



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



**Processo nº** 10940.904531/2011-78  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1003-004.009 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 04 de outubro de 2023  
**Recorrente** ACOME DO BRASIL LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2006

DIREITO SUPERVENIENTE. SÚMULA CARF Nº 177.

Estimativas compensadas e confessadas mediante Declaração de Compensação (DCOMP) integram o saldo negativo de IRPJ ou CSLL ainda que não homologadas ou pendentes de homologação

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART 138 DO CTN. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

A apresentação do Per/DComp não está amparada pela denúncia espontânea por se tratar de compensação e não de pagamento do débito. Esses institutos não são equivalentes para fins de reconhecimento da denúncia espontânea prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional, não podendo afastar, por consequência, a aplicação da multa de mora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para aplicação do direito superveniente previsto nas determinações da Súmula CARF nº 177 para fins de reconhecimento da possibilidade de formação de indébito, mas sem homologar a compensação por ausência de análise do mérito, com o consequente retorno dos autos à DRF de Origem para verificação da existência, suficiência e disponibilidade do direito creditório pleiteado no Per/DComp devendo o rito processual ser retomado desde o início.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Márcio Avito Ribeiro Faria, Gustavo de Oliveira Machado, Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão de n.º 11-59.546, proferido pela 4ª Tuma da DRJ/REC, 20 de abril de 2018, que julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade apresentada pela Recorrente.

Por bem descrever os fatos e por economia processual, adoto o relatório da decisão da DRJ, nos termos abaixo, que será complementado com os fatos que se sucederam:

“Tratam os autos de análise das Declarações de Compensação (Dcomp) n.ºs 35223.12654.200307.1.3.02-2700, 30057.25675.160309.1.7.02-4470 e 28551.89467.280307.1.3.02-5685, por intermédio das quais o contribuinte compensou estimativa de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) referente a janeiro de 2007, estimativa de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) referente a janeiro de 2007, débito de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) referente a fevereiro de 2007, débito de Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) referente a fevereiro de 2007, e débito de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) referente a 21 a 31 de dezembro de 2006, com suposto crédito de saldo negativo de IRPJ apurado em 31/12/2006 no montante original de R\$ 226.070,40 na data de transmissão.

2. O despacho decisório às fls. 150, 152 a 154 decidiu por reconhecer parcialmente o direito creditório no montante de R\$ 131.231,75 e, por conseguinte, homologar as compensações declaradas nas Dcomp n.º 35223.12654.200307.1.3.02-2700, 30057.25675.160309.1.7.02-4470, e homologar parcialmente a compensação declarada na Dcomp n.º 28551.89467.280307.1.3.02-5685.

2.1. Segundo consta no referido despacho, o contribuinte declarou que o crédito de saldo negativo pretendido era composto por estimativas pagas no montante de R\$ 532.571,47 e por estimativas compensadas com saldo negativo de períodos anteriores no valor de R\$ 202.350,16. As estimativas pagas foram validadas parcialmente, no montante de R\$ 515.371,05, o mesmo ocorrendo em relação às estimativas compensadas, sendo confirmado o montante de R\$ 124.741,94. Em razão disso, e uma vez que o IRPJ devido apurado na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) foi de R\$ 508.881,24, o saldo negativo reconhecido foi de R\$ 131.231,75 (=R\$ 508.881,24 - R\$ 515.371,05 - R\$ 124.741,94):

### Pagamentos

O valor confirmado da parcela de pagamento está limitado ao valor informado no PER/DCOMP no campo "Valor Utilizado para Compôr o Saldo Negativo do Período"

#### Parcelas Confirmadas

Código de Receita	Período de Apuração	Data de Arrecadação	Valor do Principal	Valor da Multa	Valor dos Juros	Valor Total do DARF	Valor Utilizado para Compôr o Saldo Negativo do Período
5993	30/04/2006	31/05/2006	81.128,21	0,00	0,00	81.128,21	81.128,21
5993	31/05/2006	30/06/2006	105.026,61	0,00	0,00	105.026,61	105.026,61
5993	30/06/2006	31/07/2006	61.507,04	0,00	0,00	61.507,04	61.507,04
5993	31/08/2006	29/09/2006	9.962,39	0,00	0,00	9.962,39	9.962,39
5993	30/09/2006	31/10/2006	43.223,14	0,00	0,00	43.223,14	43.223,14
5993	31/10/2006	30/11/2006	69.714,71	0,00	0,00	69.714,71	69.714,71
5993	30/11/2006	28/12/2006	35.888,90	0,00	0,00	35.888,90	35.888,90
						Total	406.421,00

**Parcelas Confirmadas Parcialmente ou Não Confirmadas**

Código de Receita	Período de Apuração	Data de Arrecadação	Valor do Principal	Valor da Multa	Valor dos Juros	Valor Total do DARF	Valor Utilizado para Compor o Saldo Negativo do Período	Valor Confirmado	Valor Não Confirmado	Justificativa
5993	28/02/2006	23/05/2006	42.707,99	0,00	888,32	43.596,31	42.707,99	36.663,28	6.044,71	Parcela quitada parcialmente pelo DARF informado
5993	31/03/2006	23/05/2006	24.843,84	0,00	248,43	25.092,27	24.843,84	23.177,79	1.666,05	Parcela quitada parcialmente pelo DARF informado
5993	31/01/2006	31/05/2006	58.598,64	0,00	2.050,95	60.649,59	58.598,64	49.108,98	9.489,66	Parcela quitada parcialmente pelo DARF informado
Total							126.150,47	108.950,05	17.200,42	

Total Confirmado de Pagamentos: R\$ 515.371,05

**Estimativas Compensadas com Saldo Negativo de Períodos Anteriores, com Processo Administrativo, Processo Judicial ou DCOMP****Parcelas Confirmadas**

Período de apuração da estimativa compensada	Nº do Processo/Nº da DCOMP	Valor da estimativa compensada
AGO/2006	42922.08965.280906.1.3.03-7038	9.143,47
AGO/2006	28731.24273.280906.1.3.02-0098	27.617,91
Total		36.761,38

**Parcelas Confirmadas Parcialmente ou Não Confirmadas**

Período de apuração da estimativa compensada	Nº do Processo/Nº da DCOMP	Valor da Estimativa compensada PER/DCOMP	Valor confirmado	Valor não confirmado	Justificativa
JUL/2006	29203.48693.250806.1.3.02-0652	81.094,83	8.431,95	72.662,88	Compensação confirmada parcialmente
AGO/2006	19895.61382.280906.1.3.03-1480	84.493,95	79.548,61	4.945,34	Compensação confirmada parcialmente
Total		165.588,78	87.980,56	77.608,22	

Total Confirmado de Estimativas Compensadas com Saldo Negativo de Períodos Anteriores: R\$ 124.741,94

3. Cientificado da decisão em 21/12/2011 conforme fl. 151, em 19/01/2012 o contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade às fls. 2 a 16, instruída com os documentos às fls. 17 a 136, onde argumenta o que segue:

3.1. Tempestividade da manifestação;

3.2. Apurou estimativas no ano de 2006 e efetuou os pagamentos nos valores indicados abaixo. Os pagamentos referentes a janeiro a março de 2006 foram efetuados por meio de denúncia espontânea nos termos do art. 138 do CTN, com o acréscimo apenas de juros de mora em função do atraso:

Cód.	PA	IRPJ Estimativa Mensal	Cód.	PA	IRPJ	Juros	Multa	Total
5993	31/01/06	R\$ 58.598,64	5993	31/01/06	R\$ 58.598,64	R\$ 2.050,95	R\$ 0,00	R\$ 60.649,59
5993	28/02/06	R\$ 42.707,99	5993	28/02/06	R\$ 42.707,99	R\$ 888,32	R\$ 0,00	R\$ 43.596,31
5993	31/03/06	R\$ 24.843,84	5993	31/03/06	R\$ 24.843,84	R\$ 248,43	R\$ 0,00	R\$ 25.092,27
5993	30/04/06	R\$ 81.128,21	5993	30/04/06	R\$ 81.128,21	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 81.128,21
5993	31/05/06	R\$ 105.026,62	5993	31/05/06	R\$ 105.026,61	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 105.026,61
5993	30/06/06	R\$ 61.507,05	5993	30/06/06	R\$ 61.507,04	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 61.507,04
5993	31/07/06	R\$ 81.094,83	5993	31/08/06	R\$ 9.962,39	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 9.962,39
5993	31/08/06	R\$ 131.217,72	5993	30/09/06	R\$ 43.223,14	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 43.223,14
5993	30/09/06	R\$ 43.196,20	5993	31/10/06	R\$ 69.714,71	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 69.714,71
5993	31/10/06	R\$ 69.711,64	5993	30/11/06	R\$ 35.888,90	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 35.888,90
5993	30/11/06	R\$ 35.888,89	Total:		<b>R\$ 532.601,47</b>	R\$ 3.187,70	R\$ 0,00	R\$ 535.789,17
Total:		R\$ 734.921,63						

3.3. Além dos pagamentos, compensou valores de estimativa com saldos negativos de períodos anteriores conforme segue:

Estimativas de Anos Anteriores		
PA da Est.	PER/DCOMP	Valor
julho-06	29203.48693.250806.1.3.02-0652	R\$ 81.094,83
agosto-06	42922.08965.280906.1.3.03-7038	R\$ 9.143,47
agosto-06	28731.24273.280906.1.3.02-0098	R\$ 27.617,91
agosto-06	19895.61382.280906.1.3.03-1480	R\$ 84.493,95
Total:		<b>R\$ 202.350,16</b>

3.4. Assim, os valores pagos somados aos compensados perfazem o total de R\$ 734.951,63, R\$ 30,00 a mais que as estimativas apuradas;

3.5. A autoridade fiscal desconsiderou que os pagamentos foram feitos na forma de denúncia espontânea e aplicou imputação proporcional aos pagamentos;

3.6. Em relação à parcela da estimativa de julho de 2006, compensada via Dcomp n.º 29203.48693.250806.1.3.02-0652, o despacho decisório n.º 916017224 a homologou parcialmente (processo n.º 10940.900544/2011-78). Em face desse despacho decisório, apresentou manifestação de inconformidade, a qual está pendente de julgamento na DRJ/Curitiba, estando o débito com exigibilidade suspensa nos termos do art. 151, III do Código Tributário Nacional (CTN), não podendo ser objeto de cobrança indireta no presente despacho decisório;

3.7. Em relação à parcela da estimativa de agosto de 2006, compensada via Dcomp n.º 19895.61382.280906.1.3.03-1480, o despacho decisório n.º 916017238 a homologou parcialmente (processo n.º 10940.900545/2011-12). Em face desse despacho decisório, apresentou manifestação de inconformidade, a qual está pendente de julgamento na DRJ/Curitiba, estando o débito com exigibilidade suspensa nos termos do art. 151, III do CTN, não podendo ser objeto de cobrança indireta no presente despacho decisório;

3.8. O art. 61 da Lei n.º 9.430, de 1996, ao prescrever, irrestritamente, a incidência de multa de mora para o caso de pagamento espontâneo do tributo apenas com acréscimos de juros, colide frontalmente com o art. 138 do CTN, o qual afasta o dever do sujeito passivo de pagar a multa quando recolhe a prestação tributária com juros moratórios antes da instauração de procedimento de fiscalização (espontaneamente). A matéria foi submetida há muito ao crivo do poder judiciário, cujo entendimento se pacificou no sentido de reconhecer o direito de denúncia espontânea ao contribuinte (Superior Tribunal de Justiça - STJ, Recurso Especial Representativo de Controvérsia n.º 1.149.022/SP; REsp 774.058/PR; REsp 805753/RJ; REsp 908086/RS). Nesse sentido também o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), na Súmula n.º 31, e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), no Ato Declaratório n.º 04/2011. Assim, em dois momentos a denúncia espontânea se fez presente: nos pagamentos e nas compensações;

3.9. As decisões a serem proferidas nos processos 10940.900544/2011-78 e 10940.900545/2011-12 não terão efeito quanto aos créditos em discussão nestes autos, vez que, com o julgamento procedente das manifestações de inconformidade lá apresentadas, as parcelas das estimativas de julho e agosto no presente despacho decisório se confirmaria. Por outro lado, na hipótese de serem julgadas improcedentes as manifestações de inconformidade, não teria outra alternativa a não ser pagar tais débitos naqueles processos com multas e os juros cobrados. Assim, ao fazer o pagamento, o manifestante criaria o crédito para ser utilizado no presente processo. Haveria dupla cobrança do mesmo débito se mantivesse a decisão recorrida, o que é improcedente em razão da suspensão da exigibilidade do crédito;

3.10. Protesta pela produção de provas por todos os meios admitidos no Direito, inclusive a juntada de novos documentos”.

Por sua vez, a 4ª Turma da DRJ/REC julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade apresentada pela Recorrente reconhecendo o direito creditório de R\$ 41.192,12 e homologar a compensação declarada na Dcomp n.º 28551.89467.280307.1.3.02-5685 (relativamente ao débito ainda em aberto) até o limite deste.

Inconformada, a Recorrente apresentou recurso voluntário contendo, em síntese, as seguintes razões de recorrer:

“(…)

## II – DO DIREITO

### III. A - SALDOS NEGATIVOS DE PERÍODOS ANTERIORES - DCOMP'S EM DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA - PROCEDÊNCIA DOS CRÉDITOS - COBRANÇA EM DUPLICIDADE

Para a composição do saldo negativo de IRPJ, a Recorrente utilizou saldos negativos de anos anteriores, parcialmente compostos por estimativas adimplidas mediante compensação. Contudo, conforme mencionado, o Fisco reconheceu parcialmente os créditos, os quais são objetos de discussão nos PAF's n.º 10940.900.544/2011-78 e n.º 10940.900.545/2011-12.

Estes casos foram julgados pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife (acórdãos n.º 11-59.548 e n.º 11-59.549, respectivamente).

A Recorrente demonstrou, contudo, que se trata de cobrança em duplicidade, afirmando que o que ocorre com um dos processos reflete diretamente e na mesma proporção no outro. Tanto que se houvesse decisão favorável ou o pagamento, haveria crédito para o PAF n.º 10940.904.531/2011-78).

Nos itens 21 e 22 do v. acórdão combatido, a autoridade fiscal faz referência ao acórdão n.º 11-59.548, vinculado ao PAF n.º 10940.900.544/2011-78, no qual houve reconhecimento parcial do crédito de R\$ 35.002,49 (trinta e cinco mil e dois reais e quarenta e nove centavos), o qual, corrigido, resultou no montante de R\$ 41.192,12 (quarenta e um mil, cento e noventa e dois reais e doze centavos).

Inclusive, o referido cálculo está equivocado, conforme se verificará no próximo item.

Na conclusão do v. acórdão, consta a “procedência parcial da manifestação de inconformidade para reconhecer o direito creditório de R\$ 41.192,12” (destacou-se).

Ou seja, o valor homologado no presente processo foi reflexo direto da decisão emitida em outro processo administrativo, confirmando-se, dessa forma, que a cobrança é feita em duplicidade. Embora tenha reflexo, o que se demonstra é que não se pode manter a cobrança nos presentes autos, pois já faz parte de outro processo.

Veja-se, contudo, o que entendeu a autoridade fiscal:

“31. Não procede o argumento pelas razões que se passa a expor.

32. Após a decisão definitiva na esfera administrativa relativamente aos processos acima mencionados, o contribuinte poderá aderir a parcelamento ordinário ou especial, contestar judicialmente a exigência com base em argumento de que a estimativa não é tributo devido (prática usual) e, ainda que venha a efetuar o pagamento da estimativa em decorrência de cobrança administrativa ou judicial, a data para a ocorrência de tal fato é imprevisível, podendo ocorrer anos depois. Não se sabe se ou quando este valor será recebido pela Fazenda Nacional.

(...)

34. Se a exigência for questionada judicialmente, o que é a prática comum entre os contribuintes, a utilização do tributo como crédito em compensação somente será possível após trânsito em julgado de decisão desfavorável ao contribuinte, conforme o art. 170-A do CTN antes transcrito. Ainda assim, poderá ser parcelado o valor, o que implicará a possibilidade de restituição/compensação somente à medida do pagamento das parcelas conforme dito acima. E, se a decisão for favorável a ele, nem pagamento ou parcelamento haverá.” (destacou-se)

O Fisco reconhece o argumento e até amplia as possibilidades de que a Recorrente teria para exercício dos seus direitos, porém, o direito creditório pela duplicidade na cobrança não é reconhecido.

O não reconhecimento se dá em razão da incerteza do Fisco de “quando” ocorrerá o recebimento de valores ou da emissão de decisão favorável ao contribuinte (tanto na esfera administrativa quanto na judicial) no processo anterior, para que haja reflexo no processo posterior.

Ora, não é porque a União não sabe quando o valor será recebido que lhe é permitido realizar a cobrança duas vezes.

Ademais, os débitos objetos dos PAFs n.º 10940.900.544/2011- 78 e n.º 10940.900.545/2011-12 estão com a sua exigibilidade suspensa, nos termos no artigo 151, III, do Código Tributário Nacional e as decisões a serem proferidas naqueles PAFs não podem ser impeditivos para homologação dos créditos em discussão nos presentes autos. Isso porque:

a) a compensação regularmente declarada extingue o crédito tributário, equivalendo ao pagamento para todos os fins (inclusive a composição do saldo negativo);

b) em caso de não homologação da compensação, abre-se ao contribuinte a possibilidade de interposição de recurso administrativo dotado de efeito suspensivo, de modo que o ato administrativo (despacho decisório) que não homologa a compensação deve ter todos os seus efeitos suspensos até que sobrevenha decisão final na esfera administrativa;

c) caso a compensação seja definitivamente não homologada, ou o contribuinte pagará o tributo cobrado, ou a Fazenda exigirá o débito compensado pelas vias ordinárias, ajuizando a competente execução fiscal; e d) a postura adotada pelo Fisco acarreta dupla cobrança do mesmo débito, uma vez que de um lado, terá prosseguimento a cobrança do débito decorrente da estimativa não homologada; de outro, haverá a redução do saldo negativo gerando outro débito com a mesma origem. (...)

Portanto, as estimativas compensadas devem ser consideradas como pagas, até porque, caso ao final não sejam homologadas, nenhum prejuízo haverá ao Fisco, que poderá exigir o débito decorrente da não homologação através de cobrança amigável e por meio de execução fiscal.

O que não se pode admitir é a dupla cobrança da estimativa por meio da redução do saldo negativo do exercício sob o argumento de não saber quando os valores serão recebidos.

Dessa forma, é imperiosa a reforma do r. acórdão recorrido, para o fim de reconhecer o crédito da Recorrente e homologar integralmente as compensações transmitidas.

### III.B - SALDOS NEGATIVOS DE PERÍODOS ANTERIORES - RECONHECIMENTO PARCIAL - ERRO MATERIAL NO CÁLCULO DA AUTORIDADE NA IMPUTAÇÃO DO VALOR PROCEDENTE

Conforme mencionado, nos itens 21 e 22 do v. acórdão ora combatido, a autoridade fiscal faz referência ao acórdão n.º 11-59.548, vinculado ao PAF n.º 10940.900.544/2011-78, no qual houve reconhecimento parcial do crédito de R\$ 35.002,49 (trinta e cinco mil e dois reais e quarenta e nove centavos), que corrigido atingiu o montante de R\$ 41.192,12 (quarenta e um mil, cento e noventa e dois reais e doze centavos).

Ocorre que o cálculo realizado pelo Fisco está equivocado. Veja-se a memória de cálculo apresentada:

Data de início de Incidência de Juros no Crédito	Data Transmissão	Data Vencimento	Crédito			Débito			
			Crédito Original	Juros (62,40%) E = D x 27,27%	Crédito na Data Transmissão F = D + E	Principal (saldo não liquidado após despacho decisório)	Multa (20%) H	Juros (35,10%) I	Débito na Data Transmissão J = G + H + I
A	B	C	D		F = D + E	G	H	I	J = G + H + I
jan/05	25/08/2006	31/08/2006	32.365,93	8.826,19	41.192,12	72.662,88	0,00	0,00	72.662,88
Parcela de Débito Não Liquidada pela Compensação com o Crédito Reconhecido no Acórdão =						72.662,88 - 41.192,12 =	31.470,76		

Conforme se verifica, a autoridade cometeu erro material no momento de efetuar o cálculo, pois adotou como valor de crédito original o montante de R\$ 32.365,93 (trinta e dois mil, trezentos e sessenta e cinco reais e noventa e três centavos), quando o valor correto seria de R\$ 35.002,49 (trinta e cinco mil e dois reais e quarenta e nove centavos), conforme apontado na própria decisão.

Dessa forma, aplicando-se o valor correto na planilha acima, o montante do crédito a ser reconhecido é de R\$ 44.547,67 (quarenta e quatro mil e quinhentos e quarenta e sete reais e sessenta e sete centavos) e não o valor descrito na conclusão do acórdão.

É necessária, assim, a reforma do r. acórdão recorrido, para o fim de corrigir o cálculo acima e de reconhecer o crédito correto da Recorrente.

### III.C – DÉBITOS COMPENSADOS POR MEIO DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA

A Recorrente apurou crédito de “saldo negativo de IRPJ” e, em razão do crédito apurado, efetuou a transmissão de três DCOMP’s, sendo uma delas a de n.º 28551.89467.280307.1.3.02-5685, objetivando a compensação de IRRF (cód. 9453) do período dezembro/2006.

Ocorre que a referida DCOMP foi transmitida com a utilização do benefício da denúncia espontânea, a que a Recorrente faz jus, excluindo, assim, a multa de mora e computando somente os juros.

A autoridade fiscal e o julgador de primeira instância desconsideraram, contudo, a espontaneidade, alegando que o direito à denúncia espontânea só se dá para pagamentos em pecúnia e não para outras formas de extinção do crédito tributário (como a compensação).

Todavia, o CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS - CARF já se manifestou em diversas oportunidades afirmando que é aplicável o instituto da denúncia espontânea em pagamentos por meio de compensação, conforme se pode verificar das decisões abaixo: (...)

O referido entendimento do CARF decorre, como visto, da denúncia espontânea de que trata o artigo 138, do CTN, que é perfeitamente aplicável ao presente caso, devendo ser afastada qualquer cobrança de penalidade decorrente do pagamento, voluntário, do valor integral do tributo, ainda que este tenha se dado por compensação.

A Constituição Federal de 1988 contempla o enunciado do seu artigo 146, II, e III, alínea “b”, que prescreve: (...)

O Código Tributário Nacional – CTN – é, por excelência, o veículo de normas gerais em matéria tributária, pelo que foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, e com eficácia jurídica da lei complementar a que se refere o seu artigo 146.

A Constituição Federal de 1988, além de não vedar a recepção do CTN, ainda contemplou a regra do § 5º, do artigo 34, do Ato das suas Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT – pelo qual o Legislador Constituinte fez questão de consagrar expressamente o princípio da recepção das leis em relação à legislação tributária. Irrelevante, ainda, o fato de o Código Tributário Nacional ter ingressado no sistema jurídico pretérito por meio da Lei Ordinária da União n.º 5.172/66, pois, uma vez recepcionado pela Carta de 1988, a análise volta-se ao conteúdo material de suas prescrições, o qual irá determinar o encaixe do enunciado em um dos níveis hierárquico normativos previstos pelo sistema recepcionante.

Tratando, portanto, de “normas gerais em matéria tributária”, o Código Tributário Nacional adquiriu, por conta de sua recepção pelo atual sistema jurídico, eficácia normativa de lei complementar tributária e, assim, hierarquicamente superior, sob o aspecto material, à lei ordinária da União, nos termos do artigo 146, da Constituição Federal de 1988.

Partindo dessas premissas hermenêuticas, a conclusão cientificamente verdadeira a que se chega é a de que a incidência de multa para o caso de pagamento espontâneo do tributo, via compensação, apenas com os acréscimos de juros (quando devidos), colidiu frontalmente com a regra expressa do artigo 138 do Código Tributário Nacional, que estabelece: (...)

Por tal regra jurídica, afasta-se o dever do sujeito passivo de pagar multa, da natureza que for, quando ele, espontaneamente, pagar ou compensar o valor da prestação tributária, desde que o faça anteriormente à instauração de procedimento de fiscalização tendente à apuração do tributo devido.

A compensação ou quaisquer outras formas de adimplemento de obrigação são formas de pagamento que acarretam a extinção da obrigação. No caso dos autos, a regra do artigo 138 do CTN tem, portanto, plena aplicação.

Não há, pois, como negar à Recorrente o exercício do seu direito à “denúncia espontânea”, eis que ela cumpriu exatamente o que determina o artigo 138 do CTN, pelo que deve ser reformado o v. acórdão recorrido neste ponto, devendo as multas de mora serem excluídas do cálculo da autoridade fiscal.

### III. D – DÉBITOS PAGOS EM DARF POR MEIO DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA

Para a composição do saldo negativo de IRPJ, a Recorrente também efetuou pagamentos em DARF com exclusão da multa, em razão do benefício da denúncia espontânea.

A autoridade fiscal desconsiderou tal benefício alegando que a Recorrente teria efetuado a declaração dos débitos e somente depois disto efetuado o pagamento do débito, deixado de existir, nesse caso, a espontaneidade.

Ora, conforme determina a legislação, como visto, pela denúncia espontânea é afastado o dever do sujeito passivo de pagar multa, da natureza que for, quando ele, espontaneamente, pagar o valor da prestação tributária, desde que o faça anteriormente à instauração de procedimento de fiscalização tendente à apuração do tributo devido, ou seja, não há óbice quanto ao momento da declaração.

No presente caso, a regra do artigo 138 do CTN tem pleno cabimento, haja vista que a Recorrente não estava em meio a qualquer procedimento de fiscalização. Não há, pois, como negar à Requerente o exercício do seu direito à “denúncia espontânea”, eis que ela cumpriu exatamente o que determina o artigo 138 do CTN, pelo que a multa neste caso também deve ser afastada.

### IV – DO PEDIDO

Por todo o exposto, requer-se seja integralmente provido o presente Recurso Voluntário, para o fim de reformar o v. acórdão recorrido, reconhecendo a integralidade do crédito pleiteado com a consequente homologação das DCOMP's n.º 35223.12654.200307.1.3.02- 2700, n.º 30057.25675.160309.1.7.02-4470 (retificadora da DCOMP n.º 36940.56589.280207.1.3.02-4649) e n.º 28551.89467.280307.1.3.02-5685.”

É o relatório.

## Voto

Conselheira Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Relatora.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional. Assim, dele tomo conhecimento.

### DAS ESTIMATIVAS COMPENSADAS

Conforme já relatado, os autos versam a respeito Dcomp n.ºs 35223.12654.200307.1.3.02-2700, 30057.25675.160309.1.7.02-4470 e 28551.89467.280307.1.3.02-5685, por intermédio das quais a Recorrente compensou estimativa de CSLL referente a janeiro de 2007, débito de Cofins referente a fevereiro de 2007, débito de Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) referente a fevereiro de 2007, e débito de IRRF referente a 21 a 31 de dezembro de 2006, com suposto crédito de saldo negativo de IRPJ apurado em 31/12/2006 no montante original de R\$ 226.070,40 na data de transmissão. O despacho decisório reconheceu parcialmente o direito creditório no montante de R\$ 131.231,75 e homologou as compensações declaradas nas Dcomp n.º 35223.12654.200307.1.3.02-2700, 30057.25675.160309.1.7.02-4470, bem como homologou parcialmente a compensação declarada na Dcomp n.º 28551.89467.280307.1.3.02-5685.

Inconformada, a Recorrente apresentou manifestação de inconformidade.

Já na decisão de piso, assim constou:

“(…)

Estimativas pagas

6. Conforme consta resumido no relatório que acompanha este voto, o contribuinte informou estimativas pagas no montante de R\$ 532.571,47 na composição do saldo negativo, contudo o despacho decisório validou apenas parcialmente as estimativas pagas relativas aos meses de janeiro a março, o que acarretou uma confirmação de R\$ 515.371,05.

7. Os recolhimentos relativos a esses meses foram realizados em atraso com acréscimo tão somente dos juros de mora. Em vista disso, a autoridade administrativa considerou ser devido o acréscimo da multa de mora pelo atraso no pagamento, fazendo a imputação proporcional do valor recolhido entre principal, juros e multa de mora. Por conseguinte, o montante do principal considerado quitado no despacho decisório foi inferior ao indicado no Darf: (...)

8. A previsão para a incidência de juros e de multa de mora consta no art. 28 da IN RFB n.º 600, de 2005 (vigente à época da transmissão da Dcomp), c/c o art. 61, *caput* e §§, da Lei n.º 9.430, de 1996, que trata de acréscimos moratórios incidentes sobre débitos não pagos no prazo legal. Conforme tais normativos, o débito sofre incidência de juros e multa de mora até a data de transmissão da Dcomp, quando se considera ocorrida a sua extinção (sob condição resolutória) nos termos do art. 74, §2º da referida lei. (...)

9. Contrapondo-se ao entendimento da autoridade administrativa, o contribuinte defende que tais pagamentos foram espontâneos, subsumindo-se ao disposto no art. 138 do CTN, que afasta a incidência de multa de mora. Como reforço de seu entendimento, cita decisões do STJ, Ato Declaratório PGFN n.º 04/2011, e Súmula 31 do Carf.

10. Em função de decisões reiteradas no âmbito do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no sentido de não haver diferença entre a multa moratória e a multa punitiva, estando ambas excluídas em caso de configuração de denúncia espontânea, nos moldes do art.

138 do CTN, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), entendendo presentes os pressupostos estabelecidos no art. 19, II, da Lei n.º 10.522, de 2002, c/c o art. 5º do Decreto n.º 2.346, de 1997, expediu o Parecer PGFN/CRJ/N.º 2113/2011, recomendando a não interposição de recursos e a desistência dos já interpostos relativamente a ações e decisões judiciais que fixassem entendimento pela exclusão da multa moratória com base nesse fundamento. Tal parecer foi aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, tendo sido emitido o Ato Declaratório n.º 04/2011 da PGFN.

11. Além disso, em razão de existência de decisão do STJ, com fulcro no art. 543 - C do Código de Processo Civil (CPC) instituído pela Lei n.º 5.869, de 1973, incluído pela Lei n.º 11.672, de 2008, expressando que a denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a antes de qualquer procedimento fiscal, notificando a existência de diferença a maior, com concomitante quitação desta; a PGFN expediu o Parecer PGFN/CRJ/N.º 2124/2011, entendendo presentes os pressupostos do art. 19, II, da Lei n.º 10.522, de 2002, c/c o art. 5º do Decreto n.º 2.346, de 1997, recomendando a não apresentação de contestação, a não interposição de recursos e a desistência dos já interpostos nas ações judiciais que versem sobre tal situação. Este parecer foi aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, tendo sido emitido o Ato Declaratório n.º 04/2011 da PGFN.

12. Uma vez que tais atos declaratórios, com fulcro no art. 19 da Lei n.º 10.522, de 2003, têm o condão de vincular a Receita Federal, impedindo-a de constituir o crédito tributário relativo às hipóteses nele tratadas, bem assim obrigando-a a rever de ofício os lançamentos já efetuados, conforme §§ 4º e 5º da referida lei, surgiu a necessidade de orientar internamente o alcance desses atos, razão pela qual a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) expediu a Nota Técnica (NT) Cosit n.º 01, de 18/01/2012, posteriormente reformada pela NT Cosit n.º 19, de 12/06/2012. (...)

14. Na espécie o contribuinte apresentou duas DCTFs relativas ao 1º semestre de 2006, uma original e uma retificadora, exatamente iguais no que se refere aos valores de estimativas declarados, consoante pode ser visto nos extratos dessas declarações abaixo copiados: (...)

15. Então, a situação do contribuinte se subsume ao disposto no item c.4 da referida nota técnica, que, ao interpretar o alcance dos atos declaratórios da PGFN, estabelece não se considera ocorrida denúncia espontânea, para fins de aplicação do art. 19 da Lei n.º 10.522/ 2002, quando o contribuinte declara débito, mas o paga a destempo.

16. Como se trata de ato exclusivamente interpretativo, o mesmo se aplica retroativamente, razão pela qual é devido considerar não ter fundamento a alegação do contribuinte, devendo-se manter a incidência da multa de mora sobre estimativa recolhida em atraso. Acertada a decisão nesta parte.

17. No que se refere à Súmula n.º 31 do Carf, além de não vincular a 1ª instância do contencioso administrativo, vez que não há ato do Ministro de Estado da Fazenda estabelecendo caráter vinculante, tal súmula não trata da matéria ora discutida, mas sim de exigência de multa de ofício isolada. (...)

### Estimativa compensada

18. A partir da síntese dos fatos contida no relatório que acompanha este voto, extrai-se que o contribuinte informou estimativas compensadas no montante de R\$ 202.350,16 na composição do saldo negativo, contudo o despacho decisório validou apenas parcialmente as estimativas compensadas relativas aos meses de julho e agosto, decorrentes das Dcomp n.ºs 29203.48693.250806.1.3.02-0652 e 19895.61382.280906.1.3.03-1480, respectivamente, o que acarretou uma confirmação de R\$ 124.741,94 para compor o saldo negativo.

#### Estimativa de Julho

19. A estimativa de julho de 2006 foi declarada na Dcomp n.º 29203.48693.250806.1.3.02-0652, que foi objeto de apreciação nos autos do processo n.º 10940.900544/2011-78, juntamente com a Dcomp n.º 23502.95386.210806.1.3.02-7515.

20. Em relação a tais compensações foi expedido despacho decisório que reconheceu parcialmente o direito creditório, que se demonstrou suficiente para homologar integralmente as compensações declaradas na Dcomp n.º 23502.95386.210806.1.3.02-7515, e homologar parcialmente as compensações declaradas na Dcomp n.º 29203.48693.250806.1.3.02-0652, entre elas a da estimativa de julho de 2006 aqui tratada. Foi amortizada a parcela de R\$ 8.431,95 da estimativa de julho com o crédito reconhecido, restando sem liquidação o saldo de R\$ 72.662,88. (...)

21. Destaque-se que, nos cálculos de vinculação do crédito reconhecido aos débitos declarados, a decisão fez incidir acréscimo de multa de mora relativamente aos débitos confessados na Dcomp n.º 23502.95386.210806.1.3.02-7515.

22. Inconformado, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade naquele processo, a qual foi apreciada por este colegiado, tendo sido considerada procedente em parte pelo Acórdão n.º 11-59.548, de 12 de abril de 2018. Por meio dessa decisão reconheceu-se o direito creditório de R\$ 35.002,49, suficiente para liquidar a parcela de R\$ 41.192,12 do saldo da estimativa de julho, permanecendo um resíduo não liquidado de R\$ 31.470,76, o qual não pode compor o saldo negativo objeto da presente Dcomp. Não há incidência de juros e multa de mora sobre a estimativa, vez que a Dcomp foi transmitida em 25/08/2006, antes do seu vencimento (31/08/2006): (...)

23. O contribuinte entende que a incidência da multa de mora na estimativa é indevida em virtude do disposto no art. 138 do CTN, fundamentada no fato de a extinção do débito por compensação ter ocorrido antes de qualquer procedimento fiscal, ou seja, espontaneamente.

24. A NT Cosit n.º 19 antes mencionada esclareceu no seu item c.3 que os atos declaratórios da PGFN não abrangem a situação em que o contribuinte compensa débito confessado mediante a apresentação de Dcomp, ou seja, que a denúncia espontânea do art. 138 do CTN não resta configurada nesta hipótese.

25. Entendo que a interpretação por ele realizada está em consonância com o disposto no art. 138 do CTN. Isto porque tal normativo fixa o **pagamento** do débito acrescido de juros de mora como condição para a caracterização da denúncia espontânea, não fazendo qualquer menção à compensação. Pretendesse incluir a compensação, o legislador a teria expressamente mencionado, ou teria feito menção à "extinção" do débito, que é gênero do qual o pagamento e a compensação são espécies. Ressalte-se que se tivesse utilizado a expressão "extinção", todas as hipóteses de extinção do art. 156 do CTN configurariam denúncia espontânea.

## Estimativa de Agosto

26. A estimativa de agosto de 2006 foi declarada na Dcomp n.º 19895.61382.280906.1.3.03-1480, que foi objeto de apreciação nos autos do processo n.º 10940.900545/2011-12, juntamente com a Dcomp n.º 15077.00088.280806.1.3.03-3936.

27. Em relação a tais compensações foi expedido despacho decisório que reconheceu parcialmente o direito creditório, que se demonstrou suficiente para homologar integralmente a compensação declarada na Dcomp n.º 15077.00088.280806.1.3.03-3936, e homologar parcialmente a compensação declarada na Dcomp n.º 19895.61382.280906.1.3.03-1480. Foi amortizada a parcela de R\$ 79.548,61 da estimativa de agosto com o crédito reconhecido, restando sem liquidação o saldo de R\$ 4.945,34. (...)

28. Inconformado, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade naquele processo, a qual foi apreciada por este colegiado, tendo sido considerada improcedente pelo Acórdão n.º 11-59.549, de 12 de abril de 2018. Assim, há que se considerar devida a glosa da parcela de R\$ 4.945,34 da estimativa de agosto na composição do saldo negativo de 2006, efetuada no despacho decisório ora recorrido.

Efeito das decisões proferidas nos processos 10940.900544/2011-78 e 10940.900545/2011-12

29. Ainda em relação às estimativas compensadas, o contribuinte argumenta que as decisões a serem proferidas nos processos 10940.900544/2011-78 e 10940.900545/2011-12 não têm efeito na inclusão das estimativas de julho e agosto na composição do saldo negativo de 2006, crédito objeto da Dcomp analisada no presente processo, vez que, para ele:

29.1. Com o julgamento procedente das manifestações de inconformidade lá apresentadas, as quitação das referidas estimativas se confirmaria; e 29.2. Na hipótese de serem julgados improcedentes as manifestações de inconformidade, não teria outra alternativa a não ser pagar tais débitos naqueles processos com multas e os juros cobrados. Assim, ao fazer o pagamento, "criaria" o crédito para ser utilizado no presente processo.

30. Segundo entende, glosar as parcelas das estimativas não homologadas naqueles processos, com contencioso instaurado, acarretaria dupla cobrança do mesmo débito, o que é improcedente em razão da suspensão da exigibilidade do crédito.

31. Não procede o argumento pelas razões que se passa a expor.

32. Após a decisão definitiva na esfera administrativa relativamente aos processos acima mencionados, o contribuinte poderá aderir a parcelamento ordinário ou especial, contestar judicialmente a exigência com base em argumento de que a estimativa não é tributo devido (prática usual) e, ainda que venha a efetuar o pagamento da estimativa em decorrência de cobrança administrativa ou judicial, a data para a ocorrência de tal fato é imprevisível, podendo ocorrer anos depois. Não se sabe se ou quando este valor será recebido pela Fazenda Nacional:

33. Se o valor for parcelado, por exemplo, a possibilidade de utilização da parcela correspondente do saldo negativo em compensação somente ocorrerá após o pagamento. As parcelas pendentes de pagamento não poderão servir de crédito para compensação por não serem líquidas e certas. Na instrução de preenchimento da DIPJ este entendimento está expresso: (...)

34. Se a exigência for questionada judicialmente, o que é a prática comum entre os contribuintes, a utilização do tributo como crédito em compensação somente será possível após trânsito em julgado de decisão desfavorável ao contribuinte, conforme o art. 170- A do CTN antes transcrito. Ainda assim, poderá ser parcelado o valor, o que implicará a possibilidade de restituição/compensação somente à medida do pagamento das parcelas conforme dito acima. E, se a decisão for favorável a ele, nem pagamento ou parcelamento haverá.

35. E, ainda que se considere o improvável pagamento integral da estimativa após a exigência por parte da Receita Federal e sem discussão judicial, esta cobrança somente poderá ocorrer na hipótese de compensação não homologada com decisão definitiva na esfera administrativa (trânsito em julgado), situação que somente irá ocorrer em um futuro indeterminado. Logo, mais uma vez, o direito creditório não é líquido e certo.

36. Então, sendo incerto o recebimento do valor relativo à estimativa de julho de 2006, há que se considerar que a condição estabelecida no art. 170 do CTN não está presente na situação aqui discutida: **NÃO HÁ A CERTEZA** da existência do crédito, vez que este ainda não foi pago e não se sabe se e quando será recolhido ou se a sua liquidação por compensação será homologada.

37. Ademais, o CTN, em seu art. 165, estabeleceu que o direito à restituição e, por consequência à compensação, pressupõe a ocorrência de prévio pagamento indevido ou a maior. Pergunta-se: **ONDE ESTÁ O RECOLHIMENTO DA ESTIMATIVA QUESTIONADA ADMINISTRATIVAMENTE QUE COMPÔS O SALDO NEGATIVO NO PRESENTE CASO? ESTE MONTANTE TEVE SUA COMPENSAÇÃO HOMOLOGADA?** (...)

38. Não é passível de compor o saldo negativo para fins de restituição/compensação a estimativa que ainda não foi liquidada, seja por compensação ou por recolhimento, pois até então não terá havido o pagamento indevido ou a maior, requisito essencial para a restituição/compensação. Não há que se falar em excedente de pagamento e, por conseguinte, de existência de crédito, se aquele ainda nem ocorreu. Promessa futura de pagamento não autoriza o reconhecimento prévio do direito creditório.

39. Por definição, a devolução (restituição) de algo pressupõe prévio recebimento. Entregar numerário simplesmente com base em promessa futura de recebimento não consiste em devolução/restituição, mas, sim, representa um empréstimo.

40. Considerar liquidado um débito por uma compensação não homologada, cuja decisão pode vir ou não a ser reformada, ou por um pagamento futuro que poderá vir a se realizar ou não (pois há a via judicial para contestar a execução de débito decorrente de estimativa), como pretende o contribuinte, é equivalente a entender que o Tesouro Nacional pode emprestar ao contribuinte dinheiro para que quite suas obrigações tributárias sob a promessa de pagamento futuro deste empréstimo. Convenhamos, esta pretensão beira o absurdo e não tem qualquer amparo em lei.

41. Não se alegue que na compensação não há restituição/devolução de numerário e, portanto, o raciocínio acima não se aplicaria. Ora, a compensação nada mais é do que a execução em etapa única de duas operações: a) restituição; cumulada com b) pagamento de dívida utilizando-se o valor restituído. Funciona como um conta-corrente, um encontro de contas.

42. Nesse sentido, o entendimento de Luciano Amaro, que, de forma bastante didática e clara, refere-se à compensação como um encontro de contas por meio do qual o contribuinte “recebe” seu crédito e “recolhe” sua dívida. (...)

43. Como já mencionado, o CTN, em seu art. 170, estabelece que o crédito passível de ser utilizado em compensação deve ser líquido e certo. Onde há liquidez e a certeza de um crédito ainda indeterminado quantitativamente e inexistente na data de transmissão da Dcomp? Não existe compensação com utilização de expectativa de direito que pode vir a se confirmar ou não.

44. Adicionalmente, é devido esclarecer que a compensação extingue o débito declarado sob condição resolútoría de ulterior homologação. Ou seja, enquanto não houver pronunciamento da Receita Federal, considera-se o débito extinto para todos os fins.

45. Por outro lado, não se realizando a condição resolútoría de homologação, como no presente caso, onde a compensação não foi homologada, o negócio jurídico deixa de vigorar, ou seja, a partir da decisão da autoridade administrativa os débitos declarados passam de imediato a não serem mais considerados extintos. A decisão tem eficácia imediata. Este é o entendimento que se extrai do art. 127 do Código Civil mencionado pelo contribuinte em sua defesa:

*Art. 127. Se for resolútoría a condição, enquanto esta se não realizar, vigorará o negócio jurídico, podendo exercer-se desde a conclusão deste o direito por ele estabelecido.*

46. Havendo a interposição de manifestação de inconformidade, esta não tem o condão de alterar o *status* do débito novamente para liquidado, mas tão somente de suspender a sua exigibilidade, ou seja, a possibilidade da Receita Federal proceder à sua cobrança. Esta é a inteligência das disposições contidas no §11 da Lei nº 9.430, de 18996, com redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003, c/c o inciso III do art. 151 do CTN. (...)

47. Assim, conclui-se não ser passível de restituição/compensação a parcela do saldo negativo decorrente de estimativa cuja compensação não foi homologada, com decisão confirmada pela primeira instância de julgamento administrativo, mas ainda sem trânsito em julgado.

48. Destaque-se que o fato de o contencioso administrativo não ser definitivo em relação à estimativa que compõe o saldo negativo objeto dos autos não impede o julgamento por este colegiado de 1ª instância. O que não poderia ocorrer seria o julgamento deste contencioso previamente ao pronunciamento em mesma instância no outro processo, o que não é o caso. Não há, pois, motivo para sobrestar o julgamento.

#### Crédito a ser reconhecido

49. Ante o exposto, há que se considerar que o contribuinte fazia jus à dedução no ajuste anual de estimativas pagas montante de R\$ 515.371,05, e de estimativas compensadas no valor de R\$ 165.934,06 (= R\$ 124.741,94, validado no despacho decisório, + R\$ 41.192,12, validado neste voto), totalizando R\$ 681.305,11.

50. Uma vez que o contribuinte apurou IRPJ devido no ajuste anual de 508.881,24, tais deduções geram um saldo negativo de R\$ 172.423,87 (= R\$ 681.305,11 - 508.881,24), o qual é crédito líquido e certo passível de ser utilizado em compensação nos termos do art. 170 do CTN.

51. Como o despacho decisório já reconheceu o direito creditório de R\$ 131.231,75, cabe aqui reconhecer apenas a diferença de R\$ 41.192,12. (...)

#### Conclusão

54. Voto, pois, pela procedência parcial da manifestação de inconformidade para reconhecer o direito creditório de R\$ 41.192,12 e homologar a compensação declarada na Dcomp n.º 28551.89467.280307.1.3.02-5685 (relativamente ao débito ainda em aberto) até o limite deste.”

Ocorre que a Recorrente apresentou recurso voluntário alegando que:

“Para a composição do saldo negativo de IRPJ, a Recorrente utilizou saldos negativos de anos anteriores, parcialmente compostos por estimativas adimplidas mediante compensação. Contudo, conforme mencionado, o Fisco reconheceu parcialmente os créditos, os quais são objetos de discussão nos PAF’s n.º 10940.900.544/2011-78 e n.º 10940.900.545/2011-12.

Estes casos foram julgados pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife (acórdãos n.º 11-59.548 e n.º 11-59.549, respectivamente).

A Recorrente demonstrou, contudo, que se trata de cobrança em duplicidade, afirmando que o que ocorre com um dos processos reflete diretamente e na mesma proporção no outro. Tanto que se houvesse decisão favorável ou o pagamento, haveria crédito para o PAF n.º 10940.904.531/2011-78).

Nos itens 21 e 22 do v. acórdão combatido, a autoridade fiscal faz referência ao acórdão n.º 11-59.548, vinculado ao PAF n.º 10940.900.544/2011-78, no qual houve reconhecimento parcial do crédito de R\$ 35.002,49 (trinta e cinco mil e dois reais e quarenta e nove centavos), o qual, corrigido, resultou no montante de R\$ 41.192,12 (quarenta e um mil, cento e noventa e dois reais e doze centavos).

Inclusive, o referido cálculo está equivocado, conforme se verificará no próximo item.

Na conclusão do v. acórdão, consta a “procedência parcial da manifestação de inconformidade para reconhecer o direito creditório de R\$ 41.192,12” (destacou-se).

Ou seja, o valor homologado no presente processo foi reflexo direto da decisão emitida em outro processo administrativo, confirmando-se, dessa forma, que a cobrança é feita em duplicidade. Embora tenha reflexo, o que se demonstra é que não se pode manter a cobrança nos presentes autos, pois já faz parte de outro processo.

O Fisco reconhece o argumento e até amplia as possibilidades de que a Recorrente teria para exercício dos seus direitos, porém, o direito creditório pela duplicidade na cobrança não é reconhecido.

O não reconhecimento se dá em razão da incerteza do Fisco de “quando” ocorrerá o recebimento de valores ou da emissão de decisão favorável ao contribuinte (tanto na esfera administrativa quanto na judicial) no processo anterior, para que haja reflexo no processo posterior.

Ora, não é porque a União não sabe quando o valor será recebido que lhe é permitido realizar a cobrança duas vezes.

Ademais, os débitos objetos dos PAFs n.º 10940.900.544/2011- 78 e n.º 10940.900.545/2011-12 estão com a sua exigibilidade suspensa, nos termos no artigo 151, III, do Código Tributário Nacional e as decisões a serem proferidas naqueles PAFs não podem ser impeditivos para homologação dos créditos em discussão nos presentes autos. Isso porque:

- a) a compensação regularmente declarada extingue o crédito tributário, equivalendo ao pagamento para todos os fins (inclusive a composição do saldo negativo);
- b) em caso de não homologação da compensação, abre-se ao contribuinte a possibilidade de interposição de recurso administrativo dotado de efeito suspensivo, de modo que o ato administrativo (despacho decisório) que não homologa a compensação deve ter todos os seus efeitos suspensos até que sobrevenha decisão final na esfera administrativa;
- c) caso a compensação seja definitivamente não homologada, ou o contribuinte pagar o tributo cobrado, ou a Fazenda exigirá o débito compensado pelas vias ordinárias, ajuizando a competente execução fiscal; e
- d) a postura adotada pelo Fisco acarreta dupla cobrança do mesmo débito, uma vez que de um lado, terá prosseguimento a cobrança do débito decorrente da estimativa não homologada; de outro, haverá a redução do saldo negativo gerando outro débito com a mesma origem.”

Neste tocante, ou seja, quanto aos valores oriundos de estimativas compensadas, o Parecer Normativo Cosit n.º 02, de 03 de dezembro de 2018, prevê que até 31.05.2018 o débito de tributo determinado pela base de cálculo estimada compensado pode ser considerado como integrante do direito creditório pleiteado, uma vez que pode ser exigido como tributo devido:

#### Síntese conclusiva

13.De todo o exposto, conclui-se:

- a) os valores apurados mensalmente por estimativa podiam ser quitados por Dcomp até 30 de maio de 2018, data que entrou em vigor a Lei n.º 13.670, de 2018, que passou a vedar a compensação de débitos tributários concernentes a estimativas;
- b) os valores apurados por estimativa constituem mera antecipação do IRPJ e da CSLL, cujos fatos jurídicos tributários se efetivam em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário; não é passível de cobrança a estimativa tampouco sua inscrição em DAU antes desta data;
- c) no caso de Dcomp não declarada, deve-se efetuar o lançamento da multa por estimativa não paga; os valores dessas estimativas devem ser glosados; não há como cobrar o valor correspondente a essas estimativas, e este tampouco pode compor o saldo negativo de IRPJ ou a base de cálculo negativa da CSLL.
- d) no caso de Dcomp não homologada, se o despacho decisório que não homologou a compensação for prolatado antes de 31 de dezembro, e não foi objeto de manifestação de inconformidade, não há formação do crédito tributário nem a sua extinção; não há como cobrar o valor não homologado na Dcomp, e este tampouco pode compor o saldo negativo de IRPJ ou a base de cálculo negativa da CSLL;

e) no caso de Dcomp não homologada, se o despacho decisório for prolatado após 31 de dezembro do ano-calendário, ou até esta data e for objeto de manifestação de inconformidade pendente de julgamento, então o crédito tributário continua extinto e está com a exigibilidade suspensa (§ 11 do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996), pois ocorrem três situações jurídicas concomitantes quando da ocorrência do fato jurídico tributário: (i) o valor confessado a título de estimativas deixa de ser mera antecipação e passa a ser crédito tributário constituído pela apuração em 31/12; (ii) a confissão em DCTF/Dcomp constitui o crédito tributário; (iii) o crédito tributário está extinto via compensação; não é necessário glosar o valor confessado, caso o tributo devido seja maior que os valores das estimativas, devendo ser as então estimativas cobradas como tributo devido;

f) se o valor objeto de Dcomp não homologada integrar saldo negativo de IRPJ ou a base negativa da CSLL, o direito creditório destes decorrentes deve ser deferido, pois em 31 de dezembro o débito tributário referente à estimativa restou constituído pela confissão e será objeto de cobrança;

Os valores confessados a título de estimativas deixa de ser mera antecipação e passa a ser crédito tributário constituído definitivamente pela confissão de dívida em Per/DComp. Se o valor confessado integrar saldo negativo de IRPJ ou [...] da CSLL, o direito creditório destes decorrentes deve ser deferido, pois em 31 de dezembro o débito tributário referente à estimativa restou constituído pela confissão de dívida e será objeto de cobrança.

Para a análise da matéria, cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015:

Súmula CARF n.º 177

Estimativas compensadas e confessadas mediante Declaração de Compensação (DCOMP) integram o saldo negativo de IRPJ ou CSLL ainda que não homologadas ou pendentes de homologação.

Desta feita, tendo em vista as divergências identificadas no recurso voluntário é possível analisar a possibilidade de deferimento do indébito pleiteado. Por esta razão a suspensão de julgamento dos presentes autos até a decisão definitiva do exame da compensação dos tributos determinados sobre a base de cálculo estimada fica prejudicada em face das determinações do referido Parecer Normativo Cosit n.º 02, de 2018 e da Súmula CARF n.º 177.

Logo, os valores apurados mensalmente por estimativa podem integrar saldo negativo correspondente e o direito creditório destes decorrentes pode ser deferido, quando em 31 de dezembro o débito tributário referente à estimativa restar constituído pela confissão e passível de ser objeto de cobrança, conforme consta expressamente no Despacho Decisório.

Os efeitos da aplicação do direito superveniente fixa a relação de causalidade com a possibilidade de deferimento da Per/DComp. Esta legislação impõe, pois, o retorno dos autos a DRF de origem que inaugurou o litígio sob esse fundamento para que seja analisado o conjunto probatório produzido junto com o recurso voluntário referente ao mérito do pedido, ou seja, a origem e a procedência do crédito pleiteado, em conformidade com a escrituração mantida com observância das disposições legais, desde que evidenciada por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais em cotejo com os registros internos da RFB.

O procedimento previsto no rito do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pode ser revisto no caso em que foi instaurada a fase litigiosa no procedimento ou ainda que pela autoridade administrativa quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião ao ato original decorrente de fato ou a direito superveniente, e ainda se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, caso em que é elaborado ato administrativo complementar com efeito retroativo ao tempo de sua execução.

### **DA ALEGAÇÃO DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA**

Ademais, a Recorrente entende, também, que a incidência da multa de mora na estimativa é indevida, em virtude do disposto no art. 138 do CTN, fundamentada no fato de a extinção do débito por compensação ter ocorrido antes de qualquer procedimento fiscal, ou seja, espontaneamente. A discussão, pois, envolve a possibilidade ou não do uso do instituto da denúncia espontânea em pedido de compensação.

Para melhor compreensão, em relação a não aplicação de multa de mora sob o argumento de se tratar de denúncia espontânea, devemos analisar a aplicação do art. 138 do CTN, vejamos:

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.

A Solução de Consulta Cosit nº 233, de 16 de agosto de 2019, esclarece:

“Conclusão

36. Pelo exposto, respondendo objetivamente às proposições apresentadas:

36.1 A configuração da denúncia espontânea deve necessariamente obedecer aos preceitos do artigo 138 do CTN, sob pena de sua inoccorrência. Já a forma de sua instrumentalização está prevista na legislação tributária na forma das declarações das obrigações acessórias. Assim, a comunicação da infração tributária e pagamento do tributo nos termos do art. 138 do CTN não impede o lançamento da multa pelo atraso no descumprimento das obrigações acessórias.

36.2 Atendidos os requisitos do art. 138 do CTN, a denúncia espontânea afasta a aplicação de multa, inexistindo diferença, nesse caso, entre multa moratória e multa punitiva.

36.3 A prestação a destempo da obrigação acessória pelo sujeito passivo, para configurar denúncia espontânea da obrigação principal, não o elide da multa referente ao descumprimento da obrigação acessória, posto que, são obrigações autônomas.

36.4. A comunicação da infração tributária e pagamento do tributo nos termos do art. 138 do CTN não impede o lançamento da multa pelo atraso no descumprimento das obrigações acessórias a que estava sujeita A denúncia espontânea da infração acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, exclui a responsabilidade do sujeito passivo pela penalidade pecuniária em função da inobservância da conduta prescrita na norma jurídica primária. A exteriorização de vontade alcança a obrigação principal em que o tributo sujeito ao lançamento por homologação ou auto lançamento que não esteja declarado à época e o recolhimento seja efetuado antes de qualquer procedimento fiscal.

De aplicação obrigatória por força do art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, tem-se no Recurso Especial Repetitivo n.º 1149022/SP, DJe 24.06.2010, proferido pelo STJ está registrado:

1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente. 2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 886.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008). 3. É que "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008). 4. Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN. 5. In casu, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem (fls. 127/138): "No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro, ano-base 1995 e prontamente recolheu esse montante devido, sendo que agora, pretende ver reconhecida a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório. Assim, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso, mas uma verdadeira confissão de dívida e pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional." 6. Consequentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese sub examine. 7. Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte. 8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008".

O pressuposto da denúncia espontânea é o pagamento efetuado antes de qualquer procedimento administrativo relacionado com a infração, nos termos do inciso I do art. 156 do Código Tributário Nacional. Ordinariamente o pagamento é levado a efeito em dinheiro pela rede arrecadadora na forma, no lugar e no tempo determinados na legislação. Modalidade diferente é a compensação prevista no inciso II do art. 156 do Código Tributário Nacional. A compensação presume a extinção do débito sob condição resolutória de sua ulterior homologação (art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996). Ambos institutos são distintos por força de determinação legal expressa, embora já tenha entendido de forma diferente.

Embora não estejam sujeitos ao regime do art. 1036 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 - Código de Processo Civil, cabe mencionar julgados do STJ que expressam entendimento pacificado:

1. A Primeira Seção desta Corte, ao julgar o REsp 886.462/RS, de relatoria do Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, mediante o rito dos recursos repetitivos, entendeu que, nos termos da Súmula 360/STJ, para fins de reconhecimento da denúncia espontânea nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, é necessário o pagamento integral do débito. 2. Na hipótese dos autos, o colegiado regional reconheceu que não foram cumpridos os requisitos para ensejar a aplicação do art. 138 do CTN, pois o contribuinte apresentou a declaração para fins de valer-se do instituto da denúncia espontânea, sem, contudo, efetuar o pagamento integral do débito, pois apenas apresentou o pedido de ressarcimento e compensação. 3. Ainda que seja viável a compensação tributária postulada, a extinção do crédito tributário ficaria condicionada à ulterior homologação pelo fisco, motivo pelo qual não há falar em pagamento integral, antes de iniciado qualquer procedimento fiscal, condição indispensável para a caracterização do benefício concedido pelo art. 138 do CTN. A propósito, citam-se os seguintes julgados: AgInt no AREsp 1270551/RS, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/10/2020, DJe 30/11/2020; AgInt no AREsp 1687605/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 30/11/2020, DJe 03/12/2020.4. Ademais, consoante orientação firmada por ambas as turmas integrantes da Seção de Direito Público do STJ, rever o entendimento do Tribunal de origem, que, ao afastar o cabimento da denúncia espontânea, assentou a ausência de comprovação do pagamento integral dos tributos em atraso, porque dependente de posterior homologação, pelo fisco, de pedido de compensação formulado pela contribuinte, demandaria necessário revolvimento de matéria fática, o que é inviável em recurso especial, à luz do óbice contido na Súmula n. 7/STJ (AgInt no AREsp 915.431/SP, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/11/2016, DJe 19/12/2016). Precedente: AgInt no AREsp 859.151/SP, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/05/2016, DJe 31/05/2016.5. Agravo interno da contribuinte a que se nega provimento. (Agravo Interno no Agravo Interno nos Embargos de Declaração no Agravo em Recurso Especial nº 1197301/ES – DEJe de 22.06.2022) (g. n.)

II. Na origem, trata-se de Ação de Repetição de Indébito, visando a restituição de valores recolhidos supostamente de maneira indevida, a título de multa de mora, de cuja petição inicial colhe-se a alegação de que "a autora efetuou a quitação de diversos impostos através da denúncia espontânea, conforme previsto no art. 138 do CTN, como se verifica nas cópias das Dcomp - Declarações de Compensação (...) na forma prevista no art. 138 do CTN, que nos termos do referido artigo exclui a responsabilidade pela infração à legislação tributária, sendo esta no caso em comento a liquidação extemporânea dos impostos, contudo anterior à entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, conforme se comprova com as cópias das respectivas DCTF (doc. 7). (...) que a exclusão de responsabilidade gerada pela denúncia espontânea consiste na não incidência de multa punitiva quando da liquidação do tributo. Ocorre que a Itauera, ao proceder à liquidação de diversos tributos através

de compensação, incluiu em seu valor final, além dos juros e atualização devidos, a incidência de multa, no montante de R\$ 865.006,31 (oitocentos e sessenta e cinco mil, seis reais e trinta e um centavos) (...) não aplicável ao caso concreto, posto que, reiteramos, o pagamento foi feito em denúncia espontânea". Na sentença o Juízo de 1º Grau julgou improcedente a demanda. Interposta Apelação, nela a parte autora, a par de reiterar os argumentos deduzidos na petição inicial, alegou que, "como se verifica com os documentos em anexo (doc. 03) todas as compensações foram expressamente homologadas pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fortaleza, e desta forma houve sim o pagamento integral dos débitos confessados", e que "a compensação é uma das formas de extinção do crédito tributário aqui mencionado, conforme art. 156, II do CTN". No acórdão recorrido o Tribunal de origem deu provimento ao recurso de Apelação, para julgar procedente a demanda. Opostos Embargos Declaratórios, pela parte ré, restaram eles rejeitados. No Recurso Especial, sob alegada violação aos arts. 1.022, II, do CPC/2015, e 111 e 138 do CTN, a parte ré sustentou, de um lado, a nulidade do acórdão dos Embargos de Declaração, por omissão não suprida pelo Tribunal de origem, seja sobre o despacho decisório que homologou apenas em parte a compensação, seja, ainda, sobre os arts. 111 e 156, I e II, do CTN, e, além disso, a necessidade de interpretação literal do art. 138 do CTN, ao argumento de que esse dispositivo legal trata tão somente de pagamento (forma de extinção do crédito tributário prevista no art. 156, I, do CTN), e não de compensação (forma distinta de extinção do crédito tributário, prevista no art. 156, II, do CTN). Na decisão agravada o Recurso Especial foi provido, por reconhecida a violação ao art. 1.022, II, do CPC/2015, para determinar, ao Tribunal de origem, o re julgamento dos Embargos de Declaração, ensejando a interposição do presente Agravo interno, pela parte autora. III. Na forma da jurisprudência deste Tribunal, ocorre violação ao art. 1.022, II, do CPC/2015 quando o Tribunal de origem deixa de enfrentar questões relevantes ao julgamento da causa, suscitadas pela parte recorrente. Adotando tal orientação: STJ, AgInt no AREsp 1.377.683/SP, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 01/10/2020; REsp 1.915.277/RJ, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, DJe de 27/04/2021. IV. Para demonstrar a relevância, em tese, das questões suscitadas nos Embargos de Declaração, opostos em 2º Grau, cumpre anotar que, na forma da jurisprudência dominante do STJ, "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" (STJ, AgInt nos EDcl nos EREsp 1.657.437/RS, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 17/10/2018). V. Na hipótese dos autos, não se desconhece que a alegação de homologação das compensações não consta da petição inicial, tendo sido trazida aos autos, pela parte autora, apenas a partir da interposição de sua Apelação. No entanto, o Tribunal de origem não deixou delineada, no acórdão recorrido, uma possível inovação da causa de pedir, em fase recursal. E, a despeito da oposição dos Embargos de Declaração, o Tribunal a quo não se manifestou sobre os documentos que acompanham a Apelação, nem os valorou, tampouco consignou, no voto condutor do acórdão recorrido, se houve, ou não, homologação das compensações, e, caso afirmativo, se tal homologação foi total ou parcial. Nesse contexto, impõe-se a confirmação da decisão que, em face da reconhecida violação ao art. 1.022, II, do CPC/2015, deu provimento ao Recurso Especial, de modo a determinar, ao Tribunal de origem, o re julgamento dos Embargos de Declaração. (Agravo Interno nos Embargos de Declaração no Agravo Interno no Recurso Especial, DJe de 18.11.2021). (g. n.)

Nesse sentido, sobressai a necessidade para a configuração da denúncia espontânea de que haja pagamento total do tributo anteriormente não declarado e confessado, acompanhado dos juros de mora, antes de iniciado procedimento de ofício. É incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea na hipótese de compensação tributária, uma vez que a extinção do tributo submete-se à ulterior condição resolutória da sua homologação pela autoridade fiscal, a qual, caso não ocorra, implica o inadimplemento da obrigação tributária principal nos termos legais cujos efeitos são a incidência de juros de mora e aplicação da multa de mora (art. 61 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

Assim, revendo posicionamento anteriormente adotado, a apresentação do Per/DComp não está amparada pela denúncia espontânea por se tratar de compensação e não de pagamento do débito. Esses institutos não são equivalentes para fins de reconhecimento da denúncia espontânea prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional, não podendo afastar, por consequência, a aplicação da multa de mora. A alegação assinalada na peça recursal, desta forma, não pode ser ratificada.

Ante o exposto, oriento meu voto para dar provimento parcial ao recurso voluntário para fins de aplicação do direito superveniente previsto nas determinações da Súmula CARF n.º 177 para fins de reconhecimento da possibilidade de formação de indébito, mas sem homologar a compensação por ausência de análise do mérito, com o consequente retorno dos autos à DRF de Origem para verificação da existência, suficiência e disponibilidade do direito creditório pleiteado no Per/DComp devendo o rito processual ser retomado desde o início.

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça