



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16349.720043/2011-75
Recurso Embargos
Acórdão nº 3302-012.800 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de setembro de 2022
Embargante NUMERAL 80 PARTICIPAÇÕES S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2008

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO E DECISÃO DA DRJ. INOCORRÊNCIA.

As causas de nulidade são listadas pelo artigo 59, do Decreto 70.235, de 1972, e referem-se à ocorrência de preterição de defesa e incompetência da autoridade fiscal. Se não são constatados elementos suficientes à configuração de tais possibilidades, especialmente quando o despacho decisório e a decisão da DRJ analisam as provas colacionadas pelo contribuinte no processo administrativo fiscal, não há que se falar na ocorrência de nulidade.

ERRO NO PREENCHIMENTO DO PERDCOMP. RETIFICAÇÃO APÓS DESPACHO DECISÓRIO. IMPOSSIBILIDADE.

O contribuinte poderá compensar crédito tributário, inclusive judiciais com trânsito em julgado, para débitos próprios relativos a qualquer tributo ou contribuição federal. Tal compensação será realizada mediante entrega de declaração (PERDCOMP), na qual deverá constar todas as informações relativas ao crédito/débito. Apreciado o pedido pela autoridade administrativa e cientificado o interessado, o litígio administrativo está circunscrito ao direito creditório apontado no PER/DCOMP transmitido eletronicamente, não havendo previsão legal para sua retificação ou cancelamento após despacho decisório, seja na manifestação de inconformidade ou recurso voluntário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher parcialmente os embargos de declaração para sanar os vícios apontados, sem imprimir efeitos infringentes, nos termos do voto da relatora.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho, Larissa Nunes Girard, Denise Madalena Green, Antonio Andrade Leal, José Renato Pereira de Deus, Walker Araújo, Mariel Orsi Gameiro e Marcos Roberto da Silva (suplente convocado).

Relatório

Trata-se de embargos de declaração opostos pelo contribuinte, que arguiu que o acórdão 3302-010.267, proferido em 24 de março de 2021, pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento padece dos vícios de omissão quanto aos fundamentos da decisão, uma vez que utilizou motivos genéricos que se prestariam a justificar qualquer decisão; e omissão quanto análise das provas apresentadas.

O despacho de admissibilidade (fls. 691) admitiu parcialmente os embargos, para sanar omissão quanto à apreciação da nulidade do despacho decisório, da decisão da DRJ, da possibilidade de corrigir o erro quanto ao tipo de crédito de “pagamento a maior” para “saldo negativo de CSLL” e da denúncia espontânea.

Para além de tais tratativas, que serão expostas no decorrer do voto, aproveito o relatório contido na decisão de primeira instância, por bem relatar os fatos e direito aqui discutido:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade apresentada contra Despacho Decisório que não homologou os pedidos de compensações nos PER/DCOMP n.º s 28633.29111.151206.1.3.04-3207 e 25639.81076.151206.1.3.04-2373 transmitida em 15/12/2006 no montante de R\$ 702.674,90.

O crédito objeto desse Per/Dcomp é decorrente de um pagamento indevido de COFINS (cód. 5856), no montante de R\$ 795.533,49.

Destaca-se que os processos n.ºs 10880.676435/2009-61 e 10880.998192/2009-10 tratam de Dcomps com o mesmo crédito de COFINS sob o regime não cumulativo e o mesmo período de apuração e por isso estão vinculados a este processo.

No intuito de instruir o processo e visando a regularidade das informações prestadas acerca do crédito, o contribuinte foi intimado a apresentar documentos/arquivos eletrônicos.

Em que pese o contribuinte tenha respondido as intimações, os pedidos de compensação não foram homologados, conforme fundamentação do despacho decisório:

10. Retornando à análise do pleito, conforme se depreende dos registros efetuados pelo contribuinte no Razão, as receitas com serviços para o mês de Junho de 2005 foram de R\$ 63.287.028,50 (fls. 84 a 393), sendo 58,88% receitas de exportação e 41,12% receitas no mercado interno (fl. 421), e o valor das vendas canceladas/abatimentos para o referido período foi de R 97.792,09 (fls. 394 a 400). Desta forma, a Ficha 13 do Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais - DACON (fl. 79), **após revisão**, teria a seguinte disposição:

DISCRIMINAÇÃO	jun/05
Receita de Exportação	37.263.402,38
Receita de Prestação de Serviços no Merc Interno	26.023.626,12
TOTAL DAS RECEITAS	63.287.028,50
(-) Receita de Exportação com direito a credito COFINS	37.263.402,38
(-) Vendas Canceladas	97.792,09
BASE DE CÁLCULO DA COFINS	25.925.834,03
COFINS APURADA	1.970.363,39

11. Outrossim, a Ficha 17B do DACON (fl. 81) **revisada** teria os valores:

DISCRIMINAÇÃO	jun/05
COFINS APURADA	1.970.363,39
CRÉDITOS DE COFINS A DESCONTAR MERC INTERNO	
Saldo de créditos do mês anterior	0,00
Crédito apurado no mês	267.791,22
(-) Crédito descontado no mês	267.791,22
= SALDO DE CRÉDITOS DO MÊS / MERCADO INTERNO	0,00
CRÉDITOS DE COFINS A DESCONTAR EXPORTAÇÕES	
Saldo de créditos do mês anterior	1.089.830,62
Crédito apurado no mês	383.404,79
= SALDO DE CRÉDITOS DO MÊS / EXPORTAÇÕES	1.473.235,41
(-) Crédito descontado no mês	785.436,54
= SALDO DE CRÉDITOS DO MÊS / EXPORTAÇÕES (APÓS DESCONTO)	687.798,87
= CONTRIBUIÇÃO DEVIDA NO MÊS	917.135,63
(-) Outras deduções	4.639,22
= COFINS A PAGAR	912.496,41

12. Tendo em vista que o valor apurado acima de COFINS a pagar excede o valor recolhido pelo contribuinte para o período de apuração de junho/2005 (fl. 61), verifica-se que, além de não haver crédito de COFINS disponível para compensação, é devida a cobrança da diferença do imposto em questão:

COFINS APURADA APÓS REVISÃO DO DACON	912.496,41
(-) COFINS RECOLHIDA PELO CONTRIBUINTE	795.533,49
= DIFERENÇA DEVIDA AO FISCO	116.962,92

13. Desta forma, não havendo crédito de COFINS, sob o regime não cumulativo, para o período de apuração 30/06/2005, as DCOMPs constantes das Tabelas 1 e 2 do presente despacho decisório devem ser consideradas **NÃO HOMOLOGADAS**, devendo ser efetuadas a cobrança de todos os débitos que o interessado tenha compensado com base nos créditos alegados.

Cientificado do despacho decisório em 06.12.2011 (fl 429), o contribuinte manifestou inconformidade em 05.01.2012 (fls 431 a 436), por meio da qual apresentou os seguintes argumentos:

13 – Ocorre que a não homologação da compensação, bem como, o suposto débito tributário apontado pelo Auditor decorre de um equívoco no cálculo que resultou na base de cálculo da COFINS.

Explica-se: Ao calcular os valores do faturamento de mercado interno e externo, no preenchimento da ficha 13 da DACON, em junho/2005, foi somado indevidamente os 100% (total do faturamento) + os 58,88% (total da exportação) + os 41,12% (total de mercado interno), duplicando-se o faturamento da REQUERENTE no período, de R\$31.643.514,25, para R\$ 63.287.028,50, conforme demonstrado no item 10 do despacho decisório (supra transcrito).

Total do faturamento (100%)	58,88% (exportação)	41,12% (merc. Interno)
R\$ 31.643.514,25	R\$ 18.630.757,60	R\$ 13.012.756,65

Em razão de tal erro, os créditos que pretende a REQUERENTE utilizar demonstraram-se insuficientes, sob a ótica, do Auditor, que equivocadamente, entendeu por não homologar as Declarações de Compensação.

14 – Desta feita, resta clara a existência e também a consistência de créditos suficientes a suportar a compensação pretendida (planilha anexa), merecendo revisão o posicionamento adotado, HOMOLOGANDO-SE as os DCOMP's n. 28633.29111.151206.1.3.04-3207; 25639.81076.151206.1.3.04-2373; 05745.81292.141106.1.3.04-2404; 09857.75954.081206.1.3.04-6376, com a conseqüente extinção dos respectivos débitos tributários.

A 5ª Turma da DRJ/FOR, em 20 de dezembro de 2018, julgou a manifestação de inconformidade improcedente, tendo em consequência, o não reconhecimento do direito creditório pleiteado pelo contribuinte, nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

ÔNUS DA PROVA.

Por força de presunção legal, cabe ao contribuinte o ônus de provar as existência e regularidade do crédito ao qual apela para extinguir a obrigação tributária.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Ato contínuo, o contribuinte apresentou, tempestivamente, Recurso Voluntário (fls. 500), no qual afirma, em síntese: i) preliminar de nulidade da decisão de 1ª instância por ofensa ao princípio da busca pela verdade material, tendo em vista vício na análise das provas

apresentadas e do despacho decisório; iii) ocorrência de mero erro de digitação no preenchimento do PERDCOMP, que não causou dano ao erário, requerendo a possibilidade de sua retificação; e iv) ocorrência de denúncia espontânea, nos termos do artigo 138, do Código Tributário Nacional.

O CARF julgou o recurso, mediante Acórdão 3302-010.627, proferido pela 3ª Seção de Julgamento, 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, em março de 2021, sob relatoria do Conselheiro Jorge Lima Abud, tendo sido negado provimento, por unanimidade, nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. LIQUIDEZ E CERTEZA.

Os valores recolhidos a maior ou indevidamente somente são passíveis de (restituição/compensação caso os indébitos reúnam as características de liquidez e certeza.

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. Em se tratando de pedido de compensação, o contribuinte possui o ônus de prova do seu direito aos créditos pleiteados.

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. QUALIDADE DA PROVA.

A finalidade da prova é a formação da convicção do julgador quanto à existência dos fatos. É relevante que os fatos estejam provados a fim de que o julgador possa estar convencido da sua ocorrência.

E enfim, como dito inicialmente, a decisão supramencionada foi embargada pelo contribuinte, pela afirmação de que padece dos vícios de omissão quanto aos fundamentos da decisão, uma vez que utilizou motivos genéricos que se prestariam a justificar qualquer decisão; e omissão quanto análise das provas apresentadas.

É o relatório.

Voto

Conselheira Mariel Orsi Gameiro, Relatora.

A controvérsia reside em três pilares argumentativos, reconhecidos como passíveis dos embargos no despacho de admissibilidade: i) nulidade do despacho decisório e decisão da DRJ; ii) possibilidade de retificação do PERDCOMP; e iii) ocorrência de denúncia espontânea.

Como de costume em meus votos, tratarei em partes.

Nulidade do despacho decisório e decisão de primeira instância – DRJ

Afirma o contribuinte que a decisão proferida pela DRJ, bem como o despacho decisório (ainda que postos tais argumentos de forma confusa), que negaram o direito creditório com base na inexistência de provas suficientes que embasassem o suposto equívoco contido no Razão que foi colacionado no momento das intimações anteriores ao litígio instaurado, são nulos, tendo em vista ofensa ao princípio da verdade material por vício na análise das provas apresentadas.

Vejam, na seguinte ordem: i) as provas apresentadas; ii) os argumentos postulados no despacho decisório e manifestação de inconformidade; e iii) os argumentos apresentados pela DRJ que refutaram o direito creditório, para melhor enxergarmos a suposta existência de nulidade, nos termos do artigo 59, do Decreto 70.235/1972, se ocorrido cerceamento de defesa ou incompetência da autoridade fiscal.

Das provas

- i) Fls. 62 a 82 colaciona o DACON retificador do período;
- ii) fls. nas fls. 84 a 393, o razão que compreende o período, com resultado final às fls. 393 (total das receitas de R\$ 63.287.028,50, com subsequente divisão entre mercado externo – R\$ 37.263.402,38 e interno – R\$ 26.023.626,12);
- iii) Fls. 394 a 400, o razão das vendas canceladas e abatimentos nacionais, com o resultado às fls. 400, de R\$ 97.792,09;
- iv) Fls. 405 a 421, os arquivos digitais de escrituração contábil e os relatórios de acompanhamento referente ao período de abril a junho de 2005;

Dos argumentos apresentados no despacho decisório (Fls. 422):

O despacho decisório, após revisão de todos os documentos e cotejo entre as informações contidas em cada um, afirma que as fichas 13 e 17B, do DACON apresentado, deveria apresentar os valores condizentes com aqueles constantes no Razão, tendo em vista as diferentes informações contidas nos documentos quanto ao faturamento/receita bruta.

O valor registrado no razão (documento contábil com valoração probatória) não condiz com o valor apresentado pelo DACON (documento fiscal sem valoração probatória), o que, conseqüentemente, além de demonstrar a inexistência de crédito para o período, ainda apurou diferença corresponde ao saldo devedor de R\$ 116.962,92, de forma a não homologar as dcomps em discussão.

Dos argumentos apresentados pelo contribuinte na manifestação de inconformidade (fls. 431):

O contribuinte afirma em sua manifestação de inconformidade que a não homologação e o suposto débito decorre de um equívoco no cálculo que resultou na base de cálculo da Cofins, que ao ser calculada quanto aos valores do faturamento do mercado interno e externo, no preenchimento da ficha 13, da DACON, em junho de 2005, foi somado indevidamente os valores correspondentes a 100% do faturamento, mais 58,88% da exportação, mais 41,12% de mercado interno, duplicando o faturamento, sendo os valores correspondentes (e respectivamente) corretos de R\$ 31.643.514,25, R\$ 18.630.757,60 e R\$ 13.012.756,65.

Se limita à juntada das fls. 437 de uma planilha que demonstra as contas relativas à base de cálculo da Cofins, do período de 2005.

Dos argumentos apresentados na decisão da DRJ:

O colegiado da DRJ afirmou que a fiscalização utilizou as informações constantes no próprio razão do contribuinte – colaciona a imagem das fls. 393, na qual consta o resultado mencionado no primeiro tópico supramencionado de discriminação das provas, e que este se

limitou apenas a afirmar a duplicidade ocorrida, sem demonstrar, no entanto, a controvérsia mediante documentos contábeis (rechaçando os documentos fiscais como prova – DCTF, DIPJ, etc), considerando o ônus da prova, nos termos do artigo 373, do Código de Processo Civil, e artigo 170, do Código Tributário Nacional, aplicáveis aos casos de pedidos de ressarcimento, restituição e compensação.

Dos argumentos apresentados pelo Recurso Voluntário (Fls. 500)

O contribuinte se limita a dizer que houve afronta ao princípio da verdade material porque é imprescindível a análise de documentos e alegações/justificativas quanto a situação fática posta na manifestação, para confirmação (ou não) do resultado do despacho decisório, que negou o crédito, afirmando que não foi esse o comportamento da 5ª Turma da DRJ/FOR, além de citar no restante de sua argumentação doutrina e artigos, sem qualquer apontamento específico de nulidade.

Afirma ainda que os argumentos apontados no acórdão da DRJ foram genéricos quanto a análise da certeza e liquidez dos créditos apresentados, tratando os créditos apresentados nas dcomps como ilíquidos, para apenas confirmar o que o despacho decisório já tinha abordado – sem qualquer exame da origem do crédito, e que o erro foi devidamente esclarecido quando afirmado que houve a duplicidade.

Pois bem.

As nulidades são tratadas pelo artigo 59, do Decreto 70.235/1972, que dispõe:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Vê-se que não há razão que assista aos argumentos genéricos apontados pelo contribuinte, não só pela falta de especificidade em demonstrar a suposta nulidade, como também pela ocorrência da análise dos documentos colacionados no decorrer do processo administrativo fiscal.

Não há que se falar em afronta ao princípio da verdade material, quando a afirmação contida no despacho decisório, bem como na decisão proferida pela DRJ, primeira instância de julgamento, decorre justamente do resultado de faturamento constante no Razão (Fls. 82/400) juntado pelo próprio contribuinte e devidamente analisado por ambas decisões.

30/06/2005	3010101013	Servicos de Handling OTM	290,00	187.565.754,73	Cliente Geral	Valor Conf. DP 385357-TOME/0008-09-
30/06/2005	3010101011	Servicos no Patio e Armazens de Exportac	134,00	187.565.888,73	Cliente Geral	Valor Conf. DP 385180-VALE DO SAPUCA-
30/06/2005	3010101011	Servicos no Patio e Armazens de Exportac	402,00	187.566.290,73	Cliente Geral	Valor Conf. DP 385199-VALE GRANDE-
30/06/2005	3010102019	Servicos no Patio e Armazens de Importac	545,00	187.566.835,73	Cliente Geral	Valor Conf. DP 385263-WIND-
TOTAL			63.287.028,50			
EXPORT.	58,88%		37.263.402,38			
MERC INT	41,12%		26.023.626,12			

Para além do despacho decisório ter abordado as provas documentais contábeis e fiscais apresentadas pelo contribuinte no decorrer do procedimento fiscalizatório, bem como a DRJ ter tratado especificamente sobre o argumento de manutenção de inexistência do crédito com base no Razão, a embargante não apresenta nenhuma prova de valor na manifestação de inconformidade, tão menos no recurso voluntário.

Não basta acostar aos autos meras planilhas e afirmar que houve um equívoco no preenchimento do PERDCOMP, ou a duplicidade de cálculo na apuração do Razão, sem forte dilação probatória que corrobore tais argumentos, e ainda posteriormente insistir na nulidade das decisões que muito bem caminharam, seja em relação aos documentos que já existem, seja em relação ao raciocínio técnico das provas que não foram apresentadas.

A decisão de primeira instância baseia-se, corretamente, no suporte normativo do artigo 373, do Código de Processo Civil, e artigo 170, do Código Tributário Nacional, que aduz sobre o ônus da prova a quem alega determinado fato, bem como à comprovação da certeza e liquidez do crédito tributário, respectivamente.

Para se constatar a veracidade do suposto equívoco alegado pelo recorrente, é imprescindível a existência de forte dilação probatória – especificamente contábil e fiscal, quanto ao crédito – ou seja, a comprovação da diferença do valor efetivamente pago a maior em relação àquele valor devido, para que se demonstre o pagamento, a base de cálculo utilizada, dentre outros fatores que compõem a conjuntura do crédito tributário pleiteado.

E, para que a compensação se aperfeiçoe, exige o artigo 170, do Código Tributário Nacional, a certeza e liquidez do crédito - a “certeza da existência” e a “determinação da quantia” dos créditos e débitos que se pretende compensar, de modo que, deve a análise da fiscalização face ao cumprimento desses dois requisitos pelo contribuinte, ser realizada com base nas provas apresentadas no processo administrativo fiscal.

Dessa forma, não há razão para sustentar nulidade da decisão de primeira instância, tão menos do despacho decisório, posto que inexistente hipótese de preterição ao direito de defesa e incompetência da autoridade fiscal, razão pela qual rejeito tal preliminar, agora devidamente analisada ante a admissão parcial dos embargos de declaração opostos pelo contribuinte.

Do erro formal de preenchimento do PERDCOMP

O procedimento de retificação do PERDCOMP não se dá pelo caminho do processo administrativo fiscal instaurado pela apresentação da manifestação de inconformidade, diferentemente do que ocorre quando há um mero erro material, que comprovadamente é elidido pelo contribuinte para reconhecimento do crédito.

As alterações devem ser objeto de PER/DCOMP retificadora na determinada oportunidade, considerando que a legislação definiu o tempo limite para o procedimento, ao dispor sobre a impossibilidade de ser retificada PER/DCOMP já examinada pela Administração e objeto de despacho decisório. Com relação à autoridade, compete às Delegacias locais de jurisdição do domicílio fiscal do interessado o exame das PER/DCOMP retificadoras e dos correspondentes pedidos de cancelamento. A matéria foi regrada por diversas Instruções Normativas:

IN RFB nº 2055, de 6 de dezembro de 2021

CAPÍTULO VII

DA RETIFICAÇÃO E DO CANCELAMENTO DO PEDIDO DE RESTITUIÇÃO, DO PEDIDO DE RESSARCIMENTO, DO PEDIDO DE REEMBOLSO E DA DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO

Art. 109. A retificação do pedido de restituição, do pedido de ressarcimento, do pedido de reembolso e da declaração de compensação, formalizados pelo sujeito passivo com utilização:

I - do programa PER/DCOMP, deverá ser requerida mediante documento retificador gerado por meio do referido programa; e

II - de formulário, nas hipóteses em que admitida, deverá ser requerida mediante formulário retificador, o qual será juntado ao processo administrativo de restituição, de ressarcimento, de reembolso ou de compensação para posterior exame pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

Art. 110. O pedido de restituição, o pedido de ressarcimento ou o pedido de reembolso e a declaração de compensação poderão ser retificados pelo sujeito passivo somente se estiverem pendentes de decisão administrativa à data do envio do documento retificador.

Parágrafo único. A retificação não será admitida caso formalizada depois da intimação para apresentação de documentos comprobatórios.

A regulamentação dos procedimentos quanto ao direito constante no art. 74, da Lei nº 9.430, de 1996, exigiu que a retificação de declaração de compensação ou cancelamento dela seja feita por meio de documento específico, que não é a manifestação de inconformidade, cujo exame cabe à autoridade de jurisdição, e não às Delegacias de Julgamento ou ao CARF.

Ainda, no mesmo sentido:

NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Ano-calendário: 1999 PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. ALTERAÇÃO DIREITO CREDITÓRIO APÓS DESPACHO DECISÓRIO. IMPOSSIBILIDADE. Em pedido de compensação, não se mostra possível a alteração do direito creditório indicado em PerDcomp, em todos os seus elementos, em especial o ano-calendário do saldo negativo de CSLL, quando já foi proferido o Despacho Decisório. Cabe ao contribuinte comprovar, com documentos hábeis e idôneos, o seu direito creditório. (Acórdão 1302-004.624)

NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Período de apuração: 01/03/2007 a 31/03/2007 RESTITUIÇÃO. RETIFICAÇÃO DE PER/DCOMP APÓS O DESPACHO DECISÓRIO. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE O cancelamento ou a retificação do PER/DCOMP somente são admitidos enquanto se encontrar pendente de decisão administrativa à data do envio do documento retificador ou do pedido de cancelamento, e desde que fundados em hipóteses de inexatidões materiais verificadas no preenchimento do referido documento. A manifestação de inconformidade e o recurso voluntário contra o indeferimento do pedido de restituição/ressarcimento e a não homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo não constituem meios hábeis para veicular a retificação ou o cancelamento do créditos e débitos indicados em PER/DCOMP, cuja competência de sua execução cabe à unidade de origem. (Acórdão 3001-001.206)

Portanto, não há que se falar em oportunidade de correção do preenchimento incorreto do PERDCOMP, após despacho decisório, com objetivo de reconstruir o direito creditório aqui pleiteado, e, para além disso, conforme toda problemática já tratada no decorrer deste processo administrativo fiscal, é possível que o contribuinte demonstre a ocorrência de um equívoco, sem a necessária retificação de documentos fiscais, desde que isso seja feito por documentos contábeis com peso valorativo probatório.

Neste caso, não foi apresentado nenhum documento hábil a elidir tais equívocos em sede de manifestação de inconformidade e recurso voluntário, sendo o único documento contábil (Razão) apresentado pelo próprio contribuinte durante o procedimento fiscalizatório, a prova que corrobora com a afirmativa do despacho decisório, decisão da DRJ e acórdão do CARF, pela inexistência do direito ao crédito.

Da denúncia espontânea

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), em julgamento submetido ao rito do art. 543C do Código de Processo Civil (recursos repetitivos), de observância obrigatória pelos conselheiros do CARF, já decidiu pela não aplicação da denúncia espontânea aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação regularmente declarados (REsp 962379), decisão cuja teor consta da súmula 360/STJ. Nesse julgamento, o STJ deixa claro que o afastamento da denúncia espontânea (art. 138 do CTN) somente se dá quando o tributo, sujeito ao lançamento por homologação, tiver sido recolhido em atraso, mas após a apresentação da declaração com efeito de confissão de dívida.

Eis o teor de partes dessa decisão do STJ:

TRIBUTÁRIO. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E PAGO COM ATRASO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. SÚMULA 360/STJ.

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

VOTO (...)

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, reportome às razões expostas em voto de relator, que foi acompanhado unanimemente pela 1ª Seção, no AgRG nos EREsp 80 4785/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 nãoconfiguração 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.

Verifica-se do trecho acima colacionado que, para se afastar a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, há necessidade de que o tributo tenha sido pago em atraso e após a sua declaração com efeito de confissão de dívida, nos termos do art. 138 do CTN:

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.

No presente caso, o direito creditório não foi reconhecido pela Delegacia de Julgamento, decisão essa mantida neste voto, não se tendo, por conseguinte, a configuração atual da extinção do crédito tributário por meio de compensação, tratando-se de um pleito relativo a direito creditório declarado mas não confirmado, o que equivale a um pagamento alegado e posteriormente não comprovado.

Fato é que o não conhecimento do direito creditório, não se tem por configurada a homologação da compensação, nos termos previstos do parágrafo 2º, do artigo 74, da Lei 9.430, de 1996, de forma que o pagamento a se efetivar no futuro deverá abarcar, além dos juros, multa de mora decorrente do pagamento efetuado em atraso.

Caso a compensação tivesse sido mantida, ainda que parcialmente, pelo despacho decisório, ou pela decisão de primeira instância – DRJ, estaríamos diante da discussão sobre a equiparação de compensação *versus* pagamento antecipado (tema controverso neste Tribunal Administrativo), previsto no artigo 150, parágrafos 1º e 4º, do Código Tributário Nacional, com a compensação declarada sob condição resolutória de sua ulterior homologação prevista no parágrafo 2º, do artigo 74, da Lei 9.430, de 1996, previsão normativa autorizada pelo artigo 170, do Código Tributário Nacional.

Não tendo sido confirmada a existência do direito creditório, especialmente neste processo em que a prova contábil faz jus à respectiva afirmativa, ao passo que não há documento suficiente – em termos de quantidade e qualidade jurídica, que tenha o condão de elidí-la, é despicienda a discussão acerca da ocorrência ou não de prévia declaração para fins de aplicação da exegese contida na tese da decisão do STJ, porque para acatarmos o instituto suscitado, são necessárias duas premissas: i) inexistência de prévia declaração com efeito de constituição do crédito tributário e a outra referida a um; ii) efetivo pagamento em atraso, ou, similarmente, a um efetivo direito creditório declarado em atraso, mas anterior ao início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

No presente caso, não estamos diante de um direito creditório efetivamente existente, e, portanto, não há que se falar em ocorrência de denúncia espontânea.

Conclusão

Nesse sentido, voto por acolher parcialmente os embargos de declaração para sanar a omissão sem efeitos infringentes.

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro