



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10410.720648/2009-74  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1402-006.166 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de outubro de 2022  
**Recorrente** TELASA CELULAR S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

**Ano-calendário: 1999**

**IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL. REGULARIDADE.**

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

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

**Ano-calendário: 1999**

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO.**

Não se cogita da aplicação do art. 138 do CTN quando não há pagamento, mormente se as compensações promovidas em atraso não foram acompanhadas dos juros de mora devidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, vencidas a Relatora e o Conselheiro Luciano Bernart, que davam provimento, votando este pelas conclusões. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente e Redator Designado

(documento assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogerio Borges, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Evandro Correa Dias, Luciano Bernart, Iagaro Jung Martins, Jandir Jose Dalle Lucca, Antonio Paulo Machado Gomes e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

## Relatório

Trata-se de manifestação de inconformidade contra Despacho Decisório que não homologou as declarações de Compensação, por meio das quais a contribuinte compensou crédito de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL com débitos de estimativas relativos aos anos-calendários de 2000 e 2001. O crédito informado correspondia ao valor de R\$ 391.730,16 e seria decorrente de saldo negativo de CSLL apurado em 31/12/1999.

A Delegacia da Receita Federal no Recife concluiu pela existência integral do direito creditório pleiteado, insuficiente, porém, para compensar todos os débitos relacionados nas declarações.

Cientificada, a empresa TIM Nordeste S/A, sucessora da TELASA CELULAR S/A, apresentou manifestação de inconformidade alegando, resumidamente, o seguinte:

- a) Que houve denúncia espontânea da infração, pelo que se eximiria da aplicação da multa de mora, com arrimo no art. 138 do CTN;
- b) Que imputação proporcional da multa é ilegal;
- c) Que o despacho decisório decorre da revisão de ofício havida nos autos do processo nº 19647.009690/2006-99 e que teria havido, ao que infere, acréscimo no valor dos débitos, o que afrontaria os arts. 145, 146 e 149 do CTN.

Em 13 de novembro de 2009, a Delegacia da Receita Federal do Brasil no Recife (PE), negou provimento à manifestação de inconformidade. A decisão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1999

CRÉDITO RECONHECIDO. COMPENSAÇÃO DOS DÉBITOS. LIMITE.

Reconhecido o direito creditório, homologa-se a compensação declarada até o limite do crédito reconhecido.

COMPENSAÇÃO. DÉBITOS VENCIDOS. INCIDÊNCIA DE JUROS E MULTA DE MORA.

Na compensação espontânea efetuada pelo sujeito passivo, os débitos vencidos sofrerão a incidência de acréscimos legais (multa de mora e juros), na forma da legislação de regência, até a data da entrega da Declaração de Compensação.

COMPENSAÇÃO. ACRÉSCIMOS LEGAIS. PROCEDIMENTO DE IMPUTAÇÃO.

A compensação de tributo ou contribuição será acompanhada, na mesma proporção, dos correspondentes acréscimos legais.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1999

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE.  
INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA  
APRECIÇÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos regularmente editados.

Cientificada (AR fls. 190), a contribuinte apresentou o Recurso Voluntário de fls. 192/205, no qual reitera as alegações já suscitadas quando da impugnação.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, Relatora.

O recurso preenche os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual, dele conheço.

Conforme se verifica pelo documento constante às fls. 3 (numeração do e-processo) abaixo reproduzido, trata-se de processo vinculado ao crédito discutido no processo de n.º 19647.005029-23, cujos autos foram apensados ao presente processo.

SP SAO PAULO DERAT

Fl. 3



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL  
DEL. DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL NO RECIFE  
SERV. DE ORIENT. E ANÁLISE TRIBUTÁRIA

## Receita Federal

PROCESSO: 10410.720.648/2009-74  
INCORPORADORA: TIM NORDESTE S/A  
CNPJ: 01.009.686/0001-44  
INCORPORADA: TELASA CELULAR S/A  
CNPJ: 02.328.592/0001-09

Este processo de representação foi aberto objetivando controlar os débitos informados nas Dcomp's de n.ºs 41559.11517; 34164.14348; 14607.86594; 25165.25041; 26058.88941; 17479.62689, vinculadas ao processo de crédito de n.º 19647.005029/2005-23.

Recife, 10 de agosto de 2009,

Márcia Antônia Ferreira Villela

Dessa forma, a discussão jurídica é a mesma daquela já efetuada no referido processo e abaixo reproduzida.

- 1) DA MODIFICAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO ADOTA PARA O LANÇAMENTO NO PROCESSO N.º 19647.009690/2006-99

A Recorrente reitera a alegação de que a decisão proferida no despacho decisório seria decorrente da revisão de ofício havida nos autos do processo administrativo de n.º 19647.009690/2006-99 e que, sendo assim, representaria inovação dos critérios jurídicos vedada pelo artigo 146 do CTN.

Conforme descrito na decisão recorrida, o processo n.º 19647.009690/2006-99 refere-se à exigência de crédito tributário em razão da dedução indevida das estimativas mensais

do IRPJ e da CSLL que haviam sido objeto de compensação indevida. Em consequência das glosas, foram lavrados autos de infração para cobrança dos tributos ao final dos anos calendários pela falta das antecipações mensais. No entanto, ao contrário do alegado pela Recorrente, a revisão de ofício naquele processo foi efetuada para reduzir o montante nele exigido e, assim, evitar a cobrança em duplicidade, conforme exposto pelo seguinte trecho da decisão recorrida:

8. Ocorre que, como as compensações haviam sido declaradas em DCOMPs que constituíam confissão de dívida, tinha-se por aplicável o entendimento esposado pela Coordenação Geral de Tributação através da Solução de Consulta Interna n.º 18, de 13 de outubro de 2006, segundo o qual não cabe a glosa de estimativas, devendo os débitos serem cobrados com base em DCOMP. Como a referida solução de consulta foi posterior à lavratura dos autos de infração, foram os lançamentos revistos de ofício, reduzindo o crédito tributário antes exigido.

9. Portanto, diversamente do que esgrime a defesa, o processo n.º 19647.009690/2006-99 é que foi influenciado por este, e não o contrário. É através do presente processo que os débitos de estimativas não homologadas serão cobrados, razão pela qual reduziu-se o lançamento objeto daquele outro processo. A homologação parcial ora combativa nestes autos em nada decorreu do processo n.º 19647.009690/2006-99 nem da Solução de Consulta Interna Cosit n.º 18, de 2006, e os débitos que serão cobrados por via do presente processo são rigorosamente aqueles espontaneamente declarados pela contribuinte nas DCOMPs. Não sofreram, por conseguinte, nenhuma modificação em virtude do processo n.º 19647.009690/2006-99, não havendo falar em ofensa aos arts. 145, 146 e 149 do CTN.

Em face do exposto, a revisão dos critérios jurídicos efetuada no âmbito do processo n.º 19647.009690/2006-99, não produz efeitos no presente processo, motivo pelo qual, deve ser rejeitada.

#### 1) DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA NAS HIPÓTESES DE PARCELAMENTO

Conforme exposto no relatório, o crédito oferecido nas DCOMPs foi integralmente reconhecido pela autoridade administrativa, tendo sido homologadas as compensações até o limite do crédito reconhecido.

No entanto, a inconformidade da empresa dirige-se à incidência dos encargos legais incidentes sobre os débitos compensados, mais especificamente sobre a incidência da multa de mora, por entender que seria aplicável ao caso em questão os efeitos da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN.

Conforme exposto pela decisão recorrida, com efeito, ao examinar-se as DCOMPs, verifica-se que a empresa atualizou o valor do crédito pleiteado, porém, em relação aos débitos, considerou apenas o valor do principal, sem preencher os campos atinentes aos juros e à multa de mora, não obstante os débitos já estivessem vencidos à data das compensações.

A matéria relativa à aplicação da denúncia espontânea às hipóteses de compensação é controvertida no âmbito do CARF. No julgamento do Acórdão n.º 1402-003.600, me manifestei favoravelmente à aplicação do instituto da denúncia espontânea nas hipótese de compensação, por entender que o artigo 156 do CTN, a previa como uma das hipóteses de extinção do crédito tributário. Tal posicionamento tinha como suporte a decisão proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão n.º 9101-003.687, publicado em 18/10/2018, o qual recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano- calendário: 2009

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO.

A regular compensação realizada pelo contribuinte é meio hábil para a caracterização de denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN, cuja eficácia normativa não se restringe ao adimplemento em dinheiro do débito tributário.

No entanto, analisando melhor a questão, entendo que não é possível estender os efeitos da denúncia espontânea às hipóteses de compensação, pelos motivos a seguir expostos.

Ao tratar dos institutos de direito privado o Código Tributário Nacional estabeleceu em seu artigo 109 que:

Art. 109 . Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance dos institutos, conceitos e formas, mas não para a definição dos respectivos efeitos tributários.

O referido artigo traz regra interpretativa sobre os conceitos de direito privado determinando que estes devem ser aplicados **tais como previstos no direito privado**, podendo, **o legislador** tributário atribuir a tais institutos efeitos diversos. Como esclarece Aliomar Baleeiro:

O artigo 109 pretende fornecer, em forma geral e sintética, a diretriz para extremar-se a fronteira entre o Direito Privado e o Direito Tributário, resguardando a autonomia deste.

O legislador reconhece o império das normas de Direito Civil e Comercial quanto à definição, conteúdo e alcance dos institutos conceitos e formas consagradas no campo desses ramos jurídicos, opulentados por 20 séculos de lenta extratificação. A prescrição, a quitação, etc. conservam, no Direito Financeiro, **quando neste não houver norma expressa a mesma conceituação clássica do Direito Comum.**

(...)

Combinado com o art. 109, o art. 110 faz prevalecer o império do Direito Privado – Civil ou Comercial – quanto à definição, conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas daquele direito, **sem prejuízo de o Direito Tributário modificar-lhes os efeitos fiscais. Por ex, a solidariedade, a compensação,** o pagamento, a mora, a quitação, a consignação, a remissão etc. pode ter efeitos tributários diversos. (BALEIRO, Aliomar – *Direito Tributário Brasileiro*, 11ª edição, Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi, p.685/688) (grifamos)

Como observa Baleeiro, a modificação dos conceitos de direito privado pode ser vista em diversas passagens do Código Tributário Nacional, como, por exemplo, nos conceitos de obrigação principal e acessória, nos quais, diversamente do direito civil, se estabelecem que as multas serão consideradas como obrigação principal, nos efeitos da solidariedade quando ocorrer a isenção pessoal, na compensação, dentre outros.

Sendo assim,. para o deslinde da controvérsia, é preciso responder as seguintes questões: O legislador tributário trouxe efeitos próprios para o instituto da compensação? Quais são estas especificidades? É possível equiparar a expressão “pagamento” constante do artigo 138 com a extinção da obrigação por meio de compensação?

Como já dito, o legislador tributário deu efeitos específicos à compensação no âmbito tributário. Com efeito, o artigo 368 do Código Civil determina que *“se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem”*. Trata-se, portanto, de forma automática de extinção das obrigações de direito privado.

O art. 170 do CTN, por sua vez, ao tratar da compensação, determina que *“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 e vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública*. Pela leitura do referido artigo fica nítido que, ao contrário do previsto no direito civil, a compensação não é forma automática de extinção das obrigações, uma vez que se submete às condições estabelecidas pela lei às autoridades administrativas. Sendo assim, deve-se verificar em quais termos foi regulamentada no âmbito da legislação. A matéria está disciplinada no artigo 74 da Lei n.º 9.430/96, a qual dispõe:

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** (grifamos)

Verifica-se, portanto, que a compensação é uma hipótese de extinção do crédito tributário distinta do pagamento, uma vez que se submete à condição resolutória. O próprio artigo 156 do CTN faz a distinção entre o pagamento realizado nas hipóteses de lançamento de ofício e por declaração daquele que é feito nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação (sujeito à condição resolutória). Confira-se:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

**I - o pagamento;**

**II - a compensação;**

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

**VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;**

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (grifamos)

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

Pela leitura do artigo acima transcrito, verifica-se que o CTN faz nítida distinção entre os efeitos extintivos do pagamento e do pagamento sujeito à homologação, dispondo, no último caso, que esta (a extinção) só se opera com a homologação.

Sendo assim, tendo em vista que a extinção na compensação tributária está sujeita à condição resolutória, não é possível que ela seja equiparada ao pagamento previsto no inciso I, mas ao pagamento antecipado sujeito à homologação do pagamento previsto no inciso VII daquele artigo. Vale dizer, não é possível equiparar a expressão “pagamento” constante do artigo 138 do CTN à compensação, uma vez que esta possui, no direito tributário, contornos distintos do direito civil, pois a extinção da obrigação somente ocorrerá com a homologação (expressa ou tácita).

Além disso, é importante mencionar que os casos nos quais o Superior Tribunal de Justiça se manifestou favoravelmente à exclusão da multa moratória na denúncia espontânea tratavam apenas do pagamento como se verifica pelas ementas abaixo transcritas:

- **Resp nº 1.149.022 – SP** (Questão relativa à configuração de denúncia espontânea – artigo 138, do CTN – na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a – antes de qualquer procedimento do fisco –, noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente), transitado em julgado em 01/09/2010:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.

1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543C, do CPC: REsp 886.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e Resp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

3. É que "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).

4. Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN.

5. In casu, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem (fls. 127/138): "No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro, ano-base 1995 e prontamente recolheu esse montante devido, sendo que agora, pretende ver reconhecida a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório.

Assim, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso, mas uma verdadeira confissão de dívida e pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional."

6. Conseqüentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese sub examine .

7. Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte.

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

**RESp n.º 962.379** (Configuração ou não de denúncia espontânea relativamente a tributo federal sujeito a lançamento por homologação – PIS/COFINS –, regularmente declarado pelo contribuinte – DCTF, mas pago com atraso), transitado em julgado em 30/04/2009:

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

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

2. Recurso especial desprovido. Recurso sujeito ao regime do art. 543C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

Em face do exposto, incabível a aplicação da denúncia espontânea nas hipóteses de compensação, uma vez que o Código Tributário Nacional, diferencia os efeitos extintivos inerentes à compensação e ao pagamento.

## 2) DA IMPOSSIBILIDADE DE IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL DO PAGAMENTO NAS HIPÓTESES DE COMPENSAÇÃO

Por fim, contesta a Recorrente a imputação proporcional da multa. Isso porque, a DRF deixou de homologar integralmente o crédito tributário, uma vez que fez a imputação proporcional de parte do valor indicado pelo contribuinte para o pagamento do principal para o pagamento da multa moratória de 20%.

De acordo com a Recorrente, a Lei n.º 9.430/96 previa, em seu artigo 44, que apenas as multas de 75% e de 150% seriam exigidas, entre outras hipóteses, *“isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora; (...)(§1º, II)*. Ocorre que a Medida Provisória n.º 351/07 (convertida na Lei n.º 11.488/2007), em seu artigo 14, alterou a redação do referido artigo 44. A partir dela não existe mais a previsão de aplicação das multas de 75% e de 150% isoladamente para a referida situação.

Sendo assim, a questão que se põe, frente ao novo cenário normativo, é qual o tratamento a ser dado quando há recolhimento de tributo após o vencimento de seu prazo mais sem o recolhimento de multa moratória?

Entende a Recorrente que, nessa hipótese, compete à Administração Fiscal efetuar o lançamento da referida multa. Em outras palavras, entende a Recorrente que não seria possível à Administração Tributária realizar a imputação proporcional do pagamento para a quitação da multa de mora.

O instituto da imputação, assim como ocorre em relação à compensação, possui efeitos próprios para o direito tributário, diferente daqueles previstos no direito civil, conforme autoriza o artigo 109 do CTN.

A imputação do pagamento prevista nos artigos 352 à 355 do Código Civil é um direito do devedor. Vale dizer, possuindo o devedor mais de um débito com o mesmo credor, tem o devedor o direito de indicar a qual deles oferece o pagamento. Confira-se:

Art. 352. A pessoa obrigada por dois ou mais débitos da mesma natureza, a um só credor, **tem o direito de indicar a qual deles oferece pagamento, se todos forem líquidos e vencidos.**

Art. 353. **Não tendo o devedor declarado em qual das dívidas líquidas e vencidas quer imputar o pagamento, se aceitar a quitação de uma delas, não terá direito a reclamar contra a imputação feita pelo credor,** salvo provando haver ele cometido violência ou dolo. (grifamos)

O Código Tributário Nacional, por sua vez, disciplinou a imputação do pagamento como uma prerrogativa da Administração Tributária (credor), nos seguintes termos:

Art. 163. Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para **receber o pagamento** determinará a respectiva imputação, obedecidas as seguintes regras, na ordem em que enumeradas:

- I em primeiro lugar, aos débitos por obrigação própria, e em segundo lugar aos decorrentes de responsabilidade tributária;
- II primeiramente, às contribuições de melhoria, depois às taxas e por fim aos impostos;
- III na ordem crescente dos prazos de prescrição;
- IV na ordem decrescente dos montantes.

Pela leitura do mencionado artigo, verifica-se que não existe previsão expressa sobre ao ordem de precedência na imputação entre tributo, multa e juros moratórios. Nessas circunstâncias, a jurisprudência deste Conselho se posiciona pela possibilidade de aplicação da imputação proporcional, por analogia, ao disposto no artigo 167 do CTN. Nesse sentido, confira-se o voto proferido pela Conselheira Edeli Pereira Bessa, no Acórdão n.º 1302-001.736:

(...)

Inexistindo neste, ou em outros dispositivos do CTN, regra expressa de precedência entre tributo, multa (de mora ou de ofício) e juros moratórios, a forma de alocação de pagamentos entre as parcelas componentes de um mesmo crédito tributário deve ser definida mediante **utilização da analogia admitida no art. 108 do CTN, tendo em conta o que estabelecido em outro ponto daquele Código**:

Art. 167. A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição.

Portanto, se a restituição obedece a critério proporcional, por analogia e simetria, a imputação do pagamento também deverá observá-lo.

Significa dizer que o direito creditório reconhecido deve ser distribuído proporcionalmente para quitação do principal, multa e juros de mora devidos na data da entrega da DCOMP, exigindo-se ou cobrando-se o principal remanescente, que será acrescido de multa e juros de mora calculados até a data em que o recolhimento complementar venha a ser efetivado.

A possibilidade de se exigir, isoladamente, penalidades em razão da inobservância do prazo de recolhimento de tributos, cumulada com a falta de recolhimento de multa de mora, deixou de existir com a revogação do art. 44, §1º, inciso II, da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 11.488/2007. Assim, o art. 43 da Lei nº 9.430/96 somente resta aplicável para fins de constituição de juros de mora isolados, nas hipóteses em que o sujeito passivo deixa de recolhê-los em razão de ordem judicial, e a constituição deste crédito tributário se faz necessária para prevenir a decadência. (grifamos)

Nesse ponto, discordo do sempre substancial voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa. Isso porque, como visto no tópico anterior, o Código Tributário Nacional determina a prevalência dos institutos de direito privado, **excetuadas aquelas situações expressamente previstas pelo legislador**.

O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a imputação do pagamento traz uma norma de exceção ao prever efeitos fiscais distintos daquele previsto no direito civil. Sendo assim, não é possível a aplicação da analogia na hipótese em questão.

Além disso, como já restou igualmente demonstrado no tópico anterior, os institutos do **pagamento** e da **compensação** possuem, igualmente, efeitos tributários distintos,

motivo pelo qual não é possível equiparar a expressão **pagamento** constante do artigo 163 do CTN à **compensação**.

Assim, sendo omissa a legislação tributária a respeito do tema (possibilidade da imputação nas hipóteses de compensação) deve ser aplicado o instituto tal como previsto no direito civil, no qual a imputação do pagamento é um direito do devedor.

A interpretação de que a imputação prevista no art. 163 do CTN também abrangeria a compensação, o art. 170 não permitiria, uma vez que ele atribui que a lei ordinária estabelece as condições para a compensação. E na sistemática estabelecida pela lei, quem indica os valores a serem compensados é o contribuinte, havendo efeito extintivo definitivo apenas quando há a homologação por parte do fisco. Ocorre que ao agente administrativo cabe homologar ou não a compensação com base na existência do crédito, mas não alterar a pretensão do contribuinte.

Por fim, mesmo que superadas as objeções acima expostas, a situação fática dos autos demanda uma análise específica. Isso porque, conforme se verifica abaixo, a DCOMP objeto de discussão foi transmitida em 17/12/2003:

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL		PEDIDO DE RESSARCIMENTO OU RESTITUIÇÃO DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO	
PER/DCOMP 1.1			
02.328.592/0001-09			Página 1
<b>Dados Iniciais</b>			
Nome Empresarial: TELASA CELULAR S/A			
Seqüencial: 022		Nº do PER/DCOMP: 14607.86594.201203.1.3.03-7668	
Data de Criação: 20/12/2003		Data de Transmissão: 20/12/2003	
PER/DCOMP Retificador: NÃO			
Optante Refis: NÃO			Data de Opção:
Qualificação do Contribuinte: Outra Qualificação			
Pessoa Jurídica Extinta por Liquidação Voluntária: NÃO			
Tipo de Documento: Declaração de Compensação			
Tipo de Crédito: Saldo Negativo de CSLL			
Crédito Oriundo de Ação Judicial: NÃO		Nº Processo Trat. Manual: . / -	

No entanto, até a publicação da Nota Cosit n.º 106 de 20 de abril de 2004, a própria Receita Federal adotava a imputação linear, conforme se verifica pelo seguinte trecho da referida nota:

O Gabinete do Secretário da Receita Federal, em atendimento a pedido formulado pela Coordenação-Geral de Administração Tributária (Corat) na Nota SRF/Corat/Assessoria/Gab n.º 18, de 2 de março de 2004, solicitou a esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) que analisasse estudo elaborado pela Auditora-Fiscal da Receita Federal (AFRF) sobre os métodos de imputação (alocação) de pagamentos a débitos relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal (SRF).

No aludido estudo, são analisados, sob diferentes aspectos (conceitual, matemático-financeiro, operacional, etc.), o método de imputação proporcional, o método preconizado pelo Código Civil Brasileiro e o método de "amortização linear" adotado pela SRF desde a edição da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, para alocar determinado pagamento de débito tributário às parcelas que o compõem – principal, multa (de mora ou de ofício) e juros moratórios. (grifamos)

Após a publicação da referida Nota Técnica a Receita Federal passou a adotar a imputação proporcional utilizando-se, para tanto, da aplicação analógica do artigo 167 do CTN, tal como mencionado no voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Trata-se, portanto, de clara inovação de critérios jurídicos, a qual só poderá produzir efeitos para as imputações realizadas após sua publicação, nos termos do artigo 146 do CTN abaixo transcrito:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, **nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.** (grifamos)

Sendo assim, como a compensação foi transmitida antes da publicação da Nota nº 106 de 20 de abril de 2004, deve prevalecer a interpretação sobre a possibilidade da imputação linear pretendida pela contribuinte.

### 3) CONCLUSÃO

Em face do exposto, dou provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio.

## Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone - Redator designado

O Colegiado, por maioria de votos de seus membros, divergiu do entendimento da I. Relatora Junia Roberta Gouveia Sampaio unicamente na parte em que deu provimento ao pedido da recorrente sobre a possibilidade de imputação linear da multa e cujo entendimento diverso da Autoridade Tributária teria levado a DRF a não homologar integralmente o crédito tributário, uma vez que fez a imputação proporcional de parte do valor indicado pelo contribuinte para o pagamento do principal para o pagamento da multa moratória de 20%.

Nas palavras da I. Relatora, reportando-se ao histórico das imputações de pagamento, “até a publicação da Nota Cosit n.º 106 de 20 de abril de 2004, a própria Receita Federal adotava a imputação linear, conforme se verifica pelo seguinte trecho da referida nota”.

Mais adiante e seguindo com seu raciocínio, apontou que após a publicação da referida Nota Técnica, “a Receita Federal passou a adotar a imputação proporcional utilizando-se, para tanto, da aplicação analógica do artigo 167 do CTN”.

Para concluir que “como a compensação foi transmitida antes da publicação da Nota n.º 106 de 20 de abril de 2004, deve prevalecer a interpretação sobre a possibilidade da imputação linear pretendida pela contribuinte”.

Com a devida e respeitosa vênia à posição assumida pela Nobre Relatora Junia Roberto Gouveia Sampaio, faço uma leitura diferente do quadro.

Com efeito, a imputação proporcional de pagamento tem por fundamento os artigos 163 e 167 do CTN, a seguir reproduzidos:

*Art. 163. Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, obedecidas as seguintes regras, na ordem em que enumeradas:*

*I - em primeiro lugar, aos débitos por obrigação própria, e em segundo lugar aos decorrentes de responsabilidade tributária;*

*II - primeiramente, às contribuições de melhoria, depois às taxas e por fim aos impostos;*

*III - na ordem crescente dos prazos de prescrição;*

*IV - na ordem decrescente dos montantes.” (negritamos)*

[...]

*Art. 167. A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, **na mesma proporção**, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição.*

*Parágrafo único. A restituição vence juros não capitalizáveis, a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar.*

Pois bem como o art. 163 do CTN não fixou regra de precedência entre tributo, multa e juros (parcelas que compõem determinado débito do contribuinte para com a Fazenda), infere-se que o legislador lhes deu idêntico tratamento, no que se refere à imputação de pagamentos, entendimento que claramente se ratifica pela leitura do art. 167 do mesmo diploma legal, que estabelece que a restituição do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias.

Assim, somente se pode falar em obrigatória proporcionalidade entre as parcelas que compõem o indébito tributário se houver também obrigatória proporcionalidade na imputação do pagamento sobre as parcelas que compõem o débito tributário.

A respeito, a I. Conselheira da CSRF, Edeli Pereira Besa, quando Conselheira da hoje extinta 1ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Seção (Ac. n.º 1101-000.945 - sessão de 12/09/2013), assim se expressou sobre o tema, posição que adoto como minha:

*“E esta imputação, por sua vez, deve ser proporcional, vez que o Código Tributário Nacional não ampara a amortização linear, na medida em que se limita a abordar a imputação de pagamentos nos seguintes termos:*

*(...)*

*Inexistindo neste, ou em outros dispositivos do CTN, regra expressa de precedência entre tributo, multa (de mora ou de ofício) e juros moratórios, a forma de alocação de pagamentos entre as parcelas componentes de um mesmo crédito tributário deve ser definida mediante utilização da analogia admitida no art. 108 do CTN, tendo em conta o que estabelecido em outro ponto daquele Código:*

*(...)*

*Portanto, se a restituição obedece a critério proporcional, por analogia e simetria, a imputação do pagamento também deverá observá-lo. Significa dizer que o direito creditório reconhecido deve ser distribuído proporcionalmente para quitação do principal, multa e juros de mora devidos na data da entrega da DCOMP, exigindo-se ou cobrando-se o principal remanescente, que será acrescido de multa e juros de mora calculados até a data em que o recolhimento complementar venha a ser efetivado.*

*A possibilidade de se exigir, isoladamente, penalidades em razão da inobservância do prazo de recolhimento de tributos, cumulada com a falta de recolhimento de multa de mora, deixou de existir com a revogação do art. 44, §1º, inciso II, da Lei n.º 9.430/96, pela Lei n.º 11.488/2007. Assim, o art. 43 da Lei n.º 9.430/96 somente resta aplicável para fins de constituição de juros de mora isolados, nas hipóteses em que o sujeito passivo deixa de recolhê-los em*

*razão de ordem judicial, e a constituição deste crédito tributário se faz necessária para prevenir a decadência.*

*Registre-se, ainda, que o Superior Tribunal de Justiça já firmou interpretação, no âmbito do REsp nº 921.911/RS, em favor da imputação aqui em debate, ou seja, de direito creditório utilizado para compensação de débitos em atraso, sem acréscimos moratórios. A ementa do referido julgado, proferido pela Primeira Turma daquele Tribunal em 01/04/2008, deixa claro o entendimento ali firmado*

(...)

*O Ministro José Delgado, citando doutrina e outras decisões judiciais, afastou a aplicação subsidiária do Código Civil em matéria tributária em razão da revogação expressa do art. 374 daquele diploma legal, e complementou que proceder de forma distinta daquela adotada pela Receita Federal ensejaria quebrar de isonomia entre os critérios para a cobrança de débitos e créditos fiscais. Reforçou, ainda, que o caput do art. 163 do CTN, bem como a natureza indexadora da taxa SELIC, permitem concluir que o montante do crédito tributário é uno e indivisível, justificando a imputação proporcional, além do fato de a capitalização de juros ser vedada pelo art. 167 do CTN.*

*Posteriormente, em acórdão proferido em 14/10/2008, sob relatoria do Ministro Castro Meira, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça adotou o mesmo entendimento, acrescentando o reconhecimento da validade das Instruções Normativas que disciplinaram a imputação na forma aqui adotada. Reproduz-se a ementa do referido acórdão, decorrente do AgRg no Resp nº 971.016/SC:*

(...)

*Acórdão mais recente, proferido em 10/02/2011 em razão do REsp nº 1.115.604/RS, confirma a manutenção deste entendimento no âmbito do Superior Tribunal de Justiça:*

**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DOS ARTS. 165, 458 E 535, DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. PRECATÓRIO. MORATÓRIA DO ART. 78 DO ADCT. JUROS DE MORA EM CONTINUAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE NA HIPÓTESE. RESPEITO DO PRAZO CONSTITUCIONAL. PRECEDENTES. IMPUTAÇÃO DO PAGAMENTO. ART. 354 DO CC/02. INAPLICABILIDADE NA SEARA TRIBUTÁRIA. PRECEDENTES.**

*1. Cumpre afastar a alegada ofensa dos arts. 165, 458, II e 535 do CPC, eis que o acórdão recorrido se manifestou de forma clara e fundamentada sobre as questões que foram postas à deslinde, adotando, contudo, orientação contrária à pretensão dos ora recorrentes, não havendo que se falar em deficiência ou omissão na prestação jurisdicional conferida na origem.*

*2. A jurisprudência desta Corte é pacífica quanto à não incidência de juros moratórios em continuação quando do pagamento das parcelas*

*do precatório na forma do art. 78 do ADCT, desde que respeitado o prazo constitucional.*

*Precedentes.*

*3. Não havendo direito ao cômputo de juros moratórios na hipótese, resta prejudicada a análise da alegada ofensa dos arts. 39, § 4º, da Lei n. 9.250/95 e 161, § 1º, do CTN. Contudo, em razão do princípio da non reformatio in pejus, deve ser mantido o acórdão recorrido na parte que determinou a incidência de juros legais de 6% ao ano, a partir da segunda parcela.*

*4. A imputação do pagamento na seara tributária tem regime diverso àquele do direito privado (artigo 354 do Código Civil), inexistindo regra segundo a qual o pagamento parcial imputar-se-á primeiro sobre os juros para, só depois de findos estes, amortizar-se o capital.*

*Precedentes.*

*5. Recurso especial não provido”.*

Adicionalmente, relevante informar que a matéria foi objeto de manifestação da PGFN através do Parecer PGFN/CDA n.º 1936/2005, cuja conclusão direcionou-se na mesma trilha.

Finalmente, a respeito de possível alegação de falta de previsão legal para que Instruções Normativas regulamentem o instituto de imputação, vale a transcrição do decidido no Resp 960239 SC 2007/01349940, relatoria do Ministro Luiz Fux e que afasta quaisquer arguições neste sentido:

*“A previsão contida no art. 170 do CTN, possibilitando a atribuição legal de competência, às autoridades administrativas fiscais, para regulamentar a matéria relativa à compensação tributária, atua como fundamento de validade para as normas que estipulam a imputação proporcional do crédito em compensação tributária, ao contrário, portanto, das normas civis sobre a matéria.*

*Nesse sentido, os arts. 66 da Lei 8.383/91, e 74, da Lei 9.430/96, in verbis:*

*(...)*

*Evidenciada, por conseguinte, a ausência de lacuna na legislação tributária, cuja acepção é mais ampla do que a adoção de lei, e considerando que a compensação tributária surgiu originariamente com a previsão legal de regulamentação pela autoridade administrativa, que expediu as IN's n.º 21/97, 210/2002, 323/2003, 600/2005 e 900/2008, as quais não exorbitaram do poder regulamentar ao estipular a imputação proporcional do crédito em compensação tributária, reputa-se legítima a metodologia engendrada pela autoridade fiscal, tanto no âmbito formal quanto no material”.* (destacou-se)

**CONCLUSÃO**

Pelo exposto e o que mais consta dos autos, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário em relação ao pedido de aplicação da imputação linear, como pretendido pela recorrente em seu RV.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone