



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



**Processo nº** 16143.000049/2009-14  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-008.386 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de abril de 2021  
**Recorrente** DAMOVO DO BRASIL S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2004

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CABIMENTO.

Às declarações de compensação não se aplica a benesse da denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN. No art. 156 do CTN são descritas formas distintas de extinção do crédito tributário, sendo, prerrogativa somente do legislador, em situações expressamente especificadas, eventualmente conferir o mesmo tratamento jurídico a tais institutos. Contudo, esse não é o caso do art. 138 do CTN, no qual a referência tão somente ao termo "pagamento" quer dizer que a denúncia espontânea não se aplica às demais modalidades de extinção do crédito tributário.

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 Código Tributário Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidas as conselheiras Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos, Renata da Silveira Bilhim e Thais De Laurentiis Galkowicz, que lhe deram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente em Exercício e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Paulo Régis Venter (suplente convocado), Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz e Pedro Sousa Bispo (Presidente em Exercício).

### **Relatório**

Por bem relatar os fatos, adoto o Relatório da decisão recorrida com os devidos acréscimos:

DAMOVO DO BRASIL S/A, empresa acima identificada, apresentou Declaração de Compensação, na qual pleiteou a compensação de tributos devidos com suposto crédito de PIS.

Por intermédio do Despacho Decisório Eletrônico de fl. 07, foi reconhecida a procedência do crédito original, que entretanto se revelou insuficiente para quitar integralmente os débitos informados em DCOMP, o que resultou na homologação parcial da compensação.

O contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade de fls. 10/25, na qual alegou em síntese:

a- Não cabe ao Fisco aplicar a regra da imputação proporcional, quando o contribuinte escolhe as rubricas do pagamento. Compete ao contribuinte eleger a forma de compensação, o devedor tem o direito de indicar qual das dívidas será liquidada com o pagamento;

b- A imputação de pagamento tem que ser anterior à quitação do tributo;

c- O Despacho Decisório acatou a denúncia espontânea;

d- A denúncia espontânea, nos termos do artigo 138 do CTN, exclui a aplicação da multa de mora;

e- Requer a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e a homologação total das compensações.

Ato contínuo, a DRJ – SÃO PAULO I (SP) julgou a manifestação de inconformidade do Contribuinte nos termos sintetizados na ementa do acórdão recorrido, a seguir transcrita:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP** Ano-calendário: 2004

DCOMP. COMPENSAÇÃO DE DÉBITOS VENCIDOS. Os débitos vencidos anteriormente à apresentação da DCOMP devem contemplar o principal, multa de mora e juros.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração somente se acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora.

IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL. A aplicação da imputação proporcional na compensação está expressamente prevista na legislação de regência.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Em seguida, devidamente notificada, a Recorrente interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

Neste recurso, a empresa suscitou as mesmas questões de mérito, repetindo os mesmos argumentos apresentados na sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Pedro Sousa Bispo.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Conforme consignado no relatório, trata o processo de declaração de compensação, cujo direito creditório, advindo de pedido de restituição de PIS, foi insuficiente para a total homologação dos débitos declarados em razão de estarem vencidos, o que acarretou a incidência dos encargos moratórios (multa e juros).

A Recorrente não discorda que os débitos compensados se encontravam vencidos, no entanto, afirma que a multa de mora os débitos vencidos das DCOMPs não era cabível, posto que se encontrava com o benefício da denúncia espontânea, nos termos do art.138 do Código Tributário Nacional (CTN).

Assim, pede a exclusão da multa de mora sobre os débitos declarados na DCOMP, uma vez que ao transmitir o pedido, ainda que com débitos vencidos, teria extinto o crédito tributário por compensação, configurando a denúncia espontânea, no termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional.

Valer reproduzir o artigo 138 do Código Tributário Nacional que prevê o instituto da denúncia espontânea:

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. (sem destaque no texto original)

Conforme se percebe pelo dispositivo transcrito, se o contribuinte denuncia voluntariamente uma infração à legislação tributária, fica excluída a sua responsabilidade pela infração praticada, sendo afastada a aplicação das sanções cabíveis. Entretanto, o dispositivo legal trata expressamente da quitação por meio de pagamento, ou seja, a denúncia espontânea não se aplica às demais modalidades de extinção do crédito tributário, previstas pelo art. 156 do CTN.

Nos termos do art.394 do Código Civil, a mora surge com o inadimplemento da obrigação no prazo fixado para o seu vencimento.

No caso concreto, restou comprovado que o débito já estava vencido quando foi levado à compensação, motivo pelo qual são devidos os acréscimos legais (multa de mora e juros) a partir do primeiro dia subsequente dos respectivos vencimentos, como estabelecido pelo art. 61 da Lei n.º 9.430/96<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Embora a compensação e pagamento sejam ambas modalidades de extinção do crédito tributário, não há identidade entre elas, não podendo ser confundidas. Enquanto a primeira hipótese de extinção de crédito pelo pagamento se dá pela quitação do tributo em “dinheiro”, por meio de DARF, a compensação somente se configura efetivamente como hipótese de extinção do crédito tributário, nos termos do artigo 156, inciso III do Código Tributário Nacional e previsão do artigo 74, parágrafo 2º da Lei nº 9.430/96, se for aplicada corretamente a proporcionalidade entre crédito/débito, incluindo os acréscimos legais, com pagamento integral de eventual saldo remanescente, o que não ocorreu no presente caso.

Como bem ressaltado pelo ilustre Conselheiro Sílvio Rennan<sup>2</sup> em voto vencedor proferido, *“imaginar que essas duas modalidades de extinção do crédito se equivalem, para efeito de caracterização da denúncia espontânea, feriria a própria lógica do instituto, pois, se a Lei permitiu a exclusão das multas em casos de pagamento é porque este ato lhe garante, com certeza, a satisfação do débito, não podendo ser conferido o mesmo efeito à compensação, outra espécie de extinção do crédito tributário, acompanhada esta da incerteza de uma condição resolutiva, colocando em risco o próprio patrimônio público”*.

Para o pagamento, o tema não admite mais de discussão no CARF (a teor do § 2º do art. 62 do seu Regimento Interno), vez que o Superior Tribunal de Justiça já decidiu, na sistemática dos recursos repetitivos (art.543-C da Lei nº 5.869, de 11/01/73, antigo CPC), essa questão no RE nº 1.149.022/SP (isto se o pagamento for realizado antes ou concomitantemente à confissão da dívida, conforme Súmula nº 360, também do STJ).

No caso da compensação, por outro lado, não existe decisão judicial ou súmula que vincule este Colegiado, devendo prevalecer o entendimento acima exposto de que não cabe aplicação da denúncia espontânea para os débitos vencidos declarados por meio de compensação.

Nesse sentido, já se posicionou este Colegiado em julgamento do PAF nº 10480.915741/2009-31, de relatoria da ilustre Conselheira Maria Aparecida de Paula, cujo Acórdão nº 3402-007.071 foi proferido com a seguinte Ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/02/2008 a 28/02/2008

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CABIMENTO.

Às declarações de compensação não se aplica a benesse da denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN.

No art. 156 do CTN são descritas formas distintas de extinção do crédito tributário, sendo, prerrogativa somente do legislador, em situações expressamente especificadas, eventualmente conferir o mesmo tratamento jurídico a tais institutos. Contudo, esse não é o caso do art. 138 do CTN, no qual a referência tão somente ao termo "pagamento" quer dizer que a denúncia espontânea não se aplica às demais modalidades de extinção do crédito tributário.

COMPENSAÇÃO. TRANSMISSÃO. APÓS VENCIMENTO. MULTA DE MORA. INCIDÊNCIA.

Na compensação, a extinção do crédito tributário sob condição resolutória dá-se somente a partir da transmissão ou entrega da correspondente declaração, nos termos do art. 74, §§1º e 2º da Lei nº 9.430/96.

Não tendo sido os débitos fiscais pagos, nem compensados, antes do vencimento do tributo, estão sujeitos à multa de mora.

<sup>2</sup> Acórdão nº3402-008.026, sessão de 26 de janeiro de 2021.

Em decisão recente, também, esta Turma Colegiada manteve o mesmo entendimento, conforme denota a seguinte ementa:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Data do fato gerador: 31/12/2009

**NULIDADE. INEXISTÊNCIA.**

Não há que se cogitar de nulidade de despacho decisório fundamentado, exarado de autoridade competente e com a observância dos requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo tributário.

**ÔNUS DA PROVA. DEFESA. FATOS IMPEDITIVOS, MODIFICATIVOS OU EXTINTIVOS.**

Cabe à defesa a prova dos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos da pretensão fazendária.

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA. NÃO CABIMENTO.**

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 de multa de mora quando a extinção do crédito tributário confessado é efetuada por meio de declaração de compensação.

(acórdão nº3402.008.026, Quarta Câmara/Segunda Turma Ordinária da Terceira Seção, sessão de 26 de janeiro de 2021, redator designado Conselheiro Sílvio Rennan do Nascimento Almeida)

A Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) vem mantendo esse mesmo entendimento, como denota a seguinte ementa proferida em data recente:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2002

**MULTA DE MORA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO APRESENTADA EM ATRASO, MAS ANTES DO INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. CABIMENTO, POIS AFASTADA SOMENTE EM CASO DE PAGAMENTO DE VALOR NÃO PREVIAMENTE CONFESSADO.**

A compensação é forma distinta da extinção do crédito tributário pelo pagamento, cuja não homologação somente pode atingir a parcela que deixou de ser paga (art. 150, § 4º, do CTN), enquanto, na primeira, a extinção se dá sob condição resolutória de homologação do valor compensado. Como o instituto da denúncia espontânea do art. 138 do CTN e a jurisprudência vinculante do STJ demandam o pagamento, *stricto sensu* - ainda anterior ou concomitantemente à confissão da dívida -, cabe a cobrança da multa de mora sobre o valor compensado em atraso.

(acórdão nº9303.011.031-CSRF 3ª Turma, relatoria do Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, sessão de 08 de dezembro de 2020)

A Recorrente se insurge também contra a utilização, pela Autoridade Fiscal, dos seus créditos existentes para “compensar” a multa moratória não declarada na DCOMP por meio de imputação proporcional.

Segundo seu entendimento, a imputação não se aplica em caso de compensação o previsto no art.163 do CTN, vez que somente é aplicável previamente ao pagamento, não podendo ser exercitada após a sua realização.

Afirma que afastadas as regras do art.163 do CTN, resta para o Fisco a aplicação das regras gerais do Código Civil, sobretudo os seguintes artigos:

**Art. 352. A pessoa obrigada por dois ou mais débitos da mesma natureza, a um só credor, tem o direito de indicar a qual deles oferece pagamento, se todos forem líquidos e vencidos.**

Art. 353. Não tendo o devedor declarado em qual das dívidas líquidas e vencidas quer imputar o pagamento, se aceitar a quitação de uma delas, não terá direito a reclamar contra a imputação feita pelo credor, salvo provando haver ele cometido violência ou dolo.”

Art. 354. Havendo capital e juros, o pagamento imputar-se-á primeiro nos juros vencidos, e depois no capital, salvo estipulação em contrário, ou se o credor passar a quitação por conta do capital.”

Art. 355. Se o devedor não fizer a indicação do art. 352, e a quitação for omissa quanto à imputação, esta se fará nas dívidas líquidas e vencidas em primeiro lugar. Se as dívidas forem todas líquidas e vencidas ao mesmo tempo, a imputação far-se-á na mais onerosa.

(negrito nosso)

Conclui dizendo que resta nítida a impossibilidade de aplicação da regra do art.163 do CTN ao caso concreto ora analisado, pois a Recorrente, ao compensar os tributos, alocou os pagamentos nas rubricas “valor principal” e “juros”, nada sendo devido ao à título de “multa de mora”.

Sem razão a Recorrente.

Tem-se que no Direito Tributário esse direito de escolha do débito a ser liquidado pelo devedor não foi assegurado pelo legislador. É da Autoridade Fiscal a prerrogativa de imputar o pagamento *ex officio*, segundo o art. 170 do CTN que possibilita a atribuição legal de competência, às autoridades administrativas fiscais, para regulamentar a matéria relativa à compensação tributária, atuando como fundamento de validade para as normas que estipulam a imputação proporcional do crédito em compensação tributária, ao contrário, portanto, das normas civis sobre a matéria.

A jurisprudência do STJ também consolidou essa regra de imputação proporcional, por meio da Súmula 464 do STJ, na qual afasta a aplicação da regra de direito privado (art.354 do Código Civil) nas hipóteses de compensação tributária:

Súmula 464 - STJ.

A regra de imputação de pagamentos estabelecida no art. 354 do Código Civil não se aplica às hipóteses de compensação tributária.

Vale reproduzir julgado do STJ, no qual se decidiu que a imputação proporcional de crédito em compensação tributária reputa-se legítima:

5. A imputação do pagamento na seara tributária tem regime diverso àquele do direito privado (artigo 354 do Código Civil), inexistindo regra segundo a qual o pagamento parcial imputar-se-á primeiro sobre os juros para, só depois de findos estes, amortizar-se o capital. (Precedentes: REsp 1.130.033/SC, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/12/2009, DJe 16/12/2009; AgRg no Ag 1.005.061/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 25/08/2009, DJe 03/09/2009; AgRg no REsp 1.024.138/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/12/2008, DJe 04/02/2009; AgRg no REsp 995.166/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/03/2009, DJe 24/03/2009; REsp 970.678/SC, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/12/2008,

DJe 11/12/2008; REsp 987.943/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/02/2008, DJ 28/02/2008; AgRg no REsp 971.016/SC, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 14/10/2008, DJe 28/11/2008)

6. Os artigos do Código Civil, que regulam os institutos da imputação e da compensação, dispõem que, in verbis:

Da Imputação do Pagamento

(...)

“Art. 354. Havendo capital e juros, o pagamento imputar-se-á primeiro nos juros vencidos, e depois, no capital, salvo estipulação em contrário, ou se o credor passar quitação por conta do capital.”

Da compensação

(...)

“Art. 374. A matéria da compensação, no que concerne às dívidas fiscais e parafiscais, é regida pelo disposto neste capítulo.” (Revogado pela Lei 10.677/03)

“Art. 379. Sendo a mesma pessoa obrigada por várias dívidas compensáveis serão observadas, no compensá-las, as regras estabelecidas quanto à imputação do pagamento.”

7. O art. 374 restou expressamente revogado pela Lei n. 10.677/2003, a qual, não tendo sido declarada inconstitucional pelo STF, deve ser aplicada, sob pena de violação de cláusula de plenário, ensejando reclamação por infringência da Súmula Vinculante n. 10, verbis: “Viola a cláusula de reserva de plenário (cf, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte.”

**8. Destarte, o próprio legislador excluiu a possibilidade de aplicação de qualquer dispositivo do Código Civil à matéria de compensação tributária, determinando que esta continuasse regida pela legislação especial. O Enunciado n. 19 da Jornada de Direito Civil CEJ/STJ consolida esse entendimento, litteris:**

**“19 - Art. 374: a matéria da compensação no que concerne às dívidas fiscais e parafiscais de Estados, do Distrito Federal e de Municípios não é regida pelo art. 374 do Código Civil.”**

**9. Deveras, o art. 379 prevê a aplicação das regras da imputação às compensações, sendo certo que a exegese do referido diploma legal deve conduzir à limitação da sua eficácia às relações regidas pelo Direito Civil, uma vez que, em seara de Direito Tributário, vige o princípio da supremacia do interesse público, mercê de o art. 354, ao disciplinar a imputação do pagamento no caso de amortização parcial do crédito por meio de compensação, ressaltar os casos em que haja estipulação em contrário, exatamente em virtude do princípio da autonomia da vontade, o qual, deslocado para o segmento fiscal, impossibilita que o interesse privado se sobreponha ao interesse público.**

**10. Outrossim, a previsão contida no art. 170 do CTN, possibilitando a atribuição legal de competência, às autoridades administrativas fiscais, para regulamentar a matéria relativa à compensação tributária, atua como fundamento de validade para as normas que estipulam a imputação proporcional do crédito em compensação tributária, ao contrário, portanto, das normas civis sobre a matéria.**

11. Nesse sentido, os arts. 66 da Lei 8.383/91, e 74, da Lei 9.430/96, in verbis:

“Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subsequentes.

(...)

§ 4º. O Departamento da Receita Federal e o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo.”

“Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

(...)

**§ 12. A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo, podendo, para fins de apreciação das declarações de compensação e dos pedidos de restituição e de ressarcimento, fixar critérios de prioridade em função do valor compensado ou a ser restituído ou ressarcido e dos prazos de prescrição.”**

**12. Evidenciada, por conseguinte, a ausência de lacuna na legislação tributária, cuja aceção é mais ampla do que a adoção de lei, e considerando que a compensação tributária surgiu originariamente com a previsão legal de regulamentação pela autoridade administrativa, que expediu as IN's n. 21/97, 210/2002, 323/2003, 600/2005 e 900/2008, as quais não exorbitaram do poder regulamentar ao estipular a imputação proporcional do crédito em compensação tributária, reputa-se legítima a metodologia engendrada pela autoridade fiscal, tanto no âmbito formal quanto no material.**

[...]

(negritos nossos)

(REsp 960239, Data de publicação do acórdão: 24/6/2010)

Conclui-se, assim, que o procedimento de imputação proporcional efetuado pela Autoridade Fiscal é legítimo, vez que o CTN prevê o poder regulamentar da SRF para a matéria de compensação tributária, que foi exercido por meio dos arts. 66 da Lei nº 8.383/1991, e 74, da Lei nº 9.430/1996, bem como pelas INs SRF nºs 21/97, 210/2002, 323/2003, 600/2005, e a IN RFB nº 900/2008.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Conselheiro Relator