



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2167208 - PE (2024/0326324-9)

RELATOR : **MINISTRO FRANCISCO FALCÃO**
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : FCA FIAT CHRYSLER AUTOMOVEIS BRASIL LTDA.
ADVOGADOS : EDUARDO MANEIRA - MG053500
HELENO TAVEIRA TORRES - PE013189
MARGARET BRUSCHI IANNI - MG058675
OTTO CARVALHO PESSOA DE MENDONÇA - MG093835
EDUARDO MANEIRA - RJ112792A
HELENO TAVEIRA TORRES - SP194506
EDUARDO MANEIRA - DF020111

EMENTA

TRIBUTÁRIO. ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. DECLARAÇÃO. COMPENSAÇÃO. MEIO ELETRÔNICO. LEI N. 9.430 /1996. IN 1.300/2012. NÃO OCORRÊNCIA DE NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. REGULAMENTAÇÃO INFRALEGAL RAZOÁVEL E PROPORCIONAL. LEGALIDADE. ABUSO DE DIREITO. SÚMULA N. 7/STJ.

I - Em relação à indicada violação do art. 1.022 do CPC, não se observa a alegada omissão da questão jurídica apresentada, tendo o julgador abordado a questão de maneira suficientemente fundamentada. Descaracterizada a alegada omissão, tem-se de rigor o afastamento da suposta violação do art. 1.022 do CPC, conforme pacífica jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

II - A Instrução Normativa n. 1.300/2012 se reveste de legalidade, não tendo extrapolado as balizas impostas pela Lei n. 9.430 /1996 que, por sua vez, não necessita destrinchar o procedimento administrativo da compensação tributária. Observados os limites legais, a norma infralegal pretendeu conferir operabilidade às disposições do referido diploma normativo, estabelecendo normas compatíveis com a lei regente e, ainda, adequadas e proporcionais ao exercício do direito.

III - Não foge à razoabilidade – muito ao contrário, prestigia-a – a regulamentação infralegal que impõe que a entrega de declarações ou o cumprimento de obrigações acessórias relacionadas ao direito tributário se faça exclusivamente por meio eletrônico. Trata-se de meio consentâneo com toda a lógica da atuação administrativa e jurisdicional, cada vez mais inserida no ambiente digital, e propicia maior acessibilidade, ferramentas

de controle, fiscalização e cruzamento de dados não somente úteis como imprescindíveis à atuação da administração tributária.

IV - A Instrução Normativa n. 1.300/2012 estabelece os requisitos de existência do pedido administrativo, cuja não observação pelo contribuinte acarreta a sua desconsideração. Significa dizer que o contribuinte precisa seguir passo a passo as regras procedimentais, sob pena de o seu pedido ser considerado inexistente. O termo para tanto, na verdade, é o que menos importa. Ao invés de "compensação não declarada", poderia ser "o pedido será tido por inexistente".

V - Com efeito, o regulamento não trata do crédito a ser compensado tal como disciplina o art. 74 da Lei n. 9.430/1996, tampouco promove interpretação extensiva das hipóteses de compensação não declarada previstas na lei. O que se determina é a forma como essa compensação deve ser realizada, matéria essencialmente disciplinada no plano infralegal. Daí porque não se pode falar em criação de hipótese não prevista no rol do art. 74, §§3º e 12º da Lei n. 9.430/1996. Em suma, a lei trata dos créditos que não podem ser objeto de compensação, enquanto a Instrução Normativa n. 1.300/2012 apenas regulamenta a forma como essa compensação deve ser realizada.

V - Correto o posicionamento da Receita Federal do Brasil ao não atribuir efeito suspensivo ao recurso interposto contra a decisão administrativa que considerou não declarada, ou seja, inexistente porque não atendeu à forma prescrita na legislação tributária, a compensação manejada pela contribuinte por meio físico.

VII - Quanto à tese de reconhecimento de abuso de direito da contribuinte, verifica-se que a irresignação da recorrente dependeria do reexame dos elementos fático probatório dos autos, o que é vedado no âmbito estreito do recurso especial. Incide, na hipótese, a Súmula n. 7/STJ.

VIII - Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido para reconhecer a legalidade da Instrução Normativa n. 1.300/2012 no ponto em que exigiu que o pedido de compensação fosse realizado por meio eletrônico, afastando, assim, a possibilidade de transformar o recurso hierárquico em manifestação de inconformidade, bem como de atribuir-lhe efeito suspensivo.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Teodoro Silva Santos, acompanhando o Sr. Ministro Francisco Falcão, por maioria, conhecer em parte do recurso e, nessa parte, dar-lhe provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator. Vencido o Sr. Ministro Afrânio Vilela.

A Sra. Ministra Maria Thereza de Assis Moura, os Srs. Ministros Marco Aurélio Bellizze e Teodoro Silva Santos (voto-vista) votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 08 de outubro de 2025.

Ministro Francisco Falcão
Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2167208 - PE (2024/0326324-9)

RELATOR : **MINISTRO FRANCISCO FALCÃO**
RECORRENTE : **FAZENDA NACIONAL**
RECORRIDO : **FCA FIAT CHRYSLER AUTOMOVEIS BRASIL LTDA.**
ADVOGADOS : **EDUARDO MANEIRA - MG053500**
HELENO TAVEIRA TORRES - PE013189
MARGARET BRUSCHI IANNI - MG058675
OTTO CARVALHO PESSOA DE MENDONÇA - MG093835
EDUARDO MANEIRA - RJ112792A
HELENO TAVEIRA TORRES - SP194506
EDUARDO MANEIRA - DF020111

EMENTA

TRIBUTÁRIO. ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. DECLARAÇÃO. COMPENSAÇÃO. MEIO ELETRÔNICO. LEI N. 9.430 /1996. IN 1.300/2012. NÃO OCORRÊNCIA DE NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. REGULAMENTAÇÃO INFRALEGAL RAZOÁVEL E PROPORCIONAL. LEGALIDADE. ABUSO DE DIREITO. SÚMULA N. 7/STJ.

I - Em relação à indicada violação do art. 1.022 do CPC, não se observa a alegada omissão da questão jurídica apresentada, tendo o julgador abordado a questão de maneira suficientemente fundamentada. Descaracterizada a alegada omissão, tem-se de rigor o afastamento da suposta violação do art. 1.022 do CPC, conforme pacífica jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

II - A Instrução Normativa n. 1.300/2012 se reveste de legalidade, não tendo extrapolado as balizas impostas pela Lei n. 9.430 /1996 que, por sua vez, não necessita destrinchar o procedimento administrativo da compensação tributária. Observados os limites legais, a norma infralegal pretendeu conferir operabilidade às disposições do referido diploma normativo, estabelecendo normas compatíveis com a lei regente e, ainda, adequadas e proporcionais ao exercício do direito.

III - Não foge à razoabilidade – muito ao contrário, prestigia-a – a regulamentação infralegal que impõe que a entrega de declarações ou o cumprimento de obrigações acessórias relacionadas ao direito tributário se faça exclusivamente por meio eletrônico. Trata-se de meio consentâneo com toda a lógica da atuação administrativa e jurisdicional, cada vez mais inserida no ambiente digital, e propicia maior acessibilidade, ferramentas

de controle, fiscalização e cruzamento de dados não somente úteis como imprescindíveis à atuação da administração tributária.

IV - A Instrução Normativa n. 1.300/2012 estabelece os requisitos de existência do pedido administrativo, cuja não observação pelo contribuinte acarreta a sua desconsideração. Significa dizer que o contribuinte precisa seguir passo a passo as regras procedimentais, sob pena de o seu pedido ser considerado inexistente. O termo para tanto, na verdade, é o que menos importa. Ao invés de "compensação não declarada", poderia ser "o pedido será tido por inexistente".

V - Com efeito, o regulamento não trata do crédito a ser compensado tal como disciplina o art. 74 da Lei n. 9.430/1996, tampouco promove interpretação extensiva das hipóteses de compensação não declarada previstas na lei. O que se determina é a forma como essa compensação deve ser realizada, matéria essencialmente disciplinada no plano infralegal. Daí porque não se pode falar em criação de hipótese não prevista no rol do art. 74, §§3º e 12º da Lei n. 9.430/1996. Em suma, a lei trata dos créditos que não podem ser objeto de compensação, enquanto a Instrução Normativa n. 1.300/2012 apenas regulamenta a forma como essa compensação deve ser realizada.

V - Correto o posicionamento da Receita Federal do Brasil ao não atribuir efeito suspensivo ao recurso interposto contra a decisão administrativa que considerou não declarada, ou seja, inexistente porque não atendeu à forma prescrita na legislação tributária, a compensação manejada pela contribuinte por meio físico.

VII - Quanto à tese de reconhecimento de abuso de direito da contribuinte, verifica-se que a irresignação da recorrente dependeria do reexame dos elementos fático probatório dos autos, o que é vedado no âmbito estreito do recurso especial. Incide, na hipótese, a Súmula n. 7/STJ.

VIII - Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido para reconhecer a legalidade da Instrução Normativa n. 1.300/2012 no ponto em que exigiu que o pedido de compensação fosse realizado por meio eletrônico, afastando, assim, a possibilidade de transformar o recurso hierárquico em manifestação de inconformidade, bem como de atribuir-lhe efeito suspensivo.

RELATÓRIO

Na origem, FCA Fiat Chrysler Automóveis Brasil Ltda. impetrou mandado de segurança objetivando o recebimento de recursos hierárquicos interpostos contra a caracterização de não declaração de compensações apresentadas.

Deu-se à causa o valor de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais).

Na sentença, os pedidos foram julgados improcedentes e a segurança denegada (fl. 735).

No Tribunal Regional Federal da 5ª Região, deu-se provimento ao recurso para conceder a segurança, conforme acórdão assim ementado:

Constitucional e Tributário. Recurso da impetrante ante sentença que denega a segurança, a consagrar [o decisório atacado] a legalidade da exigência do pedido de compensação só poder ser feito via eletrônica.

- No AGTR 0804127-73, apreciando decisão que, no presente mandado de segurança, indeferiu a liminar requerida pela ora apelante, assim votou esse relator: " Há mandado de segurança movimentado pela ora agravante voltado contra decisão que indeferiu a liminar, que, por seu turno, perseguia a determinação no sentido de que a autoridade apontada como coatora e a Receita Federal [do Brasil] recebessem os recursos hierárquicos, interpostos em face da não declaração da compensação, como se manifestação de inconformidade, ou como reclamação, e, qualquer que seja o caso, suspendendo a exigibilidade dos débitos objetos das compensações declinados nos PTAs de ressarcimento 10480.727737/2015-56; 13601.720076/2016-01; 13601.720269/2016-54 e 13601.720450/2015-80.

- **"Toda a problemática se resume no fato de a agravante ter formulado o pedido de compensação, via formulário constante do Anexo VII da Instrução Normativa, ao invés de se utilizar do PER/DCOMP eletrônico, a teor do § 3º, do art. 1º, da Instrução Normativa RFB 1425, de 19 de dezembro de 2013. Ou seja, o único meio é o eletrônico, a não ser que se demonstre ter este apresentado falha no programa e/ou ausência de previsão da hipótese de restituição. Fora daí, como ocorreu no caso em foco, o pedido de compensação será considerado não formulado, e, a porta da Receita Federal se fecha.**

"Pois sim.

- **"Em longo arrazoado, a agravante evidencia a ilegalidade da exigência, por não se firmar na lei, mas em instrução normativa, isto é, a lei é o parâmetro para tudo - v. g., [1] ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei (inc. II, do art. 5º, da Constituição); [2] Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (art. 150, inc. I, idem) -, não há lugar para, na matéria de compensação de tributos, uma instrução normativa estabelecer o instrumento a ser utilizado para tanto, no caso, o eletrônico, fechando qualquer outro espaço para tanto, por uma razão mui singela: o papel, no caso, para indicar o instrumento devido é da lei, não tendo sido objeto de nenhuma delegação à autoridade fazendária.**

- **"Depois, não se perde de vista que, no ápice da montanha, está a lei e somente a lei, sozinha, sem nenhuma companhia. Para indicar os meios de realização do instrumento que a lei indica, a Administração faz uso do Decreto, que, assim, vem em segundo plano, para, ainda, em grau inferior, se estabelecer a presença da instrução normativa.**

- **"O que não se admite, em matéria na qual a regência de tudo é a lei, possa a instrução normativa, a completa e total revelia da lei, estabelecer um caminho, que a lei não indicou, e, com isso, desconhecer pedidos que possam ser formulados fora do âmbito daquele caminho por ela, instrução normativa, indicado.**

- "Ademais, a Instrução Normativa em foco, como bem demonstrou a agravante, caminha por trilha totalmente diferente das declinadas pelo legislador via da Lei 9.430, de 1996."Com plena e total razão a agravante.

"Por este entender, dou provimento ao agravo de instrumento.

"É como voto".

- Na apreciação feita, ocorreu também o ingresso no próprio mérito do remédio heróico, traduzido na ilegalidade da exigência do pedido de compensação só poder ser feito via eletrônica, na forma da instrução normativa ali aludida, de modo que, não há o que se acrescentar, a não ser reiterar o que foi proclamado no referido agravo de instrumento.- Provimento ao recurso para conceder a segurança.

Os embargos de declaração opostos foram rejeitados. Interposto recurso especial, foi dado provimento monocrático reconhecendo a negativa de prestação jurisdicional.

Novo acórdão foi proferido dando parcial provimento aos embargos de declaração.

Fazenda Nacional interpôs novo recurso especial, alegando violação dos arts. 489 e 1.022 do CPC. Aponta omissão quanto à legalidade da exigência de utilização de formulário eletrônico PER/DCOMP para efetuar declaração de compensação e da consequência aplicada em razão da sua não utilização. Também aduz omissão quanto às questões fáticas constantes dos autos, inclusive quanto à tese de abuso de direito do impetrante.

No mérito, aponta violação do disposto nos arts. 100, I, e 170 do CTN, 74, *caput*, e § 14 da Lei n. 9.430/96. Argumenta pela legalidade da previsão contida na instrução normativa RFB 1.300/2012, pertinente à exigência de utilização de formulário eletrônico PER/DCOMP para efetuar declaração de compensação e da consequência aplicada em razão de sua não utilização.

Aduz, ainda, violação do art. 187 do Código Civil, argumentando ocorrência de abuso de direito perpetrado pelo contribuinte, que apresentou declaração de

compensação à RFB por meio de formulário, em vez de utilizar o PER/DCOMP eletrônico, sem se enquadrar nas hipóteses excepcionais que o autorizam, em desconformidade com a legislação de regência e sem justificativa para tanto.

Foram apresentadas contrarrazões ao recurso especial.

É o relatório.

VOTO

Em relação à indicada violação do art. 1.022 do CPC, não se observa a alegada omissão da questão jurídica apresentada pela recorrente, tendo o julgador abordado a questão de maneira suficientemente fundamentada.

Descaracterizada a alegada omissão, tem-se de rigor o afastamento da suposta violação do art. 1.022 do CPC/2015, conforme pacífica jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

AMBIENTAL E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DOS ARTS. 489 E 1.022 DO CPC NÃO CONFIGURADA. CUMULAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES DE INDENIZAR E DE REPARAR DANO AMBIENTAL. CABIMENTO. SÚMULA 629/STJ. REVISÃO DOS PARÂMETROS DE DEFINIÇÃO DO VALOR INDENIZÁVEL. IMPOSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ. PROVIMENTO NEGADO.

1. Inexiste a alegada violação aos arts. 489 e 1.022 do Código de Processo Civil, pois a prestação jurisdicional foi dada na medida da pretensão deduzida, segundo se depreende da análise do acórdão recorrido. O Tribunal de origem apreciou fundamentadamente a controvérsia, não padecendo o julgado de erro material, omissão, contradição ou obscuridade. Destaca-se que julgamento diverso do pretendido, como neste caso, não implica ofensa aos dispositivos de lei invocados.

[...]

4. Agravo interno a que se nega provimento.

(AgInt no AREsp n. 2.156.765/MG, relator Ministro Paulo Sérgio Domingues, Primeira Turma, julgado em 29/4/2024, DJe de 3/5/2024.)

PROCESSUAL CIVIL E DIREITO ADMINISTRATIVO. MANDADO DE SEGURANÇA. INCIDÊNCIA DO PIS E COFINS. ZONA FRANCA DE MANAUS. MANUTENÇÃO DA DECISÃO DA PRESIDÊNCIA DO STJ. ENFOQUE CONSTITUCIONAL DA MATÉRIA.

[...]

2. Não configurada a violação apontada ao art. 1.022 do CPC/2015, na medida em que não se constata omissão, obscuridade ou contradição nos acórdãos recorridos capazes de torná-los nulos, especialmente porque a Corte de origem apreciou a demanda de forma clara e precisa, estando bem delineados os motivos e fundamentos que embasam o decisor a quo.

[...]

4. Agravo Interno não provido.

(AgInt no AREsp n. 2.475.185/AM, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 29/4/2024, DJe de 3/5/2024.)

No mérito, assiste razão à recorrente.

O Tribunal de origem sintetizou a controvérsia no seguinte aspecto (fl. 1.208):

Conforme se extrai dos autos, a **FCA FIAT CHRYSLER AUTOMÓVEIS BRASIL LTDA**, formulou pedido de ressarcimento à Receita Federal do Brasil, cumulando-o com o pleito de compensação de débitos fiscais. A RFB, contudo, sob a justificativa de que os pedidos foram feitos em formulários de papel, e não por meio eletrônico (programa PER/DCOMP), indeferiu os pedidos de ressarcimento e considerou as compensações não-declaradas. Ocorre que contra essa decisão apenas é cabível recurso hierárquico, o qual não é dotado de efeito suspensivo e não impede que o Fisco promova a imediata cobrança dos débitos declarados.

[...]

Na hipótese, como visto, o acórdão embargado considerou que a compensação realizada em formulário de papel deve ser processada, reconhecendo a ilegalidade da exigência de que tal pedido somente possa ser feito pela via eletrônica (PER/DECOMP), na forma da Instrução Normativa nº 1300/2012, já que tal restrição não se encontra explicitamente prevista na legislação de regência.

[...]

Vê-se, pois, que, de fato, no dispositivo acima citado não há qualquer previsão de que será considerada não declarada a compensação quando o sujeito passivo "não tenha utilizado o programa PER/DECOMP para declarar a compensação", tratando-se de hipótese prevista apenas no art. 46, § 1º, da Instrução 1300/2012.

[...]

Diferentemente do alegado, embora os dispositivos elencados pela embargante autorizem à Secretaria da Receita Federal do Brasil proceder ao disciplinamento e autorização dos pedidos de compensação (art. 170 do CTN e 74 da Lei 9.430/1996), expedindo, inclusive, os atos normativos respectivos (art. 100, I, do CTN), tais atos possuem, evidentemente, caráter secundário, estando sua validade e eficácia subordinadas aos limites impostos na lei a que se vinculam.

[...]

No caso em destaque, como visto, não se discute a competência da RFB para disciplinar a compensação de que trata o art. 74 da Lei 9.430/96, inclusive, quanto à previsão de apresentação da declaração de compensação por meio eletrônico. Apenas adotou o julgado embargado a compreensão de que a Receita Federal, ao considerar "não

declaradas" as compensações tão-somente com base em instrução normativa -afastando, inclusive, o cabimento de "manifestação de inconformidade" e, conseqüentemente, da suspensão da exigibilidade -, findou por criar uma nova hipótese de "compensação não-declarada", para além daquelas expressamente previstas no art. 74, §12, da Lei 9.430/1996, extrapolando o seu poder regulamentar.

Nesse contexto, foi que o acórdão embargado deu provimento ao apelo da impetrante, determinando que a autoridade coatora receba os Recursos Hierárquicos interpostos em face da não declaração, inclusive atribuindo-lhes o efeito suspensivo que lhes é próprio (art. 74, §11, da Lei 9.430/1996), não invalidando o entendimento adotado os argumentos trazidos nas razões de embargos declaratórios e ora reapreciados.

A Instrução Normativa n. 1.300/2012 da Receita Federal do Brasil estabeleceu normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Após sucessivas revogações, hoje o tema é tratado na IN 2.055/2021.

Com efeito, a questão central dos autos, contra a qual se insurge a impetrante, é a possibilidade de que seja recebida e analisada declaração apresentada em formulário físico quando a instrução normativa impõe que se faça uso de formulário eletrônico específico.

O acórdão recorrido reconheceu "a ilegalidade da exigência de que tal pedido somente possa ser feito pela via eletrônica (PER/DECOMP), na forma da Instrução Normativa n. 1.300/2012, já que tal restrição não se encontra explicitamente prevista na legislação de regência". Posteriormente, no julgamento de embargos de declaração, após decisão do STJ reconhecendo a negativa de prestação jurisdicional, acresceu fundamentos à tese, sem, contudo, conferir efeitos infringentes ao julgado.

Entendo que o acórdão merece ser reformado no ponto.

A Instrução Normativa n. 1.300/2012 se reveste de legalidade, não tendo extrapolado as balizas impostas pela Lei n. 9.430/1996 que, por sua vez, não necessita destrinchar o procedimento administrativo da compensação tributária. Observados os

limites legais, a norma infralegal pretendeu conferir operabilidade às disposições do referido diploma normativo, estabelecendo normas compatíveis com a lei regente e, ainda, adequadas e proporcionais ao exercício do direito.

Não foge à razoabilidade – muito ao contrário, prestigia-a – a regulamentação infralegal que impõe que a entrega de declarações ou o cumprimento de obrigações acessórias relacionadas ao direito tributário se faça exclusivamente por meio eletrônico. Trata-se de meio consentâneo com toda a lógica da atuação administrativa e jurisdicional, cada vez mais inserida no ambiente digital, e propicia maior acessibilidade, ferramentas de controle, fiscalização e cruzamento de dados não somente úteis como imprescindíveis à atuação da administração tributária.

Anote-se que, em se tratando de regulamentação infralegal que visa a melhor gerir a atuação administrativa no cumprimento da lei, estabelecendo proposições razoáveis, não é dado ao Poder Judiciário revisar questões atinentes ao mérito administrativo, somente devendo atuar nas hipóteses em que a regulamentação ultrapassar o quadro normativo, o que não é o caso. Em outras palavras, também a administração tributária faz jus à deferência técnico-administrativa, por parte do Poder Judiciário, na regulamentação de seus processos internos, quando atue de maneira razoável e proporcional, dentro da esfera de legalidade.

A prevalência de posicionamento contrário certamente exigiria que todos os procedimentos internos fossem rigorosamente previstos em lei, o que representaria um precedente preocupante que fatalmente causaria um caos na Administração Pública deste país. Permitiria, ainda, que os contribuintes criassem a forma que lhe fosse mais conveniente para se dirigir à Administração Pública. É, na verdade, o que pretende a recorrida no presente caso, empresa de importante expressão econômica, dotada de todo o aparato fiscal e contábil, inegavelmente ciente dos procedimentos administrativos, que de forma bastante questionável, submeteu o seu pedido de compensação sem respeitar o procedimento estabelecido pela legislação tributária.

Neste ponto, alerto que o posicionamento no sentido de que o procedimento administrativo de compensação necessariamente deve ser regido pela lei representaria um perigoso precedente, pois conforme exposto alhures, seria consolidado o entendimento desta Segunda Turma no sentido de que todo e qualquer procedimento administrativo deve necessariamente ser previsto em lei, o que fatalmente causaria um caos na Administração Pública deste país.

Acerca do princípio da deferência, valem ser citadas as bem lapidadas palavras do Ministro Sérgio Kukina, proferidas no voto condutor do julgamento do Tema n. 1.109 dos recursos repetitivos:

Em respeito ao princípio da deferência administrativa, o agir administrativo transigente, pautado na atuação conforme a lei e o direito, segundo padrões éticos de probidade e boa-fé, deve ser prestigiado pela jurisdição, sinalizando, assim, favoravelmente a que os órgãos administrativos tomadores de decisão sempre tenham em seu horizonte a boa prática da busca de soluções extrajudiciais uniformes, desestimulando, com isso, a litigiosidade com os administrados.

(REsp n. 1.925.192/RS, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Seção, julgado em 13/9/2023, DJe de 2/10/2023.)

Vale registrar, nos termos de precedentes estabelecidos por esta Corte Superior, que a função de uma instrução normativa não é a mera repetição do texto da lei, mas a sua efetiva regulamentação, esclarecendo seus aspectos práticos. Nessa perspectiva, evidentemente haverá disposições normativas relacionadas a obrigações acessórias, ao tempo ou ao modo de ser de tais obrigações, o que não implica extrapolação da norma regulamentadora, a menos que haja, de fato, conflito normativo com a lei federal regulamentada. Nesse sentido, por todos, confira-se:

TRIBUTÁRIO. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. IRPJ. CSLL. ART. 18 DA LEI N. 9.430/1996. MÉTODO PRL. INTERPRETAÇÃO. IN SRF N. 243/2002. LEGALIDADE.

I - Trata-se, na origem, de mandado de segurança impetrado com a finalidade de ver assegurado o direito à apuração dos preços de transferência pelo método PRL segundo os critérios estabelecidos pelo art. 18 da Lei n. 9.430/1996, afastando-se aqueles constantes na Instrução Normativa SRF n. 243/2002.

II - Inicialmente, afasto a alegada violação ao art. 535, II, do CPC/1973, tendo em vista que os embargos de declaração opostos contra o acórdão de origem, ao apontar supostas omissões, serviram como mera demonstração de inconformismo da recorrente, na

tentativa de ver reapreciados os argumentos já expostos e analisados, com o intuito de obter efeito infringente. Desse modo, inexistente a violação ao mencionado dispositivo em razão da rejeição dos embargos de declaração.

III - O objetivo principal da metodologia dos preços de transferência é assegurar ao Estado que os fatos geradores de obrigações tributárias não escapem do seu poder tributante por força da alocação de lucros promovida por contribuintes dotados de projeções empresariais internacionais. Trata-se de um instrumento de combate à erosão das bases tributáveis decorrente da transferência de valores para outras jurisdições, sobre a qual a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE vem se dedicando por meio do Plano de Ação sobre BEPS (Base Erosion and Profit Shifting). Em termos práticos, a sistemática está baseada na comparação entre uma operação em condições normais de mercado e a operação entre partes vinculadas, determinando-se o valor envolvido na operação a partir do que usualmente acontece em situações desprovidas de vinculação (preço parâmetro). É dizer, os Estados adotam tal sistemática para que se descubra ou se confirme o real preço do bem importado, evitando assim a indevida exportação de lucros.

IV - No Brasil, a metodologia dos preços de transferência foi instituída pela Lei n. 9.430/1996, norma que compreende o conceito de partes relacionadas e elenca os métodos estabelecidos, dentre eles o PRL, objeto de discussão no presente caso. Sob a redação da Lei n. 9.430/1996 vigente à época da propositura do mandado de segurança, o PRL foi um método de margens predeterminadas mediante a imposição de um coeficiente presumido de lucro, com o qual o contribuinte concordava ao optar pela aplicação em suas operações com partes relacionadas.

V - A interpretação adotada pela Receita Federal do Brasil por meio da Instrução Normativa SRF n. 243/2002, referendada pelo Tribunal de origem, não viola o art. 18 da Lei n. 9.430/1996, tampouco os demais dispositivos legais indicados. Trata-se de interpretação lógica, com base na *ratio legis*, ou seja, na finalidade da norma instituída. A função de uma instrução normativa não é a mera repetição do texto da lei, mas a sua regulamentação, esclarecendo a sua função prática.

VI - A Instrução Normativa SRF n. 243/2002 teve por finalidade apenas consubstanciar a correta interpretação que se deve fazer no que diz respeito à metodologia prevista pelo art. 18 da Lei n. 9.430/1996, em observância ao art. 100, I, do CTN, sem que houvesse indevida majoração do tributo. A forma de cálculo prevista em lei e pormenorizada pelo art. 12 da Instrução Normativa SRF n. 243/2002 atende à finalidade consagrada pela sistemática do preço de transferência, sendo a interpretação defendida pela recorrente verdadeira causa de desrespeito aos arts. 43 e 97 do CTN, ao pretender a redução de sua carga tributária mediante a dedução indevida de valores.

VII - O advento da Lei n. 12.715/2012 com o intuito de incluir as previsões da Instrução Normativa SRF n. 243/2002 ao texto da Lei n. 9.430/1996 não deveria ser encarado como reconhecimento pelo Fisco de que a norma infralegal extrapolou a previsão legal. Não obstante o correto posicionamento da Receita Federal do Brasil, tal como exposto no presente voto, é no mínimo adequada a alteração da norma para estancar as inúmeras batalhas na seara administrativa e judicial, como medida de redução de danos fiscais e de custos com o contencioso tributário.

VIII - Recurso especial improvido.

(REsp n. 1.787.614/SP, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 2/10/2023, DJe de 15/4/2024.)

Enfatize-se, por oportuno, trecho do voto do Ministro Mauro Campbell Marques no referido julgado, que, inclusive, destaca a tendência jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal no sentido da adesão ao princípio da legalidade tributária suficiente, descrito como a circunstância de a lei, em sentido estrito, estabelecer parâmetros, que serão preenchidos – evidentemente, sem descuidar da necessária razoabilidade entre os fins da norma e os meios de operabilidade – pelos normativos infralegais:

Em relação à legalidade tributária, ainda que se entendam relevantes a diferenças redacionais [...], não há qualquer malferimento ao princípio. Na impossibilidade de se isolar o mesmo bem na entrada e na saída, o que a IN/SRF n. 243/2002 faz, em complemento ao comando legal, explicando-o para a sua correta execução [...], é calcular o percentual de participação desse mesmo bem da entrada dentro do bem (ou conjunto de bens) da saída. Essa medida está de acordo com o entendimento do Supremo Tribunal Federal para quem a legalidade tributária imposta pelo texto constitucional não é estrita ou fechada - Tema n. 829 /STF. Isto significa [...] que a instrução normativa não precisa repetir 'ipsis litteris' o que já está na lei. Ao contrário disso, consoante os precedentes mais recentes, a Corte Constitucional adota o princípio da legalidade tributária suficiente, onde a lei estabelece parâmetros e nortes que deverão ser preenchidos - com a razoabilidade necessária em uma relação entre fins e meios - pelos normativos infralegais [...].

Noutro viés, já antecipando eventual discussão, esclareço que o REsp n. 1.689.920/SP, da relatoria do e. Ministro Herman Benjamin, não serviria, a meu ver, de precedente para o presente caso. Explico.

Na ocasião do julgamento do REsp n. 1.689.920/SP, a Segunda Turma debruçou-se sobre a hipótese de compensação não declarada sob a justificativa de que, os créditos, objeto dos pedidos de ressarcimento administrativo, embora não se encontrassem na pendência de prolação de decisão judicial definitiva, estariam relacionados à discussão em juízo da base de cálculo do PIS e da COFINS, cujo resultado poderia alterar o valor a ser ressarcido.

De fato, naquela situação, restou claro que a Receita Federal do Brasil, por meio de instrução normativa, estava aumentando o escopo da hipótese disciplinada no art. 74, §12, II, *d*, da Lei n. 9.430/1996, que se restringia à situação em que o crédito

objeto da compensação tem origem em decisão judicial não transitada em julgado, nada falando sobre discussões judiciais que pudessem indiretamente afetar o crédito compensável.

Entretanto, a discussão nos presentes autos é consideravelmente diversa e exige análise semântica.

Com efeito, a Instrução Normativa n. 1.300/2012 estabelece os **requisitos de existência do pedido administrativo**, cuja não observação pelo contribuinte acarreta a sua desconsideração. Significa dizer que o contribuinte precisa seguir passo a passo as regras procedimentais, sob pena de o seu pedido ser considerado inexistente. O termo para tanto, na verdade, é o que menos importa. Ao invés de "compensação não declarada", poderia ser "o pedido será tido por inexistente", de modo que provavelmente nem estaríamos aqui discutindo o assunto.

O regulamento ora em apreço não trata do crédito a ser compensado tal como disciplina o art. 74 da Lei n. 9.430/1996, tampouco promove interpretação extensiva das hipóteses de compensação não declarada previstas na lei. O que se determina é a forma como essa compensação deve ser realizada, matéria essencialmente disciplinada no plano infralegal. Daí porque também **não se pode falar em criação de hipótese não prevista no rol do art. 74, §§3º e 12º da Lei n. 9.430/1996**. É que a lei trata dos créditos não compensáveis, a exemplo dos créditos de terceiros (questão material), enquanto a Instrução Normativa n. 1300/2012 apenas regulamenta a forma como essa compensação deve ser realizada (questão procedimental), fazendo uso de uma expressão contida na Lei n. 9.430/1996 (compensação não declarada), que poderia ser substituída por qualquer outra (pedido não formalizado, pedido inexistente etc).

Dito isto, entendo correto o posicionamento da Receita Federal do Brasil ao não atribuir efeito suspensivo ao recurso hierárquico interposto contra a decisão administrativa que considerou não declarada, ou seja, inexistente porque não atendeu à forma prescrita na legislação tributária, a compensação manejada pela contribuinte por meio físico.

Quanto à tese de reconhecimento de abuso de direito da contribuinte, verifica-se que a irresignação da recorrente dependeria do reexame dos elementos fático-probatório dos autos, o que é vedado no âmbito estreito do recurso especial. Incide, na hipótese, a Súmula n. 7/STJ.

Ante o exposto, conheço parcialmente do recurso especial e dou-lhe provimento para reconhecer a legalidade da Instrução Normativa n. 1.300/2012 no ponto em que exigiu que o pedido de compensação fosse realizado por meio eletrônico, afastando, assim, a possibilidade de transformar os recursos hierárquicos em manifestações de inconformidade, bem como de atribuir-lhes efeito suspensivo.

É o voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2167208 - PE (2024/0326324-9)

RELATOR : MINISTRO FRANCISCO FALCÃO
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : FCA FIAT CHRYSLER AUTOMOVEIS BRASIL LTDA.
ADVOGADOS : EDUARDO MANEIRA - MG053500
HELENO TAVEIRA TORRES - PE013189
MARGARET BRUSCHI IANNI - MG058675
OTTO CARVALHO PESSOA DE MENDONÇA - MG093835
EDUARDO MANEIRA - RJ112792A
HELENO TAVEIRA TORRES - SP194506
EDUARDO MANEIRA - DF020111

VOTO-VOGAL

MINISTRO AFRÂNIO VILELA: Em análise, recurso especial interposto pela FAZENDA NACIONAL, com fundamento no art. 105, III, *a*, da Constituição Federal, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, assim ementado:

Constitucional e Tributário. Recurso da impetrante ante sentença que denega a segurança, a consagrar [o decisório atacado] a legalidade da exigência do pedido de compensação só poder ser feito via eletrônica.

- No AGTR 0804127-73, apreciando decisão que, no presente mandado de segurança, indeferiu a liminar requerida pela ora apelante, assim votou esse relator:

-" Há mandado de segurança movimentado pela ora agravante voltado contra decisão que indeferiu a liminar, que, por seu turno, perseguia a determinação no sentido de que a autoridade apontada como coatora e a Receita Federal [do Brasil] recebessem os recursos hierárquicos, interpostos em face da não declaração da compensação, como se manifestação de inconformidade, ou como reclamação, e, qualquer que seja o caso, suspendendo a exigibilidade dos débitos objetos das compensações declinados nos PTAs de ressarcimento 10480.727737/2015-56; 13601.720076/2016-01; 13601.720269/2016-54 e 13601.720450/2015-80.

- "Toda a problemática se resume no fato de a agravante ter formulado o pedido de compensação, via formulário constante do Anexo VII da Instrução Normativa, ao invés de se utilizar do PER/DCOMP eletrônico, a teor do § 3º, do art. 1º, da Instrução Normativa RFB 1.425, de 19 de dezembro de 2013. Ou seja, o único meio é o eletrônico, a não ser que se demonstre ter este apresentado falha no programa e/ou ausência de

previsão da hipótese de restituição. Fora daí, como ocorreu no caso em foco, o pedido de compensação será considerado não formulado, e, a porta da Receita Federal se fecha.

"Pois sim.

- "Em longo arrazoado, a agravante evidencia a ilegalidade da exigência, por não se firmar na lei, mas em instrução normativa, isto é, a lei é o parâmetro para tudo - v. g., [1] ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei (inc. II, do art. 5º, da Constituição); [2] Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (art. 150, inc. I, idem) -, não há lugar para, na matéria de compensação de tributos, uma instrução normativa estabelecer o instrumento a ser utilizado para tanto, no caso, o eletrônico, fechando qualquer outro espaço para tanto, por uma razão mui singela: o papel, no caso, para indicar o instrumento devido é da lei, não tendo sido objeto de nenhuma delegação à autoridade fazendária.

- "Depois, não se perde de vista que, no ápice da montanha, está a lei e somente a lei, sozinha, sem nenhuma companhia. Para indicar os meios de realização do instrumento que a lei indica, a Administração faz uso do Decreto, que, assim, vem em segundo plano, para, ainda, em grau inferior, se estabelecer a presença da instrução normativa.

- "O que não se admite, em matéria na qual a regência de tudo é a lei, possa a instrução normativa, à completa e total revelia da lei, estabelecer um caminho, que a lei não indicou, e, com isso, desconhecer pedidos que possam ser formulados fora do âmbito daquele caminho por ela, instrução normativa, indicado.

- "Ademais, a Instrução Normativa em foco, como bem demonstrou a agravante, caminha por trilha totalmente diferente das declinadas pelo legislador via da Lei 9.430, de 1996.

"Com plena e total razão a agravante.

"Por este entender, dou provimento ao agravo de instrumento.

"É como voto".

- Na apreciação feita, ocorreu também o ingresso no próprio mérito do remédio heróico, traduzido na ilegalidade da exigência de o pedido de compensação só poder ser feito via eletrônica, na forma da instrução normativa ali aludida, de modo que não há o que se acrescentar, a não ser reiterar o que foi proclamado no referido agravo de instrumento.

- Provimento ao recurso para conceder a segurança.

Opostos embargos de declaração, pelo ente público (fls. 844-865), a princípio foram eles rejeitados (fls. 884-897).

Interposto um anterior recurso especial, pelo ente público (fls. 908-935), o STJ deu-lhe provimento, para anular o acórdão dos embargos de declaração e determinar o pronunciamento do Tribunal *a quo* sobre as questões suscitadas como omissas (fls. 1.081-1.085).

Por ocasião do rejuízoamento dos embargos de declaração, o Tribunal de origem os acolheu, parcialmente, sem efeitos infringentes (fls. 1.205-1.211).

No presente recurso especial, o ente público apontou violação (i) aos arts. 489, § 1º, I, II e IV, e 1.022, II, parágrafo único, II, do CPC/2015, sustentando a nulidade do acórdão dos embargos de declaração, por suposta omissão quanto à tese fazendária de legalidade da Instrução Normativa RFB 1.300/2012, no que previu a utilização de formulário eletrônico PER/DCOMP para efetuar declarações de compensação, bem como a consequência para a sua não utilização, e ainda, por suposta omissão quanto à matéria fática posta nos autos, que evidenciaria abuso de direito, por parte da impetrante, em afronta ao art. 187 do CC/2002.

Também indicou contrariedade (ii) aos arts. 100, I, e 170 do CTN; e 74, § 14, da Lei 9.430/1996, sustentando a legalidade da Instrução Normativa RFB 1.300/2012, no que estabeleceu a exigência de utilização de formulário eletrônico PER/DCOMP para efetuar declarações de compensação e previu, ainda, a consequência para a sua não utilização.

Por último, apontou afronta (iii) ao art. 187 do Código Civil, sustentando que estaria configurada a situação de abuso de direito, uma vez que a impetrante apresentou Declarações de Compensação em desconformidade com a legislação de regência, sem nenhuma justificativa para tanto.

Em seu voto, o relator conhece parcialmente do recurso especial, dele não conhecendo, por aplicação da Súmula 7 do STJ, no tocante à tese de abuso de direito, sustentada sob a alegação de afronta ao art. 187 do Código Civil, e, na parte conhecida, dá provimento ao recurso, para reconhecer a legalidade da Instrução Normativa 1.300/2012, no que exigiu que o pedido de compensação fosse realizado por meio eletrônico, afastando, assim, a possibilidade de transformar o recurso hierárquico em manifestação de inconformidade, bem como de atribuir-lhe efeito suspensivo.

Passo ao voto.

Entendo que o recurso especial deve ser parcialmente conhecido e, nessa extensão, improvido.

I - Da alegada violação aos arts. 489, § 1º, I, II e IV, e 1.022, II, parágrafo único, II, do CPC/2015. Improcedência

Inicialmente, quanto à alegada violação aos arts. 489, § 1º, I, II e IV, e 1.022, II, parágrafo único, II, do CPC, não verifico nulidade por omissão, tampouco negativa de prestação jurisdicional, no acórdão ora recorrido, complementado em sede de embargos de declaração, uma vez que o Tribunal de origem decidiu a causa de modo claro, coerente e com fundamentação suficiente.

Nesse ponto, acompanho o relator, que, em seu voto, adota o seguinte entendimento:

Em relação à indicada violação do art. 1.022 do CPC, não se observa a alegada omissão da questão jurídica apresentada pela recorrente, tendo o julgador abordado a questão de maneira suficientemente fundamentada.

Descaracterizada a alegada omissão, tem-se de rigor o afastamento da suposta violação do art. 1.022 do CPC/2015, conforme pacífica jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Com efeito, na origem, analisa-se mandado de segurança, ajuizado em 28/3/2017, de cuja petição inicial consta o pedido, nos termos em que formulado pela impetrante, a fl. 14,

para determinar à autoridade coatora, pessoalmente ou por seus subordinados, que receba os Recursos Hierárquicos interpostos em face da não declaração das compensações vinculadas aos Pedidos de Ressarcimento 10480.727737/2015-66, 13601.720450/2015-80, 13601.720076/2016-01 e 13601.720269/2016-54 como Manifestações de Inconformidade (art. 74, § 9º, da Lei 9.430/96), (a. 1) a fim de serem processados nos termos do § 11 do art. 74 da Lei 9.430/96 (na forma do Decreto 70.235/72 - com remessa às Delegacias da RFB de Julgamento e, eventualmente, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais); e (a.2) com o efeito suspensivo que lhes é próprio (art. 74, § 11, da Lei 9.430/96), suspendendo-se, assim, a exigibilidade dos débitos objeto das compensações.

O Tribunal de origem deu provimento à apelação, para conceder a ordem pleiteada, reafirmando os fundamentos que havia adotado, em sede de agravo de instrumento, para a concessão da liminar (fls. 822-834).

No voto condutor do acórdão recorrido, o Tribunal de origem dirimiu as questões pertinentes ao litígio de forma suficientemente clara e fundamentada, deixando assentado que (fls. 823-824):

No AGTR 0804127-73, apreciando decisão que, no presente mandado de segurança, indeferiu a liminar requerida pela ora apelante, assim votei:

Há mandado de segurança movimentado pela ora agravante voltado contra decisão que indeferiu a liminar, que, por seu turno, perseguia a determinação no sentido de que a autoridade apontada como coatora e a Receita Federal [do Brasil] recebessem os recursos hierárquicos, interpostos em face da não declaração da compensação, como se manifestação de inconformidade, ou como reclamação, e, qualquer que seja o caso, suspendendo a exigibilidade dos débitos objetos das compensações declinados nos PTAs de ressarcimento 10480.727737/2015-56; 13601.720076/2016-01; 13601.720269/2016-54 e 13601.720450/2015-80.

Toda a problemática se resume no fato de a agravante ter formulado o pedido de compensação, via formulário constante do Anexo VII da Instrução Normativa, ao invés de se utilizar do PER /DCOMP eletrônico, a teor do § 3º, do art. 1º, da Instrução Normativa RFB 1.425, de 19 de dezembro de 2013. Ou seja, o único meio é o eletrônico, a não ser que se demonstre ter este apresentado falha no programa e/ou ausência de previsão da hipótese de restituição. Fora daí, como ocorreu no caso em foco, o pedido de compensação será considerado não formulado, e, a porta da Receita Federal se fecha.

Pois sim.

Em longo arrazoado, a agravante evidencia a ilegalidade da exigência, por não se firmar na lei, mas em instrução normativa, isto é, a lei é o parâmetro para tudo - v. g., [1] ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei (inc. II, do art. 5º, da Constituição); [2] Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (art. 150, inc. I, idem) -, não há lugar para, na matéria de compensação de tributos, uma instrução normativa estabelecer o instrumento a ser utilizado para tanto, no caso, o eletrônico, fechando qualquer outro espaço para tanto, por uma razão mui singela: o papel, no caso, para indicar o instrumento devido é da lei, não tendo sido objeto de nenhuma delegação à autoridade fazendária.

Depois, não se perde de vista que, no ápice da montanha, está a lei e somente a lei, sozinha, sem nenhuma companhia. Para indicar os meios de realização do instrumento que a lei indica, a Administração faz uso do Decreto, que, assim, vem em segundo plano, para, ainda, em grau inferior, se estabelecer a presença da instrução normativa.

O que não se admite, em matéria na qual a regência de tudo é a lei, possa a instrução normativa, à completa e total revelia da lei, estabelecer um caminho que a lei não indicou, e, com isso, desconhecer pedidos que possam ser formulados fora do âmbito daquele caminho por ela, instrução normativa, indicado.

Ademais, a Instrução Normativa em foco, como bem demonstrou a agravante, caminha por trilha totalmente diferente das declinadas pelo legislador via da Lei 9.430, de 1996.

Com plena e total razão a agravante.

Por este entender, dou provimento ao agravo de instrumento.

É como voto.

Na apreciação feita, ocorreu também o ingresso no próprio mérito do remédio heróico, traduzido na ilegalidade da exigência do pedido de compensação só poder ser feito via eletrônica, na forma da instrução normativa ali aludida, de modo que, não há o que se acrescentar, a não ser reiterar o que foi proclamado no referido agravo de instrumento.

Por este entender, dou provimento ao recurso para conceder a segurança.

Por ocasião do rejugamento dos embargos de declaração, o Tribunal de origem os acolheu parcialmente, sem efeitos infringentes, para prestar os seguintes esclarecimentos (fls. 1.209-1.211):

Para melhor compreensão da controvérsia, transcreve-se o art. 74, § 12, da Lei 9.430/1996:

[...]

Já o § 3º do art. 74 da Lei 9.430/1996 (a que se refere o inciso I do dispositivo acima transcrito) dispõe que:

[...]

Vê-se, pois, que, de fato, no dispositivo acima citado não há qualquer previsão de que será considerada não declarada a compensação quando o sujeito passivo "não tenha utilizado o programa PER /DECOMP para declarar a compensação", tratando-se de hipótese prevista apenas no art. 46, § 1º, da Instrução 1300/2012.

Nas suas razões de embargos, alega a Fazenda Nacional que o julgado não observou o disposto no art. 74, § 14, da Lei 9.430/1996 e nos 170 e 100, I, do CTN, bem como a tese de que IN 1.300/2012 não extrapolou a margem legal regulamentada, eis que a própria Lei teria conferido à RFB competência para disciplinar a compensação.

Diferentemente do alegado, embora os dispositivos elencados pela embargante autorizem à Secretaria da Receita Federal do Brasil proceder ao disciplinamento e autorização dos pedidos de compensação (art. 170 do CTN e 74 da Lei 9.430/1996), expedindo, inclusive, os atos normativos respectivos (art. 100, I, do CTN), tais atos possuem, evidentemente, caráter secundário, estando sua validade e eficácia subordinadas aos limites impostos na lei a que se vinculam.

Nesse sentido, inclusive, é reiterado o entendimento de que: "A validade das instruções normativas (atos normativos secundários) pressupõe a estrita observância dos limites impostos pelos atos normativos primários

a que se subordinam (leis, tratados, convenções internacionais, etc.), sendo certo que, se vierem a positivar em seu texto uma exegese que possa irromper a hierarquia normativa sobrejacente, estarão viciados de ilegalidade." (REsp 1.225.018/PE, relator Ministro Humberto Martins, DJe de 26/4/2011)

No caso em destaque, como visto, não se discute a competência da RFB para disciplinar a compensação de que trata o art. 74 da Lei 9.430/96, inclusive, quanto à previsão de apresentação da declaração de compensação por meio eletrônico. Apenas adotou o julgado embargado a compreensão de que a Receita Federal, ao considerar "não declaradas" as compensações tão somente com base em instrução normativa – afastando, inclusive, o cabimento de "manifestação de inconformidade" e, conseqüentemente, da suspensão da exigibilidade –, findou por criar uma nova hipótese de "compensação não-declarada", para além daquelas expressamente previstas no art. 74, § 12, da Lei 9.430/1996, extrapolando o seu poder regulamentar.

Nesse contexto, foi que o acórdão embargado deu provimento ao apelo da impetrante, determinando que a autoridade coatora receba os Recursos Hierárquicos interpostos em face da não declaração, inclusive atribuindo-lhes o efeito suspensivo que lhes é próprio (art. 74, § 11, da Lei 9.430/1996), não invalidando o entendimento adotado os argumentos trazidos nas razões de embargos declaratórios e ora reapreciados.

Como se vê, a negativa de prestação jurisdicional não restou configurada, e a fundamentação adotada pelo Tribunal de origem é suficiente para respaldar a conclusão alcançada.

Vale lembrar que, mesmo à luz do art. 489 do CPC/2015, o órgão julgador não está obrigado a se pronunciar acerca de todo e qualquer ponto suscitado pela parte, mas apenas sobre aqueles capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo órgão julgador.

Assim, inexistente violação aos arts. 489, § 1º, I, II e IV, e 1.022, II, parágrafo único, II, do CPC/2015.

II - Da alegada violação aos arts. 100, I, e 170 do CTN; e 74, § 14, da Lei 9.430/1996. Violação não configurada

Adentrando o mérito da causa, adianto que concordo com o voto do relator, no ponto em que Sua Excelência diz que não foge à razoabilidade – muito ao contrário, prestigia-a – a regulamentação infralegal que impõe que a entrega de declarações ou o cumprimento de obrigações acessórias relacionadas ao direito tributário se faça exclusivamente por meio eletrônico. Trata-se de meio consentâneo com toda a lógica da atuação administrativa e jurisdicional, cada vez mais inserida no ambiente digital, e

propicia maior acessibilidade, ferramentas de controle, fiscalização e cruzamento de dados não somente úteis como imprescindíveis à atuação da administração tributária.

Também concordo com o voto do relator, seja no ponto em que Sua Excelência afirma que, em se tratando de regulamentação infralegal que visa a melhor gerir a atuação administrativa no cumprimento da lei, estabelecendo proposições razoáveis, não é dado ao Poder Judiciário revisar questões atinentes ao mérito administrativo, somente devendo atuar nas situações em que a regulamentação ultrapassar o quadro normativo; seja, ainda, quando Sua Excelência prossegue dizendo que a administração tributária faz jus à deferência técnico-administrativa, por parte do Poder Judiciário, na regulamentação de seus processos internos, quando atue de maneira razoável e proporcional, dentro da esfera de legalidade.

Todavia, discordo do respeitável voto do relator, precisamente no ponto em que Sua Excelência conclui que essa situação de regulamentação que ultrapassa o quadro normativo não seria o caso dos autos.

Acerca do princípio da deferência técnico-administrativa, o relator invoca a orientação firmada pela Primeira Seção do STJ, por ocasião do julgamento do REsp 1.925.192/RS, correspondente ao Tema 1.109/STJ, cujo acórdão restou assim ementado, com destaque em negrito no ponto realçado, no julgamento do presente recurso especial, pelo respectivo relator:

DIREITO ADMINISTRATIVO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. TEMA 1.109. SERVIDOR PÚBLICO APOSENTADO. REVISÃO ADMINISTRATIVA DEFLAGRADA DEPOIS DE TRANSCORRIDOS MAIS DE CINCO ANOS DESDE O ATO DE APOSENTAÇÃO. RECONHECIMENTO DO DIREITO À CONTAGEM DE TEMPO ESPECIAL COM REFLEXO FINANCEIRO FAVORÁVEL AO APOSENTADO. REALINHAMENTO DA ADMINISTRAÇÃO FEDERAL AO QUANTO DECIDIDO PELO TCU NO ACÓRDÃO N. 2008/2006 (CONFORME ORIENTAÇÕES NORMATIVAS 3 E 7, DE 2007, DO MPOG). PRETENSÃO DA PARTE APOSENTADA EM RECEBER AS RESPECTIVAS DIFERENÇAS DESDE A DATA DA APOSENTAÇÃO, E NÃO SOMENTE A CONTAR DA EDIÇÃO DO ACÓRDÃO DO TCU (2006). IMPOSSIBILIDADE. RECONHECIMENTO DE DIREITO QUE NÃO IMPLICOU RENÚNCIA TÁCITA À PRESCRIÇÃO POR PARTE DA ADMINISTRAÇÃO. INAPLICABILIDADE DO ART. 191 DO CÓDIGO CIVIL NA ESPÉCIE. REGIME JURÍDICO-ADMINISTRATIVO DE DIREITO PÚBLICO QUE EXIGE LEI AUTORIZATIVA PRÓPRIA PARA FINS DE RENÚNCIA À PRESCRIÇÃO JÁ CONSUMADA EM FAVOR DA ADMINISTRAÇÃO.

(...)

3. Em respeito ao princípio da deferência administrativa, o agir administrativo transigente, pautado na atuação conforme a lei e o direito, segundo padrões éticos de probidade e boa-fé, deve ser prestigiado pela jurisdição, sinalizando, assim, favoravelmente a que os órgãos administrativos tomadores de decisão sempre tenham em seu horizonte a boa prática da busca de soluções extrajudiciais uniformes, desestimulando, com isso, a litigiosidade com os administrados.

(...)

5. TESE REPETITIVA: Não ocorre renúncia tácita à prescrição (art. 191 do Código Civil), a ensejar o pagamento retroativo de parcelas anteriores à mudança de orientação jurídica, quando a Administração Pública, inexistindo lei que, no caso concreto, autorize a mencionada retroação, reconhece administrativamente o direito pleiteado pelo interessado.

(...)

6.3. Recurso especial da União conhecido em parte e, nessa extensão, parcialmente provido.

(REsp 1.925.192/RS, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Seção, julgado em 13/9/2023, DJe de 2/10/2023, grifo nosso).

Ocorre que a orientação jurisprudencial acima, a meu ver, não se aplica ao caso dos autos, por se tratar de questão diversa.

Comungo do mesmo entendimento do relator, outrossim, no ponto em que Sua Excelência diz que a função de uma instrução normativa não é a mera repetição do texto da lei, mas a sua efetiva regulamentação, esclarecendo seus aspectos práticos . Nessa perspectiva, segundo o relator, evidentemente haverá disposições normativas relacionadas a obrigações acessórias, ao tempo ou ao modo de ser dessas obrigações, o que, em princípio, não implica extrapolação da norma regulamentadora, a menos que haja, de fato, conflito normativo com a lei federal regulamentada.

Mas, no meu entendimento, conflito normativo houve, no caso, entre o § 1º do art. 46 da Instrução Normativa RFB 1.300/2012 e os arts. 100, I, e 170 do CTN; e 74 da Lei 9.430/1996, como justificarei mais adiante.

Concordo, ainda, com a mencionada tendência jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal, no sentido da adesão ao princípio da legalidade tributária suficiente, assim compreendido como a circunstância de a lei, em sentido estrito, estabelecer parâmetros, que serão preenchidos pelos normativos infralegais – evidentemente, sem descuidar da necessária razoabilidade entre os fins da norma e os meios de

operabilidade –, tendência jurisprudencial que, no julgamento do presente recurso especial, o respectivo relator noticia ter sido igualmente mencionada pelo Ministro Mauro Campbell Marques, em voto proferido no seguinte julgado desta Corte:

TRIBUTÁRIO. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. IRPJ. CSLL. ART. 18 DA LEI 9.430/1996. MÉTODO PRL. INTERPRETAÇÃO. IN SRF 243/2002. LEGALIDADE.

(...)

V - A interpretação adotada pela Receita Federal do Brasil por meio da Instrução Normativa SRF 243/2002, referendada pelo Tribunal de origem, não viola o art. 18 da Lei 9.430/1996, tampouco os demais dispositivos legais indicados. Trata-se de interpretação lógica, com base na *ratio legis*, ou seja, na finalidade da norma instituída. **A função de uma instrução normativa não é a mera repetição do texto da lei, mas a sua regulamentação, esclarecendo a sua função prática.**

(...)

VIII - Recurso especial improvido.

(REsp 1.787.614/SP, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 2/10/2023, DJe de 15/4/2024, grifo nosso).

Todavia, divirjo do voto do relator, no ponto em que, já se antecipando a eventual discussão, Sua Excelência defende que o REsp 1.689.920/SP, da relatoria do Ministro Herman Benjamin, não serviria de precedente para o presente caso.

Com a devida vênia ao respeitável voto do relator, penso que o supracitado REsp 1.689.920/SP, da relatoria do Ministro Herman Benjamin, serve, sim, de precedente para o presente caso, ainda que guardadas as suas particularidades, tendo em vista a existência de ponto relevante em comum a ambos os casos.

De fato, a Segunda Turma do STJ, no julgamento do aludido REsp 1.689.920/SP, de relatoria do Ministro Herman Benjamin, fez constar da ementa que, naquele caso específico, a controvérsia cinge-se ao efeito de impugnação administrativa apresentada contra decisão que considerou "não declarada" compensação requerida perante o Fisco Federal, em relação a créditos de PIS-Exportação e COFINS-Exportação. O acórdão recorrido entendeu incabível considerar a situação como compensação "não declarada", nos termos do art. 74, § 12, da Lei 9.430/1996, pois as situações assim caracterizadas encontram-se expressamente previstas no dispositivo, sem que do rol conste o caso em questão, razão pela qual a manifestação de inconformidade apresentada pela impetrante deve ser recebida em seu efeito suspensivo, nos termos do art. 151, III, do CTN. Para o Tribunal de origem, o pedido de compensação deve ser reputado "não homologado", o que possibilita o recebimento e

processamento da manifestação de inconformidade e seus recursos com o inerente efeito suspensivo. Na ocasião, a Segunda Turma desta Corte entendeu que, por inaplicáveis à espécie as situações legalmente previstas de compensação considerada *não declarada*, deve ser classificada a recusa administrativa como compensação *não homologada*, sujeita, por isso, a impugnação com efeito suspensivo, na forma do art. 74, §§ 9º a 11, da Lei 9.430/1996 e do art. 151, III, do CTN.

A meu ver, a mesma orientação firmada no supracitado precedente – ainda que guardadas as suas particularidades – deve ser observada no presente caso, na medida em que o STJ manteve o entendimento segundo o qual é incabível considerar determinada situação, não prevista em lei, como compensação "não declarada", nos termos do art. 74, § 12, da Lei 9.430/1996, pois as situações assim caracterizadas encontram-se expressamente previstas nesse dispositivo legal.

Sobre a compensação tributária – que constitui modalidade de extinção do crédito tributário –, o art. 170, *caput*, do CTN dispõe que

Art. 170. **A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários** com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

Por sua vez, o art. 100, I, do CTN define a finalidade e o alcance das instruções normativas – são elas classificadas como *normas complementares*:

Art. 100. **São normas complementares das leis**, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

Segundo a jurisprudência do STJ, “a previsão contida no art. 170 do CTN confere atribuição legal às autoridades administrativas fiscais para regulamentar a matéria relativa à compensação tributária, **dês que a norma complementar (consoante art. 100 do CTN) não desborde do previsto na lei regulamentada**” (REsp 1.130.680/RS, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 19/10/2010, DJe de 28/10/2010, grifo nosso).

Vejamos o que a Lei 9.430/1996 estabelece a respeito da compensação tributária.

Nos termos do art. 74 da Lei 9.430/1996 – com a redação vigente à data do ajuizamento deste mandado de segurança, em 28/3/2017 –, já com as alterações das Leis 10.637/2002, 10.833/2003 e 11.051/2004 e da Medida Provisória 448/2008, convertida na Lei 11.941/2009,

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.

§ 3º **Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º:**

I - o saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física;

II - os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação;

III - os débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal que já tenham sido encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União;

IV - o débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela Secretaria da Receita Federal - SRF;

V - o débito que já tenha sido objeto de compensação não homologada, ainda que a compensação se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa;

VI - o valor objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento já indeferido pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil, ainda que o pedido se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa;

VII - os débitos relativos a tributos e contribuições de valores originais inferiores a R\$ 500,00 (quinhentos reais);

VIII - os débitos relativos ao recolhimento mensal obrigatório da pessoa física apurados na forma do art. 8º da Lei 7.713, de 1988; e

IX - os débitos relativos ao pagamento mensal por estimativa do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL apurados na forma do art. 2º.

§ 4º Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo.

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

§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados.

§ 8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º.

§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação.

§ 10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes.

§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação.

§ 12. **Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses:**

I - previstas no § 3º deste artigo;

II - em que o crédito:

a) seja de terceiros;

b) refira-se a "crédito-prêmio" instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei 491, de 5 de março de 1969;

c) refira-se a título público;

d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado;

e) não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF;

f) tiver como fundamento a alegação de inconstitucionalidade de lei, exceto nos casos em que a lei:

1 – tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação direta de inconstitucionalidade ou em ação declaratória de constitucionalidade;

2 – tenha tido sua execução suspensa pelo Senado Federal;

3 – tenha sido julgada inconstitucional em sentença judicial transitada em julgado a favor do contribuinte; ou

4 – seja objeto de súmula vinculante aprovada pelo Supremo Tribunal Federal nos termos do art. 103-A da Constituição Federal.

§ 13. O disposto nos §§ 2º e 5º a 11 deste artigo não se aplica às hipóteses previstas no § 12 deste artigo.

§ 14. **A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo**, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação.

§ 15. (Revogado pela Lei 13.137, de 2015)

§ 16. (Revogado pela Lei 13.137, de 2015)

§ 17. 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 pela sujeito passivo.

§ 18. No caso de apresentação de manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação, fica suspensa a exigibilidade da multa de ofício de que trata o § 17, ainda que não impugnada essa exigência, enquadrando-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. (grifo nosso)

Da interpretação conjunta dos arts. 100, I, e 170 do CTN; e 74, § 14, da Lei 9.430/1996, acima reproduzidos, é correto afirmar que incumbe à Secretaria da Receita Federal do Brasil disciplinar o disposto no mencionado art. 74 da Lei 9.430/1996, por meio de instruções normativas, desde que não desbordem dos limites da norma legal regulamentada, mas isso não permite que, sem lei em sentido formal, possam ser previstas, por simples instrução normativa, novas situações de compensações *não declaradas*.

Com efeito, o indeferimento de compensação se manifesta por duas diferentes formas: **a)** em casos *taxativamente arrolados* pela legislação (art. 74, §§ 3º e 12, da Lei 9.430/1996), a exemplo da utilização de crédito que seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado, a compensação é considerada *não declarada*; **b)** já nas demais hipóteses, não mencionadas expressamente por lei em sentido estrito, a compensação, quando indeferida, é considerada *não homologada* (essa é a negativa ordinária, ou pura e simples).

Essa diferenciação, como se extrai do aludido art. 74 da Lei 9.430/1996, importa ao meio de impugnação administrativa do indeferimento da compensação. Começando pela segunda situação (item **b**, supra), quando a compensação considera-se *não homologada*, o contribuinte tem ao seu dispor a manifestação de inconformidade (art. 74, § 9º), forma de reclamação administrativa que, além de suspender a exigibilidade do débito compensado (art. 74, §§ 10 e 11), sujeita a questão ao contencioso administrativo-tributário ordinário, na forma do Decreto 70.235/1972 – com remessa da discussão às Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento e, em seguida, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (art. 74, § 11).

Nas situações em que a compensação é considerada *não declarada* (item **a**, supra), por sua vez, o contribuinte não pode se valer da manifestação de

inconformidade (art. 74, § 12); a legislação lhe autoriza discutir o indeferimento apenas pela via do recurso hierárquico (art. 56 da Lei 9.784/1999), modalidade de irresignação que, como se sabe, não goza de efeito suspensivo e tampouco submete o contencioso à análise das DRJs e do CARF (art. 74, § 13). Nessas situações, a apreciação se restringe à autoridade administrativa hierarquicamente superior, sem contraditório amplo, duplo grau e muito menos a paridade de representação dos julgadores (que ocorre no CARF).

E é justamente por restringirem direitos que as situações de compensações consideradas *não declaradas* encontram-se *taxativamente* dispostas em lei em sentido estrito – *in casu*, nos §§ 3º e 12 do art. 74 da Lei 9.430/1996. Penso que isso conduz à conclusão, natural e óbvia, de que, fora das situações ali previstas em rol taxativo, uma situação de indeferimento de compensação não poderá ser considerada como *não declarada*. Nesse caso, a omissão legislativa deverá necessariamente levar à simples *não homologação*.

Em suma: (a) as situações de não declaração de compensações são exclusivamente aquelas previstas em lei em sentido formal (no caso, os §§ 3º e 12 do art. 74 da Lei 9.430/1996); (b) o erro na forma de apresentação de Declarações de Compensação (p. ex., a adoção do formulário impresso no lugar da transmissão eletrônica via Programa PER/DCOMP) não é apontado nos referidos §§ 3º e 12 do art. 74 como situação legalmente prevista de não declaração; (c) dessa forma, havendo erro quanto à forma da compensação (física x digital), a autoridade administrativa não pode considerá-la como *não declarada*, ficando adstrita, se for para indeferir, a reputá-la apenas como *não homologada*; (d) com efeito, se o erro de forma provoca no máximo a não homologação da compensação, quando ele for verificado, o respectivo contribuinte poderá se valer da "manifestação de inconformidade", modalidade de reclamação administrativa prevista em lei justamente para esses casos (art. 74, § 9º) e que suspende a exigibilidade do débito compensado e submete a discussão ao contencioso administrativo-tributário ordinário (art. 74, §§ 10 e 11).

A corroborar minha compreensão no sentido da taxatividade do rol de situações previstas no art. 74, §§ 3º e 12, da Lei 9.430/1996, nas quais a compensação considera-se como *não declarada*, registro que, na Primeira Seção do STJ, por ocasião do julgamento, sob a sistemática dos recursos repetitivos, do REsp 1.157.847/PE,

correspondente ao Tema repetitivo 336/STJ, o respectivo relator, Ministro Castro Meira, deixou consignado que

Vale ressaltar que o novo regramento em nada alterou a jurisprudência desta Corte, que continua válida, entendendo que **as impugnações e os recursos interpostos no curso do procedimento fiscal em que se postula a compensação tributária suspendem a exigibilidade do crédito tributário, a menos que ele esteja no rol dos créditos não declaráveis previsto nos §§ 3º e 12 do art. 74 da Lei 9.430/96.**

No caso concreto, ao dar provimento à apelação, para conceder a ordem pleiteada no mandado de segurança, o Tribunal de origem entendeu que não poderiam ser consideradas como *não declaradas* as compensações, simplesmente por terem sido requeridas em formulário de papel, haja vista que essa situação não consta do rol *taxativo* previsto no art. 74, § 12, da Lei 9.430/1996. Assim decidindo, a meu ver, o Tribunal de origem não violou os arts. 100, I, e 170 do CTN; e 74, § 14, da Lei 9.430/1996.

III - Da alegada violação ao art. 187 do Código Civil. Não conhecimento, por aplicação do óbice da Súmula 211 do STJ

No que tange à alegada violação ao art. 187 do Código Civil, embora o relator tenha deixado de conhecer do recurso especial, no ponto, por aplicação do óbice da Súmula 7 do STJ, entendo que o recurso especial não deve ser conhecido, no particular, mas por aplicação do óbice da Súmula 211 do STJ, pois a tese de abuso de direito, sustentada sob a alegação de afronta a esse dispositivo legal, não foi ventilada, oportunamente, nas informações da autoridade impetrada (fls. 605-608), tampouco nas contrarrazões de apelação (fls. 804-809), e, por isso mesmo, não foi objeto de exame pelas instâncias ordinárias, porquanto suscitada, tardiamente, somente a partir da oposição dos embargos de declaração, em 2º Grau.

Assim, em razão da falta do indispensável prequestionamento, não pode ser conhecido o recurso especial, no ponto, ante a incidência do óbice da Súmula 211 do STJ: "Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição dos embargos declaratórios, não foi apreciado pelo Tribunal *a quo*".

Cumprе ressaltar que, nos termos da jurisprudência do STJ, inexistе contradição quando se afasta a alegada ofensa aos arts. 489 e 1.022 do CPC/2015 e, ao mesmo tempo, se reconhece a falta de prequestionamento de determinada matéria

suscitada como omissa. Destarte, é plenamente possível que o acórdão recorrido esteja suficientemente fundamentado e não tenha incorrido em omissão e, ao mesmo tempo, não tenha decidido a questão sob o enfoque de determinados dispositivos legais suscitados pela parte recorrente. Nesse sentido: AgInt no AREsp 2.239.224/PR, relator Ministro Teodoro Silva Santos, Segunda Turma, DJe de 4/11/2024.

Outrossim, sobre a aplicação do prequestionamento ficto, observa-se, em conformidade com a previsão do art. 1.025 do CPC/2015, que se consideram incluídos no acórdão "os elementos que o embargante suscitou, para fins de prequestionamento, ainda que os embargos de declaração sejam inadmitidos ou rejeitados, caso o tribunal superior considere existentes erro, omissão, contradição ou obscuridade", o que não é caso dos autos. Nesse sentido: AgInt no REsp 1.853.540/PR, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe de 26/6/2020.

IV - Do dispositivo

Isso posto, conheço parcialmente do recurso especial e, nessa extensão, nego-lhe provimento.

Sem condenação em honorários advocatícios, nos termos do art. 25 da Lei 12.016/2009 e do enunciado da Súmula 105/STJ.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2167208 - PE (2024/0326324-9)

RELATOR : MINISTRO FRANCISCO FALCÃO
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : FCA FIAT CHRYSLER AUTOMOVEIS BRASIL LTDA.
ADVOGADOS : EDUARDO MANEIRA - MG053500
HELENO TAVEIRA TORRES - PE013189
MARGARET BRUSCHI IANNI - MG058675
OTTO CARVALHO PESSOA DE MENDONÇA - MG093835
EDUARDO MANEIRA - RJ112792A
HELENO TAVEIRA TORRES - SP194506
EDUARDO MANEIRA - DF020111

RATIFICAÇÃO DE VOTO

A discussão no presente caso gravita em torno da análise de legalidade da Instrução Normativa n. 1.300/2012, que impôs o uso de formulário eletrônico específico para as declarações de compensação, sob pena de tais pedidos serem desconsiderados, adotando-se, para tanto, a nomenclatura "compensação não declarada".

O ilustre Ministro Afrânio Vilela, por meio de r. voto-vogal, apresentou posicionamento divergente ao voto por mim proferido, no específico ponto da conclusão no sentido de que a Instrução Normativa n. 1.300/2012 não estaria de acordo com as disposições contidas no art. 74 da Lei n. 9.430/1996 e nos arts. 100, I, e 170 do CTN.

Em síntese, entende o e. Ministro que, no presente caso, deveria ser observado o entendimento adotado pela Segunda Turma quando do julgamento do REsp n. 1.689.920/SP, o qual fora devidamente abordado em meu voto. Isso porque seria incabível que uma instrução normativa criasse hipótese de compensação não declarada, situação prevista somente em lei.

Considerando os apontamentos trazidos no r. voto-vogal, entendo pertinente tecer algumas ponderações que me fazem ratificar o voto inicialmente proferido.

Com efeito, a sistemática de compensação tributária encampa as figuras das compensações não homologadas e das compensações não declaradas, conforme disciplina prevista no art. 74 da Lei n. 9.430/1996.

A compensação não homologada está relacionada às hipóteses em que o contribuinte não demonstrou a existência de crédito líquido e certo suficiente para quitar o débito tributário, situação na qual é possível apresentar manifestação de inconformidade, dotada de efeito suspensivo.

Por outro lado, a compensação não declarada envolve situações em que a legislação considera inadmissíveis, a exemplo da tentativa de compensação com créditos de terceiros. Em se tratando de compensação não declarada, resta ao contribuinte apresentar recurso hierárquico sem efeito suspensivo, ou seja, o crédito tributário que se pretendia compensar pode ser exigido pela Administração Tributária.

Como visto, a Instrução Normativa n. 1.300/2012, ao estipular a forma como as declarações de compensação devem ser apresentadas, não versa sobre o crédito tributário compensável. Daí porque entendo que o REsp n. 1.689.920/SP não serve como parâmetro. Naquela oportunidade, conforme expus em meu voto, a Segunda Turma reconheceu que uma instrução normativa aumentou indevidamente o escopo da hipótese disciplinada no art. 74, §12, II, *d*, da Lei n. 9.430/1996, que se restringia à situação em que o crédito objeto da compensação tem origem em decisão judicial não transitada em julgado.

Aqui, entretanto, enfrentamos situação diversa.

A Instrução Normativa n. 1.300/2012 não criou hipótese de compensação não declarada, tampouco desbordou do rol taxativo do art. 74 da Lei n. 9.430/1996. Efetivamente, a norma em questão apenas determinou a forma de apresentação das declarações de compensação, obrigatoriamente eletrônicas, salvo situações que

justificassem o contrário, sob pena de a compensação ser tida por não declarada. Ocorre que o termo "compensação não declarada" não se refere à impossibilidade de compensação de um determinado crédito, na linha do que prevê a Lei n. 9.430/1996, mas da desconsideração de uma compensação que não siga a forma prescrita pela legislação.

Portanto, o que de fato aconteceu foi a adoção do mesmo termo para conceituar uma situação distinta, de formalidade, que não se confunde com as hipóteses previstas nos §§3º e 12º do art. 74 da Lei n. 9.430/1996, tampouco as amplia. É justamente por isso que afirmei em meu voto que o presente caso exige uma análise semântica, visto que se a Instrução Normativa n. 1.300/2012 tivesse adotado outro termo para nomear as consequências decorrentes da não observância dos requisitos de existência do pedido administrativo, esta Segunda Turma não estaria discutindo se houve ou não desborde do comando legal.

Nesse diapasão, entendo que o precedente firmado no julgamento do REsp 1.157.847/PE, em sede de repetitivo (Tema 336/STJ), também não serve com fundamento para reconhecimento da ilegalidade da Instrução Normativa n. 1.300/2012 ou, ainda, para justificar a atribuição de efeito suspensivo ao recurso hierárquico.

Na ocasião, o Superior Tribunal de Justiça garantiu a suspensão da exigibilidade do crédito tributário que se pretende ver compensado, com fundamento no art. 151, III, do CTN, quando o recurso interposto trata especificamente da compensação em si, ou seja, do crédito alegado pelo contribuinte e do encontro de contas, salvo quando se tratar das hipóteses previstas nos §§3º e 12º do art. 74 da Lei n. 9.430/1996.

Aqui, todavia, enfrentamos questão distinta, porque o procedimento de compensação sequer existiu, considerando que a contribuinte não observou os requisitos formais estipulados pela Instrução Normativa n. 1.300/2012. O recurso hierárquico não serve para discutir a injustiça da não homologação da compensação, mas do descumprimento da regra quanto à forma, situação na qual deve ser observado o regramento previsto nos arts. 56 e 61 da Lei n. 9.784/1999.

Finalmente, cabe pontuar que o art. 74 da Lei n. 9.430/1996, ao estabelecer multa automática nos procedimentos de compensação tributária, não previu a incidência da penalidade para os casos de compensação não declarada, de modo que a interpretação no sentido da legalidade da Instrução Normativa n. 1.300/2012 não sujeitaria a contribuinte ao pagamento da sanção.

De toda sorte, o Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral (Tema 736/STF), fixou o entendimento de que o contribuinte não pode ser multado pelo mero insucesso do seu pedido de compensação, ressalvados os casos de comprovada má-fé, situação que permite a aplicação de multa fundamentada no art. 43 e seguintes da Lei n. 9.430/1996. A tese foi assim definida: *É inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária.*

Ante o exposto, ratifico meu voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2167208 - PE (2024/0326324-9)

RELATOR : MINISTRO FRANCISCO FALCÃO
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : FCA FIAT CHRYSLER AUTOMOVEIS BRASIL LTDA.
ADVOGADOS : EDUARDO MANEIRA - MG053500
HELENO TAVEIRA TORRES - PE013189
MARGARET BRUSCHI IANNI - MG058675
OTTO CARVALHO PESSOA DE MENDONÇA - MG093835
EDUARDO MANEIRA - RJ112792A
HELENO TAVEIRA TORRES - SP194506
EDUARDO MANEIRA - DF020111

VOTO-VISTA

Senhor Presidente, ouvi atentamente o voto do relator, o eminente Ministro Francisco Falcão e, da mesma forma, o voto parcialmente divergente do eminente Ministro Afrânio Vilela. E, para melhor refletir e formar meu convencimento, pedi vista dos autos.

Rememoro, em breve síntese, a controvérsia em debate:

O cerne da controvérsia tratada nestes autos diz respeito à possibilidade ou não de recebimento e processamento de **declaração apresentada em formulário físico**, quando a instrução normativa da Receita Federal do Brasil impõe que se faça uso de **formulário eletrônico específico**.

O Tribunal Regional Federal da 5ª Região deu provimento ao recurso da FCA Fiat Chrysler Automóveis Brasil Ltda para conceder a segurança, reformando a sentença denegatória, a fim de reconhecer "a ilegalidade da exigência de que tal pedido somente possa ser feito pela via eletrônica (PER/DECOMP), na forma da Instrução Normativa n. 1.300/2012, já que tal restrição não se encontra explicitamente prevista na legislação de regência".

Ainda houve o rejugamento dos embargos de declaração manejados pela FAZENDA NACIONAL, após decisão do STJ que reconheceu a negativa de prestação jurisdicional. Com o novo julgado, foram acrescidos fundamentos, mas sem efeitos infringentes.

A FAZENDA NACIONAL interpôs novo recurso especial, alegando (i) violação dos arts. 489 e 1.022 do CPC, apontando omissão quanto à legalidade da exigência de utilização de formulário eletrônico PER/DCOMP para efetuar declaração de compensação e da consequência aplicada em razão da sua não utilização. Apontou ainda omissão quanto a questões fáticas constantes dos autos, inclusive quanto à tese de abuso de direito do impetrante.

No mérito, alegou (ii) violação aos arts. 100, I, e 170 do CTN, 74, *caput*, e § 14 da Lei n. 9.430/96. Sustenta a legalidade da previsão contida na instrução normativa RFB 1.300/2012, quanto à exigência de utilização de formulário eletrônico PER/DCOMP para efetuar declaração de compensação e da consequência aplicada em razão de sua não utilização.

Sustenta a recorrente, por fim, (iii) violação do art. 187 do Código Civil, argumentando ocorrência de abuso de direito do contribuinte, que apresentou declaração de compensação à RFB por meio de formulário, em vez de utilizar o PER/DCOMP eletrônico, sem se enquadrar nas hipóteses excepcionais que o autorizam, em desconformidade com a legislação de regência e sem justificativa para tanto.

O voto do eminente Ministro Francisco Falcão foi para **conhecer parcialmente do recurso especial, dando-lhe provimento** a fim de "reconhecer a legalidade da Instrução Normativa n. 1.300/2012 no ponto em que exigiu que o pedido de compensação fosse realizado por meio eletrônico, afastando, assim, a possibilidade de transformar os recursos hierárquicos em manifestações de inconformidade, bem como de atribuir-lhes efeito suspensivo".

O eminente Ministro Afrânio, por sua vez, apresentou voto vogal, em parte, divergente, para **conhecer parcialmente do recurso especial, negando-lhe provimento**, manifestando concordância com o relator acerca da (i) ausência de omissão; (ii) discordância sobre a conclusão de não estar configurada a extrapolção da regulamentação em relação à lei, valendo-se do julgado paradigma (REsp 1.689.920/SP, da relatoria do Ministro Herman Benjamin), cuja aplicação ao caso destes autos foi refutada pelo relator; e (iii) entendendo pela aplicação do óbice da Súmula n. 211 do STJ, e não pelo da Súmula n. 7 (como defendida pelo relator) em relação à alegada violação ao art. 187 do Código Civil.

Pois bem.

Estamos todos de acordo em relação à ausência de violação aos arts. 489 e 1.022 do Código de Processo Civil, uma vez que o acórdão recorrido, integrado pelo o que julgou, pela segunda vez, os embargos de declaração, examinou e decidiu a causa em sua inteireza, com fundamentação coerente e adequada à solução da controvérsia, sem incorrer na omissão alegada pela parte.

Em relação à alegada violação aos arts. 100, I, e 170 do CTN; e 74, § 14, da Lei n. 9.430/1996, as **premissas** estabelecidas pelo laborioso voto do relator também são corroboradas pelo voto vogal do eminente Ministro Afrânio, as quais também adiro, e são estas abaixo resumidas:

(a) é mais do que razoável a regulamentação infralegal que impõe que a entrega de declarações ou o cumprimento de obrigações acessórias relacionadas ao direito tributário se faça exclusivamente por **meio eletrônico**. Esse é um movimento sem volta, que prestigia a precisão e a celeridade. Os órgãos estatais não podem parar no tempo, precisam se modernizar para prestarem um serviço público eficiente.

(b) a deferência técnico-administrativa deve ser observada pelo juiz, desde que a regulamentação não extrapole os limites da lei.

(c) a instrução normativa não se presta a mera repetição da lei. É claro que, para cumprir seu mister, a norma infralegal precisa regulamentar a forma e meios de operacionalizar o comando legal, a fim de alcançar o resultado prático pretendido.

A discordância reside exatamente na subsunção do caso em apreço aos **limites legais**.

Com as mais respeitosas vênias à divergência inaugurada pelo eminente Ministro Afrânio Vilela, acompanho o eminente relator, o Ministro Francisco Falcão, na medida em que, também ao meu sentir, **não há extrapolação das hipóteses legais pela instrução normativa.**

Com efeito, conforme bem destacado no voto do relator, a Instrução Normativa n. 1.300/2012 não extrapola as balizas impostas pela Lei n. 9.430/1996, ao destrinchar o procedimento administrativo da compensação tributária, ao exigir que o pedido de compensação seja realizado por meio eletrônico (PER/DECOMP), afastando, assim, a possibilidade de transformar os recursos hierárquicos em manifestações de inconformidade, bem como de atribuir-lhes efeito suspensivo.

A referida regulamentação cumpre seu papel ao disciplinar a forma e meio de entrega de declarações ou o cumprimento de obrigações acessórias relacionadas ao direito tributário, impondo que se faça exclusivamente por meio eletrônico, procedimento que milita em favor da celeridade, acessibilidade, controle e fiscalização, propiciando maior eficiência da administração tributária.

Ante o exposto, reiterando as vênias, CONHEÇO PARCIALMENTE do recurso especial e, nessa extensão, DOU-LHE PROVIMENTO, nos exatos termos do voto do eminente relator.

É como voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2024/0326324-9

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 2.167.208 / PE

Números Origem: 08043574720174058300 08062807920174050000 201903138599
8043574720174058300 8062807920174050000

PAUTA: 18/02/2025

JULGADO: 18/02/2025

Relator

Exmo. Sr. Ministro **FRANCISCO FALCÃO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro AFRÂNIO VILELA

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. DENISE VINCI TULIO

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : FCA FIAT CHRYSLER AUTOMOVEIS BRASIL LTDA.
ADVOGADO : HELENO TAVEIRA TORRES - PE013189
ADVOGADOS : MARGARET BRUSCHI IANNI - MG058675
HELENO TAVEIRA TORRES - SP194506

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Crédito Tributário - Extinção do Crédito Tributário -
Compensação

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Adiado por indicação do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2024/0326324-9

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 2.167.208 / PE

Números Origem: 08043574720174058300 08062807920174050000 201903138599
8043574720174058300 8062807920174050000

PAUTA: 18/02/2025

JULGADO: 11/03/2025

Relator

Exmo. Sr. Ministro **FRANCISCO FALCÃO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro AFRÂNIO VILELA

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. DENISE VINCI TULIO

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : FCA FIAT CHRYSLER AUTOMOVEIS BRASIL LTDA.
ADVOGADO : HELENO TAVEIRA TORRES - PE013189
ADVOGADOS : MARGARET BRUSCHI IANNI - MG058675
HELENO TAVEIRA TORRES - SP194506

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Crédito Tributário - Extinção do Crédito Tributário -
Compensação

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr(a). HELENO TAVEIRA TORRES, pela parte RECORRIDA: FCA FIAT CHRYSLER
AUTOMOVEIS BRASIL LTDA.

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na
sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Após o voto do Sr. Ministro-Relator, conhecendo em parte do recurso e, nessa
parte, dando-lhe provimento, o voto vogal divergente do Sr. Ministro Afrânio Vilela,
conhecendo em parte do recurso e, nessa parte, negando-lhe provimento, os votos da Sra.
Ministra Maria Thereza de Assis Moura e do Sr. Ministro Marco Aurélio Bellizze
acompanhando o Sr. Ministro Francisco Falcão, pediu vista dos autos o Sr. Ministro
Teodoro Silva Santos."

A Sra. Ministra Maria Thereza de Assis Moura e o Sr. Ministro Marco Aurélio
Bellizze votaram com o Sr. Ministro Relator.

C5422454964911182516@ 2024/0326324-9 - REsp 2167208

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2024/0326324-9

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 2.167.208 / PE

Números Origem: 08043574720174058300 08062807920174050000 201903138599
8043574720174058300 8062807920174050000

PAUTA: 03/06/2025

JULGADO: 03/06/2025

Relator

Exmo. Sr. Ministro **FRANCISCO FALCÃO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro AFRÂNIO VILELA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. NÍVIO DE FREITAS SILVA FILHO

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : FCA FIAT CHRYSLER AUTOMOVEIS BRASIL LTDA.
ADVOGADO : HELENO TAVEIRA TORRES - PE013189
ADVOGADOS : MARGARET BRUSCHI IANNI - MG058675
HELENO TAVEIRA TORRES - SP194506

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Crédito Tributário - Extinção do Crédito Tributário -
Compensação

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Retirado de Pauta por indicação do Sr. Ministro Teodoro Silva Santos.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2024/0326324-9

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 2.167.208 / PE

Números Origem: 08043574720174058300 08062807920174050000 201903138599
8043574720174058300 8062807920174050000

PAUTA: 07/10/2025

JULGADO: 07/10/2025

Relator

Exmo. Sr. Ministro **FRANCISCO FALCÃO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro AFRÂNIO VILELA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. CELSO ALBUQUERQUE SILVA

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : FCA FIAT CHRYSLER AUTOMOVEIS BRASIL LTDA.
ADVOGADOS : EDUARDO MANEIRA - MG053500
HELENO TAVEIRA TORRES - PE013189
ADVOGADOS : MARGARET BRUSCHI IANNI - MG058675
OTTO CARVALHO PESSOA DE MENDONÇA - MG093835
EDUARDO MANEIRA - RJ112792A
HELENO TAVEIRA TORRES - SP194506
EDUARDO MANEIRA - DF020111

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Crédito Tributário - Extinção do Crédito Tributário -
Compensação

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Teodoro Silva Santos, acompanhando o Sr. Ministro Francisco Falcão, a Turma, por maioria, conheceu em parte do recurso e, nessa parte, deu-lhe provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator. Vencido o Sr. Ministro Afrânio Vilela."

A Sra. Ministra Maria Thereza de Assis Moura, os Srs. Ministros Marco Aurélio Bellizze e Teodoro Silva Santos (voto-vista) votaram com o Sr. Ministro Relator.

C542245496491182516@ 2024/0326324-9 - REsp 2167208