Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10840.902651/2008-63

Processo nº	10840.902651/2008-63
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**1001-001.356 – 1ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de	06 de agosto de 2019
Recorrente	AUTOVIAS S/A
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
Ano-calendário: 2003

DIREITO CREDITÓRIO. COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE. AUSÊNCIA DE PROVAS.
Não colacionado aos autos elementos probatórios suficientes e hábeis, para fins de comprovação do direito creditório, fica prejudicada a liquidez e certeza do crédito vindicado.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. NÃO CONFIGURADA. MULTA DE MORA DEVIDA.

Pagamento e compensação são modalidades de extinção do crédito tributário distintas, não apenas pela doutrina mas pelo próprio texto legal. A denúncia espontânea, para que se configure, requer o pagamento do tributo. Assim, no caso em que o contribuinte promove a extinção do débito pela via da compensação, a denúncia espontânea não resta caracterizada, e a multa moratória é devida, nos termos da lei, estando o débito em atraso na data da compensação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Sérgio Abelson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

André Severo Chaves - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sérgio Abelson (Presidente), André Severo Chaves, Andréa Machado Millan e José Roberto Adelino da Silva.

Relatório

Trata-se, o presente processo, de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão de nº 12-47.653, da 2ª Turma da DRJ/RJ1, que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, apresentada pela ora Recorrente, não reconhecendo o direito creditório pleiteado.

Transcreve-se, portanto, o relatório da supracitada DRJ, que resume de forma satisfatória o presente litígio:

> "O presente processo trata do PER/DCOMP 32098.01221.170308.1.7.02- 2202, transmitido em 17/03/2008, pelo qual o Interessado pretende aproveitar um crédito de saldo negativo de IRPJ, relativo ao 4° trimestre de 2003, no valor original de R$ 93.734,16, na data de transmissão.
>
> 2. O Despacho Decisório da fl. 7 não homologou a compensação porque o valor informado na DIPJ (saldo negativo de R$ 92.669,76) não correspondia ao valor do saldo negativo declarado no PER/DCOMP, R$ 93.734,16. Contudo, o Acórdão 12-30.634 da 2ª Turma da DRJ/RJ1 decretou a nulidade daquele despacho, por falta de motivação suficiente para negar a homologação.
>
> **I - REANÁLISE DO CRÉDITO**
>
> 3. O direito creditório pleiteado foi reanalisado pelo Seort da DRF Ribeirão Preto na Informação de fls. 69/71, da qual consta que:
>
> 3.1 "*Da DIPJ relativa ao quarto trimestre de 2003 consta um saldo de declaração de IRPJ de R$ 92.669,76. Tal informação pode ser constatada no item 19 (Imposto de Renda a Pagar) da ficha 12A da Declaração (folha 52), consoante resumo a seguir:*
>
> *FICHA 12A - CALCULO DO IR SOBRE O LUCRO REAL - PJ EM GERAL 4° TRIMESTRE*
> *VALOR*
> *IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL*
> *01.A ALÍQUOTA DE 15% 1.108,75*
> *DEDUÇÕES*
> *05.(-)PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR 44,35*
> *13.(-)IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE 93.734,16*
> *19.IMPOSTO DE RENDA A PAGAR -92.669,76*"
>
> 3.2 "*Em relação aos R$ 93.734,16 inseridos a título de IRRF no item 13 da ficha 12A da Declaração, cabem alguns comentários:*
>
> *3.3 a) conforme esclareceu a contribuinte à folha 11, o IRRF alegado monta apenas R$ 92.669,76. A diferença de R$ 1.064,40 se refere a um DARF pago sob o código de receita 0220 e relativo ao IRPJ apurado no quarto trimestre de 2003 (folha 27);*

3.4 b) o supostamente indevido pagamento de R$ 1.064,40 é objeto da Declaração de Compensação transmitida por meio do Per/Dcomp n° 30467.52311.050908.1.3.04-9173 (folhas 59 a 63). Assim, esse suposto crédito de R$ 1.064,40 não deve e nem pode integrar o saldo negativo de IRPJ referente ao quarto trimestre de 2003, devendo ser analisado separadamente e oportunamente;

3.5 c) consultando as DIRF das fontes pagadoras (folhas 54 a 58), concluímos que houve R$ 77.541,99 de IRRF (sob os códigos de receita 3426 e 6800, ambos referentes a rendimentos de renda fixa) e R$ 387.710,13 de rendimentos de aplicação financeira de renda fixa, conforme quadro a seguir (em reais):

CNPJ Fonte Pagadora	IRRF	Rendimento	IRRF/Rendimento
58.616.418/0001-08	5.744,35	28.721,76	20%
	2.135,87	10.679,37	20%
60.701.190/0001-04	5.634,06	28.170,30	20%
	3.417,09	17.085,49	20%
59.588.111/0001-03	8.462,08	42.310,42	20%
33.700.394/0001-40	841,76	4.208,80	20%
	17.925,88	89.629,37	20%
	17.219,55	86.097,89	20%
	16.161,35	80.806,73	20%
TOTAL	77.541,99	387.710,13	20%

3.6 d) as receitas financeiras inseridas pela contribuinte no item 24 da ficha 06A da DIPJ (folha 48) montam R$ 361.160,40. Tendo em vista que o IRRF corresponde a 20% das receitas financeiras de renda fixa, somente é permitido à contribuinte deduzir o valor de R$ 72.232,08 sob a dedução listada no item 13 da ficha 12A".

3.7 "*Assim, no quarto trimestre de 2003, o saldo negativo de IRPJ monta R$ 71.167,68, conforme demonstrativo a seguir:*

```
FICHA 12A - CALCULO DO IR SOBRE O LUCRO REAL - PJ EM
GERAL 4° TRIMESTRE
VALOR
IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL
01.A ALÍQUOTA DE 15%                              1.108,75
```

DEDUÇÕES
05.(-)PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR 44,35
13.(-)IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE 72.232,08
19.IMPOSTO DE RENDA A PAGAR -71.167,68"

4. Com base na reanálise, o Despacho Decisório da fl. 72 homologou parcialmente a compensação declarada, até o limite de R$ 71.167,68.

II. MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

5. O Interessado tomou ciência da nova decisão em 17/10/2011 (fl. 75), e, em 16/11/2011, apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls. 76/81, alegando, em síntese, que:

EXTINÇÃO DO PROCESSO

5.1 Como o processo originou-se do Despacho Decisório, a declaração de nulidade deste implica a extinção daquele.

PRESCRIÇÃO

5.2 "*O Imposto de Renda Retido na fonte declarado dentro do prazo legal na DIPJ DO EX: 2004/2003, informado no campo 13 da ficha 12 A - 4.trimestre de 2003 no valor de R$93.734,16, caracterizando por LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, não sofreu qualquer NOTIFICAÇÃO dentro do PRAZO PRESCRICIONAL instituído no CTN*".

DESCONSIDERAÇÃO DAS RETENÇÕES INFORMADAS EM DIRF

5.3 "*No próprio item (c) descrito no relatório do auditor fiscal, e comprovado pelos informes do 4° trimestre de 2003 o valor de IRRF de R$77.541.99.*

5.4 Logo abaixo no item (D) com base em suposição que as OUTRAS RECEITAS FINANCEIRAS da ficha 06 A da DIPJ 2004/2003, mostrariam apenas os rendimentos das aplicações e assim reduzindo o valor do IRRF para R$72.232.08

5.5 E na intimação foi HOMOLOGADO um valor estranho ao relatório de R$62.559,08 de IRRF , contra os R$93.734,16 declarado na DIPJ"

ALTERAÇÃO DE POSIÇÃO

5.6 "*Fica claro nos autos do processo que em primeiro momento até a publicação do ACÓRDÃO, os auditores da RECEITA FEDERAL DE RIBEIRÃO PRETO/SP, validavam o IRRF declarado na DIPJ 2004/2003 de R$93.734,16, NÃO HOMOLOGANDO a compensação ocorrida pela diferença*

existente entre o PER/DCOMP de R$93.734,16 com a DIPJ 2004/2003 que tinha o valor de R$92.669,76. Conforme constatamos no DESPACHO DECISÓRIO n° 783786445.

5.7 Após o fracasso dessa tese, a RECEITA FEDERAL DE RIBEIRÃO PRETO/SP passa a discutir na intimação referida o IRRF de R$93.734,16 declarado na DIPJ 2004/2003".

6. A competência para julgamento deste processo foi transferida pela Portaria Sutri n° 1.036/2010, DOU 07/05/2010, para a DRJ Rio de Janeiro I.

7. É o relatório."

Entretanto, a DRJ/RJ1, julgou totalmente improcedente a Manifestação de Inconformidade, não reconhecendo o direito creditório.

No voto proferido pela DRJ/RJ1, esta destacou:

"III - EXTINÇÃO DO PROCESSO - DESNECESSIDADE

8. Conforme o Acórdão 12-30.634 da 2ª Turma de DRJ/RJ1, com a decretação da nulidade do Despacho Decisório da fl. 7, nova decisão deveria ser proferida para homologar ou não a compensação declarada. É este o sentido das expressões 'Aguardando nova decisão' e 'elaborando novo despacho, na boa e devida forma' (fl. 47).

9. O vício que existia foi sanado decretando-se a nulidade do 1° Despacho Decisório e, a partir daí, o processo seguiu seu curso regular, com a reanálise das informações, prolação de nova decisão e reabertura do prazo para Manifestação de Inconformidade. Preservaram-se assim os direitos constitucionais do Interessado à ampla defesa e ao contraditório, não havendo, portanto, motivo para extinção do processo.

(...)

V - PRESCRIÇÃO - INOCORRÊNCIA

11. O trecho da Impugnação que avoca a prescrição é de árdua interpretação, entretanto, se tivemos sucesso em extrair-lhe o significado, o Interessado nele argumenta que o valor de IRRF declarado na DIPJ 2004, R$ 93.734,16, não pode ser alterado, para apuração do direito creditório, porque a respectiva ação de cobrança estaria prescrita.

12. Inicialmente cabe salientar que a prescrição não torna inalterável qualquer valor declarado, mas, em vez disso, extingue o crédito tributário, conforme art. 156, V, do CTN. O instituto que tem efeito semelhante ao mencionado é a homologação tácita da compensação, disciplinada pelo art. 74, § 5°, da Lei n° 9.430/1996, *in verbis*:

> *Art. 74. Omissis.*
>
> *§ 5°. O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)*

13. Entretanto, como o PER/DCOMP em tela foi transmitido em 17/03/2008, e o Interessado tomou ciência do 2° Despacho Decisório em 17/10/2011 (fl. 75), não houve homologação tácita, e, consequentemente, a autoridade *a quo* ainda podia desconsiderar o valor não confirmado de IRRF compensado.

VI - DESCONSIDERAÇÃO DAS RETENÇÕES INFORMADAS EM DIRF

14. O art. 2°, § 4°, III, da Lei n° 9.430/1996 dispõe que:

> *Art. 2º* Omissis.
>
> *§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:*
>
> *III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;*

15. Portanto, do total retido na fonte, só é dedutível do imposto devido a parcela incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real.

16. Na reanálise do direito creditório, se constatou que houve a retenção de R$ 77.541,99, correspondentes a R$ 387.710,13 em rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa. Contudo, na ficha 6A, linha 24, da DIPJ 2004 (fl. 49) o Interessado declarou R$ 361.160,40 em receitas financeiras, ou seja, parte dos rendimentos de aplicações financeiras não foi computada na determinação do lucro real. Como a alíquota do IR fonte para esses rendimentos é de 20%, a retenção dedutível é de R$ 72.232,08 (=R$ 361.160,40 x 20%), conforme se considerou na reanálise de crédito.

17. Se está errada a suposição de que na ficha 6A, linha 24, foram declarados apenas os rendimentos das aplicações, conforme sugere o Interessado,

caber-lhe-ia o ônus de informar e provar de que forma a diferença de receita foi computada na determinação do lucro real.

18. Conforme demonstrativo abaixo, o crédito reconhecido de R$ 71.167,68 foi corrigido pela taxa Selic, para R$ 78.042,48 em 24/08/2004, data de transmissão do PER/DCOMP original. O tributo confessado sofreu acréscimos de multa e juros de mora, resultando num valor consolidado de R$ 116.933,36, no momento da compensação. O crédito era menor que o débito, de modo que apenas 66,74% deste foram extintos na compensação, ou seja, R$ 62.559,08. Daí porque o crédito de R$ 71.167,68 extinguiu R$ 62.559,08 do débito, restando um tributo a pagar de R$ 31.175,08, sobre os quais incidem os encargos moratórios de multa e juros.

PER/DCOMP original: 25815.20480.240804.1.3.02-3320
Data de transmissão: 24/08/2004

A. Crédito reconhecido, valorado em 31/12/2003	71.167,68
B. Juros Selic acumulados de janeiro a julho de 2004 mais 1%	9,66%
C. Crédito reconhecido, valorado em 24/08/2004 (A x (1 + B))	78.042,48
D. Tributo confessado, vencido em 30/04/2004	93.734,16
E. Multa de mora (D x 20%)	18.746,83
F. Juros Selic acumulados de maio a julho de 2004 mais 1%	4,75%
G. Juros de mora (D x F)	4.452,37
H. Débito consolidado em 24/08/2004 (D + E + G)	116.933,36
I. Porcentagem do débito compensada com o crédito (C/H)	66,74%
J. Tributo compensado (D x I)	62.559,08
K. Tributo não compensado (D - J)	31.175,08

Demonstrativo do tributo não compensado.

VII - ALTERAÇÃO DE POSIÇÃO

19. Ao contrário do que se afirma na Impugnação, o Despacho Decisório original não 'validou' o IRRF declarado na DIPJ 2004, no valor de R$ 93.734,16. Na verdade, aquela decisão nem sequer se referiu ao IRRF declarado, mas apenas mencionou que o saldo negativo de R$ 93.734,16 informado no PER/DCOMP divergia dos R$ 92.669,76 declarados na DIPJ 2004.

20. Na reanálise da compensação, foi verificada, como não poderia deixar de ser, a dedutibilidade dos R$ 93.734,16 em IRRF, posto que se tratava de uma

> das parcelas de composição do crédito. Portanto, além de não ser irregular, o procedimento era absolutamente necessário para a apuração do direito creditório."

Cientificado da decisão de primeira instância em 05/07/2012 (Aviso de Recebimento à e-Fl. 141), inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 03/08/2012 (e-Fls. 144 a 206).

Em sede de Recurso Voluntário, a Recorrente além de reiterar os argumentos da Manifestação de Inconformidade, aborda outros pontos que serão tratados a seguir no voto.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Severo Chaves, Relator.

Inicialmente, ao compulsar os autos, verifico que o presente Recurso Voluntário é tempestivo, e atende aos requisitos de admissibilidade do Processo Administrativo Fiscal, previstos no Decreto nº 70.235/72. Razão, pela qual, dele conheço.

Concerne, a presente controvérsia, a verificar o direito creditório informado em PER/DCOMP como decorrente de saldo negativo de IRPJ, relativo ao 4º Trimestre de 2003, no valor originário de R$ 93.734,76.

Fora proferido um segundo Despacho Decisório (e-Fls. 69 a 71), ante à declaração de nulidade do primeiro (e-Fl. 7) pelo Acórdão da DRJ/RJ1 (e-Fls.47 a 48), em que fora homologado parcialmente o crédito de R$ 71.167,88.

Em sede de Recurso Voluntário, a Recorrente apresentou questões preliminares que serão enfrentadas inicialmente, antes de adentrar-se ao mérito. Algumas da questões levantadas em sede preliminar pelo contribuinte, confundem-se com o mérito, e serão apreciadas dentro deste.

I – Preliminares.

1.1 - Da alegação de extinção do processo nº 10840.902651/2008-63 pelo Acórdão 12-30.634 da 2ª Turma da DRJ/RJ1.

Equivocadamente a Recorrente alega que a Declaração de Nulidade do Despacho Decisório, proferida no Acórdão 12-30.634 da 2ª Turma da DRJ/RJ1, acarretaria a extinção do presente processo administrativo.

Entretanto, a nulidade no processo administrativo tem o efeito apenas de anular o ato praticado, bem como os atos posteriores.

No presente caso, o vício fora devidamente sanado, com a reanálise do direito creditório, e o processo retornou ao seu trâmite legal, tendo sido oportunizado novamente o contraditório, com a abertura de novo prazo para apresentação de Manifestação de Inconformidade.

Pelo exposto, afasto a preliminar levantada.

1.2 – Da alegação de Juízo Prevento para exame de Despacho Decisório.

A Recorrente alega, em sede recursal, que a 2ª Turma da DRJ/RJ1 teria preferência no julgamento do novo Despacho Decisório, vez que decisão anterior fora considerada nula.

Ocorre que tal alegação não merece guarida, vez que não existe qualquer previsão legal, dentro do Processo Administrativo Fiscal, para que vincule o exame do novo Despacho Decisório à DRJ que proferiu o 1ª Despacho Decisório.

Pelo exposto, afasto a preliminar levantada.

II- Do Mérito.

1.1 - Da Análise do Direito Creditório.

O art. 170 do Código Tributário Nacional - CTN estabelece que a lei pode, nas condições e garantias que especifica, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

Em consonância com o art. 170 do Código Tributário Nacional - CTN, o art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e respectivas alterações, estabelece que a compensação deve ser efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração em que constem informações relativas aos créditos utilizados e aos débitos compensados. O mencionado

dispositivo estabelece, ainda, que a compensação declarada à Receita Federal do Brasil extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Faz-se necessário, portanto, que o crédito fiscal do sujeito passivo seja líquido e certo para que possa ser compensado (art. 170 CTN c/c art. 74, §1º da Lei 9.430/96).

No presente caso, verifica-se que a DRJ decidiu acertadamente ao manter o crédito parcialmente homologado pela Seort da DRF de Ribeirão Preto.

Isto porque, a DRF fez uma análise criteriosa e devida do crédito, com base nas informações contidas nas DIRF das fontes pagadoras (e-Fls. 56 a 60), e nas informações constantes na DIPJ (e-Fl. 49), concluindo pela homologação do crédito parcial de R$ 71.167,68.

De contraponto, o contribuinte alega que realiza os ajuste pelo Regime de Competência, e que as receitas financeiras trazem variações nos períodos trimestrais. Entretanto, não se desincumbe do ônus de comprovar, de forma clara e precisa, quais rendimentos financeiros entraram para o cálculo do montante apurado de IRRF no valor de R$ 92.669,76.

Ademais, nos termos do art. 373 da Lei 13.105, de 2015 - CPC/2015, o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito; e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. O que significa dizer, regra geral, que cabe a quem pleiteia, provar os fatos alegados, garantindo-se à outra parte infirmar tal pretensão com outros elementos probatórios.

Nessa esteira, para fins de comprovação do direito creditório, cabe ao contribuinte provar o direito alegado.

Em razão do exposto, entendo pela manutenção do crédito homologado.

1.2 - Da Alegação de Erro de Fato na Glosa e da Não Aplicação de Multa de Mora. Da alegação de Denúncia Espontânea.

Verifica-se, ainda, que a Recorrente contesta erro da fato no cálculo da Glosa no valor de R$ 31.175,08, apresentando um cálculo simplificado, chegando a quantia de R$ 21.501.98, bem como pugna pela não aplicação da multa de mora.

Pois bem.

Analisando-se o Despacho Decisório (e-Fls. 69 a 74), verifica-se que a DRF não apresentou um detalhamento de como chegou ao cálculo de um valor não homologado de R$ 31.175,08.

Entretanto, a DRJ apresenta em seu Acórdão um demonstrativo detalhado do cálculo (e-Fls. 134 e 135) do valor supracitado, já com a incidência de encargos legais e multa de mora, conforme planilha abaixo:

PER/DCOMP original: 25815.20480.240804.1.3.02-3320

Data de transmissão: 24/08/2004

A. Crédito reconhecido, valorado em 31/12/2003	71.167,68
B. Juros Selic acumulados de janeiro a julho de 2004 mais 1%	9,66%
C. Crédito reconhecido, valorado em 24/08/2004 (A x (1 + B))	78.042,48
D. Tributo confessado, vencido em 30/04/2004	93.734,16
E. Multa de mora (D x 20%)	18.746,83
F. Juros Selic acumulados de maio a julho de 2004 mais 1%	4,75%
G. Juros de mora (D x F)	4.452,37
H. Débito consolidado em 24/08/2004 (D + E + G)	116.933,36
I. Porcentagem do débito compensada com o crédito (C/H)	66,74%
J. Tributo compensado (D x I)	62.559,08
K. Tributo não compensado (D - J)	31.175,08

Analisando-se a planilha supra, verifica-se que o valor da glosa fora devidamente apurado.

Isto porque, tal procedimento era previsto nas normas que regiam a compensação há época da apresentação da declaração, conforme se observa no Arts. 27 e 28, da IN/SRF nº 210/2002, a seguir transcritos:

> "Art. 27. Na compensação a unidade da SRF adotará os seguintes procedimentos
>
> I - debitar o valor bruto da restituição, acrescido de juros, se cabíveis, ou do ressarcimento, à conta do tributo ou da contribuição respectiva;
>
> II - **creditar o montante utilizado para a quitação dos débitos à conta do respectivo tributo ou contribuição e dos respectivos acréscimos legais, quando devidos**;

> III - registrar a compensação nos sistemas de informação da SRF que contenham informações relativas a pagamentos e compensações.
> Parágrafo único. Na hipótese de compensação de ofício, a unidade da SRF deverá:
> **I - certificar:**
> a) no pedido de restituição ou de ressarcimento, qual o valor utilizado na quitação de débitos e, se for o caso, o saldo a ser restituído ou ressarcido;
> b) **no processo de cobrança, qual o montante do crédito tributário extinto pela compensação e, sendo o caso, o saldo remanescente do débito;**
> II - expedir ordem bancária, na hipótese de saldo a restituir ou a ressarcir, ou aviso de cobrança, na hipótese de saldo remanescente de débito."

> "Art. 28. Na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os créditos serão acrescidos de juros compensatórios na forma prevista nos arts. 38 e 39 e **os débitos sofrerão a incidência de acréscimos moratórios, na forma da legislação de regência, até a data da entrega da Declaração de Compensação**. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 323, de 24 de abril de 2003)"

O Superior Tribunal de Justiça STJ já decidiu que não se aplica à compensação tributária as normas de imputação de pagamento previstas no Código Civil, sendo válidas as normas estipuladas pela administração tributária, por delegação legal, conforme se observa no enunciado da Súmula nº 464:

> "A regra de imputação de pagamentos estabelecida no art. 354 do Código Civil não se aplica às hipóteses de compensação tributária."

A recorrente alega, ainda, que não há que se falar em aplicação de Multa de Mora, já que realizou a compensação, anteriormente ao início de qualquer procedimento fiscal (art. 138 do CTN).

A questão a ser dirimida é se a quitação do tributo por meio de compensação se adequa ao cumprimento da norma que disciplina o instituto no CTN, *verbis*:

> "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."

Como se vê, a norma exige duas condições para o beneplácito: a denúncia (declaração) espontânea do débito, antes de qualquer procedimento fiscal, e o seu pagamento acrescido dos juros de mora.

Nota-se, inicialmente, que a norma fixa expressamente o "pagamento" do tributo devido, como uma das condições. Não se refere à quitação ou extinção do débito.

A compensação tributária é uma das formas de extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, II do CTN, mas não se configura em pagamento, na medida em que está sujeita a posterior homologação, sob condição resolutória. Ou seja, poderá não ser confirmada a quitação do tributo se a compensação não for homologada.

Nesse sentido, o STJ vem decidindo por não equiparar a compensação de tributo com o pagamento, para fins de aplicabilidade da Denúncia Espontânea.

> "PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. DEFICIÊNCIA NA ALEGAÇÃO DE CONTRARIEDADE AO ART. 535 DO CPC/73. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 284/STF. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. ART. 138 DO CTN. DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CARACTERIZADA.
>
> 1. É deficiente a fundamentação do recurso especial em que a alegação de ofensa ao art. 535 do CPC/73 se faz de forma genérica, sem a demonstração exata dos pontos pelos quais o acórdão incorreu em omissão, contradição ou obscuridade. Aplica-se, na hipótese, o óbice da Súmula 284 do STF.
>
> 2. A compensação tributária não se equipara a pagamento de tributo para fins de aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea regido pelo art. 138 do CTN. Precedentes: EDcl nos EDcl no AgRg no REsp 1.375.380/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/11/2016; AgRg no REsp 1.461.757/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 17/9/2015; AgRg no AREsp 174.514/CE, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 10/9/2012.
>
> 3. Agravo interno a que se nega provimento."

Importante colacionar, ainda, alguns julgados do CARF, que corroboram com este posicionamento:

> Acórdão 1302001.237, de 06/11/2013:

> **COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA DE MORA. INOCORRÊNCIA.**
>
> **Pagamento e compensação são modalidades de extinção do crédito tributário distintas, não apenas pela doutrina mas pelo próprio texto legal. A denúncia espontânea, para que se configure, requer o pagamento do tributo. Assim, no caso em que o contribuinte promove a extinção do débito pela via da compensação, a denúncia espontânea não resta caracterizada, e a multa moratória é devida, nos termos da lei, estando o débito em atraso na data da compensação.**

Acórdão nº 1302001.736, de 10/12/2015:

> **IMPUTAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO RECONHECIDO AOS DÉBITOS COMPENSADOS EM ATRASO. ALEGAÇÃO DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA. Não se cogita da aplicação do art. 138 do CTN quando não há pagamento. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL. REGULARIDADE. O direito creditório reconhecido deve ser imputado proporcionalmente aos débitos compensados acrescidos de multa e juros de mora devidos até a data da compensação. A imputação linear não tem amparo no Código Tributário Nacional.**

Acórdão nº 1301001.511, de 07/05/2014:

> **COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. APLICAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.**
>
> **À compensação, que extingue o crédito tributário sob condição resolutória da ulterior homologação por parte da autoridade administrativa competente, não se aplica o instituto da denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN.**

Acórdão nº 1301001.991, de 03/05/2016

> **COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA DE MORA. INOCORRÊNCIA.**
>
> **Pagamento e compensação são modalidades de extinção do crédito tributário distintas, não apenas pela doutrina mas pelo próprio texto legal. A denúncia espontânea, para que se configure, requer o pagamento do tributo. Assim, no caso em que o contribuinte promove a extinção do débito pela via da compensação, a denúncia espontânea não resta caracterizada, e a multa moratória é devida, nos termos da lei, estando o débito em atraso na data da compensação.**

Desta feita, entendo correto o cálculo apurado do crédito tributário não compensado. Ainda, entendo não caracterizada a alegada Denúncia Espontânea, razão pela qual mantenho a aplicação da multa de mora.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer do Recurso Voluntário, rejeitando as preliminares suscitadas, e no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

André Severo Chaves