



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10880.978927/2010-22
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-004.231 – 1ª Turma
Sessão de 06 de junho de 2019
Matéria IRPJ - COMPENSAÇÃO DE SALDO NEGATIVO
Recorrentes VOTORANTIM PARTICIPAÇÕES S.A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Luis Fabiano Alves Penteado e Livia De Carli Germano, que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencida a conselheira Livia De Carli Germano, que lhe deu provimento.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteado, Livia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente o conselheiro Rafael Vidal de Araújo.

Relatório

Trata-se de processo de compensação de crédito de saldo negativo de IRPJ referente ao ano-calendário 2006 e débitos de antecipações de IRPJ, CSLL, IRRF, CSRF e PIS não-cumulativo, formalizado por meio das seguintes PER/DCOMP's:

37314.23795.120609.1.3.02-9507	/	05102.61510.260609.1.3.02-2840	/
13981.32183.300609.1.3.02-8406	/	40697.46817.080709.1.3.02-7194	/
03697.01343.310809.1.3.02-4990	/	27856.75198.301109.1.7.02-9906	/
32549.46510.251010.1.3.02-1174 e 30078.33243.281010.1.3.02-7502			

(e-fls. 15 a 58).

O Despacho Decisório (nº de Rastreamento: 904624964), emitido em 14/12/2010 (e-fls. 02 a 14) homologou parcialmente a compensação declarada no PER/DCOMP 05102.61510.260609.1.3.02-2840 e não homologou a compensação declarada no(s) seguinte(s) PER/DCOMP: 03697.01343.310809.1.3.02-4990 / 27856.75198.301109.1.7.02-9906 / 32549.46510.251010.1.3.02-1174 / 13981.32183.300609.1.3.02-8406 / 40697.46817.080709.1.3.02-7194 e 30078.33243.281010.1.3.02-7502. Também concluiu que não há valor a ser restituído/ressarcido para o pedido de restituição/ressarcimento apresentado no PER/DCOMP 04972.74818.210109.1.2.02-3943. Por fim, restou o saldo devedor correspondente aos débitos indevidamente compensados no montante de R\$ 27.535.484,1 (considerando a soma de principal, juros e multa).

Inconformada, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (e-fls. 59 a 80) cujos argumentos foram listados assim pela autoridade julgadora:

- a DERAT, ao proceder ao encontro de contas do crédito com os débitos lançados nas PER/DCOMPs, utilizou parte do crédito da Manifestante para compensar supostos débitos de multa moratória que não constavam daquelas PERD/COMPs, desrespeitando a ordem e a indicação dos débitos declarados pela Manifestante;
- Em manifesta afronta ao referido dispositivo, a Manifestante não fora intimada a apresentar qualquer documento apto a comprovar a aludida retenção, pelo que o montante pleiteado deve ser tido como incontroverso;
- Nesta esteira, deve ser reconhecida a nulidade do despacho Decisório;
- A compensação de supostos débitos que sequer encontravam-se elencados no PER/DCOMP viola, frontalmente, toda a sistemática jungida à compensação, em especial o artigo 74, §1º da Lei nº 9.430/96 e artigo 34, §7º da IN RFB nº 900/2008;
- Assim, temos que é vedada à Autoridade Administrativa a alteração das informações constantes das Declarações de Compensação entregues pelo contribuinte;
- A exigência de multa "isolada", é vedada sem a devida constituição do crédito tributário e, muito menos, sua compensação "de ofício";

- DA IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DE MULTA DE MORA SOBRE DÉBITOS DE ESTIMATIVA DE CSLL E IRPJ COMPENSADOS. Ocorre que ainda que a DERAT pudesse ignorar o fato de que a Manifestante pretendia a compensação apenas dos valores "principais" acrescido de juros de mora nos débitos declarados na DCOMP, o que se admite apenas para argumentar, no caso em concreto jamais poderia a mesma exigir multa de mora sobre os débitos que se referem a estimativas mensais de IRPJ e CSLL, compensados pela Manifestante;
- A impossibilidade de cobrança de multa de mora sobre débitos de estimativa de IRPJ (jan/09, abr/09) e CSLL (jan/09, março/09, abr/09) decorre do fato de que estes débitos não são definitivos, não havendo, portanto, que se falar em atraso de seu recolhimento ou mora do contribuinte.
- Não há dúvidas, portanto, que o fato gerador do IRPJ e da CSLL ocorre ao final do ano-calendário, não havendo como o contribuinte incorrer em mora por atraso no pagamento/compensação das antecipações estimadas;
- Ainda que se pudesse admitir a compensação de ofício de multa de mora que não foi objeto do Per/dcomp, bem como que haja a incidência de multa de mora sobre débitos de estimativa de IRPJ e CSLL, fato é que mesmo nestas situações os débitos em debate não sofreriam esta penalidade, em razão da denúncia espontânea realizada pela Manifestante, nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional;
- Com efeito, considerando que a Manifestante promoveu a compensação dos débitos mediante a apresentação das competentes Declarações de Compensação à Secretaria da Receita Federal do Brasil o que equivale ao pagamento resta configurada a denúncia espontânea, nos estritos termos do artigo 138, do Código Tributário Nacional;
- Se os débitos de IRPJ e CSLL, apurados pela Manifestante, são meras estimativas do lucro real e do lucro líquido, que serão definitivamente apurados apenas em 31 de dezembro de 2009, bem como declarados na DCTF correspondente a esse período de apuração (sem falar que, posteriormente, serão informados, ainda, na declaração de rendimentos do exercício DIPJ), não há que se falar em constituição definitiva do crédito em função da declaração dos débitos de estimativa em DCTF;
- Assim sendo, em obediência ao disposto no artigo 138 do CTN, deve ser afastada a multa de mora pela apresentação, após o vencimento dos respectivos débitos de IRPJ e CSLL, tendo em vista que a informação dos débitos de estimativa em DCTF não constitui definitivamente o crédito tributário.

A defesa do sujeito passivo foi julgada improcedente pela 2ª Turma DRJ de São Paulo I, sob o acórdão nº 16-36.121, julgado em 10 de fevereiro de 2012 (e-fls. 378 a 388). Veja-se a ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006

SALDO NEGATIVO DE IMPOSTO APURADO NA DECLARAÇÃO.

Constituem crédito a compensar ou restituir os saldos negativos de IRPJ apurados em declaração de rendimentos, desde que ainda não tenham sido compensados ou restituídos.

RECONHECIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO. O reconhecimento do crédito depende da efetiva comprovação do alegado recolhimento indevido ou maior do que o devido.

Diante da negativa, a manifestante interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 413 a 434) repisando os argumentos tecidos na inicial, porém, aqui, a recorrente recebeu provimento parcial para reconhecer a denúncia espontânea nos casos em que a apresentação da DCOMP ocorre anteriormente à apresentação da DCTF. Veja-se a ementa do acórdão 1102-000.977, julgado em 03 de dezembro de 2013 (e-fls. 491 a 505):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, situações inocorrentes no caso.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006

RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. RECONHECIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO. IR FONTE. COMPROVAÇÃO DA RETENÇÃO.

O reconhecimento do crédito depende da efetiva comprovação do alegado recolhimento indevido ou maior do que o devido. Cabe ao contribuinte apresentar os comprovantes de retenção do imposto ou outros elementos de convicção que possam comprovar o seu direito creditório, invalidando as informações constantes das DIRF utilizadas pela Administração Tributária para seu reconhecimento.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA.

Descabe a imposição de multa de mora na hipótese em que caracterizada a denúncia espontânea da infração tributária pelo contribuinte, a teor do art. 138 do CTN e jurisprudência sumulada pelo Superior Tribunal de Justiça. Para que haja a denúncia espontânea, o adimplemento do tributo deve ocorrer anterior ou concomitantemente com a declaração ao Fisco sobre a existência do débito. A Nota Técnica Cosit n. 1/2012, que equipara a “compensação” a “pagamento” para fins de aplicação do instituto da denúncia espontânea, deve ser aplicado pela Administração Tributária quando benéfica ao contribuinte, sob pena de restar caracterizada violação aos princípios da proibição do “*venire contra factum proprium*” e da isonomia entre os contribuintes.

Ato contínuo, a Procuradoria interpôs Recurso Especial (e-fls. 507 a 513) opondo-se quanto ao reconhecimento da compensação para configurar a denúncia espontânea. Para tanto, apresentou os seguintes acórdãos paradigmas:

Acórdão nº 1803-001.072:

“ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA

Período de apuração: 2007

Ementa: DCOMP. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA DE MORA. INOCORRÊNCIA. Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo, não é cabível a exigência da multa de mora quando ocorrer o pagamento extemporâneo de tributo, na hipótese de os débitos não terem sido antes declarados à Receita Federal (art. 138 do CTN).

Porém, a compensação é modalidade distinta do pagamento, conforme definido pelo próprio CTN no art. 156; logo, ainda que o débito não tenha sido antes declarado à Receita Federal, é inaplicável a denúncia espontânea quando o contribuinte apresenta pedido de compensação ao invés de efetuar o concomitante pagamento do débito.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula Carf nº 2).”

Acórdão nº 3101001262:

Normas Gerais de Direito Tributário Data do fato gerador: 31/03/2005

COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. A denúncia espontânea prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional requer pagamento, e não outras formas de extinção do crédito tributário. Apesar de a compensação figurar como uma das hipóteses de extinção do crédito tributário, isso não tem o condão de igualar o instituto da compensação ao do pagamento.

O Despacho de Admissibilidade (e-fls. 535 a 538) deu seguimento ao recurso da Fazenda. Contudo registre-se que apenas o acórdão paradigma nº 1803-001.072 foi analisado.

O contribuinte apresentou Contrarrazões às e-fls. 545 a 573, alegando que o recurso não deveria ser admitido por ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigma, uma vez aquele ter tratado da equiparação da compensação ao pagamento, enquanto que o último tratou da equiparação do parcelamento ao pagamento, também para fins de configuração da denúncia espontânea. Alega ainda, que como o STJ já julgou repetitivos sobre o tema (Resp nº 962.379/RS e Resp nº 1.149.002/SP) ao seu favor, o recurso da Procuradoria não deve ser conhecido e tampouco provido.

Na sequência dos autos, tem-se que a contribuinte também interpôs Recurso Especial (e-fls. 594 a 635) quanto à imputação proporcional, tópico denominado pela recorrente como “Da impossibilidade da fiscalização de utilizar créditos para “compensar” multa de mora que não estava declarada na DCOMP, sem o lançamento de ofício” e, também quanto à “Impossibilidade de cobrança de multa de mora sobre débitos de estimativa de IRPJ e CSLL compensados”.

No tocante à imputação proporcional, apresentou os seguintes acórdãos paradigmas:

Acórdão nº 1301-001.468:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Exercício: 2001

ANTECIPAÇÕES OBRIGATÓRIAS. RECOLHIMENTO FORA DO PRAZO. EXIGÊNCIA DE ACRÉSCIMO MORATÓRIO. IMPROCEDÊNCIA.

A redução de valores recolhidos a título de estimativa em razão de imputação proporcional de pagamento, efetuada a partir da constatação da ausência de recolhimento de multa moratória, revela constituição de crédito tributário por via oblíqua, sendo inadmissível em procedimento de aferição de liquidez e certeza de direitos creditórios indicados para compensação tributária.

PAGAMENTO A MAIOR DO QUE O DEVIDO. COMPENSAÇÃO. PROCEDÊNCIA.

Provado nos autos o pagamento a maior do que o devido, não obstante a ausência de correspondência com instrumento declaratório apresentado ao Fisco, há de se reconhecer o direito creditório que dele decorre, admitindo-se a compensação até o limite do crédito reconhecido.

CSLL. RETENÇÕES POR ENTIDADES PÚBLICAS.

Comprovado por meio de informações prestadas pelas correspondentes fontes pagadoras a retenção da contribuição, e, ausente indicação da indisponibilidade dos valores retidos, os valores correspondentes devem ser considerados para fins de aferição do crédito apontado para compensação tributária.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.

Nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. Não obstante, tratando-se de matéria de fato, a autoridade administrativa julgadora, em homenagem ao princípio da verdade material, deve averiguar se foram aportados aos autos elementos capazes de confirmar o alegado. Ausentes tais elementos ou não sendo eles hábeis à referida comprovação, há de se manter o ato decisório recorrido.

Acórdão nº 9101-01.233:**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ**

Exercício: 1996, 1998

REGIMENTO INTERNO CARF. DECISÃO DEFINITIVA DE MÉRITO STJ – ART. 62-A DO ANEXO II DO RICARF.

As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelo artigo 543-C do Código de Processo Civil, devem ser reproduzidas no julgamento dos recursos no âmbito deste Conselho (Art. 62-A do Anexo II do Regimento Interno do CARF, acrescentado pela Portaria MF n 586, de 21 de dezembro de 2010).

DECADÊNCIA. PAGAMENTO PARCIAL. TERMO INICIAL DO PRAZO QUINQUENAL. DATA DO FATO GERADOR.

O Superior Tribunal de Justiça, em julgamento de Recurso Representativo de Controvérsia, consolidou o entendimento segundo o qual, em relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, para os casos em que se contata pagamento parcial, deve-se aplicar, na contagem do prazo decadencial, o disposto no art. 150, §4º do Código Tributário Nacional.

POSTERGAÇÃO. PAGAMENTOS EFETUADOS NA VIGÊNCIA DA LEI Nº 9.430/196. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL. INAPLICABILIDADE.

A partir da vigência da Lei nº 9.430/1996, que instituiu nova disciplina para exigência dos pagamentos em atraso sem os acréscimos de juros e multa de mora, é inaplicável o método da imputação proporcional.

Na apuração do quantum devido, deve-se considerar, como valor do imposto ou contribuição postergados, a totalidade dos valores pagos no período subsequente, sem a dedução dos juros de multa de mora.

Já quanto ao segundo tema, a recorrente traz os seguintes acórdãos

paradigmas:

Acórdão CSRF/01-05.875:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA - O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao imposto apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício.

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA – Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Acórdão nº 9101-002.109:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

CSLL - RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA - MULTA ISOLADA.

Conforme precedentes deste Colegiado, a exigência da multa de lançamento de ofício isolada, sobre estimativas de CSLL não recolhidas mensalmente, somente faz sentido se operada no curso do próprio ano-calendário ou, se após o seu encerramento, se da irregularidade praticada pela contribuinte (falta de recolhimento ou recolhimento a menor) resultar prejuízo ao fisco, como a insuficiência de recolhimento mensal frente à apuração, depois de encerrado o ano-calendário, de contribuição devida maior do que a recolhida por estimativa.

O Despacho de Admissibilidade (e-fls. 727 a 732) admitiu o recurso do contribuinte somente quanto à primeira matéria, rechaçando a segunda matéria, “impossibilidade de cobrança de mora sobre débitos de estimativa de IRPJ e CSLL compensados” por não haver similitude fática entre os julgados. Enquanto o acórdão recorrido tratou da exigência da multa de mora pelo atraso na compensação de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, os acórdãos paradigmas trataram da exigência da multa de ofício isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

Por fim, a Procuradoria apresentou Contrarrazões (e-fls. 740 a 750) sem questionar o conhecimento do recurso da contribuinte, porém, defendendo no mérito que, o método de imputação proporcional previsto no CTN é a única forma de amortização de débitos correta, não tendo tal sistemática sofrido qualquer modificação com o advento da Lei nº 9.430/96.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Demetrius Nichele Macei - Relator

Conhecimento

O **Recurso Especial da Procuradoria** (e-fls. 507 a 513) defende a distinção entre os institutos do “pagamento” e da “compensação” para fins de caracterização da denúncia espontânea. No que pese a recorrente ter apresentado dois acórdãos paradigmas, apenas o acórdão paradigma nº 1803-001.072, foi analisado e admitido.

A recorrida, em suas Contrarrazões (e-fls. 545 a 573) se opõe ao conhecimento do recurso especial alegando que entre o acórdão admitido e o acórdão recorrido não há similitude fática, uma vez aquele tratar do binômio *parcelamento x pagamento*, enquanto que o último tratou da relação *compensação x pagamento*.

Entendo não assistir razão a recorrida. A leitura do inteiro teor do acórdão paradigma nº 1803-001.072 (e-fls. 523 a 532) permite constatar a similitude fática entre os acórdãos. Ocorre no caso paradigmático que, a contribuinte quando da negativa de seu pedido de compensação, recorreu, de fato, a um parcelamento. Contudo, frente ao auto de infração de multa isolada por compensação indevida, buscou como fundamento de defesa a configuração da denúncia espontânea por já ter confessado seus débitos em DCOMP, sendo esta a matéria discutida no voto e, também, no acórdão recorrido. Para que se comprove:

Acórdão nº 1102-000.977 (recorrido)	Acórdão nº 1803-001.072 (paradigma)
<u>Trecho da ementa:</u> ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2006 DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA. Descabe a imposição de multa de mora na hipótese em que caracterizada a denúncia espontânea da infração tributária pelo contribuinte, a teor do art. 138 do CTN e jurisprudência sumulada pelo Superior Tribunal de Justiça. Para que haja a denúncia espontânea, o adimplemento do tributo deve ocorrer anterior ou concomitantemente com a declaração ao Fisco sobre a existência do débito. A Nota Técnica Cosit n. 1/2012, que equipara a “compensação” a “pagamento” para fins de aplicação do instituto da denúncia espontânea, deve ser aplicado pela Administração	<u>Trecho da ementa:</u> DCOMP. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA DE MORA. INOCORRÊNCIA. Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo, não é cabível a exigência da multa de mora quando ocorrer o pagamento extemporâneo de tributo, na hipótese de os débitos não terem sido antes declarados à Receita Federal (art. 138 do CTN). Porém, a compensação é modalidade distinta do pagamento, conforme definido pelo próprio CTN no art. 156; logo, ainda que o débito não tenha sido antes declarado à Receita Federal, é inaplicável a denúncia espontânea quando o contribuinte apresenta pedido de compensação ao invés de efetuar o concomitante pagamento do débito. <u>Trecho do voto:</u>

Tributária quando benéfica ao contribuinte, sob pena de restar caracterizada violação aos princípios da proibição do “<i>venire contra factum proprium</i>” e da isonomia entre os contribuintes. <u>Trecho do voto vencedor:</u> (...) Ora, com a devida vênia, se todos os contribuintes que possuem pedidos de compensação (ou exoneração da multa de mora) pendentes de exame em fase pré-litigiosa (pela RFB) ou em fase inicial do litígio (pela DRJ) fazem jus à equiparação dos institutos do pagamento e da compensação para fins de denúncia espontânea, por que aqueles que ainda litigam em fase administrativa, perante o CARF, não terão? Não se trata aqui de defender efeito vinculante das Notas Técnicas, emitidas pela Cosit, aos julgamentos do CARF. Defende-se apenas que a Administração não pode dar tratamento distinto aos contribuintes que se encontrem diante da mesma situação fática. Se a própria Administração equipara a compensação ao pagamento para caracterização de denúncia espontânea, não é legítimo que alguns contribuintes sejam tratados distintamente apenas pelo fato de o processo administrativo de seu interesse tramitar perante o CARF. A fase do contencioso em que se encontra o processo administrativo, de per si, não pode retirar direito conferido ao contribuinte pela própria Administração. (...) Nesses termos, orienta-se voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para reconhecer a denúncia espontânea nos casos em que a apresentação da DCOMP se deu anteriormente à apresentação da DCTF, nos termos da Nota Cosit n. 1/2012.	(...) A tese de a Recorrente está amparada pelo instituto da denúncia espontânea não merece prosperar, tendo em vista que não se pode afastar a incidência de multa moratória sobre os débitos vencidos, quando existe um pedido de compensação interposto mesmo antes de qualquer procedimento administrativo relacionado com a infração. (...) Na situação dos autos, a Recorrente apresentou uma DCOMP (Declaração de Compensação) antes mesmo que qualquer procedimento de fiscalização. Todavia, em seus julgamentos, tanto o STJ quanto a CSRF deste Conselho, aplicam o instituto da denúncia espontânea quando o contribuinte faz o <u>pagamento</u> do tributo devido. (...) É certo que a <u>compensação</u> e o <u>pagamento</u> constituem duas modalidades distintas de extinção do crédito tributário, estabelecidas pelo próprio CTN, que ao disciplinar a denúncia espontânea foi textual e taxativo em condicioná-la ao PAGAMENTO do tributo devido e dos correspondentes juros de mora. Ora, pleitear a compensação era uma faculdade da Recorrente. E, caso a intenção era beneficiar-se da denúncia espontânea, permissivo do art. 138 do CTN, caberia ter efetuado o pagamento, nos termos da legislação vigente. (...)
---	---

Assim, como o requisito para o conhecimento do recurso especial é a similitude e não a identidade fática, concordo com a decisão exarada pelo Despacho de Admissibilidade e tomo conhecimento do Recurso Especial da Procuradoria por satisfazer todos os requisitos necessários.

Quanto ao **Recurso Especial do Contribuinte** (e-fls. 594 a 635), tem-se que apenas a primeira matéria, *imputação proporcional*, foi admitida pelo Despacho de Admissibilidade (e-fls. 727 a 732), sendo que a segunda matéria, *impossibilidade da cobrança de multa de mora sobre débitos de estimativa de IRPJ e CSLL compensados*, não foi admitida por ausência de similitude fática.

Observe-se que as Contrarrazões da Procuradoria (e-fls. 740 a 750) não questionaram a admissibilidade do recurso, motivo pelo qual concordo e adoto as razões do i. Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF para conhecimento do Recurso Especial do Contribuinte, nos termos do permissivo do art. 50, § 1º, da Lei 9.784/99.

Mérito

Em síntese, a insurgência trazida pelo **Recurso Especial da Procuradoria** (e-fls. 507 a 513), para fins de análise deste Colegiado, cinge-se ao reconhecimento, pela turma *a quo*, da denúncia espontânea nos casos em que a apresentação da DCOMP se deu anteriormente à apresentação da DCTF.

O v. acórdão recorrido (e-fls. 491 a 505), por maioria de votos, firmou entendimento no sentido de que é possível equiparar a compensação com pagamento, para fins de caracterização da denúncia espontânea, conforme a Nota Técnica Cosit n. 1/2012.

Na contramão, o v. acórdão paradigma nº 1803-001.072, estabeleceu que compensação e pagamento são modalidades distintas de extinção do crédito tributário e que apenas o pagamento é o meio legítimo para caracterizar a denúncia espontânea.

Como exposto acima, há, de fato, divergência entre a decisão encartada no v. acórdão recorrido e aquela do v. acórdão paradigma quanto à possibilidade de aplicação da denúncia espontânea em situação de compensação tributária.

Para defender o disposto no acórdão paradigma, a Procuradoria transcreve o disposto no art. 138, do CTN, asseverando que o legislador elegeu somente o pagamento como forma de exclusão da responsabilidade por infração pela denúncia espontânea. Cita repetitivo do STJ (Resp. nº 1.149.022) utilizado pelo acórdão recorrido para demonstrar que apenas com o pagamento integral do débito é que a denúncia espontânea se confirma.

Necessário, então, diante de tais argumentos, compreender com clareza o que são, e qual é o alcance, dos institutos ora discutidos, quais sejam: ‘denúncia espontânea’, ‘compensação’ e ‘pagamento’.

O Código Tributário Nacional, ao tratar da responsabilidade por infrações, em seu artigo 138, traz a seguinte previsão:

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.

Entendo que seja melhor evitar extremismos quanto à eficácia do instituto sob análise, pois acho coerente e válido que sua aplicação considere a previsão do artigo 7º, do Decreto nº 70.235/72, já que este define o que pode ser considerado como início do procedimento fiscal, bem como estabelece algumas limitações à denúncia espontânea; verifique-se:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

Desta interpretação conjugada, resta evidente que a finalidade do instituto da denúncia espontânea é incentivar o sujeito passivo a redimir-se de sua infração, reparando-a espontaneamente ao ponto de não sofrer penalidades.

Por sua vez, o pagamento e a compensação estão previstos no artigo 156, incisos I e II do CTN, respectivamente, que aborda as modalidades de extinção do crédito tributário. É importante salientar o enquadramento legal destes dois institutos porque tal análise nos permite visualizar a escolha do legislador por diferenciar pagamento de compensação; cada um tem sua regulamentação (art. 165 e segs. e art. 170, respectivamente), ou seja, são situações diferentes.

Contudo, para que se evidencie ainda mais a diferença entre estes dois institutos é necessário partir de algumas premissas. A primeira delas diz respeito a comparação do 'pagamento' tido pelo Direito Civil e o 'pagamento' sob a ótica tributária; são coisas diferentes, o que não infere diretamente na equiparação de pagamento com compensação, estabeleça-se.

Para exemplificar, enquanto que para o Código Civil a última parcela paga pressupõe a quitação das anteriores (art. 332), para o Código Tributário Nacional, o pagamento de um crédito não implica na presunção de pagamento das parcelas anteriores, caso ocorra um pagamento parcial (art. 158,I), ou seja, a comprovação do pagamento de todas as parcelas é necessária.

Por mais que atualmente o Fisco de modo geral aceite o pagamento em qualquer agência bancária ou até mesmo de forma eletrônica, em termos literais, o local do pagamento também é diferente quando se compara os dois diplomas legais. Segundo o Código Civil, art. 327, salvo convenção diversa ou previsão legal, o local do pagamento será o domicílio do devedor. Já nos termos do art. 159 do Código Tributário Nacional, o pagamento ocorrerá, via de regra, na repartição competente do domicílio do sujeito passivo.

Tema importante também quanto ao pagamento é a imputação do pagamento, previsto no artigo 163 do CTN. Contudo, como esta é a matéria do Recurso Especial do Contribuinte, tratarei do tema com maior profundidade na sequência.

Até aqui temos motivos suficientes para compreender que o pagamento recebe um tratamento diferenciado no Direito Tributário em comparação ao Direito Civil. O mesmo ocorre com a compensação.

O Código Civil prevê a compensação entre os artigos 368 e 380. A simples leitura destes dispositivos e dos artigos 170 e 170-A do CTN c/c 74 da Lei nº 9.430/96, permite a imediata identificação de algumas diferenças.

A primeira, e talvez mais escancarada diferença esteja no tipo de crédito que poderá ser compensado e nas partes envolvidas. Enquanto o artigo 369 do Código Civil estipula que somente serão passíveis de compensação as dívidas líquidas, **vencidas** e de coisas fungíveis, o *caput* do artigo 170 do CTN prevê que tanto créditos **vencidos como vincendos** poderão ser compensados. Perceba-se também que na compensação no campo tributário o único devedor é o contribuinte, sendo que declaração de um débito na Declaração de Compensação, implica em confissão de dívida, passível de cobrança imediata pelo Fisco, nos termos do artigo 74, § 6º da Lei nº 9.430/1996.

Acompanhe-se:

Código Civil	Código Tributário Nacional
Art. 368. <u>Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra</u>, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem. Art. 369. A compensação efetua-se entre <u>dívidas líquidas, vencidas e de coisas fungíveis</u>.	Art. 170. 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 <u>créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública</u>. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010) Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.

Mas não é só. A Lei nº 9.430/96, em seu artigo 74 apresenta regramento detalhado sobre como deve se dar a compensação relativa a tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, como no caso dos autos. Acompanhe-se o que mais interessa para a presente controvérsia:

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.**

(...)

(Grifos meus)

Com base no exposto, destaco que a questão controvertida neste processo foi objeto de decisão neste Colegiado recentemente, por ocasião do julgamento do processo administrativo nº 10980.001789/2004-15, no qual, por maioria, foi reconhecida a ocorrência de denúncia espontânea nos casos em que o contribuinte “envia Declaração de Compensação posteriormente ao vencimento do tributo e anteriormente à transmissão da DCTF”, equiparando a Declaração de Compensação a pagamento.

Na ocasião, acompanhei o voto vencedor, de lavra do i. Conselheiro Luís Fabiano Alves Penteado, tendo em vista que o mesmo estava amparado em precedentes do E. STJ – REsp 1.122.131/SC, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, 1ª Turma, julgado em 24.05.2016, no qual restou consignado ser “usual tratar-se a compensação como uma espécie do gênero pagamento”; EDcl no AgRg no REsp 1.375.380/SP, Rel. Min. Herman Benjamin, 2ª Turma, julgado em 20.08.2015, no qual fixou-se entendimento de que “a compensação efetuada possui efeito de pagamento sob condição resolutória, ou seja, a denúncia espontânea será válida e eficaz, salvo se o Fisco, em procedimento homologatório, verificar algum erro na operação de compensação”.

No entanto, tendo em mãos o presente caso, aprofundei o estudo acerca do tema e pude constatar que o tema da equivalência de compensação a pagamento, para fins de denúncia espontânea – art. 138, do CTN, não era pacífico naquele E. Tribunal, inexistindo, até o momento, posicionamento em sede de recurso repetitivo (art. 1036, do CPC) no âmbito do E. STJ.

Apenas para ilustrar, transcrevo decisões do E. STJ, 2ª Turma, em sentido diametralmente oposto à equiparação de compensação e pagamento para fins de reconhecimento da denúncia espontânea:

AgInt no REsp 1568857/PR AGRADO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL 2015/0297768-0

Relator: Ministro OG FERNANDES

Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA

Data do Julgamento: 16/05/2017

Data da Publicação: DJe 19/05/2017

EMENTA

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, DJe30/11/2016; 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. (grifamos)

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao agravo interno, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (Presidente), Francisco Falcão e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator.

REsp 1657437/RS RECURSO ESPECIAL 2017/0046101-0

Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN

Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA

Data do Julgamento: 04/04/2017

Data da Publicação: DJe 25/04/2017

EMENTA

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. ART. 138 DO CTN. DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CONFIGURADA.

1. Hipótese em que o Tribunal local consignou: "o instituto da denúncia espontânea é perfeitamente aplicável aos casos em que o pagamento do tributo é realizado através da compensação" (fl. 665, e-STJ).

2. A Segunda Turma do STJ no julgamento do REsp 1.461.757/RS, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, firmou o entendimento de que "a extinção do crédito tributário por meio de compensação está sujeita à condição resolutória da sua homologação. Caso a homologação, por qualquer razão, não se efetive, tem-se por não pago o crédito tributário declarado, havendo incidência, de consequência, dos encargos moratórios. **Nessa linha, sendo que a compensação ainda depende de homologação, não se chega à conclusão de que o contribuinte ou responsável tenha, espontaneamente, denunciado o não pagamento de tributo e realizado seu pagamento com os acréscimos legais, por isso que não se observa a hipótese do art. 138 do CTN**".

3. Recurso Especial provido.(grifamos)

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: ""A Turma, por unanimidade, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a).""Os Srs. Ministros Og Fernandes, Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (Presidente) e Francisco Falcão votaram com o Sr. Ministro Relator."

Havendo, portanto, precedentes em ambos os sentidos, estaria este Colegiado livre para decidir em um ou outro sentido conforme a livre convicção de cada julgador.

Contudo, a partir da decisão acima transcrita – REsp 1.657.437/RS, o tema subiu, através de Embargos de Divergência, para julgamento por parte da 1ª Seção do STJ, a qual tem a incumbência de uniformizar os julgamentos exarados pelas 1ª e 2ª Turmas do STJ, competentes para julgamento naquele Tribunal em matéria tributária.

Veja-se decisão da C. 1ª Seção do E. STJ, exarada em setembro/2018:

AgInt nos EDcl nos Embargos de Divergência em REsp. nº 1.657.437/RS (2017/0046101-0)

Relator: Ministro GURGEL DE FARIA

Órgão Julgador: PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ

Data do Julgamento: 12/09/2018

Data da Publicação: DJe 17/10/2018

EMENTA

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. REQUISITOS. INOCORRÊNCIA.

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

2. Agravo interno desprovido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao agravo interno, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Herman Benjamin, Og Fernandes, Benedito Gonçalves, Assusete Magalhães, Sérgio Kukina e Regina Helena Costa votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.

A decisão acima transitou em julgado em 14.12.2018.

Desta forma, seguindo a decisão da 1ª Seção do E. STJ, que difere a situação de pagamento e compensação para fins de reconhecimento da denúncia espontânea, mantenho a incidência legal da multa de mora no caso concreto, não reconhecendo a ocorrência da denúncia espontânea.

Por fim, registre-se, quanto às Contrarrazões do Contribuinte que os julgados do STJ citados pela recorrida foram superados como demonstrado acima e que, este i. Conselho não está vinculado a Nota Técnica Cosit n. 1/2012.

Passando, agora, ao **Recurso Especial do Contribuinte** (e-fls. 594 a 635), tem-se como insurgência trazida pela recorrente a impossibilidade da Fiscalização utilizar créditos para “compensar” multa de mora que não estava declarada na DCOMP, sem o lançamento de ofício, ou seja, imputação proporcional.

Enquanto o v.acórdão recorrido (e-fls. 491 a 505) ao reconhecer a denúncia espontânea, afastou a multa de mora, nos acórdãos paradigmas nº 1301-001.468 e nº 9101-01.233, o entendimento prevalecente foi de que “*A redução de valores recolhidos a título de estimativa em razão de imputação proporcional de pagamento, efetuada a partir da constatação da ausência de recolhimento de multa moratória, revela constituição de crédito tributário por via oblíqua, sendo inadmissível em procedimento de aferição de liquidez e certeza de direitos creditórios indicados para compensação tributária.*” e que, “*A partir da vigência da Lei nº 9.430/1996, que instituiu nova disciplina para exigência dos pagamentos em atraso sem os acréscimos de juros e multa de mora, é inaplicável o método da imputação proporcional.*”, respectivamente.

Como demonstrado, a simples leitura das ementas comprova a patente divergência jurisprudencial sobre a imputação proporcional. E no que pese o recurso do contribuinte estar bem detalhado e fundamentado, entendo não lhe assistir razão.

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. Veja-se:

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.

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.

Expõe, por sua vez, a Procuradoria (e-fl. 743):

“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 obrigatoria proporcionalidade entre as parcelas que compõem o indébito tributário se houver também obrigatoria proporcionalidade na imputação do pagamento sobre as parcelas que compõem o débito tributário.”

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

Art.43.Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

No mesmo sentido, os acórdãos paradigmas entendem que com a vigência da Lei nº 9.430/96, que trouxe nova disciplina sobre a exigência dos pagamentos em atraso sem os acréscimos de juros e multa de mora, o método da imputação proporcional previsto no CTN restou ultrapassado e que, por consequência, na apuração do *quantum* devido na hipótese de postergação, deve-se considerar como valor do imposto ou contribuição postergados a totalidade dos valores pagos no período subsequente, sem a dedução dos juros e multa de mora.

Pois bem. Inicialmente, deve-se observar que o CTN tem natureza de lei complementar e a Lei nº 9.430/96 é lei ordinária. Em caso de antinomia entre uma norma inserta no CTN e uma lei ordinária, prevalece a norma do CTN.

Mas antes de se questionar a ilegalidade da norma, é preciso buscar, no próprio CTN, regras de integração, de tal forma que a norma hierarquicamente superior possa ser interpretada de forma a atender a norma que lhe dá suporte de validade.

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 obrigação proporcionalidade entre as parcelas que compõem o indébito tributário se houver obrigação 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.

Poder-se-ia argumentar, neste ponto, que o art. 354, do Código Civil, tem regra diferente, na medida que determina primeiro o pagamento dos juros e, somente depois, do capital. Contudo, nos termos da Súmula STJ 464, “a regra de imputação de pagamentos estabelecida no art. 354 do Código Civil não se aplica às hipóteses de compensação tributária”.

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.

Por fim, apenas para complementar o acima disposto, a incidência da multa de mora, de 0,33% ao dia, limitada a 20%, decorre de lei, especificamente disposto no art. 61, da mesma Lei nº 9430/96.

Ante o exposto, CONHEÇO E DOU PROVIMENTO ao Recurso Especial da Procuradoria, reconhecendo que, para fins de denúncia espontânea, nos termos do art. 138, do CTN, compensação tributária, sujeita a posterior homologação, não equivale a pagamento e, por conseguinte, CONHEÇO E NEGO PROVIMENTO ao Recurso Especial do Contribuinte reconhecendo a legalidade da imputação proporcional dos créditos reconhecidos em favor do contribuinte.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei