



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.901028/2010-72
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-006.225 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de outubro de 2022
Recorrente M. DIAS BRANCO S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. NÃO-CONFIGURAÇÃO.

A compensação não se equipara a pagamento para fins de configuração de denúncia espontânea. Não há denúncia espontânea condicional.

INCORPORAÇÃO. SUCESSÃO PROCESSUAL. EFEITOS DA COISA JULGADA. LÍMITES AOS ELEMENTOS OBJETIVOS DEDUZIDOS EM JUÍZO.

A pessoa jurídica incorporadora ingressa no processo judicial na condição de sucessora processual da incorporada. Há, portanto, alteração do elemento subjetivo da demanda.

Não há alteração em relação aos elementos objetivos deduzidos em juízo pela incorporada. Não há extensão do pedido ou causa de pedir, a fim de alcançar outra relação substancial da incorporadora, ainda que similares àquelas da incorporada.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA. DIREITO CREDITÓRIO INSUFICIENTE. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL. LEGALIDADE.

A compensação de débitos tributários envolve a incidência dos acréscimos legais (juros e multa de mora). Diante do reconhecimento de direito creditório insuficiente para a extinção integral dos débitos apontados na DComp, deve a autoridade administrativa efetuar a imputação proporcional entre cada um desses elementos, o que encontra amparo no artigo 163 do Código Tributário Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em rejeitar a prejudicial de decadência e a aplicação aos presentes autos da decisão exarada no processo judicial nº 0007267-11.2011.4.05.8100, e, no mérito, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário quanto à possibilidade de configuração de denúncia espontânea por meio de compensação, vencidos os conselheiros Flávio Machado Vilhena Dias, Sávio

Salomão de Almeida Nóbrega e Fellipe Honório Rodrigues da Costa (suplente convocado), que votaram por dar provimento ao recurso quanto a tal matéria, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcelo Cuba Netto, Flávio Machado Vilhena Dias, Ailton Neves da Silva (Suplente convocado), Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Fellipe Honório Rodrigues da Costa (Suplente convocado) e Paulo Henrique Silva Figueiredo (presidente). Ausente o Conselheiro Marcelo Oliveira.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão n.º 09-74.358, de 25 de março de 2020, proferido pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora/MG (fls. 3.794/3.799), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela ora Recorrente.

O presente processo cuida da Declaração de Compensação (DComp) n.º 30989.83153.150705.1.3.04-6315, apresentada pela Recorrente com base em suposto pagamento a maior que o devido a título de estimativa de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) referente ao período de apuração de junho de 2004 no valor de R\$ 372.618,89 para compensar débitos tributários de sua responsabilidade (fls. 2/5). O mesmo crédito teria sido anteriormente invocado em DComp n.º 05566.74142.310804.1.3.04-7140, conforme apontado no documento que que cuidam estes autos.

A DComp foi objeto de Despacho Decisório eletrônico (fl. 6), que não reconheceu o crédito invocado, posto que o pagamento se referiria a estimativa de IRPJ, de modo que deveria compor o saldo negativo apurado ao final do período.

Cientificado do Despacho Decisório, o sujeito passivo apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 10/21), por meio da qual:

- (i) sustentou que, após realizar pagamento no montante de R\$ 1.312.269,32, a título de estimativa de IRPJ, em relação ao período de apuração de junho de 2004, apresentou Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) retificadora, reduzindo o referido débito para o valor de R\$ 133.529,07, evidenciando pagamento a maior no montante de R\$ 1.178.740,25;
- (ii) esclareceu que, do referido crédito, teria se valido de R\$ 666.937,98 para compensações (dentre as quais a tratada no presente processo) e utilizado R\$ 511.802,27 para a composição do saldo negativo de IRPJ relativo ano ano-calendário de 2004;
- (iii) defendeu, então, que o valor recolhido seria superior ao montante confessado por meio de DCTF, de modo que caracterizado o pagamento

indevido (*rectius*, a maior que o devido), e justificada a realização da compensação;

- (iv) arguiu que, quando da apresentação da DComp, já era possível se saber que havia sido apurado saldo negativo do IRPJ em relação ao ano-calendário de 2004
- (v) por fim, alegou que, ainda que não pudesse ser aproveitado como pagamento a maior de estimativa, poderia, à data da transmissão da DComp, valer-se do saldo negativo do citado ano-calendário.

O referido recurso foi objeto do Acórdão de fls. 58/62, no qual não se conheceu da manifestação de inconformidade, afastando-se, de ofício, porém, a questão prejudicial apontada no Despacho Decisório, e devolvendo os autos para a análise do direito creditório invocado.

Foi proferido, então, o Despacho Decisório de fls. 282/284, em que se reconhece, integralmente, a existência do pagamento a maior que o devido, no valor de R\$ 1.178.740,25, mas, devido às compensações anteriormente realizadas e já homologadas, homologou apenas parcialmente a compensação tratada no presente processo.

O sujeito passivo se insurgiu, em relação à mencionada decisão, mediante a apresentação da Manifestação de Inconformidade de fls. 295/306, na qual, após reiterar o já alegado, aponta que insuficiência do crédito compensado seria motiva pela indevida inclusão por parte da autoridade administrativa dos valores referentes à multa de mora incidente sobre os débitos compensados. Defendeu que a referida multa não seria devida, uma vez que a compensação de débitos por meio de DComp caracterizaria a denúncia espontânea de que trata o art.1 38 do CTN. Além disso, para a exigência da multa de mora não apontada na DComp transmitida seria necessária a realização de lançamento de ofício.

Na decisão recorrida, demonstrou-se que a compensação foi realizada pela Recorrente por meio da transmissão de DComp, na data de vencimento do débito compensado, de modo que improcedente a alegação da Recorrente de que a insuficiência do crédito decorreria da consideração da multa de mora. O reconhecimento parcial do crédito invocado foi resultante das compensações anteriormente realizadas pela Recorrente e apontadas no Acórdão.

Após a ciência, foi apresentado o Recurso Voluntário de fls. 3.808/3.827, no qual se alega que a inclusão da multa de mora foi realizada pela autoridade administrativa em relação às compensações anteriores e não naquela tratada neste processo. Reiterou, então, as razões para a não incidência da multa moratória nas compensações realizadas, acrescentando a alegação de decadência do direito de exigir tal acréscimo. Invocou, por fim, que o direito à realização de denúncia espontânea por meio de compensações, sem a incidência da multa de mora, estaria consolidada em seu favor em decorrência de decisão judicial proferida nos autos do processo judicial nº 0090199-70.2019.8.17.2001.

O presente processo foi distribuído por sorteio a este Conselheiro, em 22 de julho de 2021.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo - Relator

1 DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

A Recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância, por via eletrônica, em 07 de abril de 2020 (fls. 3.803/3.804) e apresentou o Recurso Voluntário, em 07 de maio do mesmo ano (fl. 3.805), dentro, portanto, do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972.

O Recurso é assinado, digitalmente, pela responsável legal da pessoa jurídica.

A matéria objeto do Recurso está contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme Art. 2º, inciso I, e Art. 7º do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015.

Isto posto, o Recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

2 DO PROCESSO JUDICIAL INVOCADO PELA RECORRENTE

Inicialmente, cabe afastar qualquer relação do presente processo administrativo com o processo judicial invocado no Recurso Voluntário. A Recorrente menciona o processo judicial n.º 0090199-70.2019.8.17.2001, mas não junta aos autos qualquer peça do referido processo. De outra parte, apresenta diversas peças do processo n.º 0007267-11.2011.4.05.8100.

Este último processo, como se constata da sentença de fls. 3.829/3.831, foi movido, no ano-calendário de 2011, por ADRIA ALIMENTOS DO BRASIL LTDA, CNPJ n.º 51.423.747/0001-93, posteriormente incorporada pela Recorrente.

De outros processos da Recorrente pautados para esta mesma reunião de julgamento, nos quais o referido processo judicial é invocado (a exemplo do n.º 10380.900341/2010-93), é possível saber que a referida autora obteve sentença favorável, em setembro de 2012, a qual foi confirmada pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região com trânsito em julgado em maio de 2013.

O fato de a ADRIA ALIMENTOS DO BRASIL LTDA haver sido incorporada pela Recorrente, no ano de 2012, e de esta passar a ser a sua sucessora no processo judicial em questão não confere à Recorrente o direito de se valer da referida decisão judicial em relação às compensações realizadas anteriormente à Incorporação e, mesmo, àquelas realizadas posteriormente à operação societária mas que não possuam qualquer relação com a autora da ação judicial.

Em recente artigo científico específico sobre o tema, Juraci Mourão Lopes Filho não deixa dúvidas acerca do acerto da conclusão acima adotada, estabelecendo com pertinência a

distinção entre a sucessão nos planos dos direitos material e processual, bem como os seus limites em relação ao elemento objetivo deduzido no processo judicial:

Tem-se, então, que a característica essencial da incorporação é a extinção da sociedade incorporada, que é inteiramente absorvida pela sociedade incorporadora e lhe sucede em todos os direitos e obrigações. Marco fundamental, portanto, é o ato de incorporação, pois, a partir dele, a incorporada deixa de existir juridicamente. O art. 1.118 do Código Civil (LGL\2002\400) é expresso nesse tocante ao trazer que “aprovados os atos da incorporação, a incorporadora declarará extinta a incorporada, e promoverá a respectiva averbação no registro próprio”. Igualmente, o art. 227, § 3º, da Lei das Sociedades por Ações. Mesmo que as atividades industriais, comerciais ou os serviços da empresa incorporada continuem materialmente a ser exercidos sem dissolução de continuidade, há uma descontinuidade jurídica mediante a mudança da titularidade. A partir desse instante, as atividades e os elementos de empresa passam a ser da incorporadora, exercitados em seu nome e a título próprio, integrando-se ao conjunto de suas demais atividades e bens. Há uma sucessão universal de direitos e obrigações, respondendo a incorporadora por eles, quase sempre, nos limites da incorporação.

(...)

Tem-se, portanto, no plano do direito material, bem definidos os contornos e os efeitos gerais da incorporação societária. Consistem, grosso modo, na extinção e absorção da incorporada, respondendo a incorporadora, a título universal, por todos os direitos e obrigações daquela.

(...)

Acontece que, no plano do direito processual, a matéria não recebeu a mesma atenção do legislador. Não existe qualquer disposição especificamente a respeito dos efeitos da incorporação sobre os processos findos ou em tramitação. Mesmo a jurisprudência não é clara em oferecer padrões mais firmes, sendo pouco elucidativa em alguns casos decididos, quando confrontadas a peculiaridades concretas. Ante a falta de regramento legal, o assunto é tratado pela doutrina e pelos tribunais a partir dessas características gerais da incorporação – conforme disposto no Direito Empresarial e Tributário – e submetidos aos disciplinamentos próprios do Direito Processual Civil. Assim, há duas situações que devem ser analisadas separadamente, pois os institutos processuais envolvidos com maior ênfase são distintos. A primeira trata de processos ainda em tramitação quando do ato de incorporação. Essa hipótese se rege pelas regras da sucessão processual, pois a extinção da empresa incorporada é equiparada à morte da pessoa natural, cujas consequências no processo recebem trato legislativo próprio. A segunda situação versa sobre processos já extintos quando da incorporação, que são tratados de acordo com o alcance da coisa julgada e com os efeitos da decisão favorável ou desfavorável. Leva-se em consideração que a incorporadora é sucessora universal da incorporada em todos os direitos e obrigações, inclusive naqueles objetos de decisões transitadas em julgado.

(...)

Diante disso, tem-se o ponto central para compreender os efeitos da incorporação sobre os processos ainda em tramitação quando desse ato societário: a incorporadora assume o processo no lugar da incorporada, passando, desde então, a integrar o processo, nos limites da relação jurídica substancial (de natureza tributária, empresarial, civil etc.), conforme submetida e discutida em juízo. Tomar a questão processual da incorporação, nos feitos ainda em tramitação, em termos de sucessão processual, é bastante significativo e bem define suas consequências nesse âmbito. Significa que a única alteração operada se dá sobre o elemento subjetivo da demanda, deixando intocados os outros elementos. Afeta apenas e tão somente um dos sujeitos processuais, o autor ou ré, conforme for o caso. A causa de pedir e o pedido não são afetados pela incorporação. O

alcance objetivo da decisão a ser tomada terá, então, por referência esses dois elementos da ação, os quais retratam a controvérsia de direito material submetida em juízo anteriormente pela incorporada, e que tocavam, pois, relação substancial desta. A distinção será apenas subjetiva, pois não afetará mais a pessoa jurídica incorporada, porque extinta, mas a incorporadora que assumiu seu lugar. Contudo, o objeto afetado será exatamente aquele deduzido em juízo, qual seja, a relação jurídica material originalmente mantida pela incorporada. Não há, então, a extensão do pedido ou causa de pedir, a fim de alcançar outra relação substancial da sociedade incorporadora, ainda que similares. Repita-se: é alterado apenas o elemento subjetivo da ação.

(...)

Destaque-se, há uma sucessão processual, uma troca de sujeito do processo, uma alteração do elemento subjetivo da demanda, não se tocam, pelo simples advento da incorporação, os fatos narrados e discutidos, os fundamentos jurídicos levantados e o pedido formulado. Não ocasiona, pois, qualquer alargamento ou restrição no que diz respeito à controvérsia deduzida em juízo, que ainda se relaciona estritamente a direitos e obrigações originariamente da empresa incorporada.

A incorporadora, portanto, ingressa no feito, sucedendo a incorporada. Seu ingresso, por si só, não ocasiona qualquer alteração dos demais elementos da ação. A decisão, então, será recebida pela incorporadora nos limites do que foi deduzido e estabilizado em juízo, versando, por óbvio, apenas sobre os direitos ou obrigações da incorporada, os quais foram transferidos para a incorporadora.¹

A compensação de que trata os presentes auto foi realizada, pela Recorrente, no ano de 2005, por meio da utilização de pagamento realizado, também pela Recorrente, no ano de 2004. Não há nenhuma relação com a ADRIA ALIMENTOS DO BRASIL LTDA, e, conseqüentemente, nenhum reflexo da decisão judicial proferida no processo inaugurado por esta pessoa jurídica, que se relacionava aos pagamentos por ela realizados.

3 DA DECADÊNCIA

A Recorrente suscita, prejudicial de decadência do “direito do Fisco a constituir as sanções moratórias em discussão”, por força do disposto no art. 173, inciso I, do CTN.

A alegação é afastada a partir da rejeição do argumento de que se estaria exigindo créditos não incluídos na DComp apresentada pela Recorrente, para o que seria necessária a realização de lançamento de ofício. A exigência dos acréscimos legais, juros e multa de mora, é uma decorrência direta do texto do Art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996:

Art.61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

¹ LOPES FILHO, Juraci Mourão. Os efeitos da incorporação societária sobre os processos judiciais tributários. Revista de Processo. vol. 311, p. 259-280. São Paulo, Thomson Reuters, 2021.

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Neste sentido, na efetivação da compensação de todos os débitos compensados após a data de vencimento, devem ser considerados os referidos acréscimos.

Na insuficiência do crédito utilizado na compensação para a extinção integral do débito, aplica-se a chamada “imputação proporcional”, conforme explicitado no Parecer PGFN/CAT n.º 74, de 2012:

89. Dito isto, cumpre, passo seguinte, averiguar se, à luz de tudo quanto visto até agora, as soluções aventadas nos itens 39.i, 39.ii e 39.iii, supra, são juridicamente viáveis. Relembrando: cumpre indagar se, diante de um pagamento insuficiente para saldar integralmente o débito tributário composto por mais de um elemento (*principal, juros, penalidades pecuniárias*): é (a) dado à *autoridade administrativa* escolher *um* ou *alguns* desses elementos para nele imputar o pagamento; pode (b) o *contribuinte* efetuar essa escolha, não cabendo à autoridade administrativa senão aceitá-la; ou *deve* (c) a autoridade administrativa efetuar a imputação primeiramente nos *juros*, por aplicação subsidiária analógica do artigo 354 do NCC.

90. A resposta às duas primeiras indagações parece relativamente simples.

91. Quanto à indagação do item 39.i: já vimos, com efeito, que o CTN, nada obstante conferir à autoridade administrativa o poder de efetuar a imputação, não outorga a ela nenhuma margem de discricionariedade para alterar a ordem de precedência entre os débitos nele estabelecida, não lhe cabendo, de conseguinte, fazer qualquer “escolha” do(s) débito(s) a que imputar o pagamento. Ora, se assim é quando se trata de débitos tributários distintos (p. ex., um débito de imposto de renda e outro de imposto sobre produtos industrializados; ou dois débitos de imposto territorial rural), assim também há de ser quando se trata de *um* débito tributário, composto por mais de um elemento (*principal, juros, penalidades pecuniárias*).

92. Quanto à indagação do item 39.ii: por igual, se o CTN não outorga ao contribuinte o poder de escolher, entre débitos tributários distintos, aquele a que imputar o pagamento (*vide* os mesmos exemplos do item anterior), não se lhe pode reconhecer qualquer direito a fazer uma escolha entre os elementos de *um mesmo crédito* (*principal, juros, penalidades pecuniárias*) para ver efetuada a imputação naquele de sua preferência. Eventual indicação por parte do contribuinte não deve – e nem sequer pode – ser aceita pela autoridade administrativa, sob pena de ela descumprir o seu *dever* de efetuar a imputação. Ademais, da supressão do inciso II do artigo 192 do Anteprojeto –que ordenava a imputação, primeiro, no *principal* (regra que seria mais favorável ao *devedor*) – não se pode inferir tenha sido dado a ele (devedor) o poder de efetuar uma escolha entre tal elemento e os demais (*juros, penalidades pecuniárias*), mormente à luz da regra expressa *ordenando* à *autoridade administrativa* fazer a imputação.

93. Rechaçam-se, portanto, as soluções aventadas em 39.i e 39.ii, porquanto representariam subversão completa do sistema do artigo 163 do CTN, que não outorga qualquer poder de escolha às partes da relação Fisco-contribuinte em matéria de imputação de pagamento. Nessa linha, o silêncio do CTN no tocante à imputação de pagamento quando há *um* débito composto por mais de um elemento não aproveita nem ao Fisco nem ao devedor.

94. Passemos, então, a examinar a solução alvitrada em 39.iii, consistente em saber se *deve* a autoridade administrativa efetuar a imputação nos *juros*, por aplicação subsidiária analógica do artigo 354 do NCC. Frise-se: não se indaga se a autoridade *pode* – o que já foi rechaçado nos itens precedentes – mas, sim, se ela *deve* fazer a

imputação nos juros, *imaginando-se* um seu *dever de obediência* ao referido dispositivo do NCC na esfera tributária.

95. A resposta é pela negativa.

96. O tema da aplicação subsidiária por analogia do artigo 354 do NCC em matéria tributária já foi, com efeito, objeto de discussão e deliberação no seio do Superior Tribunal de Justiça, que veio, a final, a editar a Súmula de nº 464, com o seguinte teor:

Súmula 464 - STJ. “A regra de imputação de pagamentos estabelecida no art. 354 do Código Civil não se aplica às hipóteses de compensação tributária.”

(...)

100. Ora, sendo inviável, como decidido, em última análise, pelo STJ, a aplicação subsidiária analógica do artigo 354 do NCC à compensação tributária, pela mesma razão não se pode entender como aplicável esse dispositivo quando se trate da imputação de pagamento de crédito tributário *pura e simples*, embora dessa aplicação pudesse resultar benefício ao Fisco-credor.

101. Noutras palavras e em síntese: se não se pode impor ao Fisco, quando devedor (na compensação tributária), uma imputação de pagamento que favoreça o particular-credor, não se pode impor ao particular, quando devedor, uma imputação que favoreça o Fisco-credor. A inexistência de norma expressa sobre imputação de pagamento na hipótese versada na consulta não pode – já o dissemos – resultar em pender-se quer em favor do contribuinte, quer em favor do Fisco.

102. De tudo isso se deduz que a única solução viável para o nosso problema à luz do CTN é aquela descrita no item 39.iv, consistente em que o pagamento deve ser imputado a *todos* os elementos de que se componha o crédito tributário, mediante *rateio*, pois dessa forma é que se terá um *equilíbrio* entre a posição do contribuinte e a posição do Fisco nesta seara.

(...)

108. De tudo, nossa conclusão é no sentido de que, diante do pagamento não-integral de crédito tributário composto por mais de um elemento (*principal, juros, penalidades pecuniárias*), deve a autoridade administrativa efetuar a imputação *proporcional* entre cada um desses elementos.

Chamo a atenção para o fato de que este Parecer trata especificamente da hipótese de pagamento de um débito após o vencimento sem a inclusão da multa de mora (exatamente a forma de compensação pretendida pela Recorrente na DComp transmitida pela Recorrente). A conclusão é pela imputação proporcional. *In verbis*:

131. É, com efeito, fora de dúvida que a situação em que se dá “o pagamento do débito tributário após o seu vencimento sem que o contribuinte inclua o valor da multa de mora” enquadra-se perfeitamente no conceito de “pagamento de débito tributário após o seu vencimento em valor insuficiente para saldá-lo integralmente”, que gera a necessidade de efetuar-se a imputação proporcional de pagamento.

132. Diga-se, aliás, *en passant*, que nesse conceito *também* se enquadra a situação em que o contribuinte paga o débito tributário após o seu vencimento sem incluir o valor referente aos *juros de mora*, o que rende ensejo, por igual, ao dever da autoridade administrativa de efetuar a imputação proporcional de pagamento. É certo que sobre a multa de mora devem incidir juros de mora – tal como previsto no § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996, supra transcrito –, mas estes não se confundem com os juros de mora incidentes sobre o principal não pago no vencimento.

133. De tudo, a solução correta, segundo nos parece, será então a de: 1) apurar o valor do débito tributário na data do pagamento, fazendo, para isso, o acréscimo dos encargos da mora (multa de mora e juros de mora) sobre o valor que era devido na data do vencimento, incidentes entre essa data e a do pagamento; 2) apurar quanto de *principal*, quanto de *juros de mora* e quanto de *multa de mora*, foram efetivamente pagos; noutras palavras: efetuar a imputação do pagamento *proporcionalmente* aos elementos de que passou a ser composto, a partir do vencimento, o débito tributário (principal, multa de mora e juros de mora); 3) lançar o saldo devedor remanescente, isto é, o valor não pago, para, em seguida, iniciar-se a respectiva cobrança.

Esta é a posição também adotada pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, conforme ementa do Acórdão n.º 9101-004.127, de 11 de abril de 2019 (Relator Conselheiro Demetrius Nichele Macei) acima transcrita.

Neste sentido, não sendo exigível lançamento de ofício, não há que se falar em decadência do direito de se constituir os acréscimos moratórios.

4 DO MÉRITO

A temática de fundo envolvida no presente processo é o instituto da denúncia espontânea da infração, na forma do art. 138 do CTN:

Art. 138. **A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada**, se for o caso, **do pagamento do tributo devido e dos juros de mora**, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. (Destacou-se)

É que, ainda que o crédito invocado pela Recorrente nas DComp apresentadas tenha sido reconhecido, revelou-se insuficiente para a extinção de todos os débitos confessados. A razão para tanto, como identificado pela Recorrente, é a inclusão em compensação anterior, por parte da Administração Tributária, da multa de mora; enquanto a contribuinte defende que tal acréscimo seria indevido, exatamente, porque as compensações configurariam a denúncia espontânea.

De fato, o pagamento e a compensação, são formas de extinção do crédito tributário, conforme o art. 156 do CTN. A controvérsia, contudo, deriva do fato de que, enquanto o pagamento é uma forma de extinção definitiva do crédito tributário; a compensação via DComp é uma extinção precária, “*sob condição resolutória de sua ulterior homologação*”, a teor do art. 74, §2º, da Lei n.º 9.430, de 1996.

Isto posto, seja no âmbito do CARF seja no Poder Judiciário, o tema recebeu duas interpretações opostas. De um lado, aqueles que entendiam que, malgrado a distinção acima apontada, dever-se-ia reconhecer a ocorrência da denúncia espontânea nos casos de compensação por meio de DComp, dado o seu efeito de extinção conferido pelo CTN e o fato de que, caso não homologada a compensação, o crédito tributário poderia ser exigido, inclusive, com a multa moratória. Neste sentido, os Acórdãos n.º 1301-003.791, 1201-002.770 e 9101-003.999, da 1ª Seção de Julgamento do CARF e as decisões no Resp 1.122.131/SC, da 1ª Turma

do Superior Tribunal de Justiça, e nos EDcl no AgRg no Resp 1.375.380/SP, da 2ª Turma daquela Corte.

Em outra linha, porém, aqueles que, fundados na precariedade da compensação via DComp e na incompatibilidade de tal fato com o instituto da denúncia espontânea, inspirado em institutos do Direito Penal tais como a desistência voluntária, o arrependimento eficaz e o arrependimento posterior. Alinhados a esta interpretação, os Acórdãos nº 1402-003.600, 1302-003.046 e 9101-002.969.

A matéria foi pacificada, no âmbito do STJ, por meio de Embargos de Divergência julgados pela 1ª Seção daquele Tribunal, em setembro de 2018, no sentido da inocorrência da denúncia espontânea nos casos de compensação². Eis a ementa da referida jurisprudência:

EMENTA TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. REQUISITOS. INOCORRÊNCIA.

1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou-se no sentido de que é incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, aos casos de compensação tributária, justamente porque, nessa hipótese, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo fisco, a qual, caso não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário, havendo, por consequência, a incidência dos encargos moratórios.

Precedentes.

2. Agravo interno desprovido. (AgInt nos EDcl nos Embargos de Divergência em REsp. nº 1.657.437/RS, Relator Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ, Data do Julgamento: 12/09/2018, Data da Publicação: DJe 17/10/2018)

Diante do referido julgamento, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF voltou a se posicionar pela impossibilidade de equiparação da compensação ao pagamento, para fins de denúncia espontânea, conforme Acórdão nº 9101-004.127, de 11 de abril de 2019 (Relator Conselheiro Demetrius Nichele Macei), cuja ementa segue transcrita:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTOS. LEGALIDADE.

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

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

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

² Os precedentes do STJ e do CARF invocados pela Recorrente são todos anteriores a tal data. E a Recorrente chega a invocar a decisão que contraria sua tese como se a amparasse.

Como bem apontado pelo Relator da referida decisão, embora o entendimento firmado no STJ ainda não seja vinculante, caber reconhecer que aquela Corte, “*ultima instância competente para interpretar a legislação infraconstitucional, uniformizou jurisprudência neste sentido*”. Por tal razão o ínclito relator, não obstante o seu entendimento pessoal, acompanhou a tese, primando pela “*segurança jurídica, eficiência administrativa e ainda, como objetivo declarado do CARF, desafogar o Poder Judiciário*”.

No caso deste Relator, ademais, por concordar integralmente com o posicionamento firmado no âmbito da 1ª Seção do STJ, mais razão se põe para reconhecer que a compensação via DComp não extingue definitivamente o crédito tributário, como o pagamento exigido pelo art. 138 do CTN.

A denúncia espontânea é um benefício, um favor legal, de modo que, apenas com o pagamento se terá o pleno e definitivo cumprimento da obrigação por parte do contribuinte em mora, capaz de excluir a penalidade decorrente de tal condição.

Na compensação via DComp, enquanto não transcorrido o prazo de cinco anos a partir da data da apresentação da Declaração, haverá a possibilidade de a extinção do crédito tributário ser reconhecida inexistente, e mesmo a cobrança do crédito tributário confessado na DComp não é garantia de que este será extinto. Totalmente inaceitável, portanto, a equiparação pretendida, uma vez que significaria o reconhecimento de uma denúncia espontânea condicional, algo incompatível com a previsão legal.

Neste sentido, decisões recentes das três turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

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

Para fins de denúncia espontânea, nos termos do art. 138, do CTN, a compensação tributária, sujeita a posterior homologação, não equivale a pagamento, não se aplicando, por conseguinte, o afastamento da multa moratória decorrente pelo adimplemento a destempo. Neste sentido, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça pacificou entendimento segundo o qual é incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN aos casos de compensação tributária, justamente porque, nessa hipótese, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo fisco, a qual, caso não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário, havendo, por consequência, a incidência dos encargos moratórios. Precedentes; AgInt nos EDcl nos EREsp. 1.657.437/RS, Rel. Min. GURGEL DE FARIA, DJe 17.10.2018; AgInt no REsp nº 1798582/PR (08/06/2020). (Acórdão nº 9101-005.743, de 02 de setembro de 2021, Relator Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

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

O instituto da compensação, para efeitos de denúncia espontânea, não pode ser equiparado a pagamento, eis que ainda depende de posterior homologação, não se aplicando, por conseguinte, o afastamento da multa de mora por adimplemento efetuado a destempo. (Acórdão n.º 9202-009.787, de 26 de agosto de 2021, Redator designado Conselheiro Maurício Nogueira Righetti)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

MULTA DE MORA. DÉBITOS. PAGAMENTOS A DESTEMPO. DCOMP. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INOCORRÊNCIA.

Incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, aos casos de compensação tributária, justamente porque nessa hipótese a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo Fisco. Caso esta não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário, havendo, por consequência, a incidência dos encargos moratórios. (Acórdão n.º 9303-011.680, de 16 de agosto de 2021, Redator designado Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire)

Assim, as compensações realizadas pela Recorrente não configuram denúncia espontânea, de modo que correta a exigência de multa de mora na sua liquidação, e insuficiente o saldo do direito creditório remanescente à data da transmissão da DComp tratada nos presentes autos.

5 CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por rejeitar a prejudicial de decadência, e, no mérito, por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo