



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13839.907032/2017-83
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1003-004.267 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**
Sessão de 07 de fevereiro de 2024
Recorrente DEKRA SERVIÇOS TÉCNICOS DE SINISTRO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012

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, voto 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 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– Presidente e Relatora

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

Fl. 2 do Acórdão n.º 1003-004.267 - 1ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo n.º 13839.907032/2017-83

Relatório

Per/DComp e Despacho Decisório

A Recorrente formalizou os Pedidos de Ressarcimento ou Restituição/Declarações de Compensação (Per/DComp) n.º 24960.12466.300413.1.3.02-2414 em 30.04.2013, e-fls. 168-178, utilizando-se do crédito relativo ao saldo negativo de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) no valor total de R\$255.587,52 do ano-calendário de 2012 para compensação dos débitos ali confessados.

Consta no Despacho Decisório, e-fls. 167 e 181-187:

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 [...]	RETENÇÃO FONTE	PAGAMENTOS [...]	SOMA PARC. CRED.
PER/DCOMP [...]	242.091,99	13.495,53 [...]	255.587,52
CONFIRMADAS [...]	95.541,06	13.495,53 [...]	109.036,59

Valor original do saldo negativo Informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 255.587,52

Valor na DIPJ: R\$ 255.587,52

Somatório das parcelas de composição do crédito na DIPJ: R\$ 255,587,52

IRPJ devido: R\$ 0,00

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

Valor do saldo negativo disponível: R\$ 109.036,59

Informações complementares da análise do crédito estão disponíveis na página internet da Receita Federal, e integram esta despacho.

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:
01263.49010.150513.1.3.02-2603

NÃO HOMOLOGO a compensação declarada no(s) seguinte(s) PER/DCOMP:
16422.71287.200613,1.3.02-0067 26827.52352.210613.1.3.02-3438
11241.32752.080713.1.7.02-4297 35782.02199.140813.1.3.02-0550
35406.96361.100913.1.3.02 5208 [...]

Enquadramento Legal: Art. 168 da Lei n.º 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), Inciso II Parágrafo 1º do art. 6º da Lei 9.430, de 1996. Art. 4º da Instrução Normativa RFB n.º 1.300, de 2012. Art. 74 da Lei 9.430, de 1996. Art. 43 da IN RFB n.º 1.300, de 2012.

Manifestação de Inconformidade e Decisão de Primeira Instância

Cientificada, a Recorrente apresentou a manifestação de inconformidade. Está registrado no Acórdão da 15ª Turma da DRJ/07 n.º 107-023.594, de 20.07.2023, e-fls. 192-197:

ACÓRDÃO

Acordam os membros da 15ª TURMA/DRJ07 de Julgamento, por maioria de votos, **JULGAR PARCIALMENTE PROCEDENTE** a Manifestação de Inconformidade, para **RECONHECER**, em favor da Interessada, um **DIREITO CREDITÓRIO ADICIONAL** de R\$ 37.355,15, além daquele que já havia sido reconhecido no Despacho Decisório impugnado.

Recurso Voluntário

Notificada em 17.10.2023, e-fl. 240, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 08.11.2023, e-fls. 243-255, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

II. O DIREITO

II.1. A efetiva comprovação das retenções na fonte sofridas no ano-calendário 2012 via registro no Sistema Dirf Conforme exposto acima, os créditos compensados em PER/DCOMP oriundos de retenções na fonte do IRPJ foram originalmente declarados na DIPJ 2013 no valor total de R\$ 242.091,99.

Por ocasião da prolação do Despacho Decisório n.º 128344485, a D. Fiscalização confirmou retenções na fonte que totalizaram R\$ 95.541,06 e glosou retenções no valor de R\$ 146.550,93.

Após a apreciação da Manifestação de Inconformidade apresentada pela Recorrente, o Acórdão n.º 107-023.594 reconheceu a existência de direito creditório originado de retenções na fonte do IRPJ no montante de R\$ 132.896,91.

Segundo o v. Acórdão recorrido, apesar de a Recorrente, supostamente, ter deixado de apresentar os documentos comprobatórios das retenções na fonte em discussão – o que não corresponde à realidade, como ficará demonstrado adiante – o Sistema Dirf indicou a existência de retenções efetuadas sob o código 1708, durante o ano-calendário 2012, em nome da antecessora da Recorrente no total de R\$ 132.896,21.

Ainda de acordo com a decisão recorrida, a divergência entre os créditos de IRPJ retido na fonte reconhecidos pelo Despacho Decisório n.º 128344485 e aqueles identificados no Acórdão n.º 107-023.594 se deveu a erros na identificação da fonte pagadora, uma vez que teriam sido informados valores vinculados ao CNPJ de estabelecimentos filiais no lugar do CNPJ da respectiva matriz.

De fato, conforme expressamente reconhecido pela Recorrente (v. fls. 17), a Jopema se equivocou no lançamento de parte dos dados das fontes pagadoras, informando números de CNPJ de estabelecimentos que – embora pertençam à mesma pessoa jurídica tomadora dos serviços prestados – não foram os responsáveis pela retenção na fonte do IRPJ.

Contudo, o v. Acórdão recorrido se equivocou ao deixar consignado que a Recorrente teria pretensamente deixado “de apresentar documentos hábeis para a comprovação das retenções em litígio” (v. fls. 197).

Isso porque, às fls. 138 a 147 dos autos do presente Processo Administrativo, estão juntadas as consultas ao Sistema Dirf que demonstram todos os rendimentos declarados por fontes pagadoras e respectivos valores de IRPJ retido na fonte sob o código 1708 durante o ano-calendário 2012 em nome de todos os estabelecimentos [...]

A partir da análise das informações extraídas do Sistema Dirf, conforme consultas juntadas pela própria Recorrente por ocasião da apresentação da Manifestação de Inconformidade julgada parcialmente procedente, somente foram reconhecidos, pelo v. Acórdão recorrido, os créditos decorrentes de IRPJ retido na fonte em nome do estabelecimento matriz [...] (CNPJ n.º 13.053.833/0001-62), tendo sido desconsideradas as retenções na fonte efetuadas em nome dos estabelecimentos filiais (CNPJs nos 13.053.833/0002-43, 13.053.833/0003-24 e 13.053.833/0004-05).

A Recorrente não desconhece que o recolhimento dos tributos federais, de modo geral, deve ser efetuado de forma centralizada no estabelecimento matriz da pessoa jurídica.

Contudo, as próprias fontes pagadoras, e não a Recorrente, são as responsáveis pelo correto recolhimento do IRPJ retido na fonte, de modo que eventuais equívocos não podem ser empecilhos ao aproveitamento dos créditos respectivos pela Recorrente.

Desse modo, a Recorrente requer que as retenções na fonte do IRPJ efetuadas no decorrer do ano-calendário 2012 em nome dos estabelecimentos filiais da Jopema (CNPJs nos 13.053.833/0002-43, 13.053.833/0003-24 e 13.053.833/0004-05), devidamente comprovadas em sede de Manifestação de Inconformidade através das consultas ao Sistema Dirf, sejam reconhecidas como válidas por este E. Conselho, reformando-se parcialmente o v. Acórdão recorrido.

Ainda que as consultas ao Sistema Dirf não sejam admitidas como meio de prova, o que se admite apenas a título de argumentação, as compensações regularmente declaradas pela Recorrente devem ser integralmente homologadas, haja vista que eventual circunstância de as fontes pagadoras terem efetuado a retenção na fonte do IRPJ e não terem realizado os respectivos pagamentos à União Federal não pode prejudicar a Recorrente, a qual certamente arcou com o ônus tributário das retenções comprovadamente efetivadas pelos tomadores de seus serviços.

Tanto é assim que a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Parecer Normativo Cosit n.º 1/2002, expressamente reconhece que a responsabilidade pelo pagamento do Imposto de Renda retido na fonte e não recolhido é da fonte pagadora, sendo permitido ao contribuinte compensar o imposto retido na apuração do tributo por ele devido, como se denota a seguir:

“(…)

IRRF RETIDO E NÃO RECOLHIDO. RESPONSABILIDADE E PENALIDADE.

Ocorrendo a retenção e o não recolhimento do imposto, serão exigidos da fonte pagadora o imposto, a multa de ofício e os juros de mora, devendo o contribuinte oferecer o rendimento à tributação e compensar o imposto retido.” [...]

Assim sendo, comprovadas que estão as retenções na fonte efetuadas pelos tomadores dos serviços no caso concreto, a partir dos valores declarados em Dirf constantes da base de dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil, os créditos tributários ora questionados estão extintos por compensação, na forma do artigo 156, inciso II do Código Tributário Nacional (CTN):

“Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

II - a compensação;”

Portanto, deve ser dado provimento ao presente recurso, na forma do pedido adiante formulado.

II.2. A ilegitimidade da imposição de multa à Recorrente pelo descumprimento da obrigação de retenção na fonte pelos tomadores de serviços Além do pagamento dos créditos tributários cuja compensação não foi homologada pelo r. Despacho Decisório n.º 128344485, a Secretaria da Receita Federal do Brasil exige o pagamento de multa no valor de 20% do tributo supostamente devido.

Ocorre que as compensações declaradas [...] visaram ao aproveitamento do saldo negativo do IRPJ apurado no ano-calendário 2012 e oriundo de retenções na fonte do tributo que se mostraram indevidas após o encerramento do período de apuração.

Em razão da suposta ausência de repasse dos valores retidos na fonte por determinadas fontes pagadoras a título de IRPJ, parte do saldo negativo do IRPJ do ano calendário 2012 foi glosada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, motivando a cobrança de parte dos débitos compensados com o crédito declarado em DIPJ.

Caso, por hipótese, este E. Conselho venha a rechaçar o argumento exposto no item anterior, ainda assim não merece prosperar a exigência de multa pela falta de pagamento dos tributos cuja compensação não foi homologada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Isso porque a falta de pagamento dos créditos tributários ora questionados decorreu do descumprimento, pelas fontes pagadoras, da obrigação de retenção na fonte do IRPJ sobre os pagamentos efetuados como contraprestação pelos serviços prestados [...] e posterior repasse aos cofres do Tesouro Nacional.

Ora, se a obrigação de retenção na fonte do IRPJ e posterior pagamento cabia aos tomadores de serviços, a Recorrente não pode ser responsabilizada pela ausência de pagamento de tributos não compensáveis exclusivamente em decorrência do descumprimento de dever legal imposto às fontes pagadoras.

A propósito, o artigo 137 do CTN atribui responsabilidade pessoal ao agente pelas infrações [...].

Desse modo, o descumprimento da obrigação atribuída às fontes pagadoras, em hipótese alguma, poderia dar ensejo à imposição de multa à Recorrente, na medida em que esta não praticou qualquer ato ilícito, sendo, na realidade, vítima do erro imputável aos tomadores dos serviços prestados [...], os quais não fizeram o pagamento do IRPJ retido na fonte no decorrer do ano-calendário 2012.

Assim, na hipótese de não acolhimento do pedido principal, o que se admite apenas a título de argumentação, deve ser dado provimento ao Recurso Voluntário para cancelamento da multa exigida da Recorrente.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, faz referências a entendimentos jurisprudenciais em seu favor.

No que concerne ao pedido conclui que:

III. O PEDIDO

Diante de todo o exposto, requer a Recorrente que seja conhecido e provido o Recurso Voluntário, a fim de que, reformando-se parcialmente o Acórdão n.º 107-023.594, seja totalmente deferido o Pedido de Ressarcimento n.º 24960.12466.300413.1.3.02-2414 e homologadas de maneira integral as compensações dele decorrentes.

Subsidiariamente, requer o provimento do presente recurso para cancelamento da multa exigida da Recorrente.

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 n.º 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\$109.195,78 (R\$255.587,52 - R\$109.036,59 - R\$37.355,15) referente ao ano-calendário de 2012 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 n.º 70.235, de 02 de março de 1972).

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 no lugar previstos na legislação tributária (art. 165, art. 168, art. 170 e art. 170-A do Código Tributário Nacional, art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996 com redação dada pelo art. 49 da Medida Provisória n.º 66, de 29 de agosto de 2002, que entrou em vigor em 01.10.2002 e foi convertida na Lei n.º 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.

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 nº 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 nº 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 nº 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 deduzir do tributo devido o valor do tributo pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real, bem como o IRPJ ou CSLL determinado sobre a base de cálculo estimada no caso utilização do regime com base no lucro real anual, para efeito de determinação do saldo de IRPJ ou CSLL negativo ou a pagar no encerramento do período apurado de forma centralizada pelo estabelecimento matriz, ocasião em que se verifica a sua liquidez e certeza (art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 34 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 e art. 2º e art. 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

O Parecer Normativo Cosit nº 01, de 24 de setembro de 2002, orienta:

7. No caso do imposto de renda, há que ser feita distinção entre os dois regimes de retenção na fonte: o de retenção exclusiva e o de retenção por antecipação do imposto que será tributado posteriormente pelo contribuinte.

Retenção exclusiva na fonte

8. Na retenção exclusiva na fonte, o imposto devido é retido pela fonte pagadora que entrega o valor já líquido ao beneficiário.

9. Nesse regime, a fonte pagadora substitui o contribuinte desde logo, no momento em que surge a obrigação tributária. A sujeição passiva é exclusiva da fonte pagadora, embora quem arque economicamente com o ônus do imposto seja o contribuinte.

10. Ressalvada a hipótese prevista nos parágrafos 18 a 22, a responsabilidade exclusiva da fonte pagadora subsiste, ainda que ela não tenha retido o imposto.

Imposto retido como antecipação

11. Diferentemente do regime anterior, no qual a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto é exclusiva da fonte pagadora, no regime de retenção do imposto por antecipação, além da responsabilidade atribuída à fonte pagadora para a retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte, a legislação determina que a apuração definitiva do imposto de renda seja efetuada pelo contribuinte, pessoa física, na declaração de ajuste anual, e, pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual.

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 nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula CARF nº 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 nº 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 nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

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 nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985 e art. 6º da Lei nº 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 terceiro dia útil da semana subsequente à de ocorrência dos fatos geradores.

De acordo com a distribuição dinâmica, incumbe à Recorrente pleiteante 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 da inexistência material no preenchimento da Per/DComp, 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 de DIRF referente à filiais de CNPJ n.ºs 13.053.833/0002-43, 13.053.833/0003-24 e 13.053.833/0004-05 e-fls. 141-147.

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.

Cumpra 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 a multa de mora deve ser afastada.

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 n.º 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.

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).

A Lei nº 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 nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. A tese protetora exposta na peça recursal, assim sendo, não está demonstrada.

Jurisprudência

No que concerne aos entendimentos 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 nº 23, de 06 de setembro de 2013, determina "que acórdãos do Conselho Administrativo de

Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo”.

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 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 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