



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.721542/2011-76
ACÓRDÃO	1301-007.471 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VOTORANTIM COMERCIAL EXPORTADORA E IMPORTADORA LTDA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2004

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

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencido o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, que lhe dava provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rafael Taranto Malheiros.

Assinado Digitalmente

JOSÉ EDUARDO DORNELAS SOUZA – Relator

Assinado Digitalmente

RAFAEL TARANTO MALHEIROS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 16-55.655, proferido pela 5ª Turma da DRJ/SP1 que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, mantendo os termos do Despacho Decisório que não homologou a compensação correspondente à incidência da multa de mora sobre os débitos compensados.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento de primeira instância, a seguir transcrito:

Trata-se a presente de manifestação de inconformidade apresentada em face do despacho decisório (fl. 46) exarado pela DERAT SÃO PAULO, que reconheceu integralmente o crédito de saldo negativo de IR relativo ao ano-calendário de 2004 pleiteado no PER/DCOMP nº 05948.23184.130706.1.3.02-5025, no valor de R\$ 5.124.961,66 e, consequentemente, homologou parcialmente a compensação declarada no PER/DCOMP nº 09918.86339.231007.1.3.02-0321.

Cientificada do despacho decisório em 09/11/2010 (fl. 49), a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade a fls. 03/20, em 09/12/2010, mediante a qual apresenta as alegações a seguir sintetizadas:

- Houve violação ao artigo 74, § 1º, da Lei nº 9.430/96, vez que a DERAT ignorou as informações constantes dos PER/DCOMP entregues pela manifestante, em que fora declarada a compensação de seu crédito apenas com o valor “principal” e os “juros de mora” dos débitos mencionados, para compensar supostos débitos de multa moratória, que não foram objeto das declarações de compensação apresentadas;
- Caso verificasse a existência de débito de multa de mora pela declarante, caberia à autoridade fiscal promover a constituição de ofício desse crédito tributário, nos termos do artigo 43 da Lei nº 9.430/96, mas nunca alterar as

DCOMPs da contribuinte para compensar débito (multa de mora) que jamais foi declarado;

- Além disso, a multa de mora é inexigível sobre débitos não definitivos, como os de estimativas, sobre os quais não há que se falar em atraso de seu recolhimento ou mora da contribuinte, porque são, na realidade, mera antecipação do efetivo lucro real a ser apurado ao final do ano-calendário;
- com relação aos débitos de estimativa, somente se poderá falar em mora se, após o "ajuste", o contribuinte apurar valor a recolher e não o fizer, A partir de então é cabível a aplicação da multa de mora do artigo 61, da Lei nº 9.430/96 sobre este valor (valor do ajuste), jamais sobre débitos de estimativa;
- No caso em apreço, os débitos de estimativa de IRPJ e de CSLL referentes ao exercício de 2006 e 2007, foram compensados, respectivamente, antes de 31.12.2006 e de 31.12.2007, razão pela qual não há que se falar em mora;
- na sistemática dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a compensação equivale ao pagamento antecipado. Até que o Fisco se pronuncie sobre a homologação, seja expressa ou tacitamente, no prazo de cinco anos, a compensação tem o mesmo efeito do pagamento antecipado;
- Alega que aplica-se ao caso o artigo 138 do CTN, que afasta a multa de mora no caso de pagamento efetuado antes do início de qualquer procedimento administrativo relacionado com a infração e com acréscimo de juros de mora;
- Destaca que os débitos compensados não se encontravam declarados em DCTFs quando a manifestante procedeu às compensações (leia-se pagamentos);
- por fim, pugna pela homologação integral dos débitos declarados nas DCOMP nº 05948.23184.130706.1.3.02-5025; 38936.26534.071203.1.3.02-7300; 07275.56084.231007.1.7.02- 0248 e 09918.86339.231007.1.3.02-0321, sem a compensação de quaisquer valores a título de multa.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, em conforme sintetizado na ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INCIDÊNCIA DE MULTA DE MORA

Ainda que se considere que a denúncia espontânea afasta a incidência da multa de mora, não se caracteriza como tal a realização de compensação para extinguir o crédito tributário, sendo necessário o seu pagamento integral, acrescido de juros de mora. A transmissão de DCOMP em data posterior ao vencimento do débito a compensar implica a incidência da multa moratória, o que, no caso, tornou o direito creditório insuficiente para a homologação total da compensação.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Sem Crédito em Litígio

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, o contribuinte apresentou, tempestivamente, recurso voluntário, reiterando as razões de defesa.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos regimentais de admissibilidade, portanto, dele conheço.

A controvérsia central trazida aos autos diz respeito à incidência da multa de mora sobre os débitos compensados, insurgindo-se a recorrente com a alegação de que não estaria sujeita a tal exigência, pois estaria abrangida pelo instituto da denúncia espontânea.

Antes, porém deve analisar o argumento da recorrente de eventual ilegalidade do procedimento adotado pelo fisco ao imputar a multa de mora aos débitos compensados sem, contudo, que a recorrente os tenha indicado em suas Dcomps.

Sobre este ponto, a decisão recorrida assim se manifestou:

Também não se aplica ao caso o procedimento previsto no artigo 43 da Lei nº 9.430/96, que prevê o lançamento de ofício exclusivamente de multa ou juros de mora nos casos em que o contribuinte efetua, após o vencimento do tributo, o pagamento (e não a compensação) apenas do valor principal, sem que o mesmo esteja devidamente constituído.

No caso, estando constituídos os débitos de estimativa mediante a apresentação das DCOMPs, seria incabível o lançamento de ofício nos termos do invocado artigo 43.

Bem assim, a norma do artigo 43 da Lei nº 9.430/96, ao invés de respaldar a pretensão da requerente, reforça o cabimento da multa de mora na compensação efetuada após o vencimento do tributo.

Contrapondo-se a este argumento, alega o contribuinte que o método da imputação realizado pelo fisco nesses autos foi criado na época em que a legislação reguladora da incidência das multas de lançamento de ofício não previa a aplicação da multa isolada, porém, com a publicação da Lei nº 9.430/96, passou a ser prevista expressamente pelo art. 43 a possibilidade de ser exigido o crédito correspondente exclusivamente à multa e aos juros de mora.

Entende que com isso, o referido método de imputação deixou de ser aplicável já que um mecanismo legal próprio foi desenvolvido para a exigência desses valores, e que este entendimento já foi objeto de diversos precedentes, que transcreve.

Além disso, sustenta que, em face do parágrafo 1º, do art. 74 da Lei 9.430/96, o contribuinte entrega a declaração de compensação e indica os créditos por ele apurados e que pretende utilizar, e os débitos que reputa como devidos e que pretende compensar. Aduz que, nesse expediente, cabe ao fisco apenas validar, ou não, o crédito utilizado e homologar as compensações relacionadas nos estritos termos indicados e delimitados na declaração. E, caso entenda pela existência de débitos vinculados ou decorrentes daqueles indicados pelo contribuinte em declaração de compensação, como são os casos de multa moratória, por força do art. 142 do CTN c/c o art. 43 da Lei nº 9.430, deve lavrar o auto de infração correspondente para fins de constituir tais créditos e viabilizar a respectiva cobrança.

Com razão a recorrente.

Com efeito, a Administração não pode transmutar o pagamento realizado pelo contribuinte e tratá-lo como pagamento de parte da multa de mora. Em outras palavras, ela não pode qualificar como pagamento de multa o recolhimento de tributo, alterando, ao meu modo de ver, a natureza de um pagamento realizado, ainda que tal pagamento se realize na modalidade compensação. Caso entenda devida a multa moratória, o fisco deve exigí-la pela via única do auto de infração, e não pelo procedimento da imputação.

Semelhante entendimento foi adotado em voto vencido do i. Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, proferido no Acórdão nº 9101-005.129, de 05 de outubro de 2020. Peço licença para transcrever parte dos fundamentos adotados, adicionando-os às razões de decidir deste voto:

Na medida em que a Administração Tributária estabelece procedimento arrecadatório em que, ignorando e contrariando essa vontade expressa pela conduta do contribuinte, deliberadamente aloca na satisfação de sanção parte dos recursos manifestamente destinados à satisfação do principal e dos juros devidos pela obrigação tributária vencida, está sendo tolhida do particular a prerrogativa legal, de prestigiada hierarquia kelseniana, de somente quitar o tributo e os encargos moratórios.

O resultado é uma inafastável distorção, motivada unilateralmente, da relação que o contribuinte desejava estabelecer com o Fisco quando procedeu a tal manobra. Como inclusive se observa nos presentes autos, a intenção da Contribuinte nunca foi de compensar apenas parcialmente as estimativas de CSLL devidas e os juros correspondentes; tampouco entendeu como devida a multa de mora – a qual acabou, contra sua expressa vontade estampada em declaração, parcialmente saldada.

Tem-se, aqui, uma coibição indevida a hipótese de conduta legalmente delineada e prestigiada, assim como a direta limitação do alcance da norma contida no art. 138 do CTN.

Ainda que a Administração Tributária possa (e deva) estabelecer seus procedimentos e todo o iter de sua atividade com base em interpretação institucional da legislação fiscal vigente, sua implementação não pode conflitar com institutos de Direito Tributário, colidir com prerrogativas do contribuinte ou representar restrição (ou imposição) sem o objetivo respaldo legal. Lembre-se que a previsão do procedimento de imputação proporcional está formalizada em normas e atos infralegais, como em Manuais, veiculados em Instruções Normativas, e em Notas e Pareceres de Órgãos fazendários federais.

Inclusive, na mesma esteira, tal situação remete ao fato de que ainda que se reconheça a presença corolário da praticabilidade tributária como elemento informador de diversas normas do sistema tributário nacional e a sua devida observância na execução das mesmas, é certo que as prerrogativas da Fazenda Pública - e mesmo os privilégios do crédito tributário - encontrarão invencível limitação nos institutos de Direito Tributário e nas garantias dos contribuinte, constitucional e legalmente previstos.

Os arts. 163 e 167 do CTN não respaldam expressamente o procedimento da imputação proporcional que, nos presentes autos, deu margem à homologação parcial da compensação dos débitos da contribuinte pela imposição da satisfação automática de multa de mora. A interpretação fazendária que lhes invoca como fundamento mediato deve ser sistemática e não podendo olvidar de outros dispositivos legais, sejam do próprio Codex Tributário ou mesmo de legislação ordinária vigente.

Nesse sentido, a leitura institucional de tais regras não pode culminar em desprestígio do instituo previsto no art. 138 do CTN, principalmente em ambiente legislativo posterior à edição do art. 433 da Lei nº 9.430/96, interpretado em conjunto com o art. 44 da mesma Lei, o qual permite a formalização independente de exigência de penalidade e/ou juros devidos.

Ora, se o contribuinte decide apenas saldar débito vencido (principal) acompanhado dos juros correspondentes (seja por compensação ou não) e a Administração Tributária entende que, naquela circunstância, seria, também, devida a sanção moratória, existem meios legais disponíveis para a sua imposição autônoma ao sujeito passivo, de modo a permitir sua quitação posterior ou um eventual contencioso preciso e adstrito apenas à penalidade (enquanto já satisfeitos o tributo e os juros) – e não distorcer a vontade e a conduta do contribuinte, gerando situação em que o principal, os juros e a multa restam, todos, parcialmente quitados, criando complexidade, e envolvendo todos esses elementos do crédito tributário em conflito interpretativo que exclusivamente se relaciona à questão da dispensa ou não da sanção imposta.

A adoção de hermenêutica que permite a criação de tal circunstância e ocorrências, inclusive excluindo a ponderação da existência de outras normas, que revelariam outra solução institucional menos complexa e litigiosa, não pode prevalecer.

A I. Relatora do v. Acórdão recorrido, quando confronta tal argumentação, chega a afirmar que *é uma faculdade da autoridade administrativa realizar esta imputação, que aliás é mais coerente com o disposto no art. 161, e com a natureza acessória da multa e dos juros de mora. A imputação proporcional foi prevista expressamente no “Manual de Aplicação de Acréscimos Legais de Tributos Federais, aprovado pela IN SRF nº 19/1984. A possibilidade de formalização de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente, introduzida pelo art. 43 da Lei nº 9.430/1996, é uma faculdade e não uma obrigação como pretende a recorrente* (destacamos).

Esta solução jurisdicional em que entende-se que seria uma faculdade da Autoridade Tributária promover a imputação proporcional (prevista em Manual) ou lançar a multa de mora de maneira isolada (prevista em Lei ordinária), submetendo toda a situação enfrentada à livre discricionariedade do Auditor Fiscal individualmente competente (em colisão frontal com valores de segurança jurídica e certeza do Direito), reforça a ilegitimidade de tal procedimento adotado e, agora, compele ao seu afastamento por este Conselheiro.

Dessa forma, como registrado, assiste razão à Contribuinte, sendo indevido o procedimento de imputação proporcional, restando insubsistente o ato de não homologação da compensação debatida no presente feito.

Com referência à discussão sobre a possibilidade ou não de aplicação do instituto de denúncia espontânea à hipótese dos autos, o acórdão recorrido assim se pronunciou:

A respeito da alegação de que a conduta configuraria denúncia espontânea nos termos do artigo 138 do CTN, entendo que não se configura na espécie o invocado instituto e, mesmo que se configurasse, não estaria afastada a multa de mora sobre os débitos compensados.

Ainda que se entenda que a denúncia espontânea evita a incidência da multa moratória, entendimento com o qual não concordo, no caso dos autos o contribuinte não cumpriu o requisito básico imposto pelo artigo 138 do CTN. Vejamos a redação do dispositivo:

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.

O citado artigo exige, para que se realize a denúncia espontânea, que o tributo seja pago ou depositado, não alcançando os casos em que tenha sido efetuada compensação.

Apesar de ser também forma de extinção do crédito tributário, a compensação não se confunde com o pagamento. Não há como estender as hipóteses de cabimento da denúncia espontânea à compensação, por não estar tal modalidade de extinção prevista no artigo 138 como apta a afastar a aplicação da multa de mora.

É de se concluir, portanto, que a compensação efetuada após a data de vencimento dos respectivos débitos não se caracteriza como denúncia espontânea e implica a incidência tanto dos juros quanto da multa moratória.

Ou seja, de acordo com a DRJ, para se exclua a multa de mora, o art. 138 exige pagamento ou depósito do tributo, não autorizando sua aplicação aos casos envolvendo compensação.

Tenho me manifestado sobre o tema, compreendendo que o art. 138 do CTN não excepciona o benefício da denúncia espontânea quando, preenchidos os requisitos previstos no citado artigo, o contribuinte paga o tributo após o vencimento mediante declaração de compensação ao invés de DARF.

Tenho dito que o termo “pagamento” utilizado pelo CTN, deve ser compreendido no seu sentido jurídico, de extinção do crédito tributário, muito mais amplo do que o mero recolhimento de dinheiro em pecúnia, abrangendo, por isso, qualquer forma de adimplemento de uma obrigação.

Ora, inspirado nos institutos do arrependimento eficaz¹ e do arrependimento posterior, próprios do Direito Penal, a denúncia espontânea exime o infrator da pena, ou a menos a reduz, quando ele se retrata e repara o dano causado.

Se o objetivo é que se repare o dano causado, com a quitação da dívida acrescida de juros, peno que não há razão para diferenciar o pagamento em dinheiro da compensação, eis que ambos implicam na extinção do crédito tributário em aberto, isto é, ambos resultam justamente na reparação do dano causado.

Ademais, o sentido jurídico do termo pagamento, como é cediço, não se restringe ao pagamento em dinheiro, estendendo-se a toda e qualquer forma de extinção de uma obrigação. Pagamento, no sentido jurídico, significa adimplemento da obrigação.

Sobre este ponto, Pontes de Miranda, em seu Tratado de Direito Privado, leciona ser comum nos sistemas jurídicos a utilização do termo pagamento como sinônimo de adimplemento de uma obrigação². Confira-se:

¹ SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário. 3ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 781

² MIRANDA, Pontes de. Tratado de Direito Privado: Parte Especial. Tomo 24. Rio de Janeiro: Bolsoi (ed.), 1959. P. 72.

O adimplemento, a solutio, a execução, realiza o fim da obrigação: satisfaz e libera; (...) Os sistemas jurídicos, na maior parte deles, empregam a expressão “pagamento” (aliás, há a mesma raiz em pagamento, pax e pactum, de modo que pagar é pacificar), a despeito do sentido estrito de prestação de soma em dinheiro, que passou a ser o sentido corrente.”

Se, com base na doutrina, pode-se afirmar que o termo pagamento não se restringe ao adimplemento em pecúnia, em dinheiro, mas sim qualquer forma de adimplemento da obrigação, essa mesma conclusão pode ser obtida a partir da adoção sistemática do CTN.

Com efeito, a partir da análise de diversos dispositivos do Código, é possível depreender que o termo pagamento ora é empregado em seu sentido amplo, tal como mencionado acima, ora em sentido mais estrito.

Exemplo disso é que se observa no parágrafo 1º do art. 113 do CTN, a seguir transcrito:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Nesse caso, não há dúvidas de que o termo pagamento utilizado em seu significado mais abrangente, amplo, sob pena de se concluir equivocadamente que apenas os tributos pagos em dinheiro poderiam ser objeto da obrigação tributária.

O mesmo se verifica no parágrafo 1º do art. 150 do CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

Veja-se que o termo pagamento novamente foi utilizado em seu sentido amplo, e interpretação mais restrita ou literal certamente conduziria à conclusão de que somente os pagamentos em dinheiro estariam submetidos ao referido regime de lançamento.

No entanto, também existem dispositivos do CTN que adotam o sentido mais restrito do termo pagamento, em situações em que claramente difere o pagamento em pecúnia das demais hipóteses de extinção do crédito tributário, a exemplo do que ocorre com os artigos 156 e 162 do CTN.

No caso do artigo 162 do CTN, que enumera os meios de pagamento, admitindo em moeda corrente, cheque ou valor postal ou, ainda nos cais previstos em lei, em estampilha, em

papel selado ou por processo mecânico. Neste caso, como também o do art. 156, é possível notar que o sentido restrito de pagamento é utilizado em dispositivos que regulam especificamente essa modalidade de extinção do crédito tributário. Nessas situações, como o tema regulado é a própria extinção e suas modalidades, a diferenciação entre pagamento em dinheiro e compensação tem justificativa, na medida em que, para esses fins, são efetivamente institutos distintos.

Especialmente na hipótese do artigo 138 do CTN, este não trata especificamente da extinção do crédito tributário ou suas modalidades, tal como se verifica no artigo 156. O dispositivo trata da exclusão da responsabilidade por infração, tema mais abrangente tal como aqueles mencionados acima. É por esse motivo que o termo pagamento ali empregado deve ser entendido em sua acepção mais ampla.

E a mesma conclusão é obtida a partir da interpretação teleológica do art. 138, na medida em que a finalidade da norma também é atendida nos casos de quitação de débitos via compensação. Isso porque o art. 138 busca, em última análise, incentivar os contribuintes a regularizar seus débitos junto ao fisco de maneira espontânea, antes de instaurar qualquer procedimento fiscalizatório, o que indiscutivelmente ocorre quando da transmissão de uma declaração de compensação indicando débitos ainda não lançados.

Sendo a compensação forma legítima de extinção do crédito tributário, na forma do art. 156, inciso II e do art. 170, ambos do CTN, significa dizer que a compensação implica a regularização da situação do contribuinte e, como tal, é meio hábil para atingir a finalidade do artigo 138 do CTN.

Portanto, diante da ausência de qualquer elemento que diferencie substancialmente os efeitos previstos para o pagamento e para a compensação tributária, deve-se reconhecer a equiparação entre essas modalidades de extinção do crédito tributário para fins de aplicação do artigo 138 do CTN.

Conclusão

Diante de exposto, voto por dar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

JOSÉ EDUARDO DORNELAS SOUZA

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Rafael Taranto Malheiros, Redator designado

Quando dos debates proferidos na sessão de julgamento, o i. Relator restou vencido, por maioria de votos, quanto aos assuntos (i) **multa de mora não indicada pelo**

contribuinte sobre débitos compensados e (ii) aptidão de Declaração de Compensação para ensejar espontaneidade.

2. Quanto à **primeira matéria**, o entendimento do Relator, que acompanhou o do voto vencido proferido no Ac. nº 9101-005.129, em sessão realizada em 05/10/2020, foi o seguinte, em síntese:

“Ora, se o contribuinte decide apenas saldar débito vencido (principal) acompanhado dos juros correspondentes (seja por compensação ou não) e a Administração Tributária entende que, naquela circunstância, seria, também, devida a sanção moratória, existem meios legais disponíveis para a sua imposição autônoma ao sujeito passivo, de modo a permitir sua quitação posterior ou um eventual contencioso preciso e adstrito apenas à penalidade (enquanto já satisfeitos o tributo e os juros) – e não distorcer a vontade e a conduta do contribuinte, gerando situação em que o principal, os juros e a multa restam, todos, parcialmente quitados, criando complexidade, e envolvendo todos esses elementos do crédito tributário em conflito interpretativo que exclusivamente se relaciona à questão da dispensa ou não da sanção imposta”.

3. No mesmo sentido da DRJ, o entendimento que prevaleceu foi o seguinte, que se colhe, dentre outros, para que se inclina a jurisprudência do CARF, do voto condutor proferido em sede do Ac. nº 9101-004.231, em sessão realizada em 06/06/2019, pelo Conselheiro Demetrius Nichele Macei, a que já me referi quando proferi o voto condutor no Ac. nº 1301-006.453, em sessão realizada em 19/07/2023:

“O CTN prevê em seus arts. 163 c/c o 167, o método de imputação proporcional de pagamento, no caso, do crédito reconhecido em favor do contribuinte. [...]

Expõe, por sua vez, a Procuradoria [...]:

‘A partir de uma interpretação conjunta desses dispositivos, conclui-se que a imputação proporcional dos pagamentos encontra fundamento no CTN, visto que, 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.’

Vejamos, em contrapartida, o quanto disposto no art. 43, da Lei nº 9.430/96, trazido à baila pelo contribuinte: [...]

(...)

A Procuradoria, em suas contrarrazões, transcreve trechos do Parecer PGFN/CDA Nº 1936/2005, no qual verifica-se as razões jurídicas para a coexistência pacífica dos arts. 163 e 167 do CTN, com os arts. 43 e 44 da Lei nº 9.430/96 em relação à imputação proporcional de pagamento, merecendo destaque o disposto no item 16, do referido Parecer, dentro do qual está transcrito excerto da Nota Cosit nº 106:

‘10. A partir de uma interpretação conjunta dos arts. 163 e 167 do CTN, chega-se à conclusão de que referido Diploma Legal não só estabelece, na imputação de pagamentos pela autoridade administrativa, a inexistência de precessão entre tributo, multa e juros moratórios, como também veda ao próprio sujeito passivo estabelecer precedência de pagamento entre as parcelas que compõem um mesmo débito tributário, ou seja, veda ao sujeito passivo imputar seu pagamento apenas a uma das parcelas que compõem o débito tributário.

10.1 É que somente se pode falar em obrigatória proporcionalidade entre as parcelas que compõem o indébito tributário se houver obrigatória proporcionalidade na imputação do pagamento sobre as parcelas que compõem o débito tributário.’

Assim, em que pese os argumentos dispendidos pelo contribuinte, a imputação proporcional não é ilegal. Não faria o menor sentido quitar integralmente o principal e os juros decorrentes e manter, exclusivamente, a multa de mora. Por ser um consectário legal, na medida em que incide sobre o principal, não poderia a multa de mora remanescer sozinha no caso concreto.

(...)

Desta forma, a imputação proporcional na esfera tributária é técnica legal para que todo o valor do crédito do contribuinte seja utilizado e o eventual saldo devedor esteja distribuído de maneira adequada entre principal, juros e multa devidos”. (negritou-se; grifou-se).

4. Quanto à **segunda matéria**, o entendimento do Relator foi o seguinte, em síntese:

“Tenho me manifestado sobre o tema, compreendendo que o art. 138 do CTN não excepciona o benefício da denúncia espontânea quando, preenchidos os requisitos previstos no citado artigo, o contribuinte paga o tributo após o vencimento mediante declaração de compensação ao invés de DARF.

Tenho dito que o termo ‘pagamento’ utilizado pelo CTN, deve ser compreendido no seu sentido jurídico, de extinção do crédito tributário, muito mais amplo do que o mero recolhimento de dinheiro em pecúnia, abrangendo, por isso, qualquer forma de adimplemento de uma obrigação”.

5. No mesmo sentido da DRJ, o entendimento que prevaleceu foi o seguinte, conforme entendimento já manifestado quando proferi o voto condutor no Ac. nº 1301-006.890, em sessão realizada em 11/04/2024:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009 DENUNCIA ESPONTÂNEA. ART 138 DO CTN. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

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

CONCLUSÃO

6. Por todo o exposto, conheço o Recurso Voluntário. No mérito, nego-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

RAFAEL TARANTO MALHEIROS