



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13888.901492/2018-01
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1003-004.282 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**
Sessão de 08 de fevereiro de 2024
Recorrente ALDORO INDÚSTRIA DE PÓS E PIGMENTOS METÁLICOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 31/12/2016

DCOMP. RETIFICAÇÃO DA DCTF/DIPJ APÓS O DESPACHO DECISÓRIO. OU MESMO A SUA NÃO RETIFICAÇÃO. ERRO DE FATO. COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTO A MAIOR. FORÇA PROBANTE. PN Nº 2/2015. SÚMULA CARF Nº 164. ANALOGIA.

A retificação da DCTF/DIPJ, depois de prolatado o despacho decisório, ou mesmo a sua não retificação pelo sujeito passivo impossibilitado de fazê-la, não é impedimento para deferimento do pedido, desde que o contribuinte demonstre o erro, e por conseguinte, a existência da liquidez e certeza do crédito pleiteado, por meio de prova idônea, conforme aplicação do Parecer Normativo COSIT nº 2/2015 e da Súmula CARF nº 164.

PER/DCOMP. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA LIQUIDEZ E CERTEZA DO INDÉBITO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

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 dispensa a comprovação inequívoca da liquidez e da certeza do valor de direito creditório pleiteado, nos termos do art. 170 do Código Tributário Nacional

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para fins de reconhecimento da possibilidade de formação de indébito por se referir a fato ou a direito superveniente, ante os documentos apresentados em de manifestação de inconformidade e aplicação das determinações do Parecer Normativo COSIT nº 2/2015 e da Súmula CARF nºs 164, 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 seja reiniciado mediante prolação de despacho decisório complementar. Destaque-se que a Unidade de Origem deverá considerar em sua investigação todas as provas colacionadas aos presentes autos devendo o rito processual ser retomado desde o início.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça - Relatora

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

Relatório

Trata o presente de recurso voluntário interposto em face de Acórdão n.º 108-000.218, proferido pela DRJ08, em 13 de abril de 2023, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade e não reconheceu o direito creditório pleiteado.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento de primeira instância, a seguir transcrito, complementando-o ao final:

“Este processo trata da Declaração de Compensação - Dcomp n.º 21876.14537.180107.1.3.04-6829, na qual foi declarada compensação de débito com crédito relativo a pagamento a maior de IRPJ (2089) do 4º trimestre de 2016, efetuado em 31/01/2017.

A compensação não foi homologada nos seguintes termos:

3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL

O crédito em análise corresponde ao valor necessário para compensação dos débitos declarados.
Valor do crédito em análise: R\$133.073,78
Valor do crédito reconhecido: R\$0,00

CARACTERÍSTICAS DO DARF DISCRIMINADO NO PER/DCOMP

PERÍODO DE APURAÇÃO	CÓDIGO DE RECEITA	VALOR TOTAL DO DARF	DATA DE ARRECADAÇÃO
31/12/16	2089	578.339,13	31/01/17

A partir do DARF informado para os PER/DCOMP objeto dessa análise, foram localizados um ou mais pagamentos, com a seguinte utilização:

QTDE. PAGTOS	VALOR TOTAL	ALOCAÇÃO DÉBITO	UTILIZ. PROCESSO	UTILIZ. PER/DCOMP	PARC. ESPECIAL	UTILIZAÇÃO TOTAL	SALDO DISPONÍVEL
1	578.339,13	578.339,13	0,00	0,00	0,00	578.339,13	0,00

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

Diante do exposto, NÃO HOMOLOGO a compensação declarada no PER/DCOMP acima identificado.
Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 30/04/2018.

PRINCIPAL	MULTA	JUROS
143.307,14	28.661,42	5.288,03

Para informações complementares da análise de crédito, verificação de valores devedores e emissão de DARF, consultar o endereço www.receita.fazenda.gov.br/menu/Onde_Encontro/, opção "PER/DCOMP", item "PER/DCOMP-Despacho Decisório".
Base legal: Art. 165 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), Art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Cientificada do despacho decisório em 12/04/2018, a interessada apresentou manifestação de inconformidade em 14/05/2018.

Informa que declarou em DCTF e recolheu o valor de R\$578.339,13 relativamente ao IRPJ do 4º trimestre de 2016. Alega, entretanto, que o valor correto do débito era de R\$435.031,98, conforme informado no Registro P300 da ECF, o que resultou no pagamento a maior de R\$143.307,14.

Sustenta que adotou as providências necessárias para a compensação do indébito, exceto a retificação da DCTF.

Ante o exposto, requer:

- a) Que seja retificada ou permitida a retificação da DCTF de dezembro de 2016 relativamente ao débito de IRPJ;
- b) Que seja reformado o despacho decisório e homologada a compensação.”

Ocorre que a DRJ08 julgou improcedente a manifestação de inconformidade sob o argumento de que crédito não pode ser reconhecido, tendo em vista a falta de retificação da DCTF e ausência de explicação acerca de qual teria sido o erro cometido, tampouco apresentou um conjunto probatório hábil a comprovar a correta apuração do tributo e o alegado pagamento a maior.

Inconformada, a Recorrente apresentou recurso voluntário com as seguintes alegações:

“(…)

III – DA NECESSIDADE DE REFORMA DA R. DECISÃO RECORRIDA

III.a - DO PROCESSO DE COMPENSAÇÃO

Conforme informado já em sede de manifestação de inconformidade, a Recorrente apurou um valor devido de Imposto de Renda sobre o Lucro Presumido relativo ao 4º Trimestre/2016 no montante de R\$ 578.339,13 (quinhentos e setenta e oito mil, trezentos e trinta e nove reais e treze centavos), conforme foi informado na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF relativa ao mês de Dezembro/2016 (DOC. 02).

Conforme consta na Página 3 da referida DCTF, a liquidação desse débito foi efetuada integralmente pelo pagamento através de DARF.

Ocorre que, ao revisar os cálculos do Imposto de Renda sobre o Lucro Presumido relativo ao 4º Trimestre/2016, a Recorrente constatou que o valor efetivamente devido seria de R\$ 435.031,98 (quatrocentos e trinta e cinco mil, trinta e um reais e noventa e oito centavos), conforme pode ser observado no Relatório de Impressão de Pastas e Fichas – Registro P300 – Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Presumido, gerado pelo Sistema Público de Escrituração Digital – SPED (DOC. 03), o que implicou num crédito decorrente de pagamento a maior no valor de R\$ 143.307,14 (cento e quarenta e três mil, trezentos e sete reais e catorze centavos).

Posteriormente, a Recorrente optou pela compensação parcial desse crédito, no valor original de R\$ 133.073,77 (cento e trinta e três mil, setenta e três reais e setenta e sete centavos), que corrigido até a data da compensação perfaz o montante de R\$ 143.307,14 (cento e quarenta e três mil, trezentos e sete reais e catorze centavos), com débito de IRPJ - Lucro Presumido relativo à apuração do 3º Trimestre/2017, o que foi consignado através do PER/DCOMP n.º 21876.14537.181017.1.3.04-6829.

Tal equívoco na apuração pode ser constatado através do Relatório de Impressão de Pastas e Fichas – Registro P300 – Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Presumido, gerado pelo Sistema Público de Escrituração Digital – SPED (DOC. 03).

Em suma:

Valor declarado equivocadamente: R\$ 578.339,13

Valor efetivamente devido (DOC. 03): R\$ 435.031,98

Diferença valor declarado x devido: R\$ 143.307,14

Assim, como se vê, o pagamento equivocadamente declarado e pago deu ensejo a um crédito para a empresa, no valor de R\$ 143.307,14 (cento e quarenta e três mil, trezentos e sete reais e catorze centavos).

Como se vê, há evidente esclarecimento da origem do crédito, o qual decorre de erro humano ao se elaborar a DCTF com valor superior ao efetivamente devido.

A ora Recorrente, já na manifestação da inconformidade, comprovou através do Relatório de Impressão de Pastas e Fichas – Registro P300 – Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Presumido, gerado pelo Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, que o valor devido na verdade era de R\$ 435.031,98. (DOC. 03).

Ocorre que, não obstante a robustez dos documentos apresentados, a Delegacia Regional de Julgamento fez constar na r. decisão recorrida que a recorrente não apresentou a DCTF retificada, e da mesma forma, não teria apresentado nenhuma explicação acerca do erro cometido e o conjunto probatório para a correta apuração do tributo, que teve como consequência o pagamento a maior, porém, a contrário senso, tais elementos foram pontualmente demonstrados na manifestação de inconformidade com todo o conjunto probatório cabível e ainda, sendo necessário ressaltar que TODOS os documentos contábeis da empresa estão no banco de dados desta Secretaria de Receita Federal.

Assim, visando solucionar a celeuma posta nos autos, a ora Recorrente salienta inicialmente que não apresentou a DCTF devidamente retificada à época da interposição da Manifestação de Inconformidade, posto que à época, o sistema da SRF não permitia a retificação da DCTF apresentada, razão pela qual, em razão da modificação do sistema, apresenta nesta oportunidade a comprovação da retificação da DCTF (DOC. 04).

Observando que a DRJ concluiu que os documentos apresentados não foram ainda suficientes, e visando mais uma vez resolver a celeuma posta nos presentes autos, procede a ora Recorrente com a juntada dos seguintes documentos:

Documentos anexados anteriormente ao processo (DOC.05):

- Manifestação de Inconformidade 4º Trim/2016, de 14/05/2018;
- Despacho Decisório n.º 131911089, de 04/04/2018;
- DCTF Original 4ºTrim/2016;
- DARF IRPJ 4ºTrim/2016;
- SPED IRPJ 4ºTrim/2016 (valor correto);
- PERDCOMP n.º 21876.14537.181017.1.3.04-6829 - 4º Trim/2016.

Assim, visando afastar os fundamentos do indeferimento, a ora Recorrente vem a presença desta E. Conselho de Recursos Fiscais demonstrar por derradeiro a liquidez e certeza do crédito pleiteado, por meio de prova idônea.

Assim, merece reforma a r. decisão recorrida, para que, por consequência seja homologado o direito ao crédito no valor original de R\$ 143.307,14 (cento e quarenta e três mil, trezentos e sete reais e catorze centavos), o que consequentemente, acarretou num débito de mesmo valor do principal, acrescido de multa e juros.

IIIb - DA ORIGEM DO DIREITO CREDITÓRIO E DA NECESSIDADE DE CONHECIMENTO DOS CRITÉRIOS UTILIZADOS

Cabe ainda ao Recorrente destacar que em sede de Manifestação de Inconformidade destacou que buscou todos os meios a comprovar o direito creditório.

Salientou que por um “lapso” (erro humano) não foi efetuada em tempo a retificação do valor de R\$ 435.031,98 (quatrocentos e trinta e cinco mil, trinta e um reais e noventa e oito centavos) relativo ao débito de IRPJ – Lucro Presumido do 4º Trimestre/2016, constante na página 3 da DCTF do mês de Dezembro/2016, cujo valor correto, efetivamente devido, conforme comprovado no Relatório de Impressão de Pastas e Fichas – Registro P300 – Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Presumido, gerado pelo Sistema Público de Escrituração Digital – SPED.

A fim de comprovar a liquidez e certeza do seu crédito, o ora Recorrente anexa ao presente Recurso Voluntário os seguintes documentos:

- DCTF Original 4º Trim/2016 (DOC. 02);
- SPED (ECF) IRPJ 4º Trim/2016 (DOC. 03);
- DCTF Retificadora 4º Trim/2016 (DOC. 04);
- Documentos anexados anteriormente ao processo (DOC. 05).

Desta forma, como pontualmente comprovado, a diferença entre o valor recolhido e o efetivamente devido enseja em um crédito a favor do contribuinte no valor de R\$ 143.307,14 (cento e quarenta e três mil, trezentos e sete reais e catorze centavos).

Feitas todas essas considerações, restam plenamente demonstradas as razões que suportam os critérios utilizados na apuração e cálculo do direito creditório que a Recorrente faz jus, motivo pelo qual merece reforma a r. decisão recorrida.

Em que pese a proposição exposta pelo AFRF, ela não prospera e deve ser modificada, sendo toda explanação de fatos e direito demonstrados em sede de Manifestação de Inconformidade somados aos ora apresentados.

Assim, resta cabalmente comprovado que a compensação foi realizada de forma totalmente regular, o que certamente, será confirmado por este E. Conselho após a apreciação de fatos e do direito ora exposto.

III.c - DA OMISSÃO DA R. DECISÃO RECORRIDA QUANTO A POSSIBILIDADE DE INTIMAÇÃO DA PARTE PARA SUPRIR IRREGULARIDADE – DA NECESSIDADE DE SE CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA PARA ATENDER A EXIGÊNCIA

Como demonstrado, não obstante a explicação e documentos contábeis apresentados pela Recorrente em sede de Manifestação de Inconformidade, insistiu a r. decisão recorrida com a afirmação que não foram apresentadas explicação quanto a origem dos

créditos, o erro cometido e conjunto probatório hábil, julgando assim improcedente a manifestação de inconformidade.

Ora, o procedimento de compensação é regido pela Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 10.637/02, a qual estabelece em seu art. 74, o seguinte:

"Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação."

Quanto do pedido de compensação realizado nos presentes autos, a norma supratranscrita era regulamentada pela IN/SRF nº 900/2008 (pedido realizado em 2011), que, especifica o procedimento de compensação de créditos, exigindo requisitos para seu conhecimento.

Ocorre que o art. 82 de tal IN fixa os requisitos para exercício do direito, sendo que no parágrafo 2º assim pontua:

"§ 2º Constatada irregularidade ou insuficiência de informações nos documentos a que se referem os incisos I a VII do § 1º, o requerente será intimado a regularizar as pendências no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data de ciência da intimação."

Veja Vossa Senhoria que a Lei é clara: verificando a irregularidade ou insuficiência de documentos, o requerente será intimado a regularizar as pendências.

Ora, a r. decisão afirma a ausência de explicação e documentos, porém não indica quais seriam tais documentos, e porque os documentos apresentados não são hábeis a comprovar o alegado.

Como se vê, outrossim, não foi sequer oportunizado à parte suprir a suposta irregularidade, com a apresentação das explicações que o I. julgador / autoridade fiscal entender necessário, assim como, com a apresentação de outros documentos, tolhendo assim o direito da ampla defesa, além de forçar o contribuinte ao impossível exercício de adivinhar qual os documentos que a autoridade fiscal entende necessário (até porque todos os documentos fiscais já estão disponíveis no sistema da Receita Federal do Brasil).

Frente a tal omissão, necessária a reforma da r. decisão recorrida a fim de que o feito seja convertido em diligência, para que seja oportunizado à parte juntar os documentos essenciais para o exercício do seu direito, por medida de Justiça e cumprimento da própria legislação da RFB.

Ademais, o excesso de formalidades a serem cumpridas para exercício do direito reconhecido por decisão passada em julgado afastam a Lei nº 9.430/96, razão pela qual a IN/SRF nº 900/2008 se mostra ilegal neste ponto, devendo ser afastada a exigência em questão.

Assim, não deve prevalecer a r. decisão ora atacada, por ausência de documento/explicação, mormente quando a parte não foi em nenhum momento intimada a sanar eventual irregularidade, ferindo assim os princípios da duração razoável do processo (que tem guarida constitucional no art. 5º, LXXVIII, da Lei Maior), a primazia da resolução do mérito, da economia processual, devido processo legal, boa-fé, a coisa julgada e em especial, da verdade real.

Assim, requer a reforma do v. acórdão recorrido, convertendo-se o feito em diligência a fim de que se oportunize ao contribuinte sanar eventuais irregularidades no seu pedido de restituição, nos termos da lei, caso os ora juntados mais uma vez não sejam suficientes.

III.d - DA MULTA ISOLADA

IIID.1 - SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO POR FORÇA DO DISPOSTO NO ART. 151, INCISO III DO CTN E DA INAPLICABILIDADE DA MULTA ISOLADA

O caso em testilha, e no que interessa ao julgamento da lide, conforme narrado alhures, a Recorrente utilizou-se de créditos de pagamento à maior, para realização do procedimento de compensação.

Ocorre que tal compensação foi parcialmente homologada pela Administração Tributária, o que deu ensejo à interposição da Manifestação de Inconformidade e na sequência, ao presente a recurso voluntário.

Em razão da homologação parcial do Pedido de Compensação/Restituição, concluiu a Administração Tributária que não houve o reconhecimento do direito creditório, e conseqüentemente, não homologou a totalidade do crédito declarado no PER/DCOMP acima identificado e, por conseguinte, aplicou agora à ora Recorrente multa isolada a que se refere o parágrafo 17 do art. 74 da Lei 9.430/96, com a redação determinada pela Lei 12.249/2010, art. 62.

Ocorre que estabelece o art. 170, do Código Tributário Nacional, o seguinte: (...)

O regime da compensação, no âmbito da lei ordinária, foi unificado após a Medida Provisória 66/02, convertida na Lei 10.637/02, a qual modificou o art. 74 da Lei 9.430/96, autorizando a compensação de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, mediante a entrega da declaração de compensação pelo próprio contribuinte, na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados, e cujo efeito é a extinção do crédito tributário sob condição resolutória de ulterior homologação.

Apresentada a declaração de compensação, à autoridade administrativa tributária abrem-se três possibilidades.

A declaração de compensação pode ser homologada, extinguindo-se de forma definitiva o débito tributário mediante a utilização de créditos do próprio contribuinte em face do Fisco Federal, ou, caso não haja a homologação expressa, expirado o prazo de 5 (cinco) anos após a apresentação da declaração de compensação, os débitos cobertos pelos créditos do contribuinte, mediante o encontro de contas, também são extintos definitivamente (art. 74, § 5, da Lei 9.430/96).

A autoridade administrativa pode deixar de homologar a compensação, intimando o sujeito passivo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados. Contra tal decisão, o contribuinte poderá apresentar manifestação de inconformidade e, sendo esta julgada improcedente, poderá ser interposto recurso ao Conselho de Contribuintes (art. 74, §8, 9º e 10, da Lei 9.430/96).

Ademais, o art. 74, § 11, da Lei 9.430/96, remete ao Decreto 70.235/72 em relação à manifestação de inconformismo pela não-homologação da declaração de compensação e ao recurso ao Conselho de Contribuintes, permitindo a conclusão no tocante à aplicabilidade do art. 151, III, do Código Tributário Nacional e, conseqüentemente, à suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

A terceira hipótese possível, diante da apresentação pelo contribuinte da declaração de compensação, dá-se quando a autoridade administrativa considera a compensação não declarada, nos casos previstos no art. 74, § 12, da Lei 9.430/96. Neste caso, não há possibilidade de apresentação da manifestação de inconformidade, uma vez que o § 13 do art. 74 da Lei 9.430/96, estabelece que não se aplica à compensação não declarada as disposições dos §§ 2º e 5º a 11 do mesmo dispositivo legal.

Confira-se, nesse sentido, o seguinte julgado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, *in verbis*: (...)

Contra a decisão preferida pela Administração Tributária, a Autora manejou a manifestação de inconformidade e agora, Recurso Voluntário,. O art. 74, § 11, da Lei 9.430/96, remete ao Decreto 70.235/7, permitindo a conclusão no tocante à aplicabilidade do art. 151, III, do Código Tributário Nacional e, conseqüentemente, à suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Conseqüentemente, pendente de julgamento o recurso administrativo, os débitos que teriam sido extintos pelo pagamento se encontram com a exigibilidade suspensa, por força do disposto no art. 151, inciso III do CTN e, conseqüentemente, não podem constituir, suporte fático apto a gerar a aplicação da multa isolada pela Administração Tributária.

Aliás, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme no sentido da suspensão da exigibilidade do crédito tributário até a decisão definitiva sobre a extinção do tributo pela compensação, senão vejamos: (...)

Diante do exposto, necessário ser reconhecida a nulidade do crédito tributário relativo ao Auto de Infração - multa isolada por compensação não homologada, decorrente do crédito fiscal em voga.

IIIId.2 - DA INCONSTITUCIONALIDADE DA MULTA ISOLADA DE 50% APLICADA SOBRE O DÉBITO OBJETO DE COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA

Conforme articulado em sede de manifestação de inconformidade, quando da glosa, a ora Recorrente também foi intimado da aplicação de multa isolada.

Ocorre que, somado ao fato de ser nula a multa isolada aplicada, no auto de infração ora combatido, temos ainda que é a mesma inconstitucional.

Ora, como narrado acima, a compensação é forma de extinção do crédito tributário, sendo este um direito do contribuinte, previsto, por óbvio, na lei.

Assim, sendo um direito do contribuinte, data máxima vênia, não pode ser o mesmo penalizado com a 50% sobre o suposto crédito tributário, pelo exercício de tal direito. Em suma, incabível a aplicação de multa tão somente pelo fato da Receita Federal discordar acerca do direito creditório declarado no PER/DCOMP.

O Art. 156, inciso II do CTN dispõe que a compensação tributária constitui uma das formas de extinção do crédito tributário. Em linhas gerais, a compensação nada mais é do que o encontro de contas entre credor e devedor, ou, segundo dispõe o artigo 368 do Código Civil Brasileiro: "Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem".

Assim, caso o sujeito passivo da relação jurídico-tributária seja a um só tempo credor e devedor do Fisco, pode ele, mediante previsão expressa em lei, nos termos do artigo 170 do CTN, compensar seus débitos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, perante a Fazenda Pública.

Ocorre que o art. 74 da lei 9.430/96, o qual prevê no §17, com redação dada pela lei 13.097/15, que "será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo". Transmitida a DCOMP a análise da compensação pode resultar, em: (i) a homologação tácita do pedido; (ii) a emissão de Despacho Decisório com a homologação total do pedido; (iii) a emissão de Despacho Decisório para a não homologação parcial ou total do crédito pleiteado.

Pois bem, no caso concreto esta Receita Federal recusou parcialmente a compensação, entendendo ser exigível a parcela não homologada com o acréscimo de multa de mora (de 0,33% ao dia limitada a 20% (vinte por cento)) e de juros de mora calculados pela taxa referencial SELIC.

Entretanto, além dos acréscimos legais pertinentes à mora, o ora Recorrente também foi autuado por multa isolada prevista pelo artigo 74, §17 da lei 9.430/96, calculada em 50% sobre o montante do débito informado na compensação não homologada.

Ocorre que a aplicação indiscriminada da multa isolada pela não homologação da compensação, em qualquer hipótese, viola o ordenamento constitucional tributário. Isto porque o art. 27 da MP 472/09 alterou o artigo 18 da lei 10.833/03 para instituir multa isolada no caso de compensação indevida "quando não confirmada a legitimidade ou suficiência do crédito informado ou quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo", aplicada sobre o total do débito indevidamente compensado.

De acordo com a Exposição de Motivos Interministerial 00180/09 - MF/MDIC, que acompanhou a MP 472/09, a criação dessa multa se mostrou necessária para "aperfeiçoar a imposição de penalidades na compensação", especialmente em face de contribuintes que se utilizam de "créditos inexistentes como forma de obter certidão negativa ou para não pagar o crédito tributário, contando com a homologação da compensação pelo decurso de prazo".

Nota-se que tal alteração declaradamente visava punir os contribuintes que, agindo com má-fé e abuso de direito, transmitiam PER/DCOMP informando créditos que, na realidade, eram inexistentes, como forma de compensar indevidamente e fictamente seus débitos e, com isso, manter falsamente a sua regularidade fiscal.

Durante a tramitação no Congresso o citado dispositivo foi suprimido, mas, em contrapartida, restou inserido o artigo 62 na lei 12.249/10 (conversão da MP 472/09), que alterou o artigo 74 da lei 9.430/96, prevendo a aplicação da multa isolada sobre o valor do crédito objeto de declaração de compensação não homologada.

Posteriormente, a MP 656/14, convertida na lei 13.097/15, revogou os §§ 15 e 16 e conferiu nova redação para o § 17 do art. 74 da lei 9.430/96, tal como já conhecemos hoje, que prevê a aplicação da multa não mais sobre o crédito, mas sim sobre a parcela do débito objeto da não homologação.

A alegação utilizada pelo legislador para justificar a alteração da base de cálculo da multa, que, repita-se, passou a incidir sobre o débito e não mais sobre o crédito, reconhecidamente apostou na alteração legislativa como manobra para driblar a jurisprudência dominante, como destaca o trecho da Exposição de Motivos da MP 654/14, convertida na lei 13.097/15, que aponta a necessidade da alteração legislativa: "a jurisprudência judicial é quase unânime em afastar essa multa sob o argumento de que sua aplicação fere o direito constitucional de petição". (...)

Assim, sendo a previsão constante no art. 74, §17, da lei 9.430/96 inconstitucional, na medida em que pune o sujeito passivo por simplesmente haver discordância por parte da RFB sobre o valor do crédito pleiteado, requer seja a multa isolada anulada, pois tal penalidade fere não só o postulado da proporcionalidade, mas também o direito à petição, esculpido no artigo 5º, inciso XXXIV, 'a', da Constituição Federal.

IV – DO PEDIDO

Diante do exposto, requer a Recorrente seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário, para reformar o acórdão recorrido, julgando integralmente procedente o pedido de compensação realizado pela Recorrente, haja vista os sólidos fundamentos acima aventados.”

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Relator.

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.

A controvérsia nos autos cinge-se à discussão do não reconhecimento do direito creditório informado em Per/Dcomp nº 21876.14537.180107.1.3.04-6829, em que foi declarada compensação de débito com crédito relativo a pagamento a maior de IRPJ (2089) do 4º trimestre de 2016, efetuado em 31/01/2017.

Sobre a matéria, assim constou no acórdão de piso:

“FUNDAMENTAÇÃO

Tendo sido a manifestação de inconformidade apresentada com a observância do prazo estipulado no §9º c/c § 7º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, incluídos pela Lei nº 10.833/2003, e atendidos os demais requisitos legais, dela se toma conhecimento.

Em consulta ao sistema DCTF, constata-se que foi transmitida apenas uma DCTF relativa a dezembro de 2016, em 10/02/2017, na qual foi declarado débito de IRPJ no montante de R\$578.339,13, vinculado a pagamento no mesmo valor.

Período	Data Recepção	Período Inicial	Período Final	Situação	Tipo/Status	Nº Declaração
Dezembro/2016	10/02/2017	01/12/2016	31/12/2016	Normal	Original/Ativa	100.2016.2017.1861325748
CNPJ	Nome Empresarial	Período		Tipo/Status	Nº Declaração	
47.340.930/0001-58	ALDORO INDUSTRIA DE POS E PIGMENTOS	Dezembro/2016		Original/Ativa	100.2016.2017.1861325748	

Demonstrativo do Saldo a Pagar do Débito - IRPJ - 2089-01 - 4º Trim /2016

Débito Apurado:	578.339,13
Créditos Vinculados	
- PAGAMENTO	578.339,13
- COMPENSAÇÕES	0,00
- PARCELAMENTO	0,00
- SUSPENSÃO	0,00
Soma dos Créditos Vinculados:	578.339,13
Saldo a Pagar do Débito:	0,00

Assim, de acordo com as informações prestadas na DCTF, não há crédito passível de restituição/compensação, visto que o pagamento foi integralmente utilizado para a quitação do débito declarado.

Ressalte-se que a DCTF constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos nela declarados, conforme previsto no art. 5º, §1º, do Decreto-lei nº 2.124/84. Assim, caso entenda ser indevido o débito declarado, o sujeito passivo deve necessariamente retificar a DCTF, a fim de desconstituir a confissão de dívida.

No Parecer Normativo nº 2/2015, a Cosit manifesta a necessidade de retificação da DCTF para o reconhecimento do crédito, conforme se verifica nos trechos reproduzidos abaixo:

10. A princípio, não há razão para estipular vedações se a legislação tributária não o fez. É plausível que o contribuinte possa retificar a DCTF a qualquer tempo, observado o prazo de cinco anos e respeitadas as condições impostas pela Instrução Normativa RFB nº 1.110, de 24 de dezembro de 2010, em consonância com o disposto no art. 18 da MP nº 2.189, de 23 de agosto de 2001:

(...)

10.1. A questão preliminar a ser analisada é a necessidade de retificação da DCTF para o sujeito passivo ter direito a um crédito que ele confessou na DCTF. Isso porque os débitos tributários confessados na DCTF decorrem do lançamento por homologação dos tributos federais citados no art. 6º da IN RFB nº 1.110, de 2010. O lançamento por homologação, nos termos do art. 150 do CTN, decorre do “dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa” e “opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”.

10.2. Nesse diapasão, a DCTF é a forma com que o sujeito passivo dá conhecimento à autoridade administrativa da ocorrência do fato jurídico-tributário e informa o pagamento do valor correspondente ao tributo. Como se depreende da sua própria denominação, é uma declaração contendo débitos e créditos tributários federais.

10.3 A circunstância do item 10.1 é aquela em que há o pagamento. Entretanto, pode ocorrer de o sujeito passivo informar a ocorrência do fato jurídico, bem como todos os elementos do lançamento, mas não pagar o valor por ele mesmo informado.

10.4 Segundo o § 1º do art. 5º do Decreto-lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984, “o documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito”. Trata-se de confissão extrajudicial da existência daqueles débitos, conforme arts. 348, 350 e 353 do atualmente vigente Código de Processo Civil (CPC) - Lei nº5.869, de 11 de janeiro de 1973, e por isso é título executivo. Conforme decidido pelo STJ em sede de recursos repetitivos:

(...)

10.5. Desse modo, por se tratar de uma confissão de dívida do sujeito passivo, inclusive podendo ser contra ele cobrado na falta de pagamento, ele necessariamente terá de alterar essa confissão se entender que pagou um valor indevido, para então poder requerer um pedido de restituição ou apresentar uma DCOMP. Trata-se de simetria de formas. Fazendo uma analogia, é a mesma situação daquela contida no art. 352 do CPC, pois ali também depende de uma atuação de quem fez a confissão para ela poder ser revogada. No presente caso, a atuação do sujeito passivo se dá mediante retificação da declaração que constituiu o crédito tributário perante o Fisco, conforme item 10. Inclusive o CARF já decidiu que o crédito alocado em DCTF não retificada não é líquido e certo, e o indébito pressupõe a retificação da DCTF:

(...)

10.6. A despeito da necessidade de o sujeito passivo retificar a DCTF para ter direito creditório contra a Fazenda Nacional, não há impedimento para que ele a retifique para reduzir tributos cujos pagamentos já tenham sido objeto de PER ou de DCOMP como créditos a serem restituídos ou compensados.

(...)

13.1. O sujeito passivo é obrigado a comprovar a veracidade das informações declaradas na DCTF e no PER/DCOMP e a autoridade administrativa tem o poder-dever de confirmá-las. A autoridade administrativa poderá solicitar a comprovação do alegado crédito informado no PER/DCOMP, e se ele, por exemplo, for um pagamento e estiver perfeitamente disponível nos sistemas da RFB, pode ser considerado apto a ser objeto de restituição ou de compensação, sem prejuízo de ser solicitado do declarante comprovação de que se trata de fato de indébito. Vale dizer, a retificação da DCTF é necessária, mas não necessariamente suficiente para deferir o crédito pleiteado, que depende da análise da autoridade fiscal/julgadora do caso concreto.

Tanto que tal autoridade poderá discordar das razões apresentadas (a despeito da retificação da DCTF) e, conseqüentemente, indeferir/não homologar o PER/DCOMP com base em outros elementos de prova de que tal pagamento, ainda que disponível nos sistemas da RFB.(g.n.)

Ressalte-se que o Parecer Normativo Cosit nº 2/2015 tem efeito vinculante no âmbito da RFB, nos termos do art. 12 da Portaria RFB nº 1936/2018, devendo ser observado por este órgão de julgamento administrativo.

Portanto, o crédito não pode ser reconhecido, haja vista a falta de retificação da DCTF. Ademais, cabe observar que a recorrente não apresentou nenhuma explicação acerca de qual teria sido o erro cometido, tampouco apresentou um conjunto probatório hábil a comprovar a correta apuração do tributo e o alegado pagamento a maior.

Em face do exposto, julgo IMPROCEDENTE a manifestação de inconformidade.”

Por sua vez, a Recorrente, em razões recursais, alegou que documentação fiscal e contábil para comprovar o erro de fato no preenchimento de sua DCTF e, por consequência, o direito creditório pleiteado referente a pagamento maior ou indevido de IRPJ, já consta dos autos.

Importante destacar que a retificação da DCTF após o indeferimento do pedido ou da não homologação da compensação, **ou mesmo a sua não retificação**, de acordo com o Parecer Normativo Cosit n.º 02, de 28 de agosto de 2015¹, não impede que o direito creditório pleiteado no Per/Dcomp seja comprovado por outros meios, quais sejam, documentação idônea.

Ademais, a Súmula CARF n.º 164, ainda que se refira à retificação do DCTF, pode ser aplicada ao caso sob análise por analogia:

¹ Conclusão 22. Por todo o exposto, conclui-se:

- a) as informações declaradas em DCTF – original ou retificadora – que confirmam disponibilidade de direito creditório utilizado em PER/DCOMP, podem tornar o crédito apto a ser objeto de PER/DCOMP desde que não sejam diferentes das informações prestadas à RFB em outras declarações, tais como DIPJ e Dacon, por força do disposto no § 6º do art. 9º da IN RFB n.º 1.110, de 2010, sem prejuízo, no caso concreto, da competência da autoridade fiscal para analisar outras questões ou documentos com o fim de decidir sobre o indébito tributário;
- b) não há impedimento para que a DCTF seja retificada depois de apresentado o PER/DCOMP que utiliza como crédito pagamento inteiramente alocado na DCTF original, ainda que a retificação se dê depois do indeferimento do pedido ou da não homologação da compensação, respeitadas as restrições impostas pela IN RFB n.º 1.110, de 2010;
- c) retificada a DCTF depois do despacho decisório, e apresentada manifestação de inconformidade tempestiva contra o indeferimento do PER ou contra a não homologação da DCOMP, a DRJ poderá baixar em diligência à DRF. Caso se refira apenas a erro de fato, e a revisão do despacho decisório implique o deferimento integral daquele crédito (ou homologação integral da DCOMP), cabe à DRF assim proceder. Caso haja questão de direito a ser decidida ou a revisão seja parcial, compete ao órgão julgador administrativo decidir a lide, sem prejuízo de renúncia à instância administrativa por parte do sujeito passivo;
- d) o procedimento de retificação de DCTF suspenso para análise por parte da RFB, conforme art. 9º-A da IN RFB n.º 1.110, de 2010, e que tenha sido objeto de PER/DCOMP, deve ser considerado no julgamento referente ao indeferimento/não homologação do PER/DCOMP. Caso o procedimento de retificação de DCTF se encerre com a sua homologação, o julgamento referente ao direito creditório cuja lide tenha o mesmo objeto fica prejudicado, devendo o processo ser baixado para a revisão do despacho decisório. Caso o procedimento de retificação de DCTF se encerre com a não homologação de sua retificação, o processo do recurso contra tal ato administrativo deve, por continência, ser apensado ao processo administrativo fiscal referente ao direito creditório, cabendo à DRJ analisar toda a lide. Não ocorrendo recurso contra a não homologação da retificação da DCTF, a autoridade administrativa deve comunicar o resultado de sua análise à DRJ para que essa informação seja considerada na análise da manifestação de inconformidade contra o indeferimento/não-homologação do PER/DCOMP;
- e) a não retificação da DCTF pelo sujeito passivo impedido de fazê-la em decorrência de alguma restrição contida na IN RFB n.º 1.110, de 2010, não impede que o crédito informado em PER/DCOMP, e ainda não decaído, seja comprovado por outros meios;
- f) o valor objeto de PER/DCOMP indeferido/não homologado, que venha a se tornar disponível depois de retificada a DCTF, não poderá ser objeto de nova compensação, por força da vedação contida no inciso VI do § 3º do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996; e
- g) Retificada a DCTF e sendo intempestiva a manifestação de inconformidade, a análise do pedido de revisão de ofício do PER/DCOMP compete à autoridade administrativa de jurisdição do sujeito passivo, observadas as restrições do Parecer Normativo n.º 8, de 3 de setembro de 2014, itens 46 a 53. (grifos acrescentados)

Súmula 164

A retificação de DCTF após a ciência do despacho decisório que indeferiu o pedido de restituição ou que não homologou a declaração de compensação é insuficiente para a comprovação do crédito, sendo indispensável a comprovação do erro em que se fundamenta a retificação.

Isso desde que o contribuinte logre êxito em comprovar documentalmente as alterações promovidas, e, por conseguinte, a liquidez e certeza de seu crédito, por força do princípio da verdade material, como corolário do princípio da legalidade dos atos administrativos o que se deu *in casu*. Afinal, o ônus da prova de demonstrar explicitamente a liquidez e da certeza do valor de direito creditório pleiteado recai sobre a Recorrente².

Nesse sentido, entendo que a Recorrente se desincumbiu de seu ônus probatório no tocante ao erro material no preenchimento de sua DCTF, de acordo com os carreados aos autos w, por conseguinte, do direito ao crédito alegado.

A obrigatoriedade de apresentação das provas pela Recorrente está arrimada no Código de Processo Civil, em seu art. 333:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

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

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

Ademais, os efeitos da aplicação do direito superveniente, Súmula CARF n.º 164, 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

² Cabe à Recorrente a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao Erário para a instrução do processo a respeito dos fatos e dados contidos em documentos existentes em seus registros internos, caso em que deve prover, de ofício, a obtenção dos documentos ou das respectivas cópias (art. 36 e art. 37 da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999).

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.

Cumprе 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).

Ressalte-se que a Recorrente questiona a aplicação de multa isolada por compensação não homologada (art. 74, §17, da Lei n.º 9.430/1996). Contudo, aqui não se discute a aplicação de multa isolada. A respectiva autuação foi lavrada no processo vinculado, cuja impugnação deverá se dar nos respectivos autos.

Ante o exposto, oriento meu voto no sentido dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para fins de reconhecimento da possibilidade de formação de indébito por se referir a fato ou a direito superveniente, ante os documentos apresentados em manifestação de inconformidade e aplicação das determinações do Parecer Normativo COSIT n.º 2/2015 e da Súmula CARF n.º 164, 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 seja reiniciado mediante prolação de despacho decisório complementar. Destaque-se que a Unidade de Origem deverá considerar em sua investigação todas as provas colacionadas aos presentes autos devendo o rito processual ser retomado desde o início.

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça