



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10880.724293/2011-71</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1301-007.472 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	13 de agosto de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	VOTORANTIM COMERCIAL EXPORTADORA E IMPORTADORA LTDA
<b>INTERESSADO</b>	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. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no

Acórdão nº 1301-007.471, de 13 de agosto de 2024, prolatado no julgamento do processo 10880.721542/2011-76, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

*Assinado Digitalmente*

**Rafael Taranto Malheiros** – Presidente Redator

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

## RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 16-55.656, 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. 3) 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 04617.82614.270606.1.3.03-2590, no valor de R\$ 172.874,83 e, conseqüentemente, homologou parcialmente a compensação declarada no PER/DCOMP nº 11834.78172.071206.1.3.03-7284.

Cientificada do despacho decisório em 18/02/2011 (fl. 11), a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade a fls. 23/40, em 22/03/2011, 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, o débito de estimativa de CSLL referente a setembro de 2006 foi compensado antes de 31.12.2006, 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 nos PER/DCOMP nº 04617.82614.270606.1.3.03-2590 e 11834.78172.071206.1.3.03-7284., 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: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

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

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir. Deixa-se de transcrever o voto vencido, que pode ser consultado no acórdão paradigma e deverá ser considerado, para todos os fins regimentais, inclusive de pré-questionamento, como parte integrante desta decisão, transcrevendo-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do 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**.

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”.*

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).*

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".*

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".*

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

**Conclusão**

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao recurso.

*Assinado Digitalmente*

Rafael Taranto Malheiros – Presidente Redator