



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19647.004646/2005-10
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-004.400 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de janeiro de 2020
Recorrente TIM NORDESTE S/A (SUCESSORA DE TELECEARÁ CELULAR S/A)
Interessado FAZENDA NACIONAL

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário em relação a, i.i) imputação proporcional de principal e multa; i.ii) indevida revisão de lançamento; ii) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário em relação ao tema denúncia espontânea e multa de mora - art. 138, do CTN, vencidos os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Paula Santos de Abreu e Bárbara Santos Guedes que davam provimento.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Murillo Lo Visco, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Paula Santos de Abreu, Bárbara Santos Guedes (Suplente Convocada) e Paulo Mateus Ciccone (Presidente). Ausente o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pela contribuinte acima identificada em face de decisão exarada pela 3ª Turma da DRJ/REC, sessão de 29 de abril de 2010 (fls. 199/202 – numeração digital), na qual se ratificou o entendimento da DRF/Recife/PE expresso no Despacho Decisório de 02/03/2007 (fls. 35) e que, apoiando-se no Relatório de Informação Fiscal (RIF – fls. 26/27), indeferiu a compensação pleiteada, na forma abaixo reproduzida:

Processo n.º	19647.004646/2005-10
Interessado	TIM NORDESTE S/A (Sucessora)
CNPJ No.	01.009.686/0001-44
Sucedida	TELECEARÁ CELULAR S/A
CNPJ No.	02.338.114/0001-71

DESPACHO DECISÓRIO DRF/REC

No uso da competência delegada pelo inciso XXI do art. 250 do Anexo da Portaria MF n.º 30, de 25 de fevereiro de 2005, e concordando com os fundamentos expostos no Relatório de Informação Fiscal de fls. 24 e 25, que passa integrar este ato, conforme o artigo 50, § 1.º, da Lei n.º 9.784/99:

- NÃO HOMOLOGO** as compensações efetuadas através das DCOMPs discriminadas no Demonstrativo da Compensação do Crédito Saldo Negativo da CSLL do ano-calendário de 2000, que encontra-se anexo ao referido Relatório de Informação Fiscal;
- DETERMINO a cobrança** dos débitos cujas compensações declaradas foram consideradas indevidas pela inexistência de crédito.

O embasamento, constante do RIF (fls. 26/27), está assim estruturado:

1. DOS FATOS:

1. Consiste o presente processo de Declaração de Compensação (DCOMP) impetrada pela empresa interessada, de supostos créditos de Saldo Negativo de CSLL do ano-calendário de 2000 (DIPJ/2001) no total **R\$ 698.847,46**, a saber:

Tributo/Contribuição	Valor do saldo negativo a compensar* (R\$)
CSLL ano-calendário 2000	698.847,46
Valor Utilizado na(s) DCOMP→	698.847,46

(*) Valor original do crédito.

2. DAS ANÁLISES DOS FATOS:

4. Nesse sentido, foram procedidas às diligências nos assentamentos contábeis e fiscais da empresa (livros Diários, Razões, Balancetes e LALUR) ¹; nas suas Declarações de Informações Econômico Fiscais – DIPJ ²; nas suas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF ³; nas

Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF entregues à SRF pelas empresas pagadoras, tendo a diligenciada como beneficiária dos rendimentos⁴, e nas próprias Declarações de Compensação⁵.

3. CONCLUSÃO:

6. Com base nos demonstrativos anteriormente citados, relativos ao **ano-calendário de 2000**, em anexo, entendemos **INEXISTENTE** o direito creditório pleiteado pelo contribuinte para ser utilizado nas compensações dos seus débitos fiscais, informados nas Declarações de Compensações, e discriminados no Demonstrativo da Compensação do Crédito Saldo Negativo da CSLL do ano-calendário de 2000 (partes A e B):

Saldo Negativo de CSLL do ano-calendário de 2000	
Direito creditório pleiteado pelo contribuinte (Valor Original do Crédito Inicial na DIPJ/2001)	Direito creditório admitido por esta fiscalização
R\$ 698.847,46	R\$ 0,00

Em suma, **permanece em litígio o valor de R\$ 698.847,46.**

Inconformada, a contribuinte interpôs manifestação de inconformidade (fls. 43/49) alegando, em síntese:

- a) que o reconhecimento a menor do direito creditório deve-se ao entendimento, expresso no auto de infração lavrado no processo n.º 19647.009690/2006-99, de ser indedutível a amortização do ágio e de ter havido exclusão indevida de valores também relacionados ao ágio;
- b) que a amortização do ágio e as exclusões realizadas pela empresa estão amparadas pela legislação, além de que o lançamento teria sido realizado após o prazo decadencial, e que a solução do litígio depende da decisão a ser proferida nos autos do processo n.º 19647.009690/2006-99;
- c) que houve a denúncia espontânea da infração, pelo que se eximiria da aplicação da multa de mora, com arrimo no art. 138 do CTN;
- d) que a imputação proporcional de principal e multa é ilegal e
- e) que o despacho decisório decorre da revisão de ofício havida nos autos do processo n.º 19647.009690/2006-99, tendo havido, ao que infere, acréscimo no valor dos débitos, o que afrontaria os arts. 145, 146 e 149, do CTN.

Ao final, requereu a reforma do despacho decisório, para que sejam homologados os débitos em sua integralidade.

A autoridade julgadora de primeira instância (DRJ/RECIFE) decidiu a matéria por meio do Acórdão n.º 11-29.687, de 29/04/2010 (fls. 199/202), julgando improcedente a Manifestação de Inconformidade, restando assim ementada a decisão:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000

COMPENSAÇÃO: REQUISITOS.

A certeza e a liquidez dos créditos são requisitos indispensáveis para a compensação autorizada por lei.

*Manifestação de Inconformidade Improcedente
Direito Creditório Não Reconhecido*

Discordando do r. *decisum*, a contribuinte acostou recurso voluntário (fls. 209/217) no qual rebateu a decisão da DRF/Recife/PE e da DRJ/REC e, no mérito, repisou os argumentos antes expendidos na MI.

Pautado para julgamento em 05/12/2013, a 1ª Turma Especial da 1ª Sejul, mediante a **Resolução n.º 1801-000.312** decidiu acolher “a prejudicial suscitada pela recorrente, devendo o presente processo ser encaminhado para a mencionada Turma, a fim de que seja julgado concomitantemente com o processo principal de número 19647.009690/2006-99”.

Ocorre que tal juntada acabou por não se concretizar, tendo o PA n.º 19647.009690/2006-99 e o presente seguidos separadamente, levando a que a Presidente Substituta da 1ª Seção de Julgamento do CARF proferisse despacho saneador em 12/07/2019, vazado nos seguintes termos (fls. 347):

“Trata-se de processo devolvido à então Secretária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento pelo ex-Conselheiro Carlos Pelá, em face da renúncia ao mandato, conforme despacho de fl. 345.

O processo foi a ele distribuído em 12/03/2015, conforme histórico do e-Processo, quando integrante da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção, em cumprimento à Resolução 1801-000.312, de 05/12/2013 (fls. 238/246), para julgamento em conjunto com o processo 19647.009690/2006-99.

Consultando referido processo, verifica-se que o mesmo foi julgado pela 1ª Turma da CSRF em 17/01/2019, resultando no Acórdão 9101-003.972, cuja decisão foi por conhecer, por unanimidade, do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento.

Cientificado, o contribuinte interpôs embargos de declaração contra o referido acórdão em 18/04/2019, que foram rejeitados pela Presidente da 1ª Turma da CSRF, mediante despacho de 1º/07/2019, que se tornou definitivo.

Ante o exposto e considerando tratar-se de processo com julgamento iniciado (Resolução 1801-000.312, de 05/12/2013), cuja devolução se deu por ex-Conselheiro integrante da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção, encaminhe-se à referida turma, para inclusão em lote de sorteio.

(assinado digitalmente) Viviane Vidal Wagner Presidente Substituta da 1ª Seção de Julgamento”.

Com isso, os autos foram redistribuídos a este Conselheiro, cabendo acrescentar que entre a data do despacho acima referido e o presente julgamento os Embargos de Declaração opostos pela recorrente já foram objeto de análise pela CSRF e rejeitados.

É o relatório do essencial, em apertada síntese.

Voto

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone - Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo (ciência do acórdão recorrido em 02/08/2010 – fls. 205 – protocolização do RV em 23/08/2010 – fls. 209), a representação da recorrente está corretamente formalizada (fls. 51/52) e os demais pressupostos para sua admissibilidade foram atendidos, pelo que o recebo e dele conheço.

CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Inicialmente, cabe esclarecer que a TIM Nordeste S/A sucedeu as empresas Telasa Celular S/A, Teleceará Celular S/A, Telern Celular S/A, Telepisa Celular, Telpa Celular S/A e TIM Nordeste Telecomunicações S/A (antiga Telpe Celular S/A).

Referidas empresas (sucedidas) efetuaram uma série de compensações com crédito de saldo negativo de IRPJ e CSLL e de pagamento indevido de estimativa de IRPJ e CSLL, sendo as Per/Dcomps analisadas de forma conjunta pela DRF/Recife.

Consta, ainda, que, na data de 07/03/2007, **sem embargo da existência de outros PA de igual teor**, a contribuinte foi cientificada da seguinte relação de despachos decisórios, mediante Termo de Ciência:

PROCESSO	TRIBUTO	ORIGEM CRÉDITO	PERÍODO	VALOR CRÉDITO ORIGINAL
19647.004622/2005-52	CSLL	Pagamento Indevido	28/02/2003	6.892,25
19647.004630/2005-07	CSLL	Pagamento Indevido	30/04/2003	6.892,25
19647.004632/2005-98	CSLL	Pagamento Indevido	31/03/2003	6.892,25
19647.004633/2005-32	CSLL	Pagamento Indevido	31/05/2003	5.839,32
19647.004267/2005-11	CSLL	Pagamento Indevido	31/05/2003	1.052,94
19647.004645/2005-67	CSLL	Saldo Negativo	1999	1.396.029,30
19647.004646/2005-10	CSLL	Saldo Negativo	2000	698.847,46
19647.004647/2005-56	CSLL	Saldo Negativo	2001	183.199,96
19647.004642/2005-23	CSLL	Saldo Negativo	2002	287.993,00
19647.004623/2005-05	IRPJ	Pagamento Indevido	31/10/2002	215.020,48
19647.004266/2005-77	IRPJ	Pagamento Indevido	31/10/2002	841.145,12
19647.004624/2005-41	IRPJ	Pagamento Indevido	31/07/2002	648.080,52
19647.004625/2005-96	IRPJ	Pagamento Indevido	30/06/2002	19.029,88
19647.004626/2005-31	IRPJ	Pagamento Indevido	30/09/2002	1.592.733,24
19647.004627/2005-85	IRPJ	Pagamento Indevido	30/04/2003	977.677,85
19647.004631/2005-43	IRPJ	Pagamento Indevido	31/05/2003	893.749,79
19647.004256/2005-31	IRPJ	Pagamento Indevido	31/05/2003	278.383,73
19647.004634/2005-87	IRPJ	Pagamento Indevido	28/02/2002	845.368,90
19647.004635/2005-21	IRPJ	Pagamento Indevido	31/03/2003	1.097.095,99
19647.004636/2005-76	IRPJ	Pagamento Indevido	31/05/2002	1.981.278,34
19647.004637/2005-11	IRPJ	Pagamento Indevido	30/04/2002	607.753,95

19647.004638/2005-65	IRPJ	Pagamento Indevido	31/03/2002	1.246.309,42
19647.004639/2005-18	IRPJ	Pagamento Indevido	28/02/2003	1.076.690,18
19647.004640/2005-34	IRPJ	Pagamento Indevido	05/09/2002	984.866,13
19647.004652/2005-69	IRPJ	Saldo Negativo	1998	1.020.281,41
19647.004651/2005-14	IRPJ	Saldo Negativo	1999	1.492.056,02
19647.004648/2005-09	IRPJ	Saldo Negativo	2000	2.320.730,85
19647.004649/2005-45	IRPJ	Saldo Negativo	2001	781.343,92
19647.004650/2005-70	IRPJ	Saldo Negativo	2002	2.992.684,38
TOTAL				24.505.918,83

Posteriormente, em 02/04/2007, a contribuinte recebeu a seguinte relação de despachos decisórios, mediante Termo de Ciência:

PROCESSO	TRIBUTOS	ORIGEM CRÉDITO	PERÍODO	VALOR CRÉDITO ORIGINAL
19647.004709/2005-20	IRPJ	Saldo Negativo	1998	2.682.451,33
19647.004708/2005-85	IRPJ	Saldo Negativo	1999	70.109,36
19647.004707/2005-31	IRPJ	Saldo Negativo	2000	155.636,23
19647.004706/2005-96	IRPJ	Saldo Negativo	2001	464.344,19
19647.004705/2005-41	IRPJ	Saldo Negativo	2002	3.254.351,98
19647.010742/2006-70	IRPJ	Pagamento Indevido	28/02/2003	370.412,98
19647.010744/2006-69	IRPJ	Pagamento Indevido	31/03/2003	185.744,94
19647.010745/2006-11	IRPJ	Pagamento Indevido	30/04/2003	335.130,66
19647.010746/2006-58	IRPJ	Pagamento Indevido	31/05/2003	334.771,15
19647.004704/2005-05	CSLL	Saldo Negativo	1998	551.418,05
19647.004702/2005-16	CSLL	Saldo Negativo	2000	4.267,08
19647.004701/2005-63	CSLL	Saldo Negativo	2001	49.883,52
19647.004700/2005-19	CSLL	Saldo Negativo	2002	22.823,95
19647.010749/2006-91	CSLL	Pagamento Indevido	30/06/2002	5.000,03
19647.010751/2006-61	CSLL	Pagamento Indevido	28/02/2003	1.990,77
19647.010752/2006-13	CSLL	Pagamento Indevido	31/03/2003	1.990,76
19647.010753/2006-50	CSLL	Pagamento Indevido	30/04/2003	14.106,31
19647.010756/2006-93	CSLL	Pagamento Indevido	31/05/2003	2.843,96
TOTAL				8.507.277,25

Na sequência, em 27/04/2007, a contribuinte recebeu a seguinte relação de despachos decisórios, mediante Termo de Ciência:

PROCESSO	TRIBUTOS	ORIGEM CRÉDITO	PERÍODO	VALOR CRÉDITO ORIGINAL
19647.004738/2005-91	IRPJ	Saldo Negativo	1998	259.739,40
19647.004537/2005-47	IRPJ	Saldo Negativo	1999	145.897,98

19647.004736/2005-01	IRPJ	Saldo Negativo	2000	798.208,07
19647.004735/2005-58	IRPJ	Saldo Negativo	2001	67.375,42
19647.004734/2005-11	IRPJ	Saldo Negativo	2002	566.669,94
19647.010757/2006-38	IRPJ	Pagamento Indevido	28/02/2002	143.219,01
19647.010760/2006-51	IRPJ	Pagamento Indevido	31/03/2002	133.338,68
19647.010762/2006-41	IRPJ	Pagamento Indevido	30/04/2002	161.913,29
19647.010763/2006-95	IRPJ	Pagamento Indevido	31/05/2002	189.581,53
19647.010764/2006-30	IRPJ	Pagamento Indevido	30/06/2002	184.650,56
19647.010766/2006-29	IRPJ	Pagamento Indevido	31/07/2002	230.808,82
19647.010770/2006-97	IRPJ	Pagamento Indevido	31/08/2002	56.492,06
19647.010771/2006-31	IRPJ	Pagamento Indevido	30/09/2002	313.140,51
19647.004740/2005-61	IRPJ	Pagamento Indevido	31/10/2002	334.157,68
19647.010773/2006-21	IRPJ	Pagamento Indevido	30/11/2002	175.610,21
19647.010775/2006-10	IRPJ	Pagamento Indevido	31/12/2002	139.230,74
19647.010777/2006-17	IRPJ	Pagamento Indevido	28/02/2003	177.282,61
19647.010778/2006-53	IRPJ	Pagamento Indevido	31/03/2003	132.116,42
19647.010779/2006-06	IRPJ	Pagamento Indevido	30/04/2003	231.229,19
19647.010780/2006-22	IRPJ	Pagamento Indevido	31/05/2003	100.364,98
19647.004733/2005-69	CSLL	Saldo Negativo	1998	139.441,22
19647.004732/2005-14	CSLL	Saldo Negativo	1999	621.177,86
19647.004731/2005-70	CSLL	Saldo Negativo	2000	325.776,64
19647.004730/2005-25	CSLL	Saldo Negativo	2001	23.188,08
19647.004729/2005-09	CSLL	Saldo Negativo	2002	124.384,26
19647.010781/2006-77	CSLL	Pagamento Indevido	30/06/2002	12.042,95
19647.010783/2006-66	CSLL	Pagamento Indevido	28/02/2003	1.780,33
19647.010784/2006-19	CSLL	Pagamento Indevido	31/03/2003	1.780,34
19647.010785/2008-55	CSLL	Pagamento Indevido	30/04/2003	1.780,34
19647.010786/2006-08	CSLL	Pagamento Indevido	31/05/2003	1.780,33
TOTAL				5.794.159,47

Referidos PA, de uma forma ou outra, têm vinculação com o Processo n.º 19647.009690/2006-99, do mesmo sujeito passivo, já julgado pela CSRF e do qual se falará adiante.

DO CASO CONCRETO

Feitas estas observações e voltando ao caso concreto, extrai-se do relatório que o presente processo administrativo trata de declarações de compensação com crédito de saldo negativo de CSLL do ano calendário 2000, no valor original de R\$ 698.847,46.

Na peça recursal, repetindo as argumentações iniciais, discorre a recorrente sobre os seguintes tópicos:

- I- Vinculação deste processo ao processo n.º 19647.009690/2006-99;
- II- A denúncia espontânea afasta a imposição de qualquer tipo de multa;
- III- Ilegalidade na imputação proporcional de principal e multa, e

IV- Indevida Revisão de Lançamento.

Inicialmente, acerca da vinculação deste PA com o de n.º 19647.009690/2006-99, já reconhecida quando da conversão do primeiro em diligência pela **Resolução n.º 1801-000.312**, e ainda que não tendo havido a juntada de ambos para julgamento uno, fato é que os autos que cuidam de lançamentos de infrações relativas ao IRPJ e CSLL (a principal delas, amortização de ágio), já foi julgado por esta mesma 2ª Turma (com composição diferente), em data de 26/11/2014 (Ac. n.º **1402-001.876**, relatoria Conselheiro Carlos Pelá e voto vencedor (parcial) do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto), com o seguinte dispositivo do Acórdão:

“Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e acolher a argüição de decadência em relação à exigência da CSLL no ano-calendário de 1998, 1999 e 2000. Por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a exigência da multa isolada. Vencidos os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por negar provimento ao recurso. Vencidos preliminarmente em votações sucessivas: i) O Conselheiro Carlos Pelá que acolheu a argüição de decadência em relação à amortização do ágio ; ii) Os Conselheiros Paulo Roberto Cortez, Moises Giacomelli Nunes da Silva e Carlos Pelá que davam provimento parcial para afastar a glosa da amortização do ágio na base de cálculo do IRPJ e CSLL, restabelecer parcialmente os saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa da CSLL e cancelar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Designado o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto para redigir o voto vencedor”.

Subindo à CSRF, em face de manejo de RE por parte da contribuinte e da Fazenda Nacional, a decisão da Câmara Baixa foi **mantida** (Ac. 9101-003.972 – sessão de 17/01/2019).

Ainda irressignada, a contribuinte manejou Embargos Declaratórios que foram rejeitados em 01/07/2019, de forma que a possível interferência neste processo, do que foi lá decidido (PA n.º 19647.009690/2006-99, encontra-se superada, podendo o presente julgamento prosseguir.

Passo, assim, à análise das demais questões suscitadas pela recorrente.

Da denúncia espontânea e da multa de mora

A posição da recorrente é clara: por haver procedido a compensações de valores antes de qualquer procedimento fiscal, estaria configurada a espontaneidade prevista no artigo 138, do CTN, por isso, inexigível multa de mora (20%).

Com a devida vênia, penso diferente.

Primeiro porque, independentemente da natureza jurídica que se queira emprestar às estimativas previstas na legislação tributária, não se pode negar que elas têm caráter tributário e, uma vez não recolhidas no prazo legal, submetem-se aos acréscimos moratórios previstos no art. 61 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Depois, o fato de o recolhimento representar antecipação do eventualmente devido ao final do período de apuração, a exemplo de tantas outras formas previstas na legislação tributária, não lhe retira o caráter obrigacional, de modo que, sendo extemporânea a sua extinção, resta configurado o débito tributário, sendo, em razão disso, devidos os encargos moratórios.

Em segundo lugar, assente neste Tribunal Administrativo Tributário Federal, inclusive em sua Câmara Superior de Recursos Fiscais, que “compensação”, para fins de aplicação do artigo 138, do CTN, não se equivale a “pagamento”, institutos diferentes, inclusive com previsão em dispositivos diferente do Códex (artigo 156, I e II), sendo válido ressaltar que até as decisões encartadas pela recorrente em seu RV apontam nessa linha.

Assim, no CARF, exemplificativamente:

Acórdão n.º 1101-000.945, com voto vencedor da Conselheira Edeli Pereira Bessa:

IMPUTAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO RECONHECIDO AOS DÉBITOS COMPENSADOS EM ATRASO. ALEGAÇÃO DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

Não se cogita da aplicação do art. 138 do CTN quando não há pagamento, mormente se as compensações promovidas em atraso não foram acompanhadas dos juros de mora devidos

Acórdão n.º 3301-002.004, Relatoria Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal:

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.

Acórdão n.º 1102-000.092, Relatora Conselheira Sandra Maria Faroni:

COMPENSAÇÃO. ACRÉSCIMOS MORATÓRIOS.

Os débitos a serem compensados, incluídos em DCOMP entregue após a data dos seus respectivos vencimentos, serão acrescidos de juros de mora e de multa de mora, na forma da legislação de regência, incidentes desde a data prevista para pagamentos até a data da entrega da Declaração de Compensação.

Acórdão n.º 1801-001.834 – 1ª Turma Especial – Relator Roberto Massao Chinen

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO EQUIPARAÇÃO A PAGAMENTO.

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

Acrescente-se que o tema foi objeto de recente decisão da CSRF, em **outro processo envolvendo a recorrente e onde se tratava dos mesmos fatos aqui presentes**, com relatoria do Conselheiro Demetrius Nichele Macei, onde se fixou:

Acórdão n.º 9101004.129 – 1ª Turma Sessão de 11 de abril de 2019

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. (Processo n.º 9647.004707/2005-31)

Com o seguinte excerto de voto:

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

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

AgInt nos EDcl nos Embargos de Divergência em REsp. n.º 1.657.437/RS (2017/00461010)

Relator: Ministro GURGEL DE FARIA

Órgão Julgador: PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ

Data do Julgamento: 12/09/2018

Data da Publicação: DJe 17/10/2018

EMENTA

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

1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou-se no sentido de que é incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, aos casos de compensação tributária, justamente porque, nessa hipótese, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição

resolutória da sua homologação pelo fisco, a qual, caso não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário, havendo, por consequência, a incidência dos encargos moratórios. Precedentes.

2. Agravo interno desprovido.

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

A decisão acima transitou em julgado em 14.12.2018.

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

Este colegiado continua não vinculado a esta decisão, mas é preciso reconhecer que o STJ, última instância competente para interpretar a legislação infraconstitucional, uniformizou jurisprudência neste sentido. Com isso, mesmo contrário ao meu entendimento pessoal, entendo que devemos primar pela segurança jurídica, eficiência administrativa e ainda, como objetivo declarado do CARF, desafogar o Poder Judiciário”.

Desse modo, sem necessidade de maiores digressões, nego provimento ao RV nesta matéria (denúncia espontânea/multa de mora).

Da imputação proporcional de principal e multa

Segue a recorrente opondo-se à imputação proporcional feita pela DRF/Recife, entendendo-a sem substrato legal e que sua adoção teria levado ao aumento do valor da exigência.

Em que pesem os bens assentados argumentos da defesa, penso diversamente.

Com efeito, a imputação proporcional de pagamento tem por fundamento os artigos 163 e 167 do CTN, a seguir reproduzidos:

Art. 163. Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, obedecidas as seguintes regras, na ordem em que enumeradas:

I - em primeiro lugar, aos débitos por obrigação própria, e em segundo lugar aos decorrentes de responsabilidade tributária;

II - primeiramente, às contribuições de melhoria, depois às taxas e por fim aos impostos;

III - na ordem crescente dos prazos de prescrição;

IV - na ordem decrescente dos montantes.” (negritamos)

[...]

*Art. 167. A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, **na mesma proporção**, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição.*

Parágrafo único. A restituição vence juros não capitalizáveis, a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar.

Pois bem como o art. 163 do CTN não fixou regra de precedência entre tributo, multa e juros (parcelas que compõem determinado débito do contribuinte para com a Fazenda), infere-se que o legislador lhes deu idêntico tratamento, no que se refere à imputação de pagamentos, entendimento que claramente se ratifica pela leitura do art. 167 do mesmo diploma legal, que estabelece que a restituição do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias.

Assim, somente se pode falar em obrigatória proporcionalidade entre as parcelas que compõem o indébito tributário se houver também obrigatória proporcionalidade na imputação do pagamento sobre as parcelas que compõem o débito tributário.

A respeito, a I. Conselheira da CSRF, Edeli Pereira Besa, quando Conselheira da hoje extinta 1ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Seção (Ac. n.º 1101-000.945 - sessão de 12/09/2013), assim se expressou sobre o tema, posição que adoto como minha:

“E esta imputação, por sua vez, deve ser proporcional, vez que o Código Tributário Nacional não ampara a amortização linear, na medida em que se limita a abordar a imputação de pagamentos nos seguintes termos:

(...)

Inexistindo neste, ou em outros dispositivos do CTN, regra expressa de precedência entre tributo, multa (de mora ou de ofício) e juros moratórios, a forma de alocação de pagamentos entre as parcelas componentes de um mesmo crédito tributário deve ser definida mediante utilização da analogia admitida no art. 108 do CTN, tendo em conta o que estabelecido em outro ponto daquele Código:

(...)

Portanto, se a restituição obedece a critério proporcional, por analogia e simetria, a imputação do pagamento também deverá observá-lo. Significa dizer que o direito creditório reconhecido deve ser distribuído proporcionalmente para quitação do principal, multa e juros de mora devidos na data da entrega da DCOMP, exigindo-se ou cobrando-se o principal remanescente, que será

acrescido de multa e juros de mora calculados até a data em que o recolhimento complementar venha a ser efetivado.

A possibilidade de se exigir, isoladamente, penalidades em razão da inobservância do prazo de recolhimento de tributos, cumulada com a falta de recolhimento de multa de mora, deixou de existir com a revogação do art. 44, §1º, inciso II, da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 11.488/2007. Assim, o art. 43 da Lei nº 9.430/96 somente resta aplicável para fins de constituição de juros de mora isolados, nas hipóteses em que o sujeito passivo deixa de recolhê-los em razão de ordem judicial, e a constituição deste crédito tributário se faz necessária para prevenir a decadência.

Registre-se, ainda, que o Superior Tribunal de Justiça já firmou interpretação, no âmbito do REsp nº 921.911/RS, em favor da imputação aqui em debate, ou seja, de direito creditório utilizado para compensação de débitos em atraso, sem acréscimos moratórios. A ementa do referido julgado, proferido pela Primeira Turma daquele Tribunal em 01/04/2008, deixa claro o entendimento ali firmado

(...)

O Ministro José Delgado, citando doutrina e outras decisões judiciais, afastou a aplicação subsidiária do Código Civil em matéria tributária em razão da revogação expressa do art. 374 daquele diploma legal, e complementou que proceder de forma distinta daquela adotada pela Receita Federal ensejaria quebrar de isonomia entre os critérios para a cobrança de débitos e créditos fiscais. Reforçou, ainda, que o caput do art. 163 do CTN, bem como a natureza indexadora da taxa SELIC, permitem concluir que o montante do crédito tributário é uno e indivisível, justificando a imputação proporcional, além do fato de a capitalização de juros ser vedada pelo art. 167 do CTN.

Posteriormente, em acórdão proferido em 14/10/2008, sob relatoria do Ministro Castro Meira, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça adotou o mesmo entendimento, acrescentando o reconhecimento da validade das Instruções Normativas que disciplinaram a imputação na forma aqui adotada. Reproduz-se a ementa do referido acórdão, decorrente do AgRg no Resp nº 971.016/SC:

(...)

Acórdão mais recente, proferido em 10/02/2011 em razão do REsp nº 1.115.604/RS, confirma a manutenção deste entendimento no âmbito do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DOS ART. 165, 458 E 535, DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. PRECATÓRIO. MORATÓRIA DO ART. 78 DO ADCT. JUROS DE MORA EM CONTINUAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE NA HIPÓTESE. RESPEITO DO PRAZO CONSTITUCIONAL. PRECEDENTES. IMPUTAÇÃO DO PAGAMENTO. ART. 354 DO CC/02. INAPLICABILIDADE NA SEARA TRIBUTÁRIA. PRECEDENTES.

1. *Cumpra afastar a alegada ofensa dos arts. 165, 458, II e 535 do CPC, eis que o acórdão recorrido se manifestou de forma clara e fundamentada sobre as questões que foram postas à deslinde, adotando, contudo, orientação contrária à pretensão dos ora recorrentes, não havendo que se falar em deficiência ou omissão na prestação jurisdicional conferida na origem.*

2. *A jurisprudência desta Corte é pacífica quanto à não incidência de juros moratórios em continuação quando do pagamento das parcelas do precatório na forma do art. 78 do ADCT, desde que respeitado o prazo constitucional.*

Precedentes.

3. *Não havendo direito ao cômputo de juros moratórios na hipótese, resta prejudicada a análise da alegada ofensa dos arts. 39, § 4º, da Lei n. 9.250/95 e 161, § 1º, do CTN. Contudo, em razão do princípio da non reformatio in pejus, deve ser mantido o acórdão recorrido na parte que determinou a incidência de juros legais de 6% ao ano, a partir da segunda parcela.*

4. *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.

5. *Recurso especial não provido”.*

Adicionalmente, relevante informar que a matéria foi objeto de manifestação da PGFN através do Parecer PGFN/CDA n.º 1936/2005, cuja conclusão direcionou-se na mesma trilha.

Finalmente, a respeito de possível alegação de falta de previsão legal para que Instruções Normativas regulamentem o instituto de imputação, vale a transcrição do decidido no Resp 960239 SC 2007/01349940, relatoria do Ministro Luiz Fux e que afasta quaisquer arguições neste sentido:

“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.

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

(...)

Evidenciada, por conseguinte, a ausência de lacuna na legislação tributária, cuja acepção 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.º 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". (destacou-se)

Pelo exposto, também neste tópico, nego provimento ao recurso voluntário.

Passo à análise do último item do RV.

Da indevida revisão de lançamento

A recorrente alega, finalmente, que houve indevida revisão de lançamento, elaborada no processo administrativo n.º 19647.009690/2006-99, que redundou no desmembramento de vários processos de compensações, como o presente. Afirma que o novo valor total exigido por despachos decisórios é superior ao valor diminuído pela revisão de ofício. Que se está diante de uma revisão de ofício que propiciou um aumento do crédito tributário original, de uma indevida alteração no lançamento regularmente notificado e que não se coaduna com a legislação de regência (artigos 145 a 149 do CTN).

A reclamação é improcedente.

Na verdade, a matéria, *stricto sensu*, sequer merecia ser conhecida, por ser estranha ao presente litígio, já que a revisão ocorreu nos autos do processo n.º 19647.009690/2006-99.

Todavia, tendo em vista os fatos antecedentes que constam do presente Processo, inclusive eventuais despachos saneadores, passo à apreciação do tema.

Como relatado, o Despacho Decisório proferido neste processo decorre de uma revisão de lançamento perpetrada pela autoridade fiscal nos autos do processo administrativo n.º 19647.009690/200699, lavrado contra empresa sucedida por TIM Nordeste S/A.

Segundo consta do Relatório de Informação Fiscal, referida revisão de ofício decorreu da verificação de que a metodologia de cálculo utilizada para realizar as autuações fiscais estaria em desacordo com a interpretação adotada pela solução de consulta interna n.º 18, datada de 13.10.06, e posterior aos Autos de Infração lavrados, datados de 09.10.06.

Por tal razão, continua o Relatório, a revisão de ofício seria indispensável, de modo que foi apartado do processo administrativo n.º 19647.009690/2006-99 parte do crédito tributário apurado nos Autos (alguns valores de IRPJ, CSLL e de multa isolada de ambos os tributos, relacionados aos itens 6 e 7 do Termo de Encerramento de Ação Fiscal).

Essa parte do crédito passaria a ser tratada em processos específicos e objetos de cobrança espontânea, acrescidos de multa de mora e juros SELIC. Como decorrência desse desmembramento, a contribuinte foi intimada de vários despachos decisórios (preambularmente citados neste voto), a maioria fruto de supostas compensações indevidas, com a cobrança de valores a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Entretanto, o novo valor total exigido por intermédio de tais despachos decisórios **seria, no dizer da recorrente, superior ao valor diminuído pela revisão de ofício**

havida nos autos do processo administrativo n.º 19647.009690/2006-99 e que a Administração Fiscal, ao rever os seus atos pretéritos, acabou por impor uma exigência ainda maior, sem que nenhuma das hipóteses de alteração do lançamento estivesse preenchida.

Diz ainda a defesa da contribuinte que, além da contrariedade aos artigos 145 e 149 do CTN, também restou violado o artigo 146, posto que, devido à solução de consulta interna n.º 18, de 13.10.06, posterior aos Autos de Infração de 09.10.06, foi introduzida de ofício uma modificação nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento. Em tal caso, tal modificação somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Pois bem, não vislumbro tal cenário.

Com efeito, **o presente processo cuida de declarações de compensação**, enquanto que a Informação Fiscal referenciada no recurso e anexada aos autos trata de proposição de **revisão de ofício dos lançamentos tributários levados a efeito por meio do processo n.º 19647.009690/2006-99**, não produzindo, assim, qualquer efeito em relação ao objeto do presente feito, eis que, como restou ali consignado, *“a revisão, ora sugerida, refere-se exclusivamente as infrações dos itens 6 e 7 do Termo de Encerramento de Ação Fiscal lavrado em 09 de outubro de 2006, parte integrante dos Autos de Infração constantes do processo n.º 19647.009690/2006-99, que tem os títulos abaixo especificados: ...”*.

Portanto, diversamente do que esgrime a defesa, o processo n.º 19647.009690/2006-99 é que foi influenciado por este, e não o contrário. É através do presente processo que o débito da estimativa não homologado será cobrado, razão pela qual reduziu-se o lançamento objeto daquele outro processo. A homologação parcial ora combatida nestes autos em nada decorreu do processo n.º 19647.009690/2006-99 nem da Solução de Consulta Interna Cosit n.º 18, de 2006, e o débito que será cobrado por via do presente processo é rigorosamente aquele espontaneamente declarado pela contribuinte na DCOMP.

Em síntese, não sofreu o débito, por conseguinte, nenhuma modificação em virtude do processo n.º 19647.009690/2006-99, não havendo falar em ofensa aos arts. 145, 146 e 149, do CTN.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como citado preambularmente neste voto, este processo e outros tantos (em torno de uma centena), dizem respeito ao contribuinte TIM Nordeste S/A e empresas por ela sucedidas, a saber:

1. Telasa Celular S/A;
2. Teleceará Celular S/A;
3. Telern Celular S/A;
4. Telepisa Celular;
5. Telpa Celular S/A; e

6. TIM Nordeste Telecomunicações S/A (antiga Telpe Celular S/A).

Pesquisas feitas por este Relator apontam que alguns destes PA já foram objeto de apreciação pelas Turmas do CARF, como mostram os Acórdãos n.ºs **1101-000.945, 1803-00.725, 1801-001.835, 1301-001.511, 1801-000.520, 1402-002.618 e 1402-002.620** (estes dois últimos desta 2ª Turma 4ª Câmara 1ª Seção, com relatoria do Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves), **TODOS** mantendo as decisões recorridas e negando provimento aos recursos voluntários da contribuinte.

Complementarmente, destaco que o **Acórdão n.º 1801-001.835**, referente ao Processo n.º 19647.004734/2005-11, já foi julgado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais que, mediante o **Acórdão n.º 9101-004.127 - 1ª Turma - Sessão de 11 de abril de 2019**, manteve o entendimento da Turma *a quo*, de forma que **a decisão ali exarada tornou-se definitiva na esfera administrativa**, sendo certo que, embora não se tratando deste PA, o que foi lá decidido sinaliza o entendimento da última instância do Colegiado, mais ainda por se tratar de matéria com os mesmos elementos fáticos, de direito e rol probatório.

CONCLUSÃO

Em face do exposto e do que consta dos autos, conduzo meu voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário, mantendo a decisão recorrida.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone