



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.903346/2017-26
ACÓRDÃO	1301-007.927 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SHELL BRASIL PETROLEO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 31/05/2011

DESPACHO DECISÓRIO. REVISÃO DE OFÍCIO. NULIDADE.

Não há que se falar em nulidade do despacho decisório prolatado em decorrência de revisão de ofício do ato que homologou compensação declarada, pois a Administração pode e deve rever de ofício seus atos, quando se verificar que estão eivados de vício de ilegalidade ou motivação equivocada.

REVISÃO DE OFÍCIO. DESPACHO DECISÓRIO. ART. 149 DO CTN. INAPLICABILIDADE.

Não se faz necessária a fundamentação legal a revisão do Despacho Decisório lavrado com erro de premissa, pois vazio de motivação legítima, sendo desnecessário fundamentar o ato de revisão com base em uma das hipóteses constantes no art. 149 do CTN, pois aquelas se aplicam as condições de revisão do lançamento de ofício.

HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. NOVA DECISÃO.

Inexiste homologação tácita quando a ciência do Despacho Decisório se deu antes do transcurso do prazo de cinco anos, contados a partir da transmissão da DCOMP (§5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996), ainda que o referido ato administrativo seja revisto pela autoridade competente para prática do ato em decorrência de decisão da autoridade julgadora.

MULTA MORATÓRIA. DCOMP. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DESNECESSIDADE.

Desnecessário o lançamento de ofício para cobrança da multa de mora, que tem caráter acessório e decorre de expressa disposição legal (art. 63 da Lei nº 9.430, de 1996), quando ela não tiver sido informada em DCOMP transmitida pelo sujeito passivo e, por este motivo, prejudicada qualquer argumentação sobre ocorrência da decadência.

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

Para fins de denúncia espontânea, nos termos do art. 138, do CTN, a compensação tributária, por estar condicionada a posterior homologação, logo, por depender de análise por parte da autoridade administrativa, não se equivale ao pagamento, que produz efeito imediato de extinção do crédito tributário.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 31/05/2011

LIQUIDAÇÃO DE PROCEDIMENTO DE COMPENSAÇÃO ONDE O CRÉDITO PLEITEADO FOI INTEGRALMENTE RECONHECIDO. INEXISTÊNCIA DE PRETENSÃO RESISTIDA. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

Não se conhece o recurso voluntário quando inexistente pretensão resistida quanto ao crédito informado em DCOMP em razão do seu reconhecimento integral. Eventual insurgência quanto ao procedimento de imputação proporcional no ato seguinte à homologação do crédito para fins de extinção dos débitos, isto é, durante o procedimento de liquidação, é matéria estranha ao litígio

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (i) por voto de qualidade, em não conhecer o recurso quanto à multa moratória, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso e Eduarda Lacerda Kanieski, que lhe conheciam; e, (ii) por maioria de votos, em rejeitar as preliminares arguidas, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza e Eduarda Lacerda Kanieski, que acolhiam a preliminar de homologação tácita. Manifestou intenção de apresentar Declaração de Voto o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

Assinado Digitalmente

Iágaro Jung Martins – Relator

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luís Ângelo Carneiro Baptista, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da DRJ07, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade contra liquidação do Despacho Decisório que, embora tenha reconhecido integralmente o indébito de R\$ 934.895,45, decorrente de pagamento indevido ou maior do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), efetuado em 31.05.2011, que não extinguiu integralmente o débito informado na DCOMP nº 31975.05112.210813.1.3.04-5964.
2. A não integral liquidação dos débitos informados na DCOMP decorre de o contribuinte não ter incluído a respectiva multa moratória, conforme Despacho Decisório nº 381, de 2021 (fls. 277/279).
3. Importante, ainda, pelas idas e vindas processuais, registrar os seguintes fatos, que se extrai do relatório do r. Acórdão nº 107-011.564:

Segundo o Despacho Decisório, N° de Rastreamento 122303615 (fl. 116) o direito creditório não foi reconhecido nos seguintes termos:

1-SUJEITO PASSIVO/INTERESSADO

CNPJ 10.456.016/0001-67	NOME EMPRESARIAL SHELL BRASIL PETROLEO LTDA
----------------------------	--

2-IDENTIFICADOR DO PER/DCOMP

PER/DCOMP COM DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO 31975.05112.210813.1.3.04-5964	PERÍODO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO 30/04/2011	TIPO DE CRÉDITO Pagamento Indevido ou a Maior	Nº DO PROCESSO DE CRÉDITO 16682-903.346/2017-26
--	--	--	--

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\$1.092.047,14

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 ARRECAÇÃO
30/04/11	2362	2.125.505,46	31/05/11

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	ALOCÇÃO DÉBITO	UTILIZ. PROCESSO	UTILIZ. PER/DCOMP	PARC. ESPECIAL	UTILIZAÇÃO TOTAL	SALDO DISPONÍVEL
1	2.125.505,46	2.125.505,46	0,00	0,00	0,00	2.125.505,46	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 31/05/2017.

PRINCIPAL	MULTA	JUROS
942.438,73	188.487,74	590.532,10

Para informações complementares da análise de crédito, verificação de valores devedores e emissão de DARF, consultar o endereço

www.receita.fazenda.gov.br/menu/OndeEncontro, opção "PER/DCOMP", item "PER/DCOMP-Despacho Decisório".

Base legal: Art. 165 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN). Art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

O contribuinte foi cientificado por AR em 11/05/2017 (fl 120) e apresentou manifestação de inconformidade (fls. 07/19) em 09/06/2017, conforme "TERMO DE SOLICITAÇÃO DE JUNTADA", fl 04.

Em 07/02/2018, esta 12ª Turma da DRJ/RJO, antiga denominação da atual DRJ/07, preferiu Acórdão nº 12-96.086 considerando improcedente o Despacho Decisório recorrido e determinando a devolução dos autos à DRF de origem para que fosse proferido novo Despacho Decisório:

Acórdão

Acordam os membros da 12ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar **PARCIALMENTE PROCEDENTE** a manifestação de inconformidade apresentada para:

- CONSIDERAR IMPROCEDENTE o Despacho Decisório recorrido;
- DEVOLVER os autos à DRF de origem para que proceda o exame do mérito do direito creditório, relativamente ao PER nº 31975.05112.210813.1.3.04-5964, proferindo novo Despacho Decisório.

Em cumprimento ao citado Acórdão, a Delegacia de Maiores Contribuintes - Demac/RJ, em nova análise do direito creditório, reconheceu o direito creditório no valor de R\$ 934.895,45, homologando até o limite do crédito reconhecido as compensações declaradas na dcomp, por meio do Despacho Decisório nº 69/2020, fls 140/141:

Com base nas informações e documentos anexados ao processo, **DECIDO:**

I – **RECONHECER** o direito de crédito no total de R\$ 934.895,45 relativo ao pagamento abaixo assinalado:

Código de Receita	Data de Arrecadação	Crédito
2362	31/05/2011	R\$ 934.895,45

II – **HOMOLOGAR** as compensações declaradas na Dcomp N° 31975.05112.210813.1.3.04-5964, com os débitos cadastrados no processo apenso 16682.903501/2017-12, até o limite do crédito reconhecido.

O contribuinte teve ciência deste novo despacho decisório por meio eletrônico através de seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) em 10/07/2020 (fl 144), que apresentou solicitação de fls 151/152 requerendo intimação acerca da efetivação da compensação, extinção dos débitos e arquivamento do processo.

Em 04/09/2020 o contribuinte foi intimado do resultado das compensações efetuadas com o crédito reconhecido no Despacho Decisório n° 69/2020 por meio do Termo de Intimação n° 404/2020 de fl 176 que possui o seguinte teor:

TERMO DE INTIMAÇÃO N° 404/2020

Rio de Janeiro, 2 de setembro de 2020

Contribuinte	SHELL BRASIL PETROLEO LTDA
CNPJ	10.456.016/0001-67
Processo	16682.903346/2017-26

Assunto: COMPENSAÇÃO / COBRANÇA

Em 10/07/2020, o contribuinte acima identificado foi cientificado do Despacho Decisório n° 069/2020 (fls. 140/141 do processo n° 16682.903346/2017-26), que reconheceu um direito creditório no valor de R\$ 934.895,45 e homologou a compensação declarada na DCOMP n° 31975.05112.210813.1.3.04-5964, até o limite deste valor.

A compensação foi operacionalizada, até o limite do crédito deferido, de forma que restaram saldos devedores em aberto, conforme extrato do processo de cobrança n° 16682-903.501/2017-12, em anexo.

Desta forma, fica o Sujeito Passivo **INTIMADO** a efetuar o pagamento do débito indevidamente compensado, no prazo de 30 (trinta) dias, contados a partir de sua ciência. DARF em anexo.

Não havendo pagamento, dentro do prazo supracitado, o débito será enviado à PFN, para cobrança executiva.

Assinado digitalmente por:
Raphael Suzano de Camargo Castro
Analista-Tributário da Receita Federal do Brasil - Mat. 01293422
DEMAC/RJO/DIRAT/EQCRE

Em 27/01/2021, conforme Termo de Solicitação de Juntada de fl 285, é juntada petição do contribuinte em que ele entende por manifestação de inconformidade, fls 287/320.

Despacho nº 2021022, proferido por esta 12ª Turma, determinou o retorno do processo para que fossem anexados os seguintes documentos com o objetivo de sanar os vícios processuais detectados que impediram o julgamento da lide:

- Ato prolatado por agente competente para decidir sobre a homologação da compensação declarada na dcomp nº 31975.05112.210813.1.3.04-5964, nos termos do art 112 do Decreto Nº 7.574/11.

- Ciência do contribuinte do respectivo ato dando-lhe o prazo para apresentação de manifestação de inconformidade nos termos do art 74, §§ 7º e 9º, da Lei 9.430/96, se a compensação for considerada não homologada ou parcialmente homologada.

- Ciência do Acórdão nº 12-96.086, também lhe dando o prazo para recurso nos termos do que nele foi decidido.

Em cumprimento do referido Despacho a Demac/RJO proferiu Despacho Decisório Complementar nº 112/2021, fls. 265/266, homologando integralmente a Dcomp em discussão:

DECISÃO

Com base nas informações e documentos anexados ao processo, **DECIDO:**

I - RECONHECER A DENÚNCIA ESPONTÂNEA sobre o pagamento de débito do IRPJ referente a maio de 2011 por meio da DCOMP 31975.05112.210813.1.3.04-5964;

II – HOMOLOGAR INTEGRALMENTE a compensação constante na Declaração de Compensação mencionada, extinguindo o débito cadastrado no processo apenso Nº 16682.903501/2017-12.

O contribuinte foi cientificado do referido Despacho Decisório em 13/03/2021, fl. 270, e o processo foi arquivado após a operacionalização da compensação.

Novo Despacho Decisório, nº 381/2021, fls. 277/279, reviu a decisão anterior e homologou parcialmente a compensação declarada nos seguintes termos:

- Há recolhimentos associados ao débito do IRPJ de maio de 2011 que foram incluídos no processo administrativo 18470.724397/2014-02, conforme a decisão de revisão de ofício anexada nas fls. 129/135, onde foi retirada a exigência da multa moratória associada aos recolhimentos analisados. Todavia, não há menção à parcela do débito extinta por meio da DCOMP Nº 31975.05112.210813.1.3.04-5964 no processo 18470.724397/2014-02;

- Apesar da DCOMP analisada ter sido transmitida em data anterior à data de transmissão da DCTF Retificadora que aumentou o débito de IRPJ de maio de 2011, os débitos extintos por Declaração de Compensação não caracterizam a Denúncia Espontânea. A Nota Técnica COSIT Nº 19/2012 e a Solução de Consulta COSIT Nº 233/2019 dispõem que, apesar da Declaração de Compensação se tratar de uma modalidade de extinção do Crédito Tributário, a Denúncia Espontânea só

deve ser reconhecida na ocorrência do efetivo pagamento, nos termos do artigo 138 do CTN. A Nota Técnica COSIT 19/2012 é clara nesse sentido.

- Dessa forma, a compensação do crédito reconhecido no Despacho Decisório 69/2020 deve considerar, em sua operacionalização, a multa de mora incidente sobre o débito cadastrado no processo apenso Nº 16682.903501/2017-12. Em consequência disso, observado o critério da imputação proporcional, remanesce para cobrança o débito do IRPJ de maio de 2011 no valor de R\$ 135.622,22.

4. Em Manifestação de Inconformidade (fls. 289/325), a ora Recorrente alegou em síntese que ocorreu a homologação tácita da DCOMP; que o novo Despacho Decisório (fls. 277/279) não indica qual seria o fundamento do art. 149 do CTN para ensejar a revisão de ofício do despacho anterior (fls. 265/266); que não é possível o lançamento/cobrança da multa moratória no processo de compensação quando não declarada pelo contribuinte na DCOMP; que não há fundamentação no Despacho Decisório, violando o direito à ampla defesa, contraditório e a necessidade de fundamentação do ato administrativo e, quanto ao mérito, que ocorreu a denúncia espontânea.

5. A DRJ julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade (fls. 354/365). Afastou a alegação de impossibilidade de revisão de ofício do ato administrativo e de homologação tácita; quanto ao mérito, concluiu que o instituto da compensação não se equipara ao pagamento. A referida decisão restou materializada com a seguinte ementa:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/04/2011

DESPACHO DECISÓRIO. REVISÃO DE OFÍCIO. NULIDADE.

Não há que se falar em nulidade do despacho decisório prolatado em decorrência de revisão de ofício do ato homologou a compensação declarada, pois a Administração pode e deve rever de ofício seus atos, quando se verificar que estão eivados de vício de ilegalidade.

REVISÃO DE OFÍCIO. DESPACHO DECISÓRIO. POSSIBILIDADE

O despacho decisório é o instrumento adequado para que a autoridade administrativa local efetue a revisão de ofício do despacho decisório que decidiu sobre reconhecimento de direito creditório e compensação efetuada.

HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. NOVA DECISÃO.

Não há o que se falar em decurso do prazo de cinco anos para não homologar tacitamente a Dcomp (§5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996), ainda que seja necessária a prolação de nova decisão pela autoridade local.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. NÃO CABIMENTO.

Não cabe o benefício da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN quando o débito for quitado por compensação.

6. Em Recurso Voluntário (fls. 378/409), a Recorrente repisa as alegações trazidas na manifestação de inconformidade, em especial, que não é possível a revisão de ofício promovida pelo Despacho Decisório nº 381, de 2021, com base na Lei nº 9.784, de 1999; que houve homologação tácita da compensação; que deve ser reconhecida a ilegalidade da cobrança da multa de mora, posto não ter sido confessada na DCOMP, hipótese em que demandaria lançamento de ofício, fato que não pode ser feito em razão da decadência. Com relação ao mérito, aduz que não é devida multa de mora em procedimento de compensação. Ao final, pugna, preliminarmente, seja anulado o Despacho Decisório nº 381, de 2021 (fls. 277/279), pelo reconhecimento da homologação tácita da DCOMP, pela anulação da exigência da multa de mora constante, que não foi objeto de declaração e não pode ser exigida via lançamento, em razão da decadência e, quanto ao mérito, por reconhecer o instituto da denúncia espontânea em procedimento de compensação.

7. É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Iágaro Jung Martins**, Relator

Conhecimento

8. A Recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância em 22.02.2022, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem (fls. 373), dessa forma, o Recurso Voluntário interposto em 22.03.2022, conforme Termo de Análise de Solicitação de Juntada (fls. 377), é tempestivo.

9. A matéria sob litígio decorre do procedimento de liquidação da compensação, no qual o Despacho Decisório nº 68, de 2020, proferido pela Delegacia de Maiores Contribuintes do Rio de Janeiro (Demac/RJ), **reconheceu a integralidade do indébito tributário requerido** na DCOMP nº 31975.05112.210813.1.3.04-5964, no valor de R\$ 934.895,45.

10. Como se observa, não restou pretensão resistida em relação ao indébito requerido, razão pela qual a matéria sequer deveria ter sido objeto de litígio e, por conseguinte, de recurso voluntário.

11. Verifica-se, pois, que após o procedimento de liquidação, a Demac/RJ emitiu um último Despacho Decisório, DD nº 381, de 2021 (fls. 277/279), informando a homologação parcial do débito indicado como compensado, visto que a totalidade do crédito pleiteado e reconhecido se mostrou insuficiente para liquidar o débito indicado para ser compensado, pois a DCOMP foi transmitida em 21.08.2013 porquanto o débito havia vencido em 31.03.2011.

12. A insurgência da Recorrente versa sobre a não liquidação integral do débito indicado na DCOMP, isto é, depreende-se que sua irresignação versa sobre a não homologação quando a extinção total do débito, pois entende ser aplicado à espécie o instituto da denúncia espontânea, previsto no art. 138¹ do Código Tributário Nacional (CTN)

13. Assim, como não há pretensão resistida quanto ao crédito informado na DCOMP, o Recurso Voluntário não deve ser conhecido em relação a matéria multa de mora.

Preliminares

a) Revisão de ofício do Despacho Decisório

14. A Recorrente defende não ser possível a revisão de ofício do Despacho Decisório Complementar nº 112, de 2021, promovida pelo do Despacho Decisório nº 381, de 2021 (fls. 277/279) com base na Lei nº 9.784, de 1999, que restabeleceu a cobrança da multa moratória. Alega que os dispositivos invocados, art. 53² e 65³ da Lei nº 9.784, de 1999, não são aplicáveis ao Processo Administrativo Fiscal, regulado pelo Decreto nº 70.235, de 1972. Cita precedente deste CARF, que afasta a aplicação da referida lei ao PAF (Acórdão nº 1402-003.710). Conclui que a

¹ 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.

² Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

³ Art. 65. Os processos administrativos de que resultem sanções poderão ser revistos, a qualquer tempo, a pedido ou de ofício, quando surgirem fatos novos ou circunstâncias relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada. Parágrafo único. Da revisão do processo não poderá resultar agravamento da sanção.

revisão de ofício só possível nas hipóteses do art. 149⁴ do CTN. Por fim, aduz que o novo Despacho Decisório, ao não explicitar qual das hipóteses do art. 149 do CTN, afronta a segurança jurídica.

15. Preliminarmente, registre-se que a Lei nº 9.784, de 1999, regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, porquanto o Decreto nº 70.235, de 1972, dispõe sobre o processo administrativo fiscal, isto é, rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributário da União, que tem status de lei por força do que foi decidido pelo então Tribunal Federal de Recursos no AMS nº 106.747/DF.

16. A Lei nº 9.784, de 1999, de caráter geral, dispõe sobre o processo administrativo *latu sensu*. Por sua vez, o Decreto nº 70.235, de 1972, tem aplicação específica ao processo de exigência e, por conta do art. 74⁵, § 9º, da Lei nº 9.430, de 1996, regula também os litígios quando não homologada a compensação declarada.

17. Em resumo, como regra hermenêutica, a lei que dispõe sobre regras gerais, como é o caso da Lei nº 9.784, de 1999, não revoga ou modifica lei anterior específica, como é o caso do

⁴ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

⁵ 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. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

[...]

§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

Decreto nº 70.235, de 1972, conforme dispõe o art. 2º, § 2º, da Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro⁶ (LINDB). Foi nesse contexto que foi proferido o precedente deste CARF, referido pela Recorrente.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004

NULIDADE. PRAZO PARA DECISÃO ADMINISTRATIVA PREVISTO NA LEI Nº 9.784/99. INAPLICABILIDADE

O processo administrativo tributário encontra-se regulado pelo Decreto 70.235/72 - Lei do Processo Administrativo Fiscal -, o que afasta a aplicação da Lei 9.784/99, ainda que ausente, na lei específica, mandamento legal relativo à fixação de prazo razoável para a análise e decisão das petições, defesas e recursos administrativos do contribuinte.

(Acórdão nº 1402-003.710, Conselheira Júnia Roberta Gouveia Sampaio, sessão de 23.01.2019)

18. Por sua vez, leis gerais, que regulam situações não previstas em leis específicas do direito tributário, sejam elas de natureza material ou processual, são aplicadas de forma subsidiária, como por exemplo, a própria Lei nº 9.784, de 1999, e o Código de Processo Civil, Lei nº 13.105, de 2015, destinadas a integrar o direito (art. 108⁷ do CTN), que deve ser harmônico e direcionado a efetivação do ideal de justiça.

19. Retomando-se ao caso em concreto, tem-se o Despacho Decisório Complementar nº 112, de 2021, ao equiparar os institutos de pagamento e da compensação para fins de subsunção a

⁶ Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

§2º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

§ 3º Salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência.

⁷ Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

regra do art. 138⁸ do CTN, incorreu em erro de premissa e não observou norma interpretativa e de caráter vinculante para a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, a saber a Nota Técnica Cosit nº 19, de 2012, e a Solução de Consulta Cosit nº 233, de 2019.

20. Diante de tal fato, imperioso que a autoridade administrativa revisse o ato editado com vício de fundamentação, o que foi feito com a edição do Despacho Decisório nº 381, de 2021 (fls. 277/279).

21. A autoridade tributária signatária do Despacho Decisório poderia rever o ato administrativo em razão do erro de premissa, de motivação do ato administrativo, inclusive, sem citar os dispositivos da Lei nº 9.784, de 1999, mas o fez para maior clareza e em homenagem ao contraditório e à ampla defesa (Constituição Federal, art. 5º, LV). Mais do que isso, ainda que não existisse a referida lei, deveria a autoridade administrativa rever o ato eivado de vício, pois ausente de motivação legítima. Nessa linha, especificamente em relação ao direito administrativo, ensina Hely Lopes Meirelles que “o agente da Administração, ao praticar o ato, fica na obrigação de justificar a existência do motivo, sem o que o ato será inválido o, pelo menos, invalidável por ausência de motivação”⁹.

22. Por fim, não merece amparo a alegação de que o ato administrativo deve-se estar fundamentado em uma das hipóteses do art. 149 do CTN, pois, como se sabe, as regras de revisão de ofício do referido dispositivo dizem respeito exclusivamente ao lançamento de ofício, o que, não é o caso dos autos.

23. Diante disso, deve ser afastada a arguição de nulidade sobre revisão de ofício do Despacho Decisório.

b) Homologação tácita

24. Entende a Recorrente ter ocorrido a homologação tácita, pois transcorrido o prazo de cinco anos, previsto no art. 74, §5º¹⁰, da Lei nº 9.430, de 1996, pois a DCOMP foi transmitida em 21.08.2013 e o segundo Despacho Decisório, que reconheceu a integralidade do crédito, foi

⁸ Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se fôr 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.

⁹ Meirelles, Hely Lopes. *In Direito Administrativo Brasileiro*, 21ª Ed. Malheiros, São Paulo.

¹⁰ § 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

cientificado em 09.07.2020. No seu entender, o primeiro Despacho Decisório Eletrônico nº 122303598, emitido em 02.05.2017 (fls. 102), considerado improcedente pela DRJ, apresenta vício de fundamento e é *inexistente no mundo jurídico*.

25. A autoridade julgadora, acertadamente, afastou a alegação de homologação tácita, pois não foi declarada a nulidade do primeiro Despacho Decisório.

26. Nesse sentido, repisa-se os argumentos da r. Decisão, que passam a integrar o presente voto, nos termos do art. 50¹¹, § 1º, da Lei nº 9.784, de 1999:

O prazo decadencial para não homologar a compensação serve para dar segurança jurídica mediante a sua imutabilidade contra a desídia da Fazenda Pública. Na situação aqui tratada, o procedimento para análise já se iniciou quando não homologou no primeiro momento. Mesmo que o motivo para tal não se mantenha perante os órgãos julgadores, ela passou nesse segundo momento a verificar outras questões de mérito (inclusive existência efetiva daquele crédito pleiteado e no valor informado pelo sujeito passivo), uma vez que não foi analisada a DCTF retificadora e sim a retificada.

Assim o processo foi retornado para uma nova apreciação, com reabertura do prazo de impugnação, garantindo ao contribuinte a ampla defesa.

A questão poderia ter sido resolvida com uma diligência, no entanto, o órgão julgador optou pelo retorno dos autos a unidade de origem, por economia processual, uma vez que, caso se confirmasse o crédito e a compensação, a questão se encerraria na unidade de origem.

O despacho decisório original foi proferido por autoridade competente, a fundamentação era clara, não tendo havido preterição do direito de defesa.

Assim, entendo que não ocorreu preterição ao direito de defesa preconizado no art. 59, Inciso II, do Decreto nº 70.235/72, Decreto do Processo Administrativo Fiscal (PAF), único dispositivo legal que poderia levar ao entendimento de nulidade do referido despacho decisório:

Art. 59. São nulos:

(...)

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

¹¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

[...]

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Isto porque o contribuinte teve o seu direito à sua defesa por meio de manifestação de inconformidade que foi considerada parcialmente procedente devolvendo à origem para que efetuassem nova decisão.

Assim o entendimento desta 12ª Turma pela improcedência do Despacho Decisório eletrônico de fls. 116 não significou a sua anulação. Portanto não há o que se falar em decurso do prazo estabelecido no § 5º do art. 74 da Lei 9.430/96 para homologação das compensações, já que aquele ato administrativo foi proferido antes do referido prazo.

27. Em suma, a Decisão da DRJ, diante do conhecimento do fato de que houve a retificação da DCTF, cujo processamento não sensibilizou os sistemas da Administração Tributária tempestivamente, de forma que o resultado do batimento eletrônico, materializado pelo Despacho Decisório Eletrônico nº 122303615, emitido em 02.05.2017 (fls. 116) restou equivocado determinou a revisão desse ato.

28. Como bem observado pela autoridade julgadora, a decisão de optar por editar um Acórdão em detrimento à execução de um procedimento de diligência, determinando a revisão do ato editado com erro de premissa, buscou resolver de forma terminativa a lide, pois se a opção fosse a conversão do julgamento em diligência, haveria necessidade de nova deliberação da DRJ.

29. A alternativa adotada pela DRJ, Acórdão determinando a revisão do ato ou execução de procedimento de diligência por certo não está a evidenciar que o Despacho Decisório original continha nulidade, mais especificamente, que esse ato havia sido proferido com preterição do direito de defesa da Recorrente (art. 59, II, do Decreto nº 70.235, de 1972), que aliás, desde a primeira Manifestação de Inconformidade (fls. 7/20) demonstrou ter plena consciência dos motivos que resultaram no não atendimento integral do seu pleito.

30. Por essas razões, especificamente, em razão de o Despacho Decisório Eletrônico nº 122303615, emitido em 02.05.2017, ter sido cientificado à Recorrente em 11.05.2017 (fls. 120), portanto, antes do transcurso do prazo de cinco anos da transmissão da DCOMP, que ocorreu em 21.08.2013, afasta-se a alegação preliminar de ocorrência de homologação tácita.

c) Impossibilidade de cobrança da multa de mora

31. Pugna a Recorrente, ainda em preliminar, ser ilegal a cobrança da multa de mora, posto não ter sido confessada na DCOMP, hipótese em que demandaria lançamento de ofício, fato que não pode ser feito em razão da decadência.

32. Como bem observado pela autoridade julgadora de primeira instância, o art. 45¹² da IN RFB nº 1.300, de 2012, que regulava o procedimento de compensação à época dos fatos, determina que o débito compensado será exigido com os acréscimos legais, entre os quais inclui-se a multa moratória, prevista no art. 61¹³ da Lei nº 9.430, de 1996.

33. O fato de o sujeito passivo não ter preenchido no campo próprio da DCOMP o valor referente a multa de mora não afasta a exigência legal acessória ao principal, por essa razão, correto o procedimento da unidade de jurisdição de imputar proporcionalmente o crédito reconhecido ao débito vencido, valorado na data da transmissão da DCOMP, nos termos em que preconizado no art. 163¹⁴ do CTN.

34. A matéria, imputação proporcional, tem diversos precedentes neste CARF, como por exemplo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTOS. LEGALIDADE.

A imputação proporcional dos pagamentos referentes a tributos, penalidades pecuniárias ou juros de mora, na mesma proporção em que o pagamento o alcança, encontra amparo no artigo 163 do Código Tributário Nacional.

(Acórdão nº 9101-004.231, sessão de 06.06.2019, Conselheiro Demetrius Nichele Macei)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1999

¹² Art. 45. O tributo objeto de compensação não homologada será exigido com os respectivos acréscimos legais.
[...]

¹³ 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.

¹⁴ Art. 163. Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, obedecidas as seguintes regras, na ordem em que enumeradas:
I - em primeiro lugar, aos débitos por obrigação própria, e em segundo lugar aos decorrentes de responsabilidade tributária;
II - primeiramente, às contribuições de melhoria, depois às taxas e por fim aos impostos;
III - na ordem crescente dos prazos de prescrição;
IV - na ordem decrescente dos montantes.

IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL. REGULARIDADE.

O direito creditório reconhecido deve ser imputado proporcionalmente aos débitos compensados acrescidos de multa e juros de mora devidos até a data da compensação. A imputação linear não tem amparo no Código Tributário Nacional.

(Acórdão nº 1402-006.166, sessão de 19.10.2022, Conselheira Júnia Roberta Gouveia Sampaio)

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2004,2005

POSTERGAÇÃO. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL.

A postergação de tributo pago a menor, sem considerar os acréscimos legais, será efetuada obedecendo-se à proporcionalidade entre o principal e respectivos acréscimos e encargos legais que deixaram de ser pagos, no caso, os juros de mora, ensejando sobre o saldo, porventura após a aplicação da imputação proporcional, a cobrança da multa de ofício proporcional. A alteração legislativa da Lei nº 9.430/96 não retirou eficácia à imputação proporcional que ainda vige e é um procedimento válido e permitido pelo ordenamento jurídico.

(Acórdão nº 1401-001.600, sessão de 07.04.2016, Conselheiro Antônio Bezerra Neto)

35. Em resumo, se no procedimento de liquidação da compensação, cuja DCOMP foi transmitida após o vencimento do débito informado, quando o crédito é insuficiente para liquidação integral do débito, deve ser realizada a imputação proporcional do crédito ao débito, esse devidamente acrescido nos respectivos acessórios, ou como, denominado pela legislação tributária, dos acréscimos moratórios, no caso, dos juros e multa devidos pelo não adimplemento da obrigação (ou transmissão da DCOMP) tempestivamente, conforme racional do art. 163 do CTN.

36. Se a exigência da multa moratória decorre de expressa disposição legal, sobretudo pelo seu caráter acessório e não sancionatório de infração, isto é, tão somente como compensação pela não satisfação da obrigação ao tempo determinado pela lei, desnecessária a constituição de lançamento de ofício.

37. Em consequência desse caráter acessório da multa moratória, irrelevante o fato de a multa moratória não ter sido informada na DCOMP, pois o que se confessa é o principal, assim como ocorre na DCTF, razão pela qual é irrelevante a existência de manifestação de vontade do contribuinte em discriminar a multa moratória em uma DCOMP que foi transmitida em data posterior ao vencimento da obrigação tributária.

38. Por essas razões, não se faz necessária a formalização de lançamento de ofício para se exigir algo acessório e que decorre de expressa disposição legal, resta prejudicado o argumento sobre decadência.

39. Embora o assunto revele discussões relevantes sobre a possibilidade de que a expressão “pagamento” no art. 138 CTN se equivaleria à compensação, bastando para isso fossem observados os contornos do instituto da denúncia espontânea, delineados pelo Superior Tribunal de Justiça, que, ao julgar o tema, representativo de controvérsia, nos termos do art. 543-C, do então Código de Processo Civil, assim se posicionou no Resp nº 1.149.022/SP, DJ 24.06.2010:

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.

40. Verifica-se, portanto que o delineamento da denúncia espontânea construído pelo STJ depende de três condicionantes: (i) declaração efetuada a menor, (ii) pagamento e (iii) retificação da declaração para complementar o tributo não declarado de forma integral originalmente.

41. No caso concreto, é incontroverso que a DCOMP foi transmitida após o vencimento do débito informado como compensado.

42. Ainda que se admita que o débito compensado não estivesse declarado em DCTF, fato que poderia atrair o instituto da denúncia espontânea, o aspecto mais relevante diz respeito a extensão da expressão pagamento, que expressamente consta no art. 138¹⁵ do CTN, para outra forma de extinção do crédito tributário, no caso, a compensação.

¹⁵ Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se fôr 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.

43. Embora ambas sejam formas de extinção previstas no art. 156¹⁶ do CTN, resta evidente que elas têm naturezas jurídicas distintas e, por essa razão, o legislador previu apenas para a primeira a subsunção do instituto da denúncia espontânea, pois para o segundo, pois para a segunda há condicionantes que, em regra, exceto nas hipóteses residuais de homologação tácita, dependem de ritos procedimentais por parte da Administração Tributária.

44. Não há, portanto, como se atribuir ao pagamento e à compensação, que têm naturezas jurídicas e consequências distintas em relação à extinção do crédito tributário, visto que a primeira produz efeitos de forma imediata e ao passo que na segunda os efeitos estão condicionados a evento futuro.

45. Esse tem sido o entendimento predominante no âmbito da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

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

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

(Acórdão nº 9101-005.513, Relator ALEXANDRE EVARISTO PINTO, sessão 14.07.2021)

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013

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

¹⁶ Art. 156. Extinguem o crédito tributário:
I - o pagamento;
II - a compensação; [...]

Para fins de denúncia espontânea, nos termos do art. 138, do CTN, a compensação tributária, sujeita a posterior homologação, não equivale a pagamento, não se aplicando, por conseguinte, o afastamento da multa moratória decorrente do adimplemento a destempo.

(Acórdão nº 9101-005.264, Relatora VIVIANE VIDAL WAGNER, sessão 02.12.2020)

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2003

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

Para fins de denúncia espontânea, nos termos do art. 138, do CTN, a compensação tributária, sujeita a posterior homologação, não equivale a pagamento, não se aplicando, por conseguinte, o afastamento da multa moratória decorrente pelo adimplemento a destempo.

JULGAMENTO EXTRA PETITA. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Cabe ao contribuinte comprovar a ocorrência da denúncia espontânea inserta no art. 138, do CTN, para justificar o pretendido afastamento da multa de mora sobre os débitos vencidos que se pretendia compensar só com o pagamento do principal e juros. Em não o fazendo, conforme juízo do Colegiado a quo, não se verifica julgamento extra petita ou preterição do direito de defesa por inovação no julgado.

(Acórdão nº 9101-004.078, Relator DEMETRIUS NICHELE MACEI, sessão 12.03.2019)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2003

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN. COMPENSAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

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

(Acórdão nº 9101-004.648, Relatora ADRIANA GOMES REGO, sessão 16.01.2020).

49. Por fim, o assunto não demanda maiores digressões a partir da edição da Súmula CARF nº 203, in verbis:

A compensação não equivale a pagamento para fins de aplicação do art. 138 do Código Tributário Nacional, que trata de denúncia espontânea.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.401; 9303-014.698; 9303-014.718; 9101-006.876

50. Dessa forma, rejeita-se a preliminar de impossibilidade de exigência de multa de mora.

Dispositivo

50. Diante do exposto, voto por NÃO CONHECER a mateira multa de mora e por REJEITAR as preliminares arguidas no Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Iágaro Jung Martins

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza

Com a devida vênia ao entendimento esposado pelo Ilustre Conselheiro Relator, ousou divergir das conclusões apresentadas no voto condutor, especificamente no que tange ao não conhecimento do recurso em relação à multa moratória e à rejeição da preliminar de homologação tácita. Apresento, a seguir, os fundamentos que alicerçam este posicionamento divergente.

I. Do Conhecimento do Recurso quanto à Multa Moratória

O voto do Ilustre Relator propõe o não conhecimento do Recurso Voluntário no tocante à discussão sobre a multa de mora, sob o fundamento de inexistência de pretensão resistida, uma vez que o crédito pleiteado pelo contribuinte foi integralmente reconhecido pela autoridade fiscal. O entendimento do Relator baseia-se na premissa de que a insurgência contra a imputação proporcional e a exigência de multa ocorrida na fase de liquidação seria matéria estranha ao litígio do processo de compensação.

Divirjo, contudo, desta interpretação. A Declaração de Compensação (DCOMP) constitui não apenas um pedido de reconhecimento de crédito, mas, precipuamente, uma modalidade de extinção do crédito tributário (débito) sob condição resolutória de sua ulterior homologação. O litígio administrativo fiscal instaura-se quando a homologação não ocorre nos exatos termos declarados pelo sujeito passivo.

No caso em tela, a Recorrente transmitiu a DCOMP visando a extinção de débitos específicos, confessados sem a inclusão de multa moratória, amparada na tese de denúncia espontânea. A autoridade fiscal, ao processar a compensação, exigiu a multa de mora não declarada e, via de consequência, utilizou parte do crédito reconhecido para quitar essa penalidade, resultando na não extinção integral do débito principal informado.

Portanto, há nítida pretensão resistida. A resistência do Fisco não reside no valor do crédito (que foi reconhecido), mas na eficácia da compensação para extinguir o débito da forma como foi requerida pelo contribuinte (sem a multa). Ao imputar o crédito ao pagamento de uma multa que a Recorrente entende indevida, a Administração Tributária, na prática, homologou apenas parcialmente a compensação pretendida em relação ao débito principal.

Afastar a discussão da multa de mora deste contencioso, remetendo-a a uma fase de liquidação ou cobrança apartada, viola o princípio da ampla defesa, o que não pode ser admitido. A discussão sobre a composição do débito compensado (inclusão ou não de encargos moratórios) é intrínseca ao ato de homologação da compensação. Se o Fisco altera a composição do débito para reduzir o alcance da compensação, surge o interesse recursal legítimo do contribuinte em discutir a legalidade dessa exigência dentro do próprio processo que analisa a DCOMP.

Dessa forma, entendo que o recurso deve ser integralmente conhecido, inclusive no que tange à exigibilidade da multa de mora, visto que sua imposição foi determinante para a homologação apenas parcial da extinção dos débitos declarados.

II. Da Ocorrência de Homologação Tácita

Superada a admissibilidade, adentro a análise da preliminar de homologação tácita. O § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430/96 estabelece o prazo de cinco anos, contados da data da entrega da declaração de compensação, para que a autoridade fiscal se pronuncie sobre a homologação. Transcorrido esse lapso temporal sem a devida manifestação válida, opera-se a homologação tácita do crédito tributário.

No presente caso, transmitida a DCOMP, o primeiro Despacho Decisório foi emitido dentro do quinquênio legal. Contudo, este ato administrativo foi considerado improcedente pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ).

A divergência centra-se na natureza jurídica e nos efeitos deste primeiro despacho decisório. O Relator sustenta que, embora reformado, o despacho foi válido o suficiente para

obstar a decadência e a homologação tácita. Entretanto, a análise dos autos revela que o primeiro despacho decisório padecia de vício material grave: a autoridade fiscal ignorou a existência de uma DCTF retificadora apresentada pelo contribuinte antes da análise, baseando sua decisão em premissas fáticas equivocadas (débito original já inexistente).

A decisão da DRJ que considerou o despacho improcedente e determinou o retorno dos autos à origem para nova análise de mérito reconheceu, implicitamente, a inaptidão do primeiro ato para produzir efeitos jurídicos válidos de homologação. Ao ignorar a declaração retificadora, a autoridade fiscal analisou, em verdade, uma situação jurídica inexistente.

Um ato administrativo que analisa objeto diverso do real (ao desconsiderar a retificação) é um ato viciado. Permitir que um despacho decisório flagrantemente equivocado — que sequer analisou o mérito do direito creditório à luz dos fatos reais trazidos pela retificadora — tenha o condão de interromper o prazo decadencial de cinco anos seria esvaziar a garantia da segurança jurídica prevista no art. 74, § 5º da Lei nº 9.430/96.

O novo Despacho Decisório, que efetivamente analisou o mérito do crédito com base nos dados corretos, foi cientificado ao contribuinte quase sete anos após a transmissão da DCOMP.

Embora em ocasiões anteriores tenha votado em sentido contrário, a partir deste julgamento, altero meu entendimento para consignar que decisões anuladas ou que retornam à origem para refazimento completo da análise de mérito, por vício na apreciação dos fatos, não têm o poder de suspender indefinidamente o prazo para homologação tácita. Se a Administração Pública erra ao analisar o pedido e necessita reiniciar o procedimento após o decurso do quinquênio legal, deve arcar com o ônus da demora, operando-se a homologação tácita.

Portanto, considerando que entre a data de transmissão da DCOMP e a data da ciência da decisão que validamente analisou o mérito do crédito e da compensação transcorreram-se mais de cinco anos, é imperioso reconhecer a ocorrência da homologação tácita.

Conclusão

Diante do exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário também no tocante à multa moratória, dada a evidente pretensão resistida na fase de compensação, e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO para acolher a preliminar de homologação tácita da compensação declarada na DCOMP em questão, extinguindo-se integralmente o crédito tributário nos termos declarados pelo contribuinte.

Assinado Digitalmente

José Eduardo Dornelas Souza