



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10980.903975/2010-39
ACÓRDÃO	1402-007.347 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de junho de 2025
RECURSO	EMBARGOS
RECORRENTE	O BOTICÁRIO FRANCHISING LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2005

INEXATIDÃO. ERRO MATERIAL SANEAMENTO

Conhecem-se dos presentes embargos de declaração e a eles se negam provimento em face da inexistência de qualquer omissão ou obscuridade no aresto embargado, que deve ser mantido na forma como foi prolatado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer dos e negar provimento aos Embargos de Declaração opostos em face do Acórdão nº 1402-005.744, de 18/08/2021, desta 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, cuja decisão deve ser mantida integralmente na forma como foi prolatada.

Assinado Digitalmente

Paulo Mateus Ciccone – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Alexandre Iabrudi Catunda, Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macêdo Pinto e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de análise dos Embargos de Declaração interpostos pela pessoa jurídica acima identificada, em face do Acórdão nº **1402-005.744**, de 18/08/2021, da 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, cuja decisão, naquilo que é objeto dos presentes aclaratórios, foi assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2005

SALDO NEGATIVO. FORMAÇÃO. ESTIMATIVAS COMPENSADAS.

Se o valor de Dcomp não homologada integrar saldo negativo de IRPJ ou CSLL, o direito creditório destes decorrentes deve ser deferido, pois o débito tributário referente à estimativa restou constituído pela confissão e será objeto de cobrança, nos termos do Parecer Normativo Cosit 02/2018.

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO-EQUIPARAÇÃO A PAGAMENTO.

Para efeito da caracterização da denúncia espontânea a compensação não se equipara ao pagamento (como preceitua o art. 138 do CTN), já que possuem efeitos distintos, pois este extingue o débito, instantaneamente, dispensando qualquer outra providência posterior, e aquela se sujeita a uma condição resolutória de decisão de não-homologação, que pode retornar o débito à condição de não-extinto.

Decisão assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, reconhecendo a possibilidade da compensação das parcelas das estimativas compensadas que formaram o saldo negativo em discussão; ii) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário relativamente à equiparação dos termos “pagamento” e “compensação” para fins de aplicação do artigo 138, do CTN, vencidos os Conselheiros Junia Roberta Gouveia Sampaio, Luciano Bernart, Mauritânia Elvira de Souza Mendonça e Jandir José Dalle Lucca que davam provimento.

Os Embargos foram formalizados pela interessada conforme petição de 26/11/2021 (fls. 199/201) e tidos como tempestivos, sendo suscitados os seguintes aspectos:

1. O acórdão embargado, por unanimidade, deu provimento ao recurso voluntário da Contribuinte, reconhecendo a possibilidade de as estimativas compensadas formarem o saldo negativo. No tocante à inexigibilidade da multa de mora na compensação realizada em atraso, pelo voto de qualidade, foi negado provimento ao recurso.

A ementa do acórdão consigna o seguinte:

(...)

Ocorre que, com todo o respeito, o r. decisum incorreu em **omissão/obscuridade**, o que precisa ser sanado com a apresente oposição de embargos de declaração, como se passa a demonstrar:

2. O acórdão embargado entendeu por bem negar provimento ao recurso voluntário, sob o fundamento de que o instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional não alcança a hipótese dos autos, por se tratar de compensação e não de pagamento.

Toda a fundamentação do r. voto vencedor é no sentido de que a compensação não se equipara ao pagamento, para fins de denúncia espontânea e exoneração da multa de mora.

Contudo, com todo o respeito, quando o v. acórdão embargado não se manifestou sobre o primeiro argumento defendido pela Embargante em seu recurso voluntário atinente à inexigibilidade da multa (item 8), no sentido de que a compensação declarada só produz efeitos sobre o valor confessado, sendo que eventuais diferenças de multa e/ou juros não podem ser exigidas indiretamente, com a homologação apenas parcial do pleito, incorrendo em flagrante **omissão/obscuridade**.

Tal como exposto às páginas 10/12 do recurso voluntário, desde o advento da MP nº 135/2003, instituiu-se como efeito da declaração de compensação a confissão de dívidas. Ou seja, na oportunidade em que o sujeito passivo envia a PER/DCOMP ele faz a discriminação dos créditos e também dos débitos objeto da compensação, de modo que **estes débitos (e no limite da declaração) encontrar-se-ão confessados**.

Como demonstrado pela ora Embargante em seu recurso, diante das premissas legais e procedimentais que regem a compensação tributária, nas PER/DCOMPs extemporâneas, transmitidas em atraso (como é o caso dos autos), **a cobrança direta pelo Fisco não pode suplantar aquilo que foi confessado pelo Contribuinte, sendo que eventuais outras diferenças exigíveis devem ser objeto do competente lançamento de ofício**.

Por isso, na hipótese de o Contribuinte não ter incluído em sua PER/DCOMP os acréscimos da multa moratória sobre o débito compensado em atraso, **cabe ao órgão fazendário realizar o lançamento de ofício suplementar para exigi-la, sendo defeso fazê-lo por vias transversas, com a negativa parcial da homologação da compensação**.

Em que pese o desenvolvimento de tais argumentos na peça recursal, os mesmos não contaram com o devido exame pelo v. acórdão embargado, omissão que deve ser suprida com o acolhimento destes embargos de declaração.

Oportuno salientar que se trata de matéria autônoma, com fundamentos e contornos próprios, a qual que não se confunde com a discussão acerca da caracterização da denúncia espontânea.

Neste contexto, havendo omissão/obscuridade do v. acórdão, opõe-se estes embargos, **a fim que os argumentos constantes do item 8 do recurso voluntário sejam devidamente apreciados, inclusive para viabilizar eventual manejo de recurso especial pela Contribuinte**.

3. ANTE AO TODO EXPOSTO, e por tudo o mais que será suprido por V.Exa., resta demonstrado que estão presentes no caso concreto os pressupostos processuais previstos no

*artigo 65, do Anexo II, do atual Regimento Interno deste Conselho, para o acolhimento desses Embargos de Declaração, para o fim de se suprir a **omissão/obscuridade** acima apontada*

Os ED já foram previamente admitidos, conforme despacho de admissibilidade (fls. 204/208), que, sintetizadamente aduziu:

“Da leitura do excerto acima reproduzido, verifica-se que a Embargante alega que o Acórdão embargado não se manifestou sobre o argumento defendido atinente à inexigibilidade da multa de mora, que somente poderia ser exigida mediante lançamento de ofício.

De fato, em seu Recurso Voluntário, além de defender a equivalência entre pagamento e compensação para efeito de caracterização da denúncia espontânea – argumento que fora efetivamente enfrentado pela decisão recorrida –, a Contribuinte também aduziu argumento no sentido de que a multa de mora somente poderia ser exigida por meio de lançamento de ofício, nos seguintes termos:

(...)

Em análise ao inteiro teor do voto que conduziu a decisão embargada, verifica-se que esse argumento, de fato, não foi enfrentado, restando demonstrada a existência da omissão apontada pela Embargante.

Ante o exposto, uma vez demonstrada a existência da omissão apontada pela Embargante, **ADMITO** os presentes Embargos de Declaração”.

Inicialmente distribuído ao Relator original, os autos foram redistribuídos a este Conselheiro pelo término do mandato daquele.

É o relatório do essencial, em apertada síntese.

VOTO

Conselheiro **Paulo Mateus Ciccone**, Relator

Já foi atestada a tempestividade dos presentes Embargos de Declaração quando da análise prévia acerca de sua admissibilidade

De plano, destaco que o presente processo foi a mim distribuído em vista de o Relator original, Marco Rogério Borges, já não mais fazer parte do quadro de Conselheiros do CARF.

Na origem, cabe ver se procedem as alegações da embargante de que teria havido **omissão/obscuridade** no Acórdão embargado.

Para sustentar sua tese, disse a embargante:

Como demonstrado pela ora Embargante em seu recurso, diante das premissas legais e procedimentais que regem a compensação tributária, nas PER/DCOMPs extemporâneas, transmitidas em atraso (como é o caso dos autos), a cobrança direta pelo Fisco não pode suplantar aquilo que foi confessado pelo Contribuinte, sendo que eventuais outras diferenças exigíveis devem ser objeto do competente lançamento de ofício.

Por isso, na hipótese de o Contribuinte não ter incluído em sua PER/DCOMP os acréscimos da multa moratória sobre o débito compensado em atraso, cabe ao órgão fazendário realizar o lançamento de ofício suplementar para exigi-la, sendo defeso fazê-lo por vias transversas, com a negativa parcial da homologação da compensação.

Em que pese o desenvolvimento de tais argumentos na peça recursal, os mesmos não contaram com o devido exame pelo v. acórdão embargado, omissão que deve ser suprida com o acolhimento destes embargos de declaração.

Oportuno salientar que se trata de matéria autônoma, com fundamentos e contornos próprios, a qual que não se confunde com a discussão acerca da caracterização da denúncia espontânea.

Neste contexto, havendo omissão/obscuridade do v. acórdão, opõe-se estes embargos, a fim que os argumentos constantes do item 8 do recurso voluntário sejam devidamente apreciados, inclusive para viabilizar eventual manejo de recurso especial pela Contribuinte

O Despacho de Admissibilidade entendeu pertinente o questionamento assentando que, “em seu Recurso Voluntário, além de defender a equivalência entre pagamento e compensação para efeito de caracterização da denúncia espontânea – argumento que fora efetivamente enfrentado pela decisão recorrida –, a Contribuinte também aduziu argumento no sentido de que a multa de mora somente poderia ser exigida por meio de lançamento de ofício”, e que, “Em análise ao inteiro teor do voto que conduziu a decisão embargada, verifica-se que esse argumento, de fato, não foi enfrentado, restando demonstrada a existência da omissão apontada pela Embargante”.

Pois bem, analisando o aresto enfrentado pelos ED, penso que razão não assiste à embargante.

Explico.

Sem adentrar no mérito de que, como alegado pela contribuinte, “*acréscimos da multa moratória sobre o débito compensado em atraso, cabe ao órgão fazendário realizar o lançamento de ofício suplementar para exigi-la, sendo defeso fazê-lo por vias transversas, com a negativa parcial da homologação da compensação*”, vejo que o Acórdão embargado enfrentou, sim, a matéria suscitada.

Veja-se (Ac. – 1402-005.744 – fls. 185 e 187):

A matéria em apreço nos autos envolve pedido de compensação do contribuinte, em que os débitos informados foram declarados vencidos, sem o devido acréscimo de multa de mora devido. Após análise, houve imputação parcial, e a compensação homologada parcialmente, por conta de não haver direito creditório disponível para extinguir integralmente o débito. Quanto ao direito creditório, não há nenhuma objeção e foi integralmente reconhecido nos autos.

A defesa da agora recorrente é essencialmente apelar para o art. 138 do CTN, em que, no seu entender, haveria denúncia espontânea, e por conseguinte, dispensa da multa de mora.

Contudo, divirjo desta posição.

(..)

Ou seja, tal decisão segue a linha que difere a situação de pagamento e compensação para fins de reconhecimento da denúncia espontânea.

Neste sentido, deve haver a aplicação de multa de mora no caso concreto, o que acarretaria um crédito menor do que o débito declarado/confessado (incluindo a multa de mora) em PER/Dcomp. Seria um caso de imputação proporcional, que está perfeitamente legal.

Claramente a posição da Turma Julgadora foi no sentido de que, para fins de “denúncia espontânea”, compensação não se equivale a pagamento e, por esse motivo, como os débitos declarados estavam vencidos, a imposição da multa de mora era imperativa.

Na sequência, e obrigatoriamente, a teor do artigo 163, do CTN¹, caberia a “imputação proporcional”, como feito pela Autoridade Fiscal e reconhecido pelo Acórdão embargado que, EXPRESSAMENTE a esse procedimento se referenciou.

¹ 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;

Ou seja, a matéria “multa de mora” foi efetivamente enfrentada pela decisão embargada que refutou, por via inversa, a necessidade de lançamento de ofício para constituir tal crédito e ser posteriormente objeto de cobrança.

Sumariando, não só o aresto embargado enfrentou a matéria oposta pela embargante, mostrando a inaplicabilidade do seu argumento de que a multa devesse ser objeto de lançamento de ofício, como sua decisão se mostrou perfilada com a mais sustentável doutrina e jurisprudência que entendem que, nestes casos, há que se aplicar a “imputação proporcional”.

Na verdade, o que a embargante pretendeu, com seus aclaratórios, no fundo foi uma verdadeira volta ao regime da “imputação linear”, varrido tal regime do aparato jurídico-tributário a partir da vigência do artigo 14 da Lei nº 11.488, de 2007, que veio a modificar radicalmente essa sistemática, dando nova redação ao artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

Nesse sentido, o Parecer PGFN/CAT nº 74/2012 (destaques crescidos):

146. Eis, então, que, por força do artigo 14 da já referida Lei nº 11.488, de 2007, veio a se modificar radicalmente esse regime.

147. Com a nova redação que se deu ao artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, restou suprimida, do inciso I do caput do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a expressão “pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória”.

Desse modo, tal hipótese (que é a versada na consulta) deixou de ensejar a aplicação da prefalada multa de ofício (de 75% ou de 150%, conforme o caso), sendo, outrossim, revogado o inciso II do § 1º do mesmo artigo 44, que ordenava, como já apontamos, a cobrança de forma isolada dessa multa.

148. Confira-se a nova dicção do artigo 44, no trecho que interessa:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II – de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

III - na ordem crescente dos prazos de prescrição;

IV - na ordem decrescente dos montantes

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica;

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

I – (revogado)

II – (revogado)

[...].

149. Com isso, passou ser plenamente aplicável a imputação proporcional na hipótese aqui versada, representando, assim, o novo regime importante avanço legislativo no cumprimento dos ditames do artigo 163 do CTN.

150. Eis porque tem razão a SRFB ao afirmar, em sua consulta, que a alteração promovida no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.488, de 2007, veio viabilizar a imputação proporcional de pagamento na hipótese nela versada – deixando-se de lado a chamada “imputação linear”.

No CARF, por sua CSRF, Ac. nº 9101-:004.231:

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.

E no STJ – RE 973386:

TRIBUTÁRIO. INTERPRETAÇÃO DO ART. 163 DO CTN. PRETENSÃO DE, NA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA, APLICAREM-SE AS REGRAS DO CÓDIGO CIVIL SOBRE IMPUTAÇÃO DO PAGAMENTO.

1. As regras dos arts. 374 e 379 do CC de 2002 não se aplicam às compensações tributárias.

2. Impossível juridicamente o acolhimento de pretensão no sentido de que, primeiramente, na compensação, sejam os juros devidos considerados em primeiro lugar como pagamento e, em seguida, o principal.

3. O art. 163 do CTN regula, exaustivamente, a imputação do pagamento nas relações jurídicas tributárias.

4. A compensação tributária deve ser feita de acordo com as regras específicas estabelecidas para regular tal forma de extinção do débito. Não aplicabilidade do sistema adotado pelo Código Civil.

5. Não-aplicação de analogia para decidir litígio tributário quando a questão enfrentada recebe decisão explícita pelo CTN.

6. Recurso especial conhecido e não-provido. (destaques acrescidos)

Por fim, de minha relatoria, decisão na qual profilei na mesma linha do acórdão ora embargado (Ac. 1402-004.400, de 22/01/2020):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2000

LANÇAMENTO. REVISÃO DE OFÍCIO. INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em revisão de ofício em processo de compensação quando referido procedimento deu-se no âmbito de lançamentos de ofício originários resultantes de ação fiscal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada de provas hábeis, da composição e existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa, na forma do que dispõe o artigo 170 do CTN.

Não se desincumbindo a recorrente do ônus de comprovar o direito creditório alegado, cabe o não provimento do recurso voluntário.

Direito creditório que não se reconhece.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA.

Para caracterizar a denúncia espontânea, o art. 138 do CTN exige a extinção do crédito tributário por meio de seu pagamento integral. Pagamento e compensação são formas distintas de extinção do crédito tributário. Não se afasta a exigência da multa de mora quando a extinção do crédito tributário confessado é efetuada por meio de declaração de compensação.

IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL. REGULARIDADE.

O direito creditório reconhecido deve ser imputado proporcionalmente aos débitos compensados acrescidos de multa e juros de mora devidos até a data da compensação. A imputação linear não tem amparo no Código Tributário Nacional.

CONCLUSÃO

Assim, por tudo o que consta nos autos, voto por conhecer e negar provimento aos Embargos de Declaração opostos em face do Acórdão nº **1402-005.744**, de 18/08/2021, desta 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, cuja decisão deve ser mantida integralmente na forma como foi prolatada.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone

Assinado Digitalmente

Paulo Mateus Ciccone