



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 19647.004651/2005-14  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9101-005.330 – CSRF / 1ª Turma  
**Sessão de** 2 de fevereiro de 2021  
**Recorrente** TELECEARÁ CELULAR S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2003

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. Neste sentido, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça pacificou entendimento segundo o qual 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. Precedente: AgInt nos EDcl nos EREsp. 1.657.437/RS, Rel. Min. GURGEL DE FARIA, DJe 17.10.2018.

**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.

**ANTECIPAÇÃO OBRIGATÓRIA (ESTIMATIVA). EXTINÇÃO APÓS O VENCIMENTO LEGAL. ENCARGOS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA.**

Independentemente da natureza jurídica que se queira emprestar às antecipações obrigatórias (estimativas) previstas na legislação tributária, não se pode negar que ela tem caráter tributário e que, uma vez não recolhidas no prazo legal, submetem-se aos acréscimos moratórios previstos no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996. 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito: (i) em relação à denúncia espontânea, por voto de qualidade, negar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Lívia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Caio Cesar Nader Quintella que votaram por dar-lhe provimento; (ii) em relação à imputação proporcional, por maioria de votos, negar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Lívia De Carli Germano, e Caio Cesar Nader Quintella que votaram por dar-lhe provimento; e (iii) em relação à incidência de multa moratória aos débitos de estimativa, por unanimidade de votos, negar-lhe provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Caio Cesar Nader Quintella.

(documento assinado digitalmente)

ANDRÉA DUEK SIMANTOB – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Andréa Duek Simantob (Presidente). Ausente a conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto.

## Relatório

Trata-se de recurso especial interposto por TELECEARÁ CELULAR S/A ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão n.º 1301-001.511, na sessão de 7 de maio de 2014, no qual o Colegiado *a quo* negou provimento ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2000

Ementa: ANTECIPAÇÃO OBRIGATÓRIA (ESTIMATIVA). EXTINÇÃO APÓS O VENCIMENTO LEGAL. ENCARGOS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA.

Independentemente da natureza jurídica que se queira emprestar às antecipações obrigatórias (estimativas) previstas na legislação tributária, não se pode negar que ela tem caráter tributário e que, uma vez não recolhidas no prazo legal, submetem-se aos acréscimos moratórios previstos no art. 61 da Lei n.º 9.430, de 1996. 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.

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. APLICAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

À compensação, que extingue o crédito tributário sob condição resolutória da ulterior homologação por parte da autoridade administrativa competente, não se aplica o instituto da denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN.

#### COMPENSAÇÃO. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL.

O fundamento de validade da denominada imputação proporcional de pagamento é o artigo 167 do Código Tributário Nacional, que estabelece que a restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias. Isto porque é nele que se encontra descrito o método pelo qual se imputa o pagamento ao crédito tributário devido pelo sujeito passivo, não se podendo olvidar que, tratando-se de COMPENSAÇÃO, a operação extintiva do crédito a favor da Fazenda Pública se efetiva por meio de concomitante repetição de indébito.

REVISÃO DE LANÇAMENTO. EFEITOS. INOCORRÊNCIA. Comprovado nos autos que a revisão de lançamento referenciada na peça de defesa não produziu efeitos nos atos e fatos apreciados na lide objeto de julgamento, descabe enfrentar os argumentos a ela associados;

O litígio decorreu da homologação parcial de compensações declaradas pela Contribuinte para utilização de saldo negativo de IRPJ apurado no ano-calendário 1999. Apesar de reconhecido integralmente o direito creditório, o valor apurado não foi suficiente para liquidar os débitos em razão dos encargos decorrentes do atraso na apresentação das Declarações de Compensação – DCOMP. A autoridade julgadora de 1ª instância indeferiu a manifestação de inconformidade (e-fls. 128/136). O Colegiado *a quo*, por sua vez, negou provimento ao recurso voluntário por unanimidade (e-fls. 216/229).

Cientificada em 11/05/2015 (e-fls. 241), a Contribuinte interpôs recurso especial em 18/05/2015 (e-fls. 243/294) no qual arguiu divergências admitidas parcialmente no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 301/308, do qual se extrai:

Cientificada da decisão, em 11/05/2015 (e-fls. 239/241), apresentou interessada, em 18/05/2015 (e-fl. 243), Recurso Especial afirmando que o Acórdão n.º 1301-001.511 teria dado à legislação tributária interpretação divergente daquela conferida por outras Turmas de Julgamento do CARF, relativamente às seguintes matérias (e-fls. 243/294):

#### **1ª Divergência: Aplicação da denúncia espontânea na compensação.**

Indica como paradigma o Acórdão n.º 1302-001.673, proferido em 03/03/2015 pela 2ª Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção do CARF.

#### **2ª Divergência: Ilegalidade da imputação proporcional de pagamento de principal e multa.**

Aponta como paradigma nesta questão o Acórdão n.º 1102-00.134, proferido pela 2ª Turma Ordinária da Primeira Câmara da Primeira Seção do CARF em 28/01/2009.

#### **3ª Divergência: Impossibilidade de cominação de multa de mora pelo recolhimento em atraso de estimativas.**

Indica como paradigmas o Acórdão n.º 01-05.875, proferido pela 1ª Turma da CSRF em 25/06/2008 e o Acórdão n.º 1803-00.663, da Terceira Turma Especial da Primeira Seção do CARF, proferido em 10/11/2010.

[...]

Como visto a recorrente foi cientificada do Acórdão n.º 1301-001.511, em 11/05/2015 (e-fls. 239/241), e apresentou o Recurso Especial em 18/05/2015 (e-fl. 243), portanto, tempestivamente.

As ementas dos acórdãos paradigmas foram transcritas no corpo das razões recursais. Também foram anexadas ao Recurso Especial cópias integrais dos 3 (três) primeiros, dos 4 (três) acórdãos indicados como paradigmas.

Destaque-se que o Acórdão n.º 1803-00.663, atribuído à Terceira Turma Especial da Primeira Seção do CARF, não foi localizado no sítio do CARF na internet.

A recorrente não juntou cópia integral dessa decisão ao Recurso Especial, diferentemente do que fez em relação aos outros três acórdãos indicados como paradigmas, cujas cópias se encontram anexadas às razões recursais.

É dever do recorrente instruir o Recurso Especial com cópia do inteiro do paradigma, ou cópia da publicação em que tenha sido divulgado, ou com cópia de publicação das respectivas ementas. Tal determinação se encontra no art. 67 do novo RICARF, acima transcrito (§ 9º, do art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015), como também se encontrava nas determinações do antigo RICARF (§ 7º, do art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 256, de 2009).

Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet, deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou da Imprensa Oficial (§ 8º, do art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 256, de 2009 e § 10, do art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015).

A reprodução das ementas no corpo do recurso é uma alternativa oferecida ao recorrente, desde que a sua transcrição seja integral. Contudo, como a única informação disponibilizada pela recorrente a respeito dessa decisão foi o número do acórdão, não localizado no banco de dados do sítio do CARF e, não havendo qualquer outra informação a seu respeito - como número do processo - não foi possível verificar se a transcrição da ementa se deu de forma integral. Assim, o Acórdão n.º 1803-00.663 será descartado da presente análise.

Passo ao exame das divergências.

**1ª Divergência: Aplicação da denúncia espontânea na compensação.**

O Acórdão recorrido recebeu a seguinte ementa a respeito do tema:

**COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. APLICAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

*À compensação, que extingue o crédito tributário sob condição resolutória da ulterior homologação por parte da autoridade administrativa competente, não se aplica o instituto da denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN.*

No voto proferido o relator justificou a não aplicação do benefício da denúncia espontânea, no caso de compensação, com base nos seguintes argumentos:

[...]

O acórdão indicado como paradigma, de n.º 1302-001.673, tem a seguinte ementa no ponto discutido:

Acórdão n.º 1302-001.673

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. CABIMENTO.**

*A compensação ou quaisquer outras formas de adimplemento de obrigação são formas de pagamento que acarretam a extinção da obrigação. Sendo forma de pagamento, a compensação atende ao exigências do art. 138 do CTN.*

De se notar que a comparação entre as decisões demonstra a divergência de entendimentos sobre fatos semelhantes. No caso do acórdão recorrido a Turma considerou que o pedido ou declaração de compensação não equivale a pagamento, nos termos do art. 138 do CTN e, assim, não é apto a configurar a denúncia espontânea, enquanto que o paradigma fixou entendimento em sentido oposto, ou seja, que a compensação ou qualquer outra modalidade de extinção de obrigação tributária se submete à denúncia espontânea.

Assim, neste ponto, o Recurso Especial deve ser admitido.

**2ª Divergência: Ilegalidade da imputação proporcional de pagamento de principal e multa.**

No acórdão recorrido o tema questionado pela recorrente teve a seguinte ementa:

**COMPENSAÇÃO. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL.**

*O fundamento de validade da denominada imputação proporcional de pagamento é o artigo 167 do Código Tributário Nacional, que estabelece que a restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias. Isto porque é nele que se encontra descrito o método pelo qual se imputa o pagamento ao crédito tributário devido pelo sujeito passivo, não se podendo olvidar que tratando-se de COMPENSAÇÃO, a operação extintiva do crédito a favor da Fazenda Pública se efetiva por meio de concomitante repetição de indébito.*

O Acórdão n.º 1102-00.134, indicado como paradigma, no mesmo ponto, encontra-se assim ementado:

**IRRF- RECOLHIMENTO EM ATRASO SEM A MULTA DE MORA- A partir da edição do art. 43 da Lei n.º 9.430, de 1996, tomou-se inaplicável o método da imputação proporcional, devendo ser lavrado auto de infração para exigência da multa de mora isoladamente.**

A comparação entre as decisões demonstra a existência de entendimentos discordantes sobre um mesmo fato. Com efeito, enquanto que no acórdão recorrido a Turma entendeu que é válida a imputação de pagamentos, no recorrido firmou-se entendimento no sentido de que tornou-se inaplicável o método da imputação proporcional após a edição do art. 43 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Assim, nesta matéria, o Recurso Especial manejado também deverá ser admitido.

**3ª Divergência: Impossibilidade de cominação de multa de mora pelo recolhimento em atraso de estimativas.**

O Acórdão recorrido, nesta matéria, encontra-se assim ementado:

**ANTECIPAÇÃO OBRIGATÓRIA (ESTIMATIVA). EXTINÇÃO APÓS O VENCIMENTO LEGAL. ENCARGOS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA.**

*Independentemente da natureza jurídica que se queira emprestar às antecipações obrigatórias (estimativas) previstas na legislação tributária, não se pode negar que ela tem caráter tributário e que, uma vez não recolhidas no prazo legal, submetem-se aos acréscimos moratórios previstos no art. 61 da Lei n.º 9.430, de 1996. 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.*

O paradigma indicado - Acórdão n.º 01-05.875 - recebeu a seguinte ementa:

**MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA -**

*O artigo 44 da Lei n.º 9.430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício,*

*valor de estimativas superior ao imposto apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício.*

Entendo que, aqui, a divergência argüida não se caracterizou. De fato, o acórdão recorrido firmou entendimento no sentido de que, se as estimativas mensais de recolhimento obrigatório não forem adimplidas no prazo legal, sobre elas devem incidir encargos moratórios, leia-se, multa de mora e juros de mora.

O acórdão recorrido tratou de analisar caso em que foi constatado, após o encerramento final do período de apuração, que no ano-calendário a contribuinte deixou de recolher estimativas mensais obrigatórias, sendo-lhe cominada multa de ofício isolada, sobre os valores de estimativas não recolhidos.

Portanto, situações distintas não podem ser comparadas para efeito de caracterização de divergência jurisprudencial.

Observo, uma vez mais, que a análise do quarto acórdão indicado como paradigma restou prejudicada porque a recorrente deixou de anexar cópia integral do Acórdão n.º 1803-00.663, atribuído à Terceira Turma Especial da Primeira Seção do CARF, junto das razões recursais, não informou em que meio se deu a publicação da decisão, e não disponibilizou outras informações a respeito da referida decisão, como por exemplo, o número do processo a que se refere, descumprindo, assim, as determinações contidas no art. 67 do RICARF.

Em face do exposto e, com base no que dispõe o art. 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09/06/2015, proponho seja **DADO SEGUIMENTO PARCIAL** ao recurso, relativamente à primeira e segunda divergências argüidas, negando o seguimento relativamente à terceira divergência, por não se caracterizar o dissenso jurisprudencial argüido.

O seguimento parcial foi confirmado em reexame de admissibilidade (e-fls. 309/310), cientificado à Contribuinte em 13/11/2015 (e-fl. 315).

Registre-se que depois do sorteio destes autos para relatoria do ex-Conselheiro Demetrius Nichele Macei, determinou-se o saneamento do exame de admissibilidade em razão da disponibilização do paradigma n.º 1803-00.663 no sítio do CARF (e-fl. 338/339). Contudo, a análise deste paradigma também não evidenciou dissídio jurisprudencial na matéria “3 – Impossibilidade de cominação de multa de mora pelo recolhimento em atraso de estimativas” conforme exposto às e-fls. 340/347. A Contribuinte apresentou agravo contra esta decisão, e alcançou acolhimento nos seguintes termos do despacho de e-fls. 372/381:

A Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, em exame complementar de admissibilidade, decidiu que não restou caracterizada divergência relativamente à matéria denominada “**3ª Divergência: Impossibilidade de cominação de multa de mora pelo recolhimento em atraso de estimativas**” na comparação entre o acórdão recorrido e o **paradigma de n.º 1803-00.663**.

O despacho agravado examinou o acórdão recorrido e o paradigma, inclusive mediante transcrição de excertos, e assim se pronunciou (e-fl. 346):

Em que pese a aparente semelhança entre as razões de decidir deduzidas no acórdão recorrido e no paradigma ora objeto de análise, as situações fáticas apreciadas por cada uma das decisões é distinta.

Como visto, o acórdão recorrido analisou Declarações de Compensação cujo direito creditório foi integralmente reconhecido, mas as compensações a ele vinculadas foram parcialmente homologadas, em virtude da imputação proporcional realizada pelo órgão de jurisdição, em razão de a contribuinte ter indicado para compensação débitos vencidos, dentre os quais débito de COFINS, sem o cômputo dos acréscimos moratórios - multa de mora e juros de mora. A imputação proporcional levou à quitação apenas parcial dos débitos, o que ocasionou a homologação parcial.

Por outro lado, o paradigma analisou caso de auto de infração que exigiu unicamente parcela da multa de mora que deixou de ser recolhida com o tributo principal, pago em atraso com acréscimo, apenas, de juros de mora.

A divergência jurisprudencial somente se caracteriza quando os acórdãos recorrido e paradigma, em face de situações fáticas similares, conferem interpretações divergentes à legislação tributária.

Com efeito, tratando-se de situações fáticas diversas, cada qual com seu conjunto probatório específico, as soluções diferentes não têm como fundamento a interpretação diversa da legislação, mas sim as diferentes situações fáticas retratadas em cada um dos julgados.

Portanto, não há que se falar em divergência jurisprudencial, quando estão em confronto situações diversas.

Este paradigma, por tratar de fatos diversos daqueles analisados pelo recorrido, não caracteriza a divergência jurisprudencial suscitada.

A Agravante desenvolve suas razões conforme segue (e-fls. 362/363, grifos no original):

Entretanto, em que pese serem situações distintas, o fato é que ambas apresentam o mesmo pré-requisito para cominação dos consectários legais, qual seja: o não pagamento de **tributo** no prazo legal.

É nítido, portanto, que ambas as situações compartilham o mesmo núcleo do tipo, descrito pelo atraso no pagamento de tributo ou contribuição. Ainda que não bastasse, outra evidência de que a similitude dos dispositivos implica na conclusão pela divergência entre os racionais dos acórdãos analisados, essas as considerações do despacho agravado acerca do precedente paradigma colacionado pela Agravante:

[...]

Assim, não só pode o racional da decisão paradigma ser aplicado à multa cominada pelo art. 61 da Lei 9.430/96, como o próprio Conselheiro da Turma Julgadora do precedente paradigma utilizou de seus fundamentos para justificar sua divergência.

Portanto, independentemente de tratarem de situações diversas, fato é que analisando situações análogas, acórdãos recorrido e paradigma empossaram conclusões diametralmente opostas. Enquanto o primeiro entendeu pela possibilidade da cominação de multa e juros sobre as estimativas recolhidas em atraso, analisando o art. 61 da Lei nº 9.430/96, o segundo entendeu, analisando o mesmo dispositivo legal, por sua impossibilidade.

O ponto ora defendido, o qual está em flagrante contrariedade com o acórdão recorrido e justifica o conhecimento do recurso especial nesse ponto, é a impossibilidade de aplicação da multa de mora sobre as estimativas mensais sem que haja qualquer disposição legal expressa nesse sentido, em prestígio ao princípio da tipicidade, visto que é imprescindível a perfeita adequação entre a descrição contida na lei e a situação do fato concreto, para que aquele fato jurídico produza seus efeitos, o que não se verifica na situação analisada no presente recurso.

Do contrário, exigir a multa de mora sobre as estimativas mensais com fundamento no art. 61, da Lei nº 9.430/1996, implica em fazer uma interpretação bem mais abrangente e severa desse dispositivo, visando a abarcar uma situação não contemplada naquela norma, tal como previsto nas disposições preconizadas no art. 112, II do CTN, que prevê, para estes casos, a regra de interpretação que é mais favorável ao contribuinte.

De forma específica sobre o tema, o voto condutor do **acórdão recorrido** decidiu conforme segue (e-fl. 222):

**IMPOSSIBILIDADE DA COMINAÇÃO DE MULTA DE MORA PELO RECOLHIMENTO EM ATRASO DE ESTIMATIVAS**

Sustenta a Recorrente que o caráter provisório do recolhimento por estimativa impede a exigência da multa de mora sobre eventuais parcelas compensadas em atraso a esse título, visto que a mora somente é imputável ao pagamento líquido e certo que não tenha sido feito dentro do prazo.

Registro, primeiramente, que a argumentação acima sintetizada é caracterizadora de inovação por parte da Recorrente, eis que não trazida por ocasião da interposição da Manifestação de Inconformidade.

Não obstante, ainda que se desconsidere o disposto no art. 17 do Decreto n.º 70.235/72, a alegação não merece acolhimento.

Com efeito, independentemente da natureza jurídica que se queira emprestar às antecipações obrigatórias (estimativas) previstas na legislação tributária, não se pode negar que ela tem caráter tributário e que, uma vez não recolhidas no prazo legal, submetem-se aos acréscimos moratórios previstos no art. 61 da Lei n.º 9.430, de 1996.

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.

Por seu turno, o **paradigma** examinado, **acórdão n.º 1803-00.6632** recebeu a seguinte ementa:

**MULTA DE MORA - ESTIMATIVAS DO IRPJ E DA CSLL RECOLHIDAS OU COMPENSADAS EM ATRASO - INAPLICABILIDADE POR FALTA DE PREVISÃO LEGAL.**

A multa de mora, tipificada no art. 61, da Lei n.º 9.430/1996, pressupõe a existência de uma obrigação líquida e certa, cujo *fato gerador tenha efetivamente ocorrido*, o que não se verifica no caso dos recolhimentos ou compensações mensais das estimadas do IRPJ e da CSLL, feitos com atraso, cujo fato gerador só ocorre ao final do período-base de apuração, tornando ilegal, nesta circunstância, a aplicação da penalidade moratória, em consonância com as disposições do art. 112, II do CTN.

Do voto vencedor se pode extrair:

O deslinde da controvérsia sob exame está em esclarecer se existe ou não a incidência de multa moratória sobre a compensação ou pagamento antecipado das estimativas que serão ajustadas na apuração anual do IRPJ ou da CSLL.

Nesse sentido, se faz necessário, de plano, analisar as características do recolhimento dessas estimativas e sua correspondente natureza jurídica para testar a sua subsunção ao comando do art. 61 da Lei n.º 9.430/1996. Observemos.

[...]

Desta forma, as antecipações realizadas durante o ano-calendário, quer aquelas correspondentes a um percentual sobre a receita bruta da empresa, ou mesmo quando decorrentes de balanços de redução e suspensão destes tributos, são apenas valores estimados, provisórios, sem caráter definitivo, cuja notória precariedade perdura até o final do correspondente período de apuração.

Logo, é nesse momento, em 31 de dezembro, que efetivamente ocorre o fato gerador do IRPJ e da CSLL, em se tratando de apuração anual, tornando a dívida destes tributos líquida e certa, somente a partir deste lapso temporal.

[...]

Com efeito, não tendo ocorrido o fato gerador, no momento do pagamento das estimativas, forçoso concluir quanto à **natureza jurídica** dos recolhimentos, que não se tratam de tributos propriamente ditos, mas sim de **meras antecipações dos seus pagamentos**.

[...]

Portanto, as parcelas compensadas ou pagas como antecipação, com base no fato gerador presumido, enquadram-se como prestações antecipadas pelo devedor no âmbito da teoria do pagamento das obrigações. Nesse contexto, visa a quitar antecipadamente um débito de tributo, cujo fato gerador e, portanto, a dívida líquida e certa, somente ocorrerá no futuro.

Assim, é evidente que a compensação ou pagamento de estimativas mensais, em verdade, é mera técnica de arrecadação, tanto que o art. 2º, § 3º da Lei nº 9.430/96, diz ser uma opção “*pelo pagamento do imposto*”.

Em outras palavras, as antecipações realizadas não constituem a compensação ou pagamento do tributo propriamente dito, mas sim antecipação atribuível, imputável, ao tributo cujo fato gerador e sua correspondente apuração somente ocorrerão no final do ano-calendário.

Desta forma, uma vez elucidada, tanto a natureza jurídica quanto as características das compensações ou pagamentos sobre os quais se discute a incidência da multa moratória, resta saber se sobre eles recai a referida sanção, tal como estabelece o artigo 61, da Lei nº 9.430/96, cuja tipificação da conduta a ser penalizada assim versa:

[...]

Vê-se que o dispositivo transcrito trata primeiramente dos “*débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal*”, como forma de delimitar o campo de incidência da norma legal.

Não obstante, o mesmo dispositivo condiciona a aplicação da penalidade nele contida, qual seja, a incidência de multa de mora, apenas aos débitos “*cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997*”, ou seja, **o pressuposto condicionante da norma legal para a aplicação da multa moratória é a ocorrência do fato gerador** dos débitos tributários a partir da data fixada naquela norma.

Assim, o acréscimo da multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia (limitada em 20%), somente se aplica aos débitos de tributos e contribuições administrados pela RFB pagos em atraso, cujos fatos geradores, descritos na regra matriz de incidência, tenham efetivamente ocorrido.

Contrário senso, não se aplica a multa de mora sobre eventuais débitos para com a União pagos ou compensados fora do prazo se não ocorreu o fato gerador do tributo.

[...]

Ora, se na situação sob exame, qual seja, o pagamento antecipado das estimativas do IRPJ e da CSLL, não se verifica a existência de todos os elementos essenciais a ocorrência do fato gerador, não se subsume o caso concreto à *situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência*, tal como prevê o preciso comando do CTN.

No caso vertente, carece a situação fática de parte desses elementos, notadamente o aspecto temporal da hipótese de incidência, pois o transcurso do lapso temporal, previsto na lei, para apuração anual do IRPJ e da CSLL não se completou, o qual se deu, *in casu*, apenas em 31/12.

Isto porque, no curso do ano calendário, quando se exigem os pagamentos das antecipações, por meio de estimativa, a apuração anual, ainda não ocorreu, logo, não há que se aventar a ocorrência do fato gerador.

Assim, vê-se que não há como imputar ou exigir qualquer obrigação tributária antes do tempo marcado e fora das condições estabelecidas na lei, sob pena da sua invalidade, tal como, *in casu*, se pretende fazer ao exigir multa de mora sobre antecipações estimadas do IRPJ ou da CSLL.

[...]

Nesse compasso, **não há** como imputar ao contribuinte uma **mora em razão do ativo constituído fora do prazo ou pelo ativo não constituído**. A mora, e com mais razão ainda, a multa de mora, tipificada no art. 61, da Lei nº 9.430/1996, pressupõem sempre a existência de uma obrigação consubstanciada numa dívida líquida e certa, cujo fato gerador tenha efetivamente ocorrido, o que não se verifica no caso em exame.

[...]

Face ao exposto, em prestígio ao princípio da legalidade, perfilo meu entendimento no sentido de que não há qualquer fundamento legal vigente para a exigência da multa moratória sobre as estimativas do IRPJ e da CSLL pagas extemporaneamente no regime de apuração do lucro real anual, razão pela qual, DOU PROVIMENTO ao recurso.

Dos trechos acima, há que se reconhecer que assiste razão à Agravante.

Com efeito, ambos os paradigmas decidiram sobre a possibilidade de se exigir multa de mora sobre estimativas mensais de IRPJ e CSLL, recolhidas ou compensadas a destempo. Em ambos os casos, o dispositivo legal interpretado foi o art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

O despacho agravado ressaltou diferenças fáticas entre um e outro caso. Com efeito, no acórdão recorrido a exigência se deu no próprio processo de compensação, no momento da imputação dos débitos aos direitos creditórios reconhecidos, enquanto que no paradigma a exigência da multa foi feita mediante a lavratura de auto de infração. Entretanto, tais diferenças fáticas não se mostraram determinantes para as decisões proferidas, que se ativeram, em ambos os casos, aos aspectos jurídicos da questão.

Enquanto o **acórdão recorrido** decidiu que as estimativas possuem caráter tributário e, uma vez não recolhidas ou compensadas no prazo legal, se submetem aos acréscimos moratórios, o **paradigma**, por outro lado, afirmou a natureza jurídica dos recolhimentos de estimativas como meras antecipações e, nessa linha, afastou a incidência da multa de mora pelo não recolhimento ou compensação no prazo legal, por entender inexistente o fundamento legal para tanto.

Tem-se, assim, por caracterizado o dissídio jurisprudencial em face do paradigma nº 1803-00.663.

Constata-se, assim, a presença dos pressupostos de conhecimento do agravo e a necessidade de reforma do despacho questionado. Por tais razões, propõe-se que o agravo seja ACOLHIDO para DAR seguimento ao recurso especial relativamente à matéria “**3ª Divergência: Impossibilidade de cominação de multa de mora pelo recolhimento em atraso de estimativas**”, mas apenas em relação ao **paradigma nº 1803-00.663**.

Aduz a Contribuinte que o art. 138 do CTN exclui a penalidade decorrente da *responsabilidade pelo descumprimento de obrigação tributária, consistente em recolher o tributo no prazo imposto pela legislação, e busca estimular o adimplemento das obrigações tributárias, permitindo ao contribuinte que, em casos como o presente, sendo constatada eventual irregularidade desconhecida pela Administração Fiscal, possa saná-la independentemente de uma ação fiscal e sem o ônus que esta acarretaria*. Como, neste caso, a

*compensação foi realizada antes de iniciado qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, as penalidades devem ser afastadas, sendo inexigível petição afirmando expressamente estar realizado tal denúncia, dado a DCOMP apontar a existência do débito que está sendo pago por meio da compensação, assim como sua data de vencimento. Reporta-se a manifestações do Superior Tribunal de Justiça e à Nota Técnica n.º 1 COSIT, de 18/01/2012, e conclui pela ilegalidade dos procedimentos adotados pela autoridade administrativa.*

Entende ilegal a aplicação da imputação proporcional, dado o disposto no art. 43 da Lei n.º 9.430/96, pois na falta de recolhimento de multa de mora, cabe à Administração Fiscal exigir somente essa, ao invés de *transmudar o pagamento feito pelo contribuinte e tratar o recolhimento de tributo, feito pelo contribuinte, como pagamento de parte da multa de mora*, sem que exista previsão normativa que lhe dê tal competência. Assevera que o procedimento aqui adota, além de desprovido de base legal, é também mais oneroso para o contribuinte, vez que exige juros sobre parte do principal desde seu vencimento. Discorda da fundamentação deste procedimento no art. 167 do CTN, dada a vedação de emprego da analogia para aplicação de sanções. Conclui, assim, que o ato fiscal deve ser revisado e, caso se entenda que a multa de mora seria devida, que ela deveria ser imposta e exigida pela Delegacia da Receita Federal.

Por fim, observa que o acórdão recorrido *não se coaduna com a jurisprudência da CSRF, a qual definiu que as estimativas mensais não se caracterizam como tributo e, como tal, não são passíveis de sofrerem a incidência de encargos moratórios (multa e juros)*. Discorre sobre a legislação que impõe o recolhimento de estimativas, classificando-as como *valores estimados, provisórios, sem caráter definitivo, cuja precariedade perdura até o fim do período de apuração (31/12)*, para concluir que somente neste momento ocorre o fato gerador e, por consequência, somente aí se pode cogitar da multa de mora prevista no art. 61 da Lei n.º 9.430/96. Conclui que *o caráter provisório do recolhimento por estimativa impede a exigência da multa de mora sobre eventuais parcelas compensadas em atraso a este título, uma vez que a mora somente é imputável ao pagamento líquido e certo que não tenha sido feito dentro do prazo estipulado pelas partes*, e traça paralelo com a imputação de juros ao saldo negativo apenas ao final do ano-calendário, ainda que se verifique recolhimento a maior ao longo do ano.

Pede, assim, que o recurso especial seja *conhecido e provido para, reformando-se o r. aresto recorrido, ser integralmente homologado o pedido de restituição/compensação formulado*.

Os autos foram remetidos à PGFN em 30/03/2017 (e-fls. 321), e retornaram na mesma data com contrarrazões (e-fls. 322/335) nas quais a PGFN defende a impossibilidade de aplicação da denúncia espontânea na compensação, por não caracterizar pagamento e constituir outra forma de extinção do crédito tributário, na forma de manifestações de outros Colegiados deste Conselho e do Superior Tribunal de Justiça, e em interpretação literal consoante determina o art. 111, incisos I e II do CTN. Discorre, ainda, sobre a *perfeita legalidade da imputação proporcional de pagamento de principal e multa*, com fundamento nos arts. 163 e 167 do CTN, citando o Parecer PGFN/CDA n.º 1936/2005.

Posteriormente, cientificada do acolhimento do agravo em 20/01/2020, a PGFN complementou em 21/01/2020 (e-fls. 382/389) que a terceira matéria admitida *o recorrente não se desincumbiu do ônus de fazer o cotejo analítico com o acórdão n.º 1803-00.663*. No mérito, invoca o art. 61 da Lei n.º 9.430/96 como norma legal que impõe o dever de observância do prazo de vencimento do débito, e observa que o art. 6º da Lei n.º 9.430/96 exige o pagamento da estimativa *até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir*. Acrescenta, ainda,

que esta matéria somente foi arguída em fase recursal, e que assim nem deveria ter sido apreciada, em atenção ao disposto no art. 17 do Decreto n.º 70.235/72.

Como já dito, os autos foram sorteados para relatoria do ex-Conselheiro Demetrius Nichelle Macei, mas o retorno dos autos após o saneamento se deu depois da dispensa daquele Conselheiro, promovendo-se novo sorteio.

## Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

### Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

A PGFN contesta a admissibilidade da terceira matéria (*Impossibilidade de cominação de multa de mora pelo recolhimento em atraso de estimativas*) porque a Contribuinte não demonstrou analiticamente a divergência. Contudo, observa-se no recurso especial interposto que, apesar de abordar o paradigma n.º 1803-00.663 ao tratar do mérito da questão, a Contribuinte transcreve sua ementa e destaca excerto de seu voto na parte em que afirma inaplicável a multa de mora sobre as estimativas mensais sem que haja qualquer disposição legal expressa nesse sentido, para assim identificar o dissídio jurisprudencial com o acórdão recorrido que, como antes destacado na peça recursal, traz consignado em sua ementa que *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.*

Tais referências são suficientes para demonstração analítica da divergência e, como bem exposto no acolhimento do agravo, caracterizam o dissídio jurisprudencial, vez que apesar de o paradigma tratar de lançamento decorrente de estimativas recolhidas em atraso, e não de compensação, estas circunstâncias específicas não foram invocadas para interpretação da legislação de regência da matéria.

Por tais razões, e considerando que nada há a se opor relativamente às duas primeiras matérias também admitidas, o recurso especial da Contribuinte deve ser CONHECIDO com fundamento nas razões do Presidente de Câmara e, com respeito à terceira matéria, da Presidência da CSRF, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei n.º 9.784, de 1999.

### Recurso especial da Contribuinte - Mérito

Com respeito à primeira matéria (**Aplicação da denúncia espontânea na compensação**), inicialmente importa contextualizar que a 1ª Turma da CSRF já se manifestou contrariamente à caracterização de denúncia espontânea na compensação de débitos em atraso. Neste sentido são os seguintes julgados:

MULTA MORATÓRIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

O instituto da denúncia espontânea não tem aptidão para afastar a multa de mora decorrente da utilização de débitos vencidos em Declaração de

Compensação DCOMP. (Acórdão n.º 9101-002.218 - Sessão de 3 de fevereiro de 2016).

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CONFIGURAÇÃO Não se cogita da aplicação do art. 138 do CTN quando não há pagamento, mormente quando as compensações promovidas em atraso não foram acompanhadas dos juros de mora devidos. (Acórdão n.º 9101-002.516 - Sessão de 13 de dezembro de 2016).

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A extinção do crédito tributário por meio de compensação está sujeita à condição resolutória da sua homologação. Caso a homologação, por qualquer razão, não se efetive, tem-se por não pago o crédito tributário declarado, havendo incidência, de consequência, dos encargos moratórios. Nessa linha, sendo que a compensação ainda depende de homologação, não se chega à conclusão de que o contribuinte ou responsável tenha, espontaneamente, denunciado o não pagamento de tributo e realizado seu pagamento com os acréscimos legais, por isso que não se observa a hipótese do art. 138 do CTN. (Jurisprudência das Primeira e Segunda Turmas do Superior Tribunal de Justiça STJ). (Acórdão n.º 9101-002.969 - Sessão de 5 de julho de 2017).

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. (Acórdão n.º 9101-004.231, de 6 de junho de 2019).

Na mesma linha foi a decisão, por voto de qualidade<sup>1</sup> proferida na sessão de 10 de setembro de 2019, e objeto do Acórdão n.º 9101-004.384.

Do voto condutor do Acórdão n.º 9101-002.516 são extraídos os fundamentos que se prestam a refutar a pretensão da Contribuinte:

O cabimento da multa de mora sempre foi objeto de discussão frente ao entendimento da Administração Tributária de que seu acréscimo seria exigível em todos os casos de recolhimento em atraso. Argumentava-se, como de fato o fez a PFN, em suas razões recursais, que o art. 138 do CTN somente excluía a imposição de multa de ofício, mormente tendo em conta que o mesmo diploma legal, em seu art. 134, parágrafo único, reconhecia a existência de penalidades de cunho moratório, além de trazer ressalva, em seu art. 161, acerca da possibilidade de penalidades se somarem aos juros de mora devidos em face de crédito tributário não integralmente pago no vencimento. Admitir-se que o recolhimento espontâneo do tributo em atraso deveria ser acompanhado, apenas, de juros de mora, resultaria na completa impossibilidade de exigência da multa de mora, pois se o recolhimento fosse promovido antes do início do procedimento fiscal a multa de mora não seria cobrada e, se iniciado o procedimento fiscal, já seria o caso de aplicação da multa de ofício.

Contudo, em 08 de setembro de 2008, parte da discussão foi pacificada com a publicação da Súmula n.º 360, pelo Superior Tribunal de Justiça:

<sup>1</sup> Vencidos os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Livia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado).

*O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.*

Consolidou-se o entendimento no sentido de que o **pagamento** a destempo, ainda que **acrescido de juros de mora**, não caracterizaria denúncia espontânea da infração, vez que o Fisco já tinha conhecimento dos valores devidos em razão de prévia declaração apresentada pelo sujeito passivo. Neste sentido, também, os julgados proferidos, logo na seqüência, no Recurso Especial n.º 886.462-RS e no Recurso Especial n.º 962.379-RS, já na sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 543-C do antigo Código de Processo Civil. Da ementa do primeiro extrai-se:

*TRIBUTÁRIO. ICMS. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL.*

*TRIBUTADO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E NÃO PAGO NO PRAZO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. SÚMULA 360/STJ.*

*1 - Nos termos da Súmula 360/STJ, "O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo" .*

*É que a apresentação de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco. Se o crédito foi assim previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não se configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN) o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido .*

*2. Recurso especial parcialmente conhecido e, no ponto, improvido. Recurso sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.*

No voto condutor deste julgado, o Ministro Teori Albino Zavascki destacou sua abordagem do tema no julgamento de Embargos de Declaração no Recurso Especial n.º 541.468:

*" (...) Não se pode confundir nem identificar denúncia espontânea com recolhimento em atraso do valor correspondente a crédito tributário devidamente constituído. O art. 138 do CTN, que trata da denúncia espontânea, não eliminou a figura da multa de mora, a que o Código também faz referência (art. 134, par. único). A denúncia espontânea é instituto que tem como pressuposto básico e essencial o total desconhecimento do Fisco quanto à existência do tributo denunciado. A simples iniciativa do Fisco de dar início à investigação sobre a existência do tributo já elimina a espontaneidade (CTN, art. 138, par. único). Conseqüentemente, não há possibilidade lógica de haver denúncia espontânea de créditos tributários cuja existência já esteja formalizada (=créditos tributários já constituídos) e, portanto, líquidos, certos e exigíveis. Em tais casos, o recolhimento fora de prazo não é denúncia espontânea e, portanto, não afasta a incidência de multa moratória. Nesse sentido: Luciano Amaro, Direito Tributário Brasileiro, 10ª ed., SP, Saraiva, 2004, p. 440.*

*Conforme assentado em precedente do STJ, "não há denúncia espontânea quando o crédito em favor da Fazenda Pública encontra-se devidamente constituído por autolancamento e é pago após o vencimento"*

Observou, ainda, que o alcance da jurisprudência consolidada limitava-se à não-configuração de denúncia espontânea quando o tributo foi previamente declarado pelo contribuinte:

*4. Importante registrar, finalmente, que o entendimento esposado na Súmula 360/STJ não afasta de modo absoluto a possibilidade de denúncia espontânea em tributos sujeitos a lançamento por homologação. A propósito, reporto-me às razões expostas em voto de relator, que foi acompanhado unanimemente pela 1ª Seção, no AgRG nos EREsp 804785/PR, DJ de 16.10.2006:*

"(...) 4. Isso não significa dizer, todavia, que a denúncia espontânea está afastada em qualquer circunstância ante a pura e simples razão de se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação. Não é isso. O que a jurisprudência afirma é a não-configuração de denúncia espontânea quando o tributo foi previamente declarado pelo contribuinte, já que, nessa hipótese, o crédito tributário se achava devidamente constituído no momento em que ocorreu o pagamento. A contrario sensu, pode-se afirmar que, não tendo havido prévia declaração do tributo, mesmo o sujeito a lançamento por homologação, é possível a configuração de sua denúncia espontânea, uma vez concorrendo os demais requisitos estabelecidos no art. 138 do CTN. Nesse sentido, o seguinte precedente:

*"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. ART. 545 DO CPC. RECURSO ESPECIAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. CTN, ART. 138. PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO FORA DO PRAZO. IRRF. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DIFERENÇA NÃO CONSTANTE DA DCTF. POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. 1. É cediço na Corte que 'Não resta caracterizada a denúncia espontânea, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento.' (REsp n.º 624.772/DF, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 31/05/2004) 2. A inaplicabilidade do art. 138 do CTN aos casos de tributo sujeito a lançamento por homologação funda-se no fato de não ser juridicamente admissível que o contribuinte se socorra do benefício da denúncia espontânea para afastar a imposição de multa pelo atraso no pagamento de tributos por ele próprio declarados. Precedentes: REsp n.º 402.706/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ de 15/12/2003; AgRg no REsp n.º 463.050/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 04/03/2002; e EDcl no AgRg no REsp n.º 302.928/SP, Primeira Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 04/03/2002. 3. Não obstante, configura denúncia espontânea, exoneradora da imposição de multa moratória, o ato do contribuinte de efetuar o pagamento integral ao Fisco do débito principal, corrigido monetariamente e acompanhado de juros moratórios, antes de iniciado qualquer procedimento fiscal com o intuito de apurar, lançar ou cobrar o referido montante, tanto mais quando este débito resulta de diferença de IRRF, tributo sujeito a lançamento por homologação, que não fez parte de sua correspondente Declaração de Contribuições e Tributos Federais. 4. In casu, o contribuinte reconhece a existência de erro em sua DCTF e recolhe a diferença devida antes de qualquer providência do Fisco que, em verdade, só toma ciência da existência do crédito quando da realização do pagamento pelo devedor. 5. Ademais, a inteligência da norma inserta no art. 138 do CTN é justamente incentivar ações como a da empresa ora agravada que, verificando a existência de erro em sua DCTF e o conseqüente autolancamento de tributos aquém do realmente devido, antecipa-se a Fazenda, reconhece sua dívida, e procede o recolhimento do montante devido, corrigido e acrescido de juros moratórios." (AgRg no Ag 600.847/PR, 1ª Turma, Min. Luiz Fux, DJ de 05/09/2005"*

(\*) destaquei

Nestes termos, resta claro que **o pagamento** em atraso do tributo devido, ainda que **acrescido dos juros de mora** e promovido antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração, não caracteriza denúncia espontânea, se houve prévia declaração constitutiva do débito. Em tais circunstância, o lançamento é desnecessário, o Fisco pode promover a cobrança do crédito tributário e o sujeito passivo está obrigado a pagá-lo com o acréscimo de multa de mora, além dos juros de mora.

Consolidado o entendimento de que era devida multa de mora no pagamento em atraso de débitos declarados, estabeleceu-se a pretensão de aplicação do entendimento sumulado a *contrario sensu*, ou seja, a exclusão da multa de mora nos casos de

pagamento em atraso de débitos não declarados. Isto também porque o Superior Tribunal de Justiça firmou a natureza punitiva da multa moratória ao cancelar a Súmula STJ nº 191, segundo a qual *inclui-se no crédito habilitado em falência a multa fiscal simplesmente moratória*, e substituí-la pela Súmula STJ nº 565, no sentido que *a multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência*.

Emerge daí a discussão acerca da necessidade de **o pagamento, além de ser acrescido dos juros de mora**, ser acompanhado de instrumento de denúncia da infração, bem como se esta denúncia deveria se dar por meio de documento constitutivo do crédito tributário.

O Superior Tribunal de Justiça já se manifestou em sede de recursos repetitivos acerca da hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica (antes de qualquer procedimento do fisco), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente. A ementa do julgado proferido no Recurso Especial nº 1.149.022SP é a seguinte:

**PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.**

**DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL.**

**POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.**

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 conseqüente 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 543C, 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. *Conseqüentemente, 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.*

De tudo o quanto foi exposto até este momento sobressai a necessidade, para a configuração da denúncia espontânea, de que haja **pagamento total do tributo anteriormente não declarado, acompanhado dos juros de mora**, antes de iniciado procedimento de ofício.

[...]

É certo que a compensação e o pagamento são formas de extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, incisos I e II do CTN. Com a redação dada pela Medida Provisória n.º 66, de 2002, convertida na Lei n.º 10.637, de 2002, ao art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996, a compensação mediante apresentação de Declaração de Compensação expressamente reconhecida como extintiva do *crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação*<sup>2</sup>.

Nestes termos, a compensação deixa de ser precedida de pedido para ser promovida com efeitos extintivos imediatos, descritos de forma semelhante à extinção prevista no art. 156, VII do CTN, para os casos de *pagamento antecipado e homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º*. Cogita-se, assim, da equiparação da compensação a pagamento para fins de caracterização de denúncia espontânea e conseqüente afastamento da multa de mora na liquidação de débitos em atraso, caso o direito creditório apontado pelo sujeito passivo seja reconhecido ao menos parcialmente.

Inicialmente cumpre observar que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça em sede de recursos repetitivos acerca da aplicação do art. 138 do CTN se restringiram a casos nos quais houve efetivo pagamento, o que autoriza a livre convicção acerca da questão.

Contudo, é possível recolher daqueles julgados a conclusão de que a denúncia espontânea somente se caracteriza quando reporta fato desconhecido pelo Fisco. A partir deste pressuposto, sem adentrar à equiparação da compensação a pagamento, é possível excluir a ocorrência de denúncia espontânea em face de débito antes confessado e posteriormente informado em DCOMP para extinção mediante

---

<sup>2</sup> Lei n.º 9.430, de 1996: 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. (Redação dada pela Lei n.º 10.637, de 2002)

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Redação dada pela Lei n.º 10.637, de 2002)

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei n.º 10.637, de 2002)

compensação. Já com referência aos débitos não declarados, considerando que a DCOMP é, também, instrumento de confissão de dívida, a indicação de débitos em atraso para compensação **com acréscimo**, apenas, **dos juros de mora**, representaria conduta semelhante àquela examinada no Recurso Especial n.º 1.149.022-SP, em rito de recursos repetitivos, a demandar avaliação acerca admissibilidade da compensação como forma de extinção hábil a conferir os benefícios da denúncia espontânea.

Invocando manifestação da Coordenação de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil favorável ao reconhecimento da denúncia espontânea em face de compensação, o Conselheiro Hélio Eduardo de Paiva Araújo assim se posicionou no voto condutor do Acórdão n.º 1302-001.673:

[...]

*Em que pese a controvérsia acerca da possibilidade ou não de restar configurada a denúncia espontânea quando o pagamento se dá por compensação, a Receita Federal, através da Nota Técnica n.º 1 COSIT de 18/01/2012, com fundamento no Ato Declaratório PGFN n.º 4 de 2011 e Ato Declaratório PGFN n.º 8 de 2011, reconhece que a declaração de compensação, se atendidos os demais requisitos, pode configurar denúncia espontânea.*

*E isto porque, a compensação ou quaisquer outras formas de adimplemento de obrigação são formas de pagamento que acarretam a extinção da obrigação. Sendo forma de pagamento, a compensação atende ao exigências do artigo 138 do CTN acima transcrito que dispõe que “a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora...”*

*Transcrevo abaixo, a parte da Nota Técnica n.º 1 COSIT de 18/01/2012, que trata do assunto:*

“Aplicabilidade da denúncia espontânea no caso de compensação 18. Com relação à aplicabilidade da denúncia espontânea na compensação de tributos, não se pode perder de vista que pagamento e compensação se equivalem; ambos apresentam a mesma natureza jurídica, seus efeitos são exatamente os mesmos: a extinção do crédito tributário. Como consequência, a compensação também é instrumento apto a configurar a denúncia espontânea.

18.1 Tanto é assim que o art. 28 da Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, ao dar nova redação ao art. 6º da Lei n.º 8.218, de 29 de agosto de 1991, conferiu à compensação o mesmo tratamento dado ao pagamento para efeito de redução das multas de lançamento de ofício.

18.2 Essa equiparação do pagamento e compensação na denúncia espontânea resulta da aplicação da analogia, prevista como método de integração da legislação pelo art. 108, I, do CTN.

18.3 Dessa forma, respondendo às indagações formuladas nas letras h e i do item 3 desta Nota Técnica:

a) se o contribuinte não declara o débito na DCTF, porém efetua a compensação desse débito na Dcomp, sendo os atos de confessar e compensar concomitantes, aplicasse o mesmo raciocínio previsto no item 10, ou seja, neste caso resta configurada a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN;

(...)

Revisão de ofício do lançamento

19. Uma vez identificadas pelas unidades da RFB as situações em que se configuram a denúncia espontânea, não deve ser exigida mais a multa de mora”

*Ainda que assim não fosse, a denúncia espontânea, nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional (CTN), assegura ao contribuinte que confessar uma infração ao dever de pagar determinado tributo a exclusão da multa que seria devida como penalidade por ter deixado de cumprir a obrigação tributária.*

*Tal norma decorre do princípio da boa-fé que deve nortear as relações obrigacionais entre Fisco e contribuinte e, por conta disso, somente se aplica no caso de o Fisco não ter detectado a infração em abertura de procedimento específico de fiscalização antes do contribuinte revelar tal fato à autoridade fiscal.*

*A forma clássica de extinção do crédito tributário (aqui entendido como obrigação tributária), é o pagamento, como aliás diz expressamente o artigo 156, I, do CTN.*

*Contudo, o próprio artigo 156, em seu inciso II, elege a compensação também com o forma de extinção do tributo Não poderia ser diferente, pois a compensação nada mais é do que um encontro de contas entre devedor e credor, em que ambos possuem um débito e um crédito respectivo que se compensam, não havendo necessidade de que cada um pague sua dívida para com o outro.*

*A compensação é aplicada plenamente no direito privado e foi também prevista no direito tributário.*

*A peculiaridade é que no caso dos tributos somente a lei de cada ente tributante pode definir as hipóteses de compensação e as regras a ela aplicáveis.*

*No caso de tributos federais, apesar de o CTN ser de 1966, a compensação somente veio a ser inicialmente prevista pela Lei n.º 8.383, de 1991.*

*Atualmente a Lei n.º 9.430, de 1996, com diversas alterações, é quem disciplina no âmbito federal a compensação de tributos, sendo que há normas da Receita Federal que regulamentam o instituto.*

*O artigo 74 da Lei 9.430 é expresso em dizer que a compensação extingue o crédito tributário sob condição resolutória de sua posterior homologação — essa última expressão apenas significa que a compensação será analisada pelo Fisco no prazo de cinco anos para ser então homologada ou não.*

*Assim, sendo a compensação uma extinção de obrigação tributária legalmente reconhecida, não há dúvidas de que quando o contribuinte usa o encontro de contas para pagar determinado tributo, e desde que possa se aplicar a regra do art. 138 do CTN (especialmente que o tributo não tenha sido objeto prévio de fiscalização pela Receita Federal), a multa não poderá incidir nessa hipótese.*

*Ocorre que a Receita Federal (conforme Nota Técnica Cosit n.º 19/2012 e Solução de Consulta da Cosit n.º 384/2014) tem manifestado ultimamente o entendimento no sentido de que a compensação não teria sido expressamente contemplada pelo artigo 138 do CTN que somente se referiria ao “pagamento” como hipótese que permite a denúncia espontânea.*

*Ora, essa interpretação do Fisco, além de ser totalmente literal, o que já é um absurdo em si mesmo, contraria a interpretação sistemática que deve ser feita dessa norma com as demais regras do próprio CTN e da Lei 9.430.*

*Se o CTN e a Lei 9.430 expressamente outorgam à compensação o poder de extinguir o crédito tributário, dando à compensação o mesmo efeito jurídico que o pagamento, e levando em conta ainda a própria natureza do encontro de contas como meio adequado à extinção de uma obrigação, não se pode permitir que o Fisco se apoie em interpretação literal e nitidamente arrecadatória.*

*Ademais, o intuito do legislador do CTN ao criar o instituto da denúncia espontânea foi o de prestigiar o contribuinte de boa-fé que se antecipa ao Fisco e declara ter cometido uma infração ao dever de pagar tributos e com isso tem assegurada a exclusão da penalidade.*

*O uso da compensação como forma de pagamento não pode menosprezar o direito à espontaneidade previsto na norma tributária que, por óbvio, deve prevalecer contra a interpretação totalmente literal promovida pelo Fisco Federal. O fato de a compensação depender de uma homologação do Fisco nada altera a situação, até porque o pagamento também está sujeito à homologação no prazo de cinco anos tratando-se de tributo sujeito ao auto lançamento.*

*O Superior Tribunal de Justiça (STJ), por meio de sua 1ª Turma, já teve oportunidade de analisar essa questão no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1136372/RS, relator o ministro Hamilton Carvalhido (decisão publicada no Diário da Justiça em 18.05.2010), em que afirmou que fica caracterizada a denúncia espontânea tanto no pagamento clássico, via guia de pagamento, quanto na compensação, sendo que o único requisito para validar a denúncia espontânea é justamente o fato de o Fisco não ter tido prévio conhecimento da infração antes dessa informação ser revelada pelo contribuinte. Segue abaixo a ementa do REsp em questão, in verbis:*

**AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 557 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. INOCORRÊNCIA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA OU PUNITIVA. POSSIBILIDADE. IMPROVIMENTO.**

1. Fundada a decisão na jurisprudência dominante do Tribunal, não há falar em óbice para que o relator julgue o recurso especial com fundamento no artigo 557 do Código de Processo Civil.

2. Caracterizada a denúncia espontânea, quando efetuado o pagamento do tributo em guias DARF e com a compensação de vários créditos, mediante declaração à Receita Federal, antes da entrega das DCTFs e de qualquer procedimento fiscal, as multas moratórias ou punitivas devem ser excluídas.

3. Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 1136372/RS. Agravo Regimental no Recurso Especial 2009/00759399, Ministro Hamilton Carvalhido (1112), T1 Primeira Turma, 04/05/2010, DJe 18/05/2010)

*Assim, superada a possibilidade de se fazer configurada a denúncia espontânea nos casos de compensação, entendo que não há mais o que se discutir.*

*Diante do acima exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, para afastar a cobrança de multa moratória sobre os débitos pagos através de compensação, uma vez que restou configurada a denuncia espontânea.*

(\*) destaques acrescidos

Assim, como o próprio voto consigna, a orientação da Coordenação Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal contida na Nota Técnica Cosit nº 1/2012 foi revogada pela Nota Técnica Cosit nº 19/2012. Além disso, também o entendimento do Superior Tribunal de Justiça foi alterado.

É que o precedente acima referido, proferido pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, foi invocado na Segunda Turma daquele Tribunal ao decidir Embargos de Declaração em Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.375.380/SP, consoante expresso em sua ementa:

**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PRESENÇA DE OMISSÃO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS COM EFEITOS INFRINGENTES. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. RECONHECIMENTO. TRIBUTO PAGO SEM PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO ANTERIOR E ANTES DA ENTREGA DA DCTF REFERENTE AO IMPOSTO DEVIDO.**

1. A decisão embargada afastou o instituto da denúncia espontânea, contudo se omitiu para o fato de que a hipótese dos autos, tratada pelas instâncias ordinárias, refere-se a tributo sujeito a lançamento por homologação, tendo os ora embargantes recolhido o imposto no prazo, antes de qualquer procedimento fiscalizatório administrativo.

2. Verifica-se estar caracterizada a denúncia espontânea, pois não houve constituição do crédito tributário, seja mediante declaração do contribuinte, seja mediante procedimento fiscalizatório do Fisco, anteriormente ao seu respectivo pagamento, o que, in casu, se deu com a compensação de tributos. Ademais, a compensação efetuada possui efeito de pagamento sob condição resolutória, ou seja, a denúncia espontânea será válida e eficaz, salvo se o Fisco, em procedimento homologatório, verificar algum erro na operação de compensação. Nesse sentido, o seguinte precedente: AgRg no REsp 1.136.372/RS, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, DJe 18/5/2010.

3. Ademais, inexistindo prévia declaração tributária e havendo o pagamento do tributo antes de qualquer procedimento administrativo, cabível a exclusão das multas moratórias e punitivas.

4. Embargos de declaração acolhidos com efeitos modificativos.

Todavia, em julgado recente a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça reformou aquele posicionamento ao apreciar Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.585.052RS, consoante expresso no voto condutor do julgado, proferido pelo Ministro Humberto Martins:

[...]

*Conforme consignado na análise monocrática, a denúncia espontânea é uma benesse legal que exige para sua implementação o pagamento do tributo devido, acrescido dos juros de mora correspondentes.*

***Logo, a hipótese do art. 138 do CTN exige o pagamento do tributo que não se confunde com o pedido de compensação.***

*Quando, em vez de realizar o pagamento, o contribuinte apresenta pedido de compensação, a extinção do crédito tributário está sujeita à condição resolutória da sua homologação. Caso a homologação, por qualquer razão, não se efetive, tem-se por não pago o crédito tributário declarado, havendo incidência dos encargos moratórios.*

***Desse modo, sendo a compensação dependente de homologação, não se chega à conclusão de que o contribuinte ou responsável tenha, espontaneamente, denunciado o não pagamento de tributo e realizado seu pagamento com os acréscimos legais, por isso que não se observa a hipótese do art. 138 do CTN.***

*A propósito, esse é o entendimento da jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça, como demonstram as ementas dos seguintes julgados:*

"PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. SUPOSTA OFENSA AO ARTIGO 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. DISPOSITIVOS APONTADOS COMO VIOLADOS. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CONFIGURADA. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. É deficiente a fundamentação do recurso especial em que a alegação de ofensa aos art. 535 do CPC se faz de forma genérica, sem a demonstração exata dos pontos pelos quais o acórdão se fez omissivo, contraditório ou obscuro. Aplica-se, na hipótese, o óbice da Súmula 284 do STF.

2. "Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo tribunal a quo." (Súmula 211/STJ).

3. "A extinção do crédito tributário por meio de compensação está sujeita à condição resolutória da sua homologação. Caso a homologação, por qualquer razão, não se efetive, tem-se por não pago o crédito tributário declarado, havendo incidência, de consequência, dos encargos moratórios. Nessa linha, sendo que a compensação ainda depende de homologação, não se chega à conclusão de que o contribuinte ou responsável tenha, espontaneamente, denunciado o não pagamento de tributo e realizado seu pagamento com os acréscimos legais, por isso que não se observa a hipótese do art. 138 do CTN".(AgRg no AREsp 174.514/CE, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/09/2012, DJe 10/09/2012)

4. Agravo regimental não provido" (AgRg no REsp 1.461.757/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/09/2015, DJe 17/09/2015 – grifo nosso.);

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. PRETENSÃO QUE ENCONTRA ÓBICE NA SÚMULA N. 7 DO STJ. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC.

1. A revisão da conclusão do acórdão recorrido, no sentido da ausência de direito líquido e certo a ser amparado pelo mandamus, importaria em novo exame do conjunto fático-probatório dos autos. Precedentes: AgRg no AREsp 144.012/MA, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 15/05/2012; AgRg no AREsp 98.066/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 23/04/2012; REsp 1206178/DF, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 17/11/2011; AgRg no Ag 1378589/DF, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 13/09/2011.

2. A extinção do crédito tributário por meio de compensação está sujeita à condição resolutória da sua homologação. Caso a homologação, por qualquer razão, não se efetive, tem-se por não pago o crédito tributário declarado, havendo incidência, de consequência, dos encargos moratórios. Nessa linha, sendo que a compensação ainda depende de homologação, não se chega à conclusão de que o contribuinte ou responsável tenha, espontaneamente, denunciado o não pagamento de tributo e realizado seu pagamento com os acréscimos legais, por isso que não se observa a hipótese do art. 138 do CTN.

3. Agravo regimental não provido" (AgRg no AREsp 174.514/CE, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/09/2012, DJe 10/09/2012 – grifo nosso.).

***Por fim, esclareço que não se desconhece o precedente citado nas razões recursais (EDcl no AgRg no REsp 1.375.380/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/08/2015, DJe 11/09/2015.).***

***Contudo, trata-se de julgamento isolado cuja tese contrária e predominante nesta Corte, com julgamento de ambas as Turmas de Direito Público, foi reafirmada pela Segunda Turma no julgamento do AgRg no REsp 1.461.757/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, em 03/09/2015, DJe 17/09/2015.***

*Ante o exposto, não tendo a agravante trazido argumento capaz de infirmar a decisão agravada, nego provimento ao agravo interno.*

(negritou-se)

Vários Colegiados deste Conselho também manifestaram-se contrariamente à denúncia espontânea mediante compensação, consoante exposto nas seguintes ementas:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Exercício: 2004*

[...]

**COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA DE MORA. INOCORRÊNCIA.**

*Pagamento e compensação são modalidades de extinção do crédito tributário distintas, não apenas pela doutrina mas pelo próprio texto legal. A denúncia espontânea, para que se configure, requer o pagamento do tributo. Assim, no caso em que o contribuinte promove a extinção do débito pela via da compensação, a denúncia espontânea não resta caracterizada, e a multa moratória é devida, nos termos da lei, estando o débito em atraso na data da compensação. (Acórdão n.º 1301-001.991, Relator Conselheiro Waldir Veiga Rocha, sessão de 03 de maio de 2016)*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

*Período de apuração: 01/11/1993 a 31/07/1994*

[...]

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

*Para caracterizar a denúncia espontânea, o art. 138 do CTN exige-se a extinção do crédito tributário por meio de seu pagamento integral. Pagamento e compensação são formas distintas de extinção do crédito tributário.*

*Recurso Voluntário Negado (Acórdão n.º 3802-004.034, Relator Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, sessão de 27 de janeiro de 2015)*

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ano-calendário: 2003*

[...]

**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. 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. (Acórdão n.º 1302-001.736, Relatora Conselheira Edeli Pereira Bessa, sessão de 10 de dezembro de 2015)**

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Ano-calendário: 2002*

**COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ATO DECLARATÓRIO PGFN N.º 04/2011. ATO DECLARATÓRIO PGFN N.º 08/2011. ABRANGÊNCIA. AUSÊNCIA DE DISPOSIÇÃO SOBRE COMPENSAÇÃO.**

*Os Atos Declaratórios PGFN n.º 04/2011 e n.º 08/2011 autorizam a dispensa de contestação em ações judiciais envolvendo a denúncia espontânea, sendo que o primeiro ato define que a multa de mora deve ser afastada e o segundo ato esclarece que caracteriza a denúncia espontânea o pagamento, concomitante à*

*retificação da declaração, da diferença de débito declarado a menor, mas ambos os atos nada dispõem sobre se a compensação configura ou não o instituto do art. 138 do CTN.*

**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.*

**COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA. LEGALIDADE. IMPUTAÇÃO. REGULARIDADE.**

*Se a declaração de compensação é entregue posteriormente ao vencimento dos débitos incidem-se multa e juros de mora, de acordo com o art. 61 da Lei nº 9.430/96, que afasta a alegação de falta de previsão legal, sendo válido o procedimento de imputação do crédito primeiramente no principal e posteriormente nos respectivos acréscimos moratórios, e assim sucessivamente para cada débito, em ordem crescente de data de vencimento. (Acórdão nº 1801-001.835, Relator Conselheiro Roberto Massao Chinen, sessão de 05 de dezembro de 2013)*

Oportuna a transcrição dos argumentos expostos pelo Conselheiro Roberto Massao Chinen no voto condutor deste último acórdão citado:

*De acordo com o legislador, o pagamento, ao lado da compensação, são espécies do gênero “modalidades de extinção”. O que vale para o gênero vale para a espécie, mas a recíproca não é verdadeira, lógica esta que se extrai do silogismo aristotélico. Se a compensação também excluísse a responsabilidade pela denúncia espontânea, porque não o fariam as demais formas de extinção do crédito tributário? A dação em pagamento em bens imóveis (inciso XI) configura denúncia espontânea? É mais razoável e prudente concluir que, se o legislador pretendesse contemplar a compensação, ou outras formas de extinção do crédito, não teria escrito somente “pagamento” no caput do art. 138 do CTN. Se assim o fez, é porque quis dizer que pagamento é pagamento, e não se confunde com compensação. E de fato, trata-se de duas espécies distintas, com efeitos diferenciados. O pagamento extingue o débito, instantaneamente, dispensando qualquer outra providência posterior. O mesmo não ocorre com a compensação, porque ela se sujeita a uma condição (resolutória) de decisão de não-homologação, que resolve (reverte) os efeitos, fazendo com que o débito retorne à condição de não-extinto.*

*Teleologicamente falando, a denúncia espontânea guarda similaridade com o instituto do arrependimento, do direito penal, que o CP garante sob duas formas, o arrependimento eficaz (art. 15) e o posterior (art. 16). Em ambas, o benefício (responder somente pelos atos já praticados e redução da pena, respectivamente) somente é concedido quando houver prova do arrependimento (impedimento do resultado no art. 15 e reparação do dano e restituição da coisa no art. 16). Nos dois institutos, o penal e o tributário, a função é a mesma: a prevalência da premiação sobre o castigo. Se no direito penal exige-se certeza de que o acusado está arrependido, o mesmo vale para a denúncia espontânea. E tal certeza somente é obtida pelo pagamento.*

Art. 15 O agente que, voluntariamente, desiste de prosseguir na execução ou impede que o resultado se produza, só responde pelos atos já praticados.(Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

Art. 16 Nos crimes cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa, reparado o dano ou restituída a coisa, até o recebimento da denúncia ou da queixa, por ato

voluntário do agente, a pena será reduzida de um será reduzida de um a dois terços. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

*A título de reforço, constatei que vários dos processos de compensação relacionados no início do acórdão já foram julgados em segunda instância. Dentre estes, os que tiveram que enfrentar o assunto da denúncia espontânea, todos, sem exceção, foram julgados no mesmo sentido do presente voto, conforme atestam as seguinte ementas:*

Número do Processo 19647.004707/2005-31

Contribuinte TELERN CELULAR S/A

Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO

Data da Sessão 12/09/2013

Relator(a) BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR

Nº Acórdão 1101-000.945

Acordam os membros do colegiado em: 1)por unanimidade de votos, REJEITAR a arguição de nulidade; e 2)por voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, vencido o Relator Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, acompanhado pelos Conselheiros Marcelo de Assis Guerra e José Ricardo da Silva, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

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.

---

Número do Processo 19647.004708/2005-85

Contribuinte TELERN CELULAR S/A

Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO

Data da Sessão 29/03/2011

Relator(a) MARIA DE LOURDES RAMIREZ

Nº Acórdão 1801-000.520

Acordam, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da relatora.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ENCARGOS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA.

A denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN não exclui a multa de mora. Entender que o recolhimento em atraso, feito de forma espontânea, exclui a multa de mora, é negar aplicação às leis que determinam sua imposição, pois a espontaneidade no pagamento em atraso é pressuposto da incidência da multa de mora. COMPENSAÇÃO. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL. CABIMENTO. A imputação proporcional, quando os débitos incluídos na Declaração de Compensação se encontram vencidos, não necessita de previsão legal, tratando-se simplesmente de critério aritmético para determinação de quanto do valor devido foi possível extinguir com o crédito oferecido.

---

Número do Processo 19647.004733/2005-69

Contribuinte TELEPISA CELULAR S.A.

Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO

Data da Sessão 15/12/2010

Relator(a) SELENE FERREIRA DE MORAES

Nº Acórdão 1803-000.725

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade negar provimento ao recurso nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Marcelo Fonseca Vicentini, Luciano Inocência dos Santos e Benedicto Celso Benício Júnior, que davam provimento ao recurso.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. DESCABIMENTO. O procedimento do sujeito passivo por meio do qual confessa a existência de débito e requer compensação não corresponde à denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN, uma vez que compensação não é pagamento.

[...]

Por fim, adicione-se que a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça já firmou posicionamento unânime em favor do entendimento aqui defendido. Neste sentido é a manifestação invocada no voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho ao apreciar, na Primeira Turma da Primeira Seção, o Agravo Interno no Recurso Especial nº 1798582 – PR:

[...]

5. No mais, o acórdão recorrido e a decisão agravada estão em perfeita harmonia com a jurisprudência atual e consolidada desta Corte.

6. Com efeito, a Primeira Seção pacificou entendimento segundo o qual 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. Precedente: AgInt nos EDel nos EREsp. 1.657.437/RS, Rel. Min. GURGEL DE FARIA, DJe 17.10.2018.

7. Ainda:

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. REQUISITOS. NÃO OCORRÊNCIA.*

*I - O presente feito decorre de ação objetivando o não recolhimento de multa de mora no regime de denúncia espontânea, bem como o direito de compensar o indébito. Na sentença, julgou-se procedente o pedido. No Tribunal Regional Federal da 5ª Região, a sentença foi reformada.*

*II - O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento no sentido de que não se aplica o benefício da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, aos casos de compensação tributária.*

*Nesse sentido: AgInt nos EDel nos EREsp n. 1.657.437/RS, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Seção, julgado em 12/9/2018, DJe 17/10/2018 e REsp n. 1.569.050/PE, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, julgado em 5/12/2017, DJe 13/12/2017.*

*III - Agravo interno improvido (AgInt no REsp. 1.720.601/CE, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJe 7.6.2019).*

*PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. EXTINÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN. NÃO CARACTERIZAÇÃO. ARGUMENTOS INSUFICIENTES PARA DESCONSTITUIR A DECISÃO ATACADA. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015.*

*DESCABIMENTO.*

(...)

*II - Restou sedimentado nesta Corte o entendimento segundo o qual revela-se incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, aos casos de compensação tributária, porquanto, em tal hipótese, a extinção do débito submete-se à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo Fisco.*

(...)

*VI - Agravo Interno improvido (AgInt no REsp. 1.473.998/SC, Rel. Min. REGINA HELENA COSTA, DJe 2.5.2019).*

8. Ante o exposto, nega-se provimento ao Agravo Interno da Empresa. É o voto.

Referido julgado, proferido em 08 de junho de 2020, está assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. ALEGAÇÃO GENÉRICA DE OFENSA AO ART. 1.022 DO CÓDIGO FUX. SÚMULA 284/STF. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. INAPLICABILIDADE DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PRECEDENTE DA PRIMEIRA SEÇÃO. AGRAVO INTERNO DA EMPRESA NÃO PROVIDO.

1. As razões do Apelo Nobre indicam genericamente ofensa ao art. 1.022 do Código Fux, sem apontar, de forma clara e objetiva, em que consiste o suposto vício do acórdão recorrido e sem demonstrar a sua importância para o deslinde da causa. Não é suficiente, para tanto, a mera afirmação genérica da necessidade de análise, pelo julgado, de determinados dispositivos legais. Incidência da Súmula 284 do STF.

2. A Primeira Seção pacificou entendimento segundo o qual 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. Precedente: AgInt nos EDcl nos EREsp. 1.657.437/RS, Rel. Min. GURGEL DE FARIA, DJe 17.10.2018.

3. Agravo Interno da Empresa não provido.

Este acórdão evidencia o entendimento unânime dos atuais Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça (Ministros Napoleão Nunes Maia Filho, Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina, Regina Helena Costa e Gurgel de Faria), em decisão proferida em 08/06/2020 (AgInt no REsp nº 1798582/PR), e o entendimento unânime dos atuais Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça (Ministros Francisco Falcão, Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães), em decisão proferida em 23/05/2019 (AgInt no REsp. nº 1.720.601/CE).

Correto, portanto, o acréscimo da multa moratória na imputação do direito creditório reconhecido a débito compensado em atraso, razão pela qual deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte neste ponto.

Quanto ao segundo ponto (**Ilegalidade da imputação proporcional de pagamento de principal e multa**), cabe aqui afirmar a correção do procedimento adotado pela autoridade fiscal para imputação do direito creditório reconhecido aos débitos compensados em atraso pelo sujeito passivo, com base nos mesmos fundamentos expressos por esta Conselheira

no voto condutor do Acórdão n.º 9101-005.093, reiterado no Acórdão n.º 9101-005.129<sup>3</sup>, a seguir transcrito:

Relativamente à matéria conhecida, descrita no exame de admissibilidade como “sistemática de cálculo para constituição de créditos tributários nos casos de postergação de pagamento, isto é, se por ‘dedução linear’ (prevista no Parecer Normativo COSIT n.º 02/1996) ou ‘imputação proporcional’”, a maioria do Colegiado afirmou válida a aplicação da imputação proporcional.

Primeiramente no que se refere ao citado item 6.2 do Parecer Normativo COSIT n.º 02/96, cabe observar que o destaque ali feito acerca da exigência exclusiva dos *acréscimos relativos a juros e multa* não pode ser interpretado como determinação para lançamento isolado destes acréscimos, a indicar que a imputação linear seria o procedimento adequado para esta exigência. Seu item 7 confirma que a imputação seria proporcional ao determinar que *o lançamento deve ser feito pelo valor líquido do imposto e da contribuição social, depois de compensados os valores a que o contribuinte tiver direito* em razão do pagamento posterior, porque se a imputação fosse linear, o pagamento do principal em atraso liquidaria o principal originalmente devido, e só caberia exigir a multa e o juros de mora, isoladamente. A imputação proporcional, de seu lado, redistribui o valor total pago em atraso entre principal e acréscimos devidos, determinando um novo valor de principal recolhido que, por se reduzido, na comparação com o valor principal original resulta em parcela a descoberto, que representa o dito *valor líquido do imposto e da contribuição social, depois de compensados os valores a que o contribuinte tiver direito*.

Observe-se, ainda, que a imputação proporcional sempre foi a regra de cálculo para alocação de tributos pagos em atraso. A discussão quanto ao cabimento da imputação linear surge depois do Parecer Normativo COSIT n.º 02/96, com a edição da Lei n.º 9.430/96, que assim dispôs em sua redação original:

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

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

#### **Multas de Lançamento de Ofício**

Art.44.Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: (Vide Lei n.º 10.892, de 2004)

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte; (Vide Lei n.º 10.892, de 2004)

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei n.º 10.892, de 2004)

§1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

[...]

<sup>3</sup> Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em Exercício) e divergiram na matéria os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Lívia De Carli Germano e Amélia Wakako Morishita Yamamoto.

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

[...]

Nestes termos, se o tributo fosse pago em atraso, mas sem o acréscimo de multa de mora, era possível interpretar que não deveria ser feita a redistribuição do valor total pago em atraso entre principal e acréscimos devidos, determinando um menor valor de principal recolhido a ser imputado ao principal devido. A multa de mora não paga ensejaria o lançamento de multa de ofício isolada na forma do art. 44, § 1º, inciso II da referida Lei, e os juros de mora não pagos, infere-se, seriam lançados isoladamente, conforme seu art. 43.

Ocorre, porém, 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:

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.

Confrontando os dispositivos da Lei nº 9.430/96 com o CTN, prevaleceu o entendimento, na Administração Tributária, de que inexistindo naquele, 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:

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.

Portanto, se a restituição obedece a critério proporcional, por analogia e simetria, a imputação do pagamento também deveria observá-lo. Significa dizer que o valor total pago deve ser distribuído proporcionalmente para quitação do principal, multa e juros de mora devidos na data do recolhimento inicial, 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, como procedeu a Fiscalização.

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, segundo a interpretação ao norte, o art. 43 da Lei nº 9.430/96 somente seria 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 proporcional procedida pela Receita Federal, nos casos de reconhecimento 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:

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

1. A regra dos arts. 374 e 379 do CC de 2002 não se aplica 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, exhaustivamente, a imputação do pagamento nas relações jurídico-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 não é disciplinada pelo CTN.
6. Recurso especial conhecido e parcialmente provido.

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 adotada no acórdão recorrido. Reproduz-se a ementa do referido acórdão, decorrente do AgRg no Resp nº 971.016/SC:

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. CÓDIGO CIVIL. IMPUTAÇÃO DO PAGAMENTO. AMORTIZAÇÃO DOS JUROS ANTES DO PRINCIPAL. ART. 354 DO CC/2002. INAPLICABILIDADE. OFENSA AO ART. 108 CTN. INOCORRÊNCIA.

1. "Se as normas que regulam a compensação tributária não prevêm a forma de imputação do pagamento, não se pode aplicar por analogia o art. 354 do CC/2002 (art. 993 do CC/1916) e não se pode concluir que houve lacuna legislativa, mas silêncio eloqüente do legislador que não quis aplicar à compensação de tributos indevidamente pagos as regras do Direito Privado. E a prova da assertiva é que o art. 374 do CC/2002, que determinava que a compensação das dívidas fiscais e parafiscais seria regida pelo disposto no Capítulo VII daquele diploma legal foi revogado pela Lei 10.677/2003, logo após a entrada em vigor do CC/2002" (REsp 987.943/SC, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 28.02.2008).
  2. A imputação de pagamento não é causa de extinção do crédito tributário, representa apenas a forma de processamento da modalidade extintiva, que é o pagamento.
- Daí porque, silenciando o Código Tributário sobre esse ponto específico, nada impede que a Administração expeça atos normativos que regulem o processamento da causa extintiva.

3. O fato de, na seara tributária, a imputação vir regulamentada em atos normativos expedidos pela Secretaria da Receita Federal – IN's 21/97, 210/2002, 323/2003 e 600/2005 – não implica qualquer violação da ordem constitucional ou legal, uma vez que a reserva de lei complementar (art. 146 da CRFB/88) não abrange essa matéria e o art. 97 do CTN não exige a edição de lei formal para tratar do tema.

4. Nos termos do art. 108 do CTN, a analogia só é aplicada na ausência de disposição expressa na "legislação tributária". Por essa expressão, identificam-se não apenas as leis, tratados e decretos, mas, também, os atos normativos expedidos pela autoridade administrativa (arts. 96 e 100 do CTN). Dessa forma, não há lacuna na legislação tributária sobre o tema imputação de pagamento, o qual, como dito, não é objeto de reserva legal.

5. Inexistência de ofensa aos arts. 354 do CC/2002 e 108 do CTN.

6. Agravo regimental não provido.

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

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DOS ARTS. 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. Cumpre 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.

Assim, não há reparos ao acórdão recorrido que se pauta nos seguintes fundamentos expostos no Acórdão n.º 1402-002.201:

Há que se ressaltar que o art. 163 do CTN não fixou regra de precedência entre tributo, multa e juros (parcelas que compõem determinado débito da contribuinte para com a Fazenda), podendo-se inferir que o CTN lhes deu idêntico tratamento, no que se refere à imputação de pagamentos. Tal entendimento é ratificado pelo 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.

A partir de uma interpretação conjunta desses dispositivos, conclui-se que a imputação proporcional dos pagamentos encontra fundamento no CTN, visto

que, somente se pode falar em 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.

O entendimento acima exposto está em consonância com a Nota Cosit n.º 106, de 20 de abril de 2004, conforme se verifica no trecho a seguir reproduzido:

*Nota Cosit n.º 106/2004: " (...)*

*5. Isto posto, cumpre desde logo asseverar que o regramento da imputação de pagamentos a débitos tributários deve ser inicialmente buscado na Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 Código Tributário Nacional (CTN), norma que prevê o pagamento como forma de extinção do crédito tributário (art. 156, inciso I) e que regula esse instituto em seus arts. 157 a 169, os quais correspondem às Seções II e III do Capítulo IV do Título III do Livro Segundo do aludido Código.*

*6. Mediante leitura dos aludidos dispositivos legais, verificase que o CTN não aborda diretamente a questão da imputação do pagamento efetuado pelo sujeito passivo entre as parcelas que compõem o débito tributário (principal, multa e juros moratórios).*

*7. Em seu art. 163, o CTN apenas determina que a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, na hipótese da existência simultânea de dois ou mais débitos do sujeito passivo, in verbis:*

*'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.'*

*8. Uma vez que o art. 163 do CTN não fixou regra de precedência entre tributo, multa (de mora ou de ofício) e juros moratórios – parcelas em que se decompõe determinado débito do contribuinte para com a Fazenda, poderseia desde logo inferir, a contrario sensu, que o CTN teria dado idêntico tratamento, no que se refere à imputação de pagamentos, entre referidas exações.*

*9. Tal entendimento é então ratificado pelo 167 do CTN, que estabelece que a restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, "na mesma proporção", dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, in verbis:*

*'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.*

*(...)'*

10. A partir de uma interpretação conjunta dos arts. 163 e 167 do CTN, chega-se à conclusão de que referido Diploma Legal não só estabelece, na imputação de pagamentos pela autoridade administrativa, a inexistência de precessão entre tributo, multa e juros moratórios, como também veda ao próprio sujeito passivo estabelecer precedência de pagamento entre as parcelas que compõem um mesmo débito tributário, ou seja, veda ao sujeito passivo imputar seu pagamento apenas a uma das parcelas que compõem o débito tributário.

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

10.2 Não fosse assim, como seria possível atender à proporcionalidade determinada pelo art. 167 do CTN se o contribuinte que devesse R\$100,00 de tributo, R\$20,00 de multa moratória e R\$10,00 de juros moratórios efetuasse o pagamento de R\$80,00 a título de tributo, R\$50,00 a título de multa moratória e R\$10,00 a título de juros moratórios, ou efetuasse o pagamento de R\$150,00 a título de tributo, R\$10,00 a título de multa moratória e R\$5,00 a título de juros moratórios? Qual seria a proporcionalidade a ser observada, na restituição, entre tributo, juros moratórios e penalidade pecuniária?

(...)

14. Conforme já mencionado, é o CTN que, ao dispor sobre a repetição do indébito tributário, indiretamente determina a proporcionalização do pagamento efetuado pelo sujeito passivo entre as parcelas do débito por ele pago(...)"

Neste mesmo sentido, cita-se trecho CONCLUSÃO do PARECER/PGFN/CDA N.º 1.936/2005:

**"26 – Ante o exposto, tendo em vista que a adoção do "sistema de amortização linear" não encontra respaldo na legislação citada, que o "sistema de amortização proporcional é o único admitido pelo Código Tributário Nacional, que a própria Secretaria da Receita Federal (Nota Cosit n.º 106, de 20 de abril de 2004) já se pronunciou nesse sentido e que os créditos tributários submetidos ao método da amortização linear carecem de liquidez e certeza..."**  
(grifei)

Com este mesmo entendimento, citam-se trechos do PARECER PGFN CAT N.º 74/2012:

143. Chamava-se linear essa forma de imputação porque levava em conta o preenchimento, efetuado pelo próprio contribuinte, das linhas do Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) com que ele pagava, a destempo, o débito tributário.

144. Pode-se ver a associação entre a imputação linear e a formatação original do artigo 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, mediante o seguinte exemplo: pagando o contribuinte, em MAI 2012, a quantia de 10.000 reais, correspondente ao valor do débito tributário devido na data de vencimento (MAI 2009) sem incluir, portanto, o valor da multa de mora, e escrevendo, naturalmente, 10.000 reais na linha do DARF correspondente ao principal, não se fazia, àquela época, nenhuma imputação a título de multa de mora, ou seja, considerava-se imputado o pagamento exclusivamente ao principal, lançando-se a multa de ofício, de 75% (ou 150%, se houvesse fraude), sobre os 10.000 reais.

145. Tal procedimento não era insta dizelo com todas as letras – condizente com os ditames do artigo 163 do CTN, porque representava simples acatamento de pretendida imputação feita pelo próprio

*contribuinte, tendo a imputação linear, de resto, sido objeto de expresso rechaço por este órgão jurídico no Parecer PGFN/CDA/Nº 1936/2005, acima referido, com conclusão no sentido da obrigatoriedade de observância da imputação proporcional (ainda que, como já dito, se tenha trilhado ali caminho interpretativo diverso daquele que aqui utilizamos).*

*146. Eis, então, que, por força do artigo 14 da já referida Lei n.º 11.488, de 2007, veio a se modificar radicalmente esse regime.*

*147. Com a nova redação que se seu deu ao artigo 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, restou suprimida, do inciso I do caput do artigo 44 da Lei n.º 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 n.º 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;*

*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 n.º 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 n.º 9.430, de 1996, pela Lei n.º 11.488, de 2007, veio viabilizar a imputação proporcional de pagamento na hipótese nela versada — deixando-se de lado a chamada "imputação linear". (grifei)*

Portanto, pelo exposto, deve ser aplicado o "sistema de imputação proporcional", como fez a fiscalização, e não o "sistema de amortização linear", como pretende o interessado.

*In casu*, restou caracterizada, após a imputação proporcional do pagamento postergado, a falta de recolhimento do saldo devedor objeto do lançamento de ofício, com a aplicação da multa de 75%, nos termos do art. 44, I, da Lei n.º 9.430/1996, com redação dada pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007:

*"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007)*

*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; (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007)"*

Observe-se, mais uma vez, que a nova redação do art. 44, I, da Lei n.º 9.430/1996 deixou de contemplar a hipótese de lançamento de multa isolada no caso de pagamento de tributo em atraso desacompanhado da multa moratória.

No caso presente, os pagamentos postergados efetuados pelo interessado em 2008 e 2009 não abrangeram o valor total do débito em 2007, não restando à fiscalização alternativa senão a de se valer da imputação proporcional para ajustar tais valores aos dispositivos da lei, distribuindo a quantia paga proporcionalmente entre o tributo, a multa moratória e os juros moratórios, e formalizando de ofício a exigência do tributo remanescente.

A respeito da matéria, traz-se à colação, em contraponto aos acórdãos mencionados na impugnação, decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

*16327.004099/200246 Recurso n.º 148.714 Especial do Procurador Acórdão n.º 910100.426– 12 Turma Sessão de 03 de novembro de 2009 Matéria IRPJ E OUTRO (...) Assunto: Imposto de Renda Pessoa Jurídica Ano-calendário: 1998 1 FALTA DE ADIÇÃO DE PERDAS NA REAVALIAÇÃO DE BENS DO ATIVO PERMANENTE. As perdas de bens do ativo permanente só podiam ser deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando da realização do bem. Até lá, o procedimento correto deveria ser a constituição de uma provisão para perdas, a qual, ao teor do art. 13, inciso I, da Lei n.º 9.249/95, são indedutíveis. As disposições da SUSEP não podem se sobrepor à legislação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.*

*POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DO TRIBUTO. Acata-se a alegação de postergação do pagamento do tributo quando o sujeito passivo demonstra que levou à tributação a base de cálculo objeto do lançamento de ofício e recolheu o tributo em períodos posteriores. O efeito desse reconhecimento dá-se pelo ajuste nos valores lançados, no sentido de se deduzir do tributo lançado, aquele que foi efetivamente pago a posteriori, adotando-se, para tanto, o método da imputação proporcional (destacou-se).*

É de se notar, portanto, pelos demonstrativos de IRPJ e de CSLL dos autos de infração, que a autoridade fiscal observou de forma escorreita a norma legal, não havendo erro na apuração do tributo postergado.

Este posicionamento, expresso pelo ex-Conselheiro Demetrius Nichele Macei, foi renovado nesta 1ª Turma, no voto condutor do Acórdão n.º 9101-004.231<sup>4</sup>, com o seguinte acréscimo ao final:

Assim, em que pese os argumentos dispendidos pelo contribuinte, a imputação proporcional não é ilegal. Não faria o menor sentido quitar integralmente o principal e os juros decorrentes e manter, exclusivamente, a multa de mora. Por

<sup>4</sup> Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteadó, Livia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo (Presidente) e divergiu na matéria a Conselheira Livia De Carli Germano.

ser um consectário legal, na medida em que incide sobre o principal, não poderia a multa de mora remanescer sozinha no caso concreto.

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

Desta forma, a imputação proporcional na esfera tributária é técnica legal para que todo o valor do crédito do contribuinte seja utilizado e o eventual saldo devedor esteja distribuído de maneira adequada entre principal, juros e multa devidos.

Assim, evidenciada a correção do procedimento pautado em imputação proporcional, não merece reparos o acórdão recorrido.

Assim, também aqui deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

Por fim, na terceira matéria (**Impossibilidade de cominação de multa de mora pelo recolhimento em atraso de estimativas**), deve prevalecer a interpretação assim expressa no voto condutor do acórdão recorrido:

Sustenta a Recorrente que o caráter provisório do recolhimento por estimativa impede a exigência da multa de mora sobre eventuais parcelas compensadas em atraso a esse título, visto que a mora somente é imputável ao pagamento líquido e certo que não tenha sido feito dentro do prazo.

[...]

Com efeito, independentemente da natureza jurídica que se queira emprestar às antecipações obrigatórias (estimativas) previstas na legislação tributária, não se pode negar que ela tem caráter tributário e que, uma vez não recolhidas no prazo legal, submetem-se aos acréscimos moratórios previstos no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996.

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.

As objeções da Contribuinte quanto ao fato de *as estimativas mensais não se caracterizarem como tributo* e representarem, apenas, *valores estimados, provisórios, sem caráter definitivo, cuja precariedade perdura até o fim do período de apuração (31/12)*, não podem prosperar, na medida em que as estimativas eram admitidas como débitos passíveis de extinção mediante compensação, a evidenciar a certeza da obrigação, ainda que sob o viés de antecipação. Em outras palavras, o fato de a estimativa caracterizar uma antecipação do tributo devido ao final do ano-calendário não afasta o dever do sujeito passivo de recolhê-la no prazo fixado pela legislação, e também não o dispensa de suportar os encargos moratórios previstos no art. 61 da Lei nº 9.430/96, caso o faça a destempo.

De fato, se o sujeito passivo comete a infração de não recolher estimativas devidas, para desfazer espontaneamente a infração deve quitá-las com os acréscimos moratórios devidos, inclusive se verificar que os tributos devidos ao final do ano-calendário seriam inferiores à soma das estimativas devidas. Se denunciar espontaneamente esta infração mediante pagamento, poderá fazê-lo sem o acréscimo da multa de mora, caso cumpra os demais requisitos do art. 138 do CTN. Mas se a liquidação é promovida mediante compensação, a multa moratória

deve ser, necessariamente, computada por ocasião da imputação do direito creditório aos débitos cuja liquidação é pretendida.

Assim não fosse e um sujeito passivo que recolhesse as estimativas em atraso, apenas ao final do ano-calendário e sem os acréscimos moratórios, poderia confrontá-las por seu valor principal com o tributo devido em 31 de dezembro e, se este lhes fosse inferior, apurar um saldo negativo de mesma magnitude daquele apurado por outro sujeito passivo que recolhesse as estimativas no prazo legal. É sob este viés econômico que o art. 61 da Lei nº 9.430/96 determina o acréscimo de multa de mora e de juros de mora a todos os *débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal*, e não especificamente aos **tributos devidos**.

Por fim, no que diz respeito à aplicação de juros sobre saldo negativo apenas ao final do ano-calendário, vale recordar que, como consolidado na Súmula CARF nº 84, *é possível a caracterização de indébito, para fins de restituição ou compensação, na data do recolhimento de estimativa*, hipótese na qual o sujeito passivo contará com o acréscimo de juros ao indébito desde o seu recolhimento, a evidenciar que a restituição de saldo negativo somente conta com juros a partir do encerramento do ano-calendário porque é neste momento em que se apura o tributo a ser confrontado com as antecipações, e não em razão de incertezas quanto aos débitos representados por estas antecipações.

Por todo o exposto, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

## Declaração de Voto

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella

Ousando divergir do bem fundamentado e robusto voto da I. Relatora, registra-se aqui a discordância do seu posicionamento meritório, justificando o entendimento pela procedência do Recurso Especial da Contribuinte, no que tange à denuncia espontânea e a imputação de pagamentos procedida.

Em relação à denuncia espontânea, manejada por meio de compensação pelos contribuintes, este Conselheiro, ainda no âmbito da C. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção deste E. CARF já teve a oportunidade de - na condição de Relator - apreciar e julgar tal tema, como ilustra o v. Acórdão nº 1402-002.309, publicado em 11/10/2016.

Entende-se que existem inúmeras normas de Direito Tributário que equiparam o pagamento à compensação, em todos seus efeitos. Dessa forma, temos, inicialmente, que considerar que o art. 156 do CTN arrola ambas hipóteses como forma de extinção do crédito tributário, sem fazer qualquer distinção entre elas<sup>5</sup>.

Por outro lado, é correto ponderar que existem requisitos e procedimentos formais específicos para o reconhecimento do crédito objeto de compensação, ao passo que as regras de quitação por recolhimento são mais simples e objetivas. Nesse esteira, pode-se alegar que o crédito compensado por DCOMP está sujeito a processo formal e específico para sua homologação, podendo ser denegado pela Fiscalização.

Voltando, agora, à análise dos efeitos da compensação, temos que o próprio § 2º, do art. 74, da Lei nº. 9.430/96, que regula a compensação por DCOMP, dispõe que *a compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.*

---

<sup>5</sup> Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

Por sua vez, no que tange a tributos sujeitos a lançamento por homologação, o Parágrafo Único do art. 150 do CTN<sup>6</sup> traz previsão muito semelhante ao regular seu recolhimento (pagamento antecipado), rezando que o ***pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.***

**É inegável que ambos normativos atribuem os mesmos efeitos e as mesmas condições para ambas modalidades de quitação tributária, inclusive se valendo o legislador da Lei Federal de redação idêntica àquela empregada no Codex Tributário, naquele parágrafo único do art. 150, em relação à extinção do crédito.**

**Diante disso, é seguro afirmar que tanto o pagamento, propriamente dito, como a compensação, por DCOMP, de tributos sujeitos a homologação, são igualmente condicionados às mesmas regras de verificação Fiscal, possuindo a mesma hipótese resolutiva e, logo, alcançam o mesmo grau de *certeza* creditória.**

**Confirmando tal equiparação, presente em vários segmentos do sistema normativo tributário nacional, o art. 28 da Lei n.º 11.941/2009 alterou a redação do *caput* e inseriu parágrafos no art. 6.º da Lei n.º 8.218/91, equiparando as duas condutas do contribuinte (recolhimento e compensação), para fins de quitação de tributos federais<sup>7</sup>.**

---

<sup>6</sup> Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

<sup>7</sup> Art. 6º Ao sujeito passivo que, notificado, efetuar o pagamento, a compensação ou o parcelamento dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, inclusive das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, será concedido redução da multa de lançamento de ofício nos seguintes percentuais: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – 50% (cinquenta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado do lançamento; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – 40% (quarenta por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado do lançamento; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

III – 30% (trinta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado da decisão administrativa de primeira instância; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

IV – 20% (vinte por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado da decisão administrativa de primeira instância. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º No caso de provimento a recurso de ofício interposto por autoridade julgadora de primeira instância, aplica-se a redução prevista no inciso III do caput deste artigo, para o caso de pagamento ou compensação, e no inciso IV do caput deste artigo, para o caso de parcelamento. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º A rescisão do parcelamento, motivada pelo descumprimento das normas que o regulam, implicará restabelecimento do montante da multa proporcionalmente ao valor da receita não satisfeita e que exceder o valor obtido com a garantia apresentada. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

**Não obstante, reforçando, mais uma vez, tal pensamento, ainda que não se reconheça que recolhimento e compensação são institutos idênticos de extinção do crédito tributário, em relação a tributos sujeitos a lançamento por homologação, confira-se trechos da Solução de Consulta COSIT n.º 110, de 07 de maio de 2015, a qual teve como objeto situação em que o consultante indagava se a apresentação de DCOMP seria meio hábil para comprovar pagamento em operações de câmbio, exigido no art. 880 do RIR/99:**

## Relatório

A consultante questiona acerca da possibilidade de apresentação de Declaração de Compensação (Dcomp) como meio de comprovação da quitação de impostos nas operações de câmbio para remessas de valores ao exterior.

2. Afirma que a instituição financeira, autorizada pelo Banco Central do Brasil para efetuar as operações de câmbio, exige a comprovação do pagamento dos impostos nas remessas para o exterior, conforme determina o artigo 880 do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 e, ainda, o art. 9.º da Lei n.º 4.131, de 3 de setembro de 1962. Questiona se o pagamento dos impostos sobre a operação de câmbio (IRRF e CIDE) pode ser comprovado com a compensação, mediante apresentação de Dcomp, utilizando créditos relativos ao ressarcimento de IPI.

(...)

## Fundamentos

(...)

*Seção IV  
Prova de Quitação*

[...]

*Art. 880. O Banco Central do Brasil não autorizará qualquer remessa de rendimentos para fora do País, sem a prova de pagamento do imposto (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 125, parágrafo único, alínea "c", e Lei n.º 4.595, de 31 de dezembro de 1964, art. 57, parágrafo único).*

*Parágrafo único. Nos casos de isenção, dispensa ou não incidência do referido tributo deverá ser apresentada declaração que comprove tal fato. (grifou-se)*

7. O art. 880 do Decreto n.º 3.000, de 1999 deve ser interpretado de forma sistêmica e observada a sua finalidade, que é a da regular quitação do tributo devido e do controle do crédito tributário, conforme se depreende do próprio título do Capítulo e da Seção em que o dispositivo encontra-se inserido.

8. A expressão "pagamento" nos termos do art. 125, parágrafo único do Decreto-Lei n.º 5.844, de 23 de setembro de 1943, e do art. 9.º, §1.º da Lei n.º 4.131, de 1962, ambos

---

§ 3o O disposto no caput aplica-se também às penalidades aplicadas isoladamente. (Incluído pela Lei n.º 12.844, de 2013)

anteriores à Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), foi adotada no sentido de pagamento em espécie, até mesmo porque a compensação tributária era instituto expressamente vedado pelo art. 54 da Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964 (à época da criação dos dispositivos, a expressão pagamento era a única conhecida para a finalidade de defesa do crédito tributário):

*Art. 54. Não será admitida a compensação da obrigação de recolher rendas ou receitas com direito creditório contra a Fazenda Pública.*

9. Assim, ao art. 880 do Decreto n.º 3.000, de 1999, deve ser dada interpretação sistêmica e conforme ao disposto no art. 170 do Código Tributário Nacional e no art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1964, disposições a ele supervenientes, conforme se passa a expor.

10. O dispositivo tem por finalidade a defesa do crédito tributário (débito a pagar), que continua preservado na hipótese em análise em que sujeito passivo comprova a quitação do tributo devido por meio da compensação. Trata-se de situação em que a pessoa jurídica domiciliada no País apura determinado débito a pagar por ocasião da remessa de valores ao exterior e o confessa. Resta, assim, preservada a declaração da dívida a pagar por aquele que efetua a compensação.

11. Na hipótese, tem-se compensação efetuada pelo sujeito passivo, que, na condição de contribuinte ou responsável pela obrigação tributária (débito), confessa dívida na Declaração de Compensação (Dcomp), além de cumprir as demais obrigações acessórias. Referida dívida é considerada passível de compensação, observado o disposto no art. 41, §9º, da IN RFB n.º 1.300, de 20 de novembro de 2012 (que revogou a IN RFB n.º 900, de 30 de dezembro de 2008).

(...)

17. A compensação deve observar todos os requisitos previsto nos arts. 170 e 170-A do CTN e no art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996. Não se encontrando nesses dispositivos vedação à compensação para as hipóteses aqui questionadas, resta verificar ainda as vedações previstas nas leis específicas de cada tributo, o que exige sua análise em cada caso.

(...)

24. Em conclusão, no caso de operação de remessa de valores efetivada por pessoa jurídica domiciliada no País, mantida a finalidade de preservação do crédito tributário (débito a pagar), prevista no art. 880 do Decreto n.º 3.000, de 1999, tratando o dispositivo da quitação de tributos por ocasião da remessa de valores ao exterior, e admitida a compensação como forma de extinção do crédito tributário nos termos da legislação específica, deve ser adotada interpretação conforme ao disposto no artigo 170 do CTN e no art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996, supervenientes ao dispositivo em referência. Logo, é permitida a comprovação da quitação desses tributos por meio da Dcomp.

## Conclusão

25. Face o exposto e com base nos dispositivos legais acima referidos, responde-se à consultante que nos casos em que a pessoa jurídica domiciliada no País declara e retém débitos de IRRF (Royalties e Pagamento de Assistência Técnica e Renda e Proventos de Qualquer Natureza - códigos de receita n.º 0422 e 0473) e da CIDE (Royalties-código de receita n.º 8741), formalmente admite-se a compensação como forma de quitação do débito (crédito tributário), cumprida assim a finalidade de preservação do crédito tributário a que se refere o dispositivo. Em razão da superveniente previsão de compensação prevista no art. 170 do Código Tributário Nacional e no art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996, é permitida a comprovação do pagamento a que alude o art. 880 do Decreto n.º 3.000, de 1999, por meio da declaração de compensação.

26. Fica reformada a Solução de Consulta n.º 60, de 27 de fevereiro de 2015.

No *caso*, acima apresentado, apesar de possuir objeto um tanto distinto do presente feito, a Administração Tributária federal afastou a literalidade do texto do art. 880 do Decreto 3000/1999, aplicando uma interpretação sistemática das normas vigentes, reconhecendo a eficácia da compensação como prova de pagamento, no sentido de ser apenas necessária uma verificação de vedação no próprio art. 74 da Lei n.º 9.430/96 ou em lei específica do tributo a ser compensado. Concluiu a Receita Federal do Brasil que, no caso de não haver vedações, a compensação faz as vezes do pagamento.

Transportando o raciocínio, primordial e fundamental, da Solução de Consulta COSIT n.º 110/2015 para processo administrativo sob análise, há clara validação e endosso institucional da eficácia da compensação por DCOMP para fins de equivalência de efeitos a pagamento. Pelo menos, sem sombra de dúvidas, a interpretação literal do termo *pagamento* do artigo 138 do CTN, da qual se valeu o v. Acórdão, cai por terra.

Satisfeita a demonstração da equiparação normativa dos efeitos dos institutos, pagamento e compensação, e a necessidade de uma interpretação sistemática, deve-se frisar que a jurisprudência, tanto administrativa como judicial, já enfrentou casos idênticos, decidindo sobre a matéria em questão.

O entendimento desse E. CARF, inclusive, nas C. Turmas Ordinárias da sua 1ª Seção, não é pacífico sobre o assunto, mas há um considerável número de decisões que acolhem a compensação como via para o contribuinte proceder legitimamente à denúncia espontânea, como o Acórdão n.º 1201-004.427, de relatoria do I. Conselheiro Jeferson Teodorovicz, proferido recentemente pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção e publicado em 11/12/2020, exemplifica:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)*

*Exercício: 2002*

*DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA.*

*A denúncia espontânea exclui a multa de mora.*

*COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.*

*O instituto da denúncia espontânea também se efetiva através do pedido de compensação (PER/DCOMP), ainda que sujeito a posterior homologação.*

(destacamos)

O E. Superior Tribunal de Justiça, igualmente, possui decisões em sentidos opostos, inclusive exarados pela mesma C. Segunda Turma, curiosamente, publicados com muita proximidade. Ilustrando a posição favorável em relação utilização da compensação na manobra da denúncia espontânea, confira-se o seguinte julgado:

*EDcl no AgRg no REsp 1375380/SP EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2013/0077613-7*

*Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN*

*Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA*

*Data do Julgamento: 20/08/2015*

*Data da Publicação: DJe 11/09/2015*

*Ementa*

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PRESENÇA DE OMISSÃO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS COM EFEITOS INFRINGENTES. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. RECONHECIMENTO. TRIBUTO PAGO SEM PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO ANTERIOR E ANTES DA ENTREGA DA DCTF REFERENTE AO IMPOSTO DEVIDO.*

*1. A decisão embargada afastou o instituto da denúncia espontânea, contudo se omitiu para o fato de que a hipótese dos autos, tratada pelas instâncias ordinárias, refere-se a tributo sujeito a lançamento por homologação, tendo os ora embargantes recolhido o imposto no prazo, antes de qualquer procedimento fiscalizatório administrativo.*

*2. Verifica-se estar caracterizada a denúncia espontânea, pois não houve constituição do crédito tributário, seja mediante declaração do contribuinte, seja mediante procedimento fiscalizatório do Fisco, **anteriormente ao seu respectivo pagamento, o que, in casu, se deu com a compensação de tributos.** Ademais, a compensação efetuada possui efeito de pagamento sob condição resolutória, ou seja, a denúncia espontânea será válida e eficaz, salvo se o Fisco, em procedimento homologatório, verificar algum erro na operação de compensação. Nesse sentido, o seguinte precedente: AgRg no REsp 1.136.372/RS, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, DJe 18/5/2010.*

*3. Ademais, inexistindo prévia declaração tributária e havendo o pagamento do tributo antes de qualquer procedimento administrativo, cabível a exclusão das multas moratórias e punitivas.*

*4. Embargos de declaração acolhidos com efeitos modificativos.*

*Acórdão Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA Turma do Superior Tribunal de Justiça: "A Turma, por unanimidade, acolheu os embargos de declaração, com*

*efeitos modificativos, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."  
Os Srs. Ministros Og Fernandes (Presidente), Mauro Campbell Marques,  
Assusete Magalhães e Humberto Martins votaram com o Sr. Ministro Relator.  
(Destacamos)*

À luz de tantos elementos, a conclusão é que um sistema jurídico, então norteado pela lógica e pela dinâmica racional entre seus objetos, não deve comportar anacronismos ao contemplar efeitos distintos em relação a elementos que são manifestamente equiparados por diversas normas, inclusive, algumas delas, de ampla hierarquia kelseniana, alcance e abrangência.

Por tais fundamentos, deve ser provido o Recurso Especial da Contribuinte em relação ao reconhecimento da ocorrência de denúncia espontânea, nos moldes do art. 138 do CTN.

Já em relação à matéria da *imputação de pagamentos*, este Conselheiro entende que também assiste razão à Recorrente, sendo tema intimamente relacionada à prerrogativa da denúncia espontânea – acima tratada, apenas sob o prisma da sua consumação por meio de compensação. Esse instituto carrega verdadeira *sanção premial*, conforme textualmente reconhecido pelos Exmo. Ministros do E. Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.149.022/SP, sob a dinâmica e efeitos previstos no art. 543-C do CPC/73, o que dispensaria a aplicação de qualquer pena, inclusive aquela referente à mora percebida.

O mencionado art. 138<sup>8</sup> do CTN garante que qualquer obrigação tributária principal vencida poderá ser objeto de quitação voluntária pelo contribuinte (antes da constituição do tributo ou do início de fiscalização pertinente), devidamente acompanhada dos juros de mora percebidos até o momento da satisfação tardia, com a exclusão das penalidades correspondentes à infração ocorrida.

Como se observa, o Legislador complementar de 1966 atribuiu relevância e efeitos jurídicos diretamente ao ato volitivo do contribuinte de saldar tributo devido e vencido, acrescidos apenas juros, espontaneamente.

Na medida em que a Administração Tributária estabelece procedimento arrecadatório em que, ignorando e contrariando essa vontade exprimida pela conduta do contribuinte, deliberadamente aloca na satisfação de sanção parte dos recursos manifestamente destinados à satisfação do *principal* e dos juros devidos pela obrigação tributária vencida, está

---

<sup>8</sup> 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.

sendo tolhida do particular a prerrogativa legal, de prestigiada hierarquia kelseniana, de somente quitar o tributo e os encargos moratórios.

O resultado é uma inafastável distorção, motivada unilateralmente, da relação que o contribuinte desejava estabelecer com o Fisco quando procedeu a tal manobra. Tem-se, aqui, uma coibição indevida a hipótese de conduta legalmente delineada e prestigiada, assim como a direta limitação do alcance da norma contida no art. 138 do CTN.

Ainda que a Administração Tributária possa (e deva) estabelecer seus procedimentos e todo o *iter* de sua atividade com base em interpretação institucional da legislação fiscal vigente, sua implementação não pode conflitar com institutos de Direito Tributário, colidir com prerrogativas dos contribuinte ou representar restrição (ou imposição) sem o objetivo respaldo legal. Lembre-se que a previsão do procedimento de *imputação proporcional* está formalizada em normas e atos infralegais, como em *Manuais*, veiculados em Instruções Normativas, e em Notas e Pareceres de Órgãos fazendários federais.

Inclusive, na mesma esteira, tal situação remete ao fato de que ainda que se reconheça a presença corolário da *praticabilidade tributária*<sup>9</sup> como elemento informador de diversas normas do sistema tributário nacional e a sua devida observância na execução das mesmas, é certo que as prerrogativas da Fazenda Pública - e mesmo os privilégios do crédito tributário - encontrarão invencível limitação nos institutos de Direito Tributário e nas garantias dos contribuinte, constitucional e legalmente previstos.

Os arts. 163 e 167 do CTN, invocados pela Fazenda Nacional, não respaldam expressamente o procedimento da *imputação proporcional* que, nos presentes autos, deu margem à homologação parcial da compensação dos débitos da contribuinte pela imposição da satisfação *automática* de multa de mor. A interpretação fazendária que lhes trata como fundamento mediato deve ser sistemática e não podendo olvidar de outros dispositivos legais, sejam do próprio *Codex* Tributário ou mesmo de legislação ordinária vigente.

Nesse sentido, a *leitura* institucional de tais regras não pode culminar em desprestígio do instituo previsto no art. 138 do CTN, principalmente em ambiente legislativo posterior à edição do art. 43<sup>10</sup> da Lei nº 9.430/96, interpretado em conjunto com o art. 44 da mesma Lei, o qual permite a formalização independente de exigência de penalidade e/ou juros devidos.

---

<sup>9</sup> COSTA, Min. Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária - Exequibilidade da Lei Tributária e Direitos do Contribuinte*. São Paulo : Malheiros Editores, 2007.

<sup>10</sup> Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

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

Ora, se o contribuinte decide apenas saldar débito vencido (*principal*) acompanhado dos juros correspondentes (seja por compensação ou não) e a Administração Tributária entende que, naquela circunstância, seria, também, devida a sanção moratória, existem meios legais disponíveis para a sua imposição autônoma ao sujeito passivo, de modo a permitir sua quitação posterior ou um eventual contencioso preciso e adstrito apenas à penalidade (enquanto já satisfeitos o tributo e os juros) – e não distorcer a vontade e a conduta do contribuinte, gerando situação em que o *principal*, os juros e a multa restam, todos, parcialmente quitados, criando complexidade, e envolvendo todos esses *elementos* do crédito tributário em conflito interpretativo que exclusivamente se relaciona à questão da dispensa ou não da sanção imposta.

A adoção de hermenêutica que permite a criação de tal circunstância e ocorrências, inclusive excluindo a ponderação da existência de outras normas, que revelariam outra solução institucional menos complexa e litigiosa, não pode prevalecer.

Posto isso, igualmente assiste razão à Contribuinte, sendo indevido o procedimento de *imputação proporcional*, deve se reconhecer como insubsistentes seus efeitos.

Diante de todo o exposto, respeitosamente e prestando as devidas homenagens à I. Relatora, diverge este Conselheiro para dar provimento ao Recurso Especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella