessa linha, sendo que a compensação ainda depende de homologação, não se chega à conclusão de que o contribuinte ou responsável tenha, espontaneamente, denunciado o não pagamento de tributo e realizado seu pagamento com os acréscimos legais, por isso que não se observa a hipótese do art. 138 do CTN. 3. Agravo regimental não provido" (AgRg no AREsp 174.514/CE, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/09/2012, DJe 10/09/2012) [...] Por fim, esclareço que não se desconhece o precedente citado nas razões recursais (EDcl no AgRg no REsp 1.375.380/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/08/2015, DJe 11/09/2015.).

Contudo, trata-se de julgamento isolado cuja tese contrária e predominante nesta Corte, com julgamento de ambas as Turmas de Direito Público, foi reafirmada pela Segunda Turma no julgamento do AgRg no REsp 1.461.757/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, em 03/09/2015, DJe 17/09/2015. Ante o exposto, não tendo a agravante trazido argumento capaz de infirmar a decisão agravada, nego provimento ao agravo interno. [...]

Vários Colegiados deste Conselho também manifestaram-se contrariamente à denúncia espontânea mediante compensação, consoante expresso nas seguintes ementas:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Exercício: 2004 [...] COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA DE MORA. INOCORRÊNCIA. Pagamento e compensação são modalidades de extinção do crédito tributário distintas, não apenas pela doutrina mas pelo próprio texto legal. A denúncia espontânea, para que se configure, requer o pagamento do tributo. Assim, no caso em que o contribuinte promove a extinção do débito pela via da compensação, a denúncia espontânea não resta caracterizada, e a multa moratória é devida, nos termos da lei, estando o débito em atraso na data da compensação. (Acórdão nº 1301-001.991, Relator Conselheiro Waldir Veiga Rocha, sessão de 03 de maio de 2016).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/11/1993 a 31/07/1994 [...] DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA. Para caracterizar a denúncia espontânea, o art. 138 do CTN exige-se a extinção do crédito tributário por meio de seu pagamento integral. Pagamento e compensação são formas distintas de extinção do crédito

tributário. Recurso Voluntário Negado (Acórdão n.º 3802-004.034, Relator Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, sessão de 27 de janeiro de 2015).

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2003 [...] IMPUTAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO RECONHECIDO AOS DÉBITOS COMPENSADOS EM ATRASO. ALEGAÇÃO DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA. Não se cogita da aplicação do art. 138 do CTN quando não há pagamento. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL. REGULARIDADE. O direito creditório reconhecido deve ser imputado proporcionalmente aos débitos compensados acrescidos de multa e juros de mora devidos até a data da compensação. A imputação linear não tem amparo no Código Tributário Nacional. (Acórdão n.º 1302-001.736, Relatora Conselheira Edeli Pereira Bessa, sessão de 10 de dezembro de 2015).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2002 COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ATO DECLARATÓRIO PGFN N.º 04/2011. ATO DECLARATÓRIO PGFN N.º 08/2011. ABRANGÊNCIA. AUSÊNCIA DE DISPOSIÇÃO SOBRE COMPENSAÇÃO. Os Atos Declaratórios PGFN n.º 04/2011 e n.º 08/2011 autorizam a dispensa de contestação em ações judiciais envolvendo a denúncia espontânea, sendo que o primeiro ato define que a multa de mora deve ser afastada e o segundo ato esclarece que caracteriza a denúncia espontânea o pagamento, concomitante à retificação da declaração, da diferença de débito declarado a menor, mas ambos os atos nada dispõem sobre se a compensação configura ou não o instituto do art. 138 do CTN. COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO-EQUIPARAÇÃO A PAGAMENTO. Para efeito da caracterização da denúncia espontânea a compensação não se equipara ao pagamento, já que possuem efeitos distintos, pois este extingue o débito, instantaneamente, dispensando qualquer outra providência posterior, e aquele sujeita-se a uma condição resolutória de decisão de não-homologação, que pode retornar o débito à condição de não-extinto. COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA. LEGALIDADE. IMPUTAÇÃO. REGULARIDADE. Se a declaração de compensação é entregue posteriormente ao vencimento dos débitos incidem-se multa e juros de mora, de acordo com o art. 61 da Lei n.º 9.430/96, que afasta a alegação de falta de previsão legal, sendo válido o procedimento de imputação do crédito primeiramente no principal e posteriormente nos respectivos acréscimos moratórios, e assim sucessivamente para cada débito, em ordem crescente de data de vencimento. (Acórdão n.º 1801- 001.835, Relator Conselheiro Roberto Massao Chinen, sessão de 05 de dezembro de 2013).

Oportuna a transcrição dos argumentos expostos pelo Conselheiro Roberto Massao Chinen no voto condutor deste último acórdão citado: De acordo com o legislador, o pagamento, ao lado da compensação, são espécies do gênero “modalidades de extinção”. O que vale para o gênero vale para a espécie, mas a recíproca não é verdadeira, lógica esta que se extrai do silogismo aristotélico. Se a compensação também excluísse a responsabilidade pela denúncia espontânea, porque não o fariam as demais formas de extinção do crédito tributário? A dação em pagamento em bens imóveis (inciso XI) configura denúncia espontânea? É mais razoável e prudente concluir que, se o legislador pretendesse contemplar a compensação, ou outras formas de extinção do crédito, não teria escrito somente “pagamento” no caput do art. 138 do CTN. Se assim o fez, é porque quis dizer que pagamento é pagamento, e não se confunde com compensação. E de fato, trata-se de duas espécies distintas, com efeitos diferenciados. O pagamento extingue o débito, instantaneamente, dispensando qualquer outra providência posterior. O mesmo não ocorre com a compensação, porque ela se sujeita a uma condição (resolutória) de decisão de não homologação, que resolve (reverte) os efeitos, fazendo com que o débito retorne à condição de não-extinto. Teleologicamente falando, a denúncia espontânea guarda similaridade com o instituto do arrependimento, do direito penal, que o CP garante sob duas formas, o arrependimento eficaz (art. 15) e o posterior (art. 16). Em ambas, o benefício (responder somente pelos atos já praticados e redução da pena, respectivamente) somente é concedido quando houver prova do arrependimento (impedimento do resultado no art. 15 e reparação do dano e restituição da coisa no art. 16). Nos dois institutos, o penal e o tributário, a função é a mesma: a prevalência da premiação sobre o castigo. Se no direito

penal exige-se certeza de que o acusado está arrependido, o mesmo vale para a denúncia espontânea. E tal certeza somente é obtida pelo pagamento.

Art. 15 O agente que, voluntariamente, desiste de prosseguir na execução ou impede que o resultado se produza, só responde pelos atos já praticados. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984).

Art. 16 Nos crimes cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa, reparado o dano ou restituída a coisa, até o recebimento da denúncia ou da queixa, por ato voluntário do agente, a pena será reduzida de um a dois terços. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984).

A título de reforço, constatei que vários dos processos de compensação relacionados no início do acórdão já foram julgados em segunda instância. Dentre estes, os que tiveram que enfrentar o assunto da denúncia espontânea, todos, sem exceção, foram julgados no mesmo sentido do presente voto, conforme atestam as seguintes ementas:

Número do Processo 19647.004707/2005-31 Contribuinte TELERN CELULAR S/A
Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO Data da Sessão 12/09/2013 Relator(a)
BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR Nº Acórdão 1101-000.945 Acordam os membros do colegiado em: 1) por unanimidade de votos, REJEITAR a arguição de nulidade; e 2) por voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, vencido o Relator Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, acompanhado pelos Conselheiros Marcelo de Assis Guerra e José Ricardo da Silva, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa. ALEGAÇÃO DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA. Não se cogita da aplicação do art. 138 do CTN quando não há pagamento, mormente se as compensações promovidas em atraso não foram acompanhadas dos juros de mora devidos. [...]

Número do Processo 19647.004708/2005-85 Contribuinte TELERN CELULAR S/A
Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO Data da Sessão 29/03/2011 Relator(a)
MARIA DE LOURDES RAMIREZ Nº Acórdão 1801-000.520 Acordam, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da relatora. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ENCARGOS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA. A denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN não exclui a multa de mora. Entender que o recolhimento em atraso, feito de forma espontânea, exclui a multa de mora, é negar aplicação às leis que determinam sua imposição, pois a espontaneidade no pagamento em atraso é pressuposto da incidência da multa de mora. COMPENSAÇÃO. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL. CABIMENTO. A imputação proporcional, quando os débitos incluídos na Declaração de Compensação se encontram vencidos, não necessita de previsão legal, tratando-se simplesmente de critério aritmético para determinação de quanto do valor devido foi possível extinguir com o crédito oferecido. [...]

Número do Processo 19647.004733/2005-69 Contribuinte TELEPISA CELULAR S.A.
Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO Data da Sessão 15/12/2010 Relator(a)
SELENE FERREIRA DE MORAES Nº Acórdão 1803-000.725 Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade negar provimento ao recurso nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Marcelo Fonseca Vicentini, Luciano Inocência dos Santos e Benedicto Celso Benício Júnior, que davam provimento ao recurso. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. DESCABIMENTO. O procedimento do sujeito passivo por meio do qual confessa a existência de débito e requer compensação não corresponde à denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN, uma vez que compensação não é pagamento. [...]

Ademais, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça também possui posicionamento unânime no sentido de que a compensação não dá azo à denúncia espontânea, conforme voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, cujo trecho abaixo reproduzimos (AgInt no REsp nº 1798582 – PR): [...]

5. No mais, o acórdão recorrido e a decisão agravada estão em perfeita harmonia com a jurisprudência atual e consolidada desta Corte. 6. Com efeito, a Primeira Seção pacificou entendimento segundo o qual é incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN aos casos de compensação tributária, justamente porque, nessa hipótese, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo fisco, a qual, caso não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário, havendo, por consequência, a incidência dos encargos moratórios. Precedente: AgInt nos EDcl nos EREsp. 1.657.437/RS, Rel. Min. GURGEL DE FARIA, DJe 17.10.2018. [...]

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. REQUISITOS. NÃO OCORRÊNCIA. I - O presente feito decorre de ação objetivando o não recolhimento de multa de mora no regime de denúncia espontânea, bem como o direito de compensar o indébito. Na sentença, julgou-se procedente o pedido. No Tribunal Regional Federal da 5ª Região, a sentença foi reformada. II - O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento no sentido de que não se aplica o benefício da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, aos casos de compensação tributária. Nesse sentido: AgInt nos EDcl nos EREsp n. 1.657.437/RS, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Seção, julgado em 12/9/2018, DJe 17/10/2018 e REsp n. 1.569.050/PE, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, julgado em 5/12/2017, DJe 13/12/2017. III - Agravo interno improvido (AgInt no REsp. 1.720.601/CE, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJe 7.6.2019).

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. EXTINÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN. NÃO CARACTERIZAÇÃO. ARGUMENTOS INSUFICIENTES PARA DESCONSTITUIR A DECISÃO ATACADA. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO. (...) II - Restou sedimentado nesta Corte o entendimento segundo o qual revela-se incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, aos casos de compensação tributária, porquanto, em tal hipótese, a extinção do débito submete-se à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo Fisco. (...) VI - Agravo Interno improvido (AgInt no REsp. 1.473.998/SC, Rel. Min. REGINA HELENA COSTA, DJe 2.5.2019). 8. Ante o exposto, nega-se provimento ao Agravo Interno da Empresa. É o voto.

Segue ainda a ementa do julgado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. ALEGAÇÃO GENÉRICA DE OFENSA AO ART. 1.022 DO CÓDIGO FUX. SÚMULA 284/STF. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. INAPLICABILIDADE DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PRECEDENTE DA PRIMEIRA SEÇÃO. AGRAVO INTERNO DA EMPRESA NÃO PROVIDO. 1. As razões do Apelo Nobre indicam genericamente ofensa ao art. 1.022 do Código Fux, sem apontar, de forma clara e objetiva, em que consiste o suposto vício do acórdão recorrido e sem demonstrar a sua importância para o deslinde da causa. Não é suficiente, para tanto, a mera afirmação genérica da necessidade de análise, pelo julgado, de determinados dispositivos legais. Incidência da Súmula 284 do STF. 2. A Primeira Seção pacificou entendimento segundo o qual é incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN aos casos de compensação tributária, justamente porque, nessa hipótese, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo fisco, a qual, caso não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário, havendo, por consequência, a incidência dos encargos moratórios. Precedente: AgInt nos EDcl nos EREsp. 1.657.437/RS, Rel. Min. GURGEL DE FARIA, DJe 17.10.2018. 3. Agravo Interno da Empresa não provido.

Neste julgado, evidencia-se o entendimento unânime dos Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça (Ministros Napoleão Nunes Maia Filho, Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina, Regina Helena Costa e Gurgel de Faria), no AgInt no REsp

n.º 1798582/PR, bem como o entendimento também unânime dos Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça (Ministros Francisco Falcão, Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães), no AgInt no REsp. n.º 1.720.601/CE. Por todo o exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso especial do contribuinte para, no mérito da parte conhecida, negar-lhe provimento.

O pressuposto da denúncia espontânea é o pagamento efetuado antes de qualquer procedimento administrativo relacionado com a infração, nos termos do inciso I do art. 156 do Código Tributário Nacional. Ordinariamente o pagamento é levado a efeito em dinheiro pela rede arrecadadora na forma, no lugar e no tempo determinados na legislação. Nesse sentido, para a configuração da denúncia espontânea sobressai a necessidade de que haja pagamento total do tributo anteriormente não declarado e confessado, acompanhado dos juros de mora, antes de iniciado procedimento de ofício. O instituto da denúncia espontânea não se aplica nos casos de débito tributário confessado como o parcelamento e a compensação (inciso II do art. 156 e art. 155-A do Código Tributário Nacional).

A Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, prescreve:

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

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

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

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados em Per/DComp, mas pagos a destempo, caso em ficam sujeitos às determinações do art. 61 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996. A tese protetora exposta na peça recursal, assim sendo, não está demonstrada.

Boa-fé

A Recorrente alega boa-fé objetiva. A “responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”, nos termos do art. 136 do Código Tributário Nacional. Esse argumento narrado na peça recursal, portanto, não tem o condão de afastar o princípio da legalidade.

Jurisprudência e Doutrina

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso (art. 100 do Código Tributário Nacional). Ademais, o Parecer Normativo Cosit n.º 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”.

Inconstitucionalidade de Lei

Atinente aos princípios constitucionais, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF n.º 1.634, de 21 de dezembro de 2023 e Súmula CARF n.º 2).

Princípio da Legalidade

Tem-se que nos estritos termos legais este procedimento está de acordo com o princípio da legalidade ao qual o agente público está vinculado em razão da obrigatoriedade da aplicação da lei de ofício. Trata-se de poder-dever funcional irrenunciável vinculado à norma jurídica, cuja atuação está direcionada ao cumprimento das determinações constantes no ordenamento jurídico. Como corolário encontra-se o princípio da indisponibilidade que decorre da supremacia do interesse público no que tange aos direitos fundamentais (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei n.º 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 1.634, de 21 de dezembro de 2023).

Dispositivo

Em assim sucedendo, voto em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar provimento em parte ao recurso voluntário, para aplicação do direito superveniente previsto nas determinações das Súmulas CARF n.º 80 e n.º 143 para fins de reconhecimento da possibilidade de formação de indébito, mas sem homologar a compensação por ausência de análise do mérito, com o consequente retorno dos autos à DRF de Origem para verificação da existência, suficiência e disponibilidade do direito creditório pleiteado no Per/DComp devendo o rito processual ser retomado desde o início.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva