



**Processo nº** 19647.004704/2005-05  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1402-004.524 – 1<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 4<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de março de 2020  
**Recorrente** TELERN CELULAR S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 1998

IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTOS. LEGALIDADE. A imputação proporcional dos pagamentos referentes a tributos, penalidades pecuniárias ou juros de mora, na mesma proporção em que o pagamento o alcança, encontra amparo no Código Tributário Nacional.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, vencidos a Relatora e os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Luciano Bernart que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Evandro Correa Dias.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Paula Santos de Abreu – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogerio Borges, Luciano Bernart, Evandro Correa Dias, Leonardo Luis Pagano Goncalves, Murillo Lo Visco, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Paula Santos de Abreu e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

## Relatório

1. Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte identificada acima em face do Acórdão exarado pela 3<sup>a</sup> Turma da DRJ/REC na sessão de 10 de julho de 2009 que negou provimento à homologação da compensação intentada pela Recorrente.

### I – Da Infração

2. Por bem entender a contenda, transcrevo abaixo o relatório da decisão *a quo*:

A interessada acima qualificada apresentou as Declarações de Compensação - DCOMPs de fls. 01/62, por meio das quais compensou crédito da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL com débitos relativos a estimativas de meses dos anos-calendário 2000 a 2003. O crédito informado, no valor de R\$ 551.418,05, seria decorrente de saldo negativo da contribuição apurado em 31/12/1998.

2. Em diligência realizada pela Delegacia da Receita Federal no Recife (relatório de fls. 65/71), concluiu-se pela existência do crédito apontado nas DCOMPs e pela sua insuficiência para compensar todos os débitos arrolados pela contribuinte. Por meio do Despacho Decisório de fl. 72, a autoridade *a quo*, acatando os fundamentos expostos no relatório, reconheceu integralmente o direito creditório e homologou parcialmente as compensações, até o limite do crédito reconhecido.

3. A empresa TIM Nordeste S/A, CNPJ n.º 01.009.686/0001-44, sucessora da TELERN CELULAR S/A, apresentou manifestação de inconformidade (fls. 78/89), alegando, em síntese:

- a) que houve a denúncia espontânea da infração, pelo que se eximiria da aplicação da multa de mora, com arrimo no art. 138 do CTN;
- b) que a imputação proporcional de principal e multa é ilegal;
- c) que o despacho decisório decorre da revisão de ofício havida nos autos do processo n.º 19647.009690/2006-99 e que teria havido, ao que infere, acréscimo no valor dos débitos, o que afrontaria os arts. 145, 146 e 149 do CTN.

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

**II – Do acórdão Recorrido**

3. A Turma Julgadora, ao analisar o pleito da Contribuinte decidiu por não lhe dar provimento pelas seguintes razões:

a) A exigência do crédito tributário verificou-se, entre outras infrações, pela compensação indevida para quitação das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL. Em consequência das glosas, foram lavrados autos de infração para cobrança dos tributos ao final dos anos-calendários e da multa isolada pela falta das antecipações mensais.

b) O entendimento esposado na Solução de Consulta Interna Cosit n.º 18, de 13/10/2006, de que não cabe a glosa das estimativas, devendo os débitos serem cobrados com base em DCOMP foi posterior à lavratura dos autos de infração, por este motivo, os lançamentos foram revisados de ofício, reduzindo o crédito tributário até o limite disponível.

c) A homologação parcial combatida nestes autos não decorreu do processo n.º 19647.009690/2006-99 nem da Solução de Consulta Interna Cosit n.º 18/2006 e tampouco sofreram qualquer modificação em virtude daqueles. Os débitos em discussão no presente processo são aqueles espontaneamente declarados pela contribuinte nas DCOMPs, não havendo falar em ofensa aos arts. 145, 146 e 149 do CTN.

d) A incidência dos juros e da multa de mora sobre débitos pagos ou compensados após o vencimento, ainda que a extinção se dê por ato espontâneo do sujeito passivo estaria em consonância o art. 28 da Instrução Normativa SRF n.º 210 de 30/09/2002<sup>1</sup>, com a redação dada pela Instrução Normativa SRF n.º 323, de 24/04/2003 e os acréscimos moratórios (juros e multa de mora), foram aplicados em conformidade com o art. 61 da Lei n.º 9.430, de 27/12/1996<sup>2</sup>. Da mesma forma, a Instrução Normativa SRF n.º 460, de 18/10/2004, em seu art. 28, § 1º, estabelece que a compensação do tributo será acompanhada, na mesma proporção, dos correspondentes acréscimos legais.

e) Conforme a regra disposta no art. 36, § 1º, da Instrução Normativa SRF n.º 900, de 30/12/2008, o procedimento adotado pela autoridade administrativa de considerar primeiro a quitação integral de cada débito, para somente após proceder à compensação do débito seguinte está correta.

<sup>1</sup> Art. 28. Na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os créditos serão acrescidos de juros compensatórios na forma prevista nos arts. 38 e 39 e os débitos sofrerão a incidência de acréscimos moratórios, na forma da legislação de regência, até a data da entrega da Declaração de Compensação.

<sup>2</sup> Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

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

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

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

f) Por fim, esclarece não assistir competência à autoridade administrativa o exame de arguições quanto à legalidade e constitucionalidade de normas insertas no ordenamento jurídico, competência esta atribuída em caráter privativo ao Poder Judiciário.

### **III – Do Recurso Voluntário**

4. Alega a Recorrente que a denúncia espontânea afasta a imposição de qualquer tipo de multa, seja de ofício ou de mora, nos termos do art. 138 do Código Tributário Nacional — CTN.

5. Cita precedentes administrativos e judiciais pela qual a contribuinte ao realizar compensação e apresentar a DCOMP indicando débito fiscal com data vencida, fez uma denúncia espontânea, o que afastaria a aplicação de qualquer penalidade, inclusive a multa moratória.

6. Esclarece que a DF/Recife, por meio do Despacho Decisório, converteu parte dos pagamentos de tributos realizados pela contribuinte em pagamento de parte da multa moratória supostamente devida. Ao adotar tal procedimento, a DRF/Recife utilizou mais rapidamente os créditos a que a contribuinte tinha direito, apontando como pendente de pagamento parte do principal.

7. Aduz a ilegalidade dessa imputação proporcional de principal e multa, pois a Administração Fiscal não teria o poder/competência para alterar a natureza de um pagamento, transformando o pagamento de tributo em multa. Isso só seria possível se houvesse previsão normativa expressa, o que não ocorre. Na ausência de lei nesse sentido, a natureza e destino do pagamento feito pelo contribuinte deveria ser respeitado.

8. Esclarece que o Despacho Decisório decorreu de uma revisão de ofício do lançamento realizado. Em decorrência desta revisão, foi apartado do processo administrativo n.º 19647.009690/2006-99 parte do crédito tributário apurado nos Autos que passou a ser tratada em processos específicos e objetos de cobrança espontânea, acrescidos de multa de mora e juros SELIC. Isso teria acarretado um aumento no valor total da exigência, o que configura uma violação aos artigos 145 a 149 do CTN.

É o relatório.

**Voto Vencido**

Conselheira Paula Santos de Abreu, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razão pela qual dele conheço.

**I – Da cobrança de multa moratória quando há denúncia espontânea**

O presente processo administrativo trata exclusivamente da compensação dos seguintes débitos com o crédito de R\$ 551.418,05, este reconhecido pela autoridade administrativa, como se verifica pela planilha acostada aos autos, abaixo:

Receita	PA/EX	Período	Expr. Monet.	Valor originário	% multa	Vcto. do Principal	Vcto. da Multa	Multa mora	IN77/98	Rep.Fisc. fins penais
Extinções / Eventos / Saldo				Principal / (Valor Referencial)	% multa			Situação do Saldo		
2484	05/2000	MENSAL	REAL	4.267,08		30/06/2000		S	N	N
Extinto - Compensacao				4.267,08						
Saldo de Principal				0,00						
Número da declaração: 3971593049 Tipo: PER/DCOMP										
2484	01/2001	MENSAL	REAL	71.322,26		23/02/2001		S	N	N
Extinto - Compensacao				71.322,26						
Saldo de Principal				0,00						
Número da declaração: 3909040764 Tipo: PER/DCOMP										
2484	02/2001	MENSAL	REAL	15.924,41		30/03/2001		S	N	N
Extinto - Compensacao				15.924,41						
Saldo de Principal				0,00						
Número da declaração: 1932657603 Tipo: PER/DCOMP										
2484	03/2001	MENSAL	REAL	37.698,84		30/04/2001		S	N	N
Extinto - Compensacao				37.698,84						
Saldo de Principal				0,00						
Número da declaração: 842192512 Tipo: PER/DCOMP										
2484	04/2001	MENSAL	REAL	21.494,80		31/05/2001		S	N	N
Extinto - Compensacao				21.494,80						
Saldo de Principal				0,00						
Número da declaração: 1845834341 Tipo: PER/DCOMP										
2484	05/2001	MENSAL	REAL	20.779,27		31/06/2001		S	N	N
Extinto - Compensacao				20.779,27						
Saldo de Principal				0,00						
Número da declaração: 2739786306 Tipo: PER/DCOMP										
2484	06/2001	MENSAL	REAL	117.343,38		31/07/2001		S	N	N
Extinto - Compensacao				117.343,38						
Saldo de Principal				0,00						
Número da declaração: 4191873020 Tipo: PER/DCOMP										
2484	07/2001	MENSAL	REAL	20.762,58		30/08/2001		S	N	N
Extinto - Compensacao				20.762,58						
Saldo de Principal				0,00						

Receita	PA/EX	Período	Expr. Monet.	Valor originário	% multa	Vcto. do Principal	Vcto. da Multa	Multa mora	IN77/98	Rep.Fisc. fins penais
Extinções / Eventos / Saldo				Principal / (Valor Referencial)	% multa	Situação do Saldo				
Número da declaração: 2818408905 Tipo: PER/DCOMP										
2484	11/2001	MENSAL	REAL	91.859,03		28/12/2001		S	N	N
Extinto - Compensacao				91.859,03						
Saldo de Principal				0,00						
Número da declaração: 2631099042 Tipo: PER/DCOMP										
2484	12/2001	MENSAL	REAL	118.040,20		31/01/2002		S	N	N
Extinto - Compensacao				118.040,20						
Saldo de Principal				0,00						
Número da declaração: 2854579115 Tipo: PER/DCOMP										
2484	01/2002	MENSAL	REAL	74.877,89		28/02/2002		S	N	N
Extinto - Compensacao				74.877,89						
Saldo de Principal				0,00						
Número da declaração: 927722316 Tipo: PER/DCOMP										
2484	02/2002	MENSAL	REAL	86.338,00		28/03/2002		S	N	N
Extinto - Compensacao				66.598,18						
Saldo de Principal c/ Multa de Mora				19.739,82		Devedor - Ag.Ciência Apreciação Pedido (Crédito)				
Número da declaração: 1094889954 Tipo: PER/DCOMP										
Existem componentes pendentes de compensação										
2484	03/2002	MENSAL	REAL	132.262,69		30/04/2002		S	N	N
Saldo de Principal c/ Multa de Mora				132.262,69		Devedor - Ag.Ciência Apreciação Pedido (Crédito)				
Número da declaração: 2892366526 Tipo: PER/DCOMP										
Existem componentes pendentes de compensação										
2484	04/2002	MENSAL	REAL	29.576,30		31/05/2002		S	N	N
Saldo de Principal c/ Multa de Mora				29.576,30		Devedor - Ag.Ciência Apreciação Pedido (Crédito)				
Número da declaração: 2010080782 Tipo: PER/DCOMP										
Existem componentes pendentes de compensação										
2484	07/2003	MENSAL	REAL	3.638,60		29/08/2003		S	N	N
Saldo de Principal c/ Multa de Mora				3.638,60		Devedor - Ag.Ciência Apreciação Pedido (Crédito)				
Número da declaração: 2507107322 Tipo: PER/DCOMP										
Existem componentes pendentes de compensação										

No entanto, entendeu a autoridade fiscal que tal crédito não era suficiente para quitar integralmente os débitos intentados pela Recorrente pois esta não havia acrescido a multa moratória ao valor do principal devido.

A Recorrente alega, por sua vez, que, tendo havido a denúncia espontânea, a cobrança da multa de mora não seria cabível.

Nesse sentido, inconteste a ocorrência da denúncia espontânea, reconhecida pelo julgador *aqua*, como se verifica, *in verbis*:

*“os débitos que serão cobrados por via do presente processo são rigorosamente aqueles espontaneamente declarados pela contribuinte DCOMPs”.*

A controvérsia cinge-se, portanto, à discussão se, havendo denúncia espontânea, há a aplicação de multa de mora ao tributo recolhido *a posteriori*.

Pois bem, entendeu a turma julgadora, com fulcro no art. 28 da Instrução Normativa SRF n.º 210, de 30/09/2002 cc art. 61 da Lei 9.430/96 com a redação dada pela Instrução Normativa SRF n.º 323, de 24 de abril de 2003 que, *“tem expressa previsão legal a incidência dos juros e da multa de mora sobre débitos pagos ou compensados após o vencimento, ainda que a extinção se dê por ato espontâneo do sujeito passivo”*.

Com o devido respeito à decisão proferida, entendo que não lhe assiste razão.

O artigo 138 do Código Tributário Nacional é expresso em estabelecer que, nos casos de denúncia espontânea, não cabe a aplicação da multa de mora.

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.

Assim, é forçoso reconhecer que havendo extinção do crédito tributário realizado antes do procedimento fiscal seja pelo pagamento ou pela compensação, como no caso, configura-se a denúncia espontânea, e, consequentemente, afasta-se a incidência de multa.

Esse foi o entendimento Superior Tribunal de Justiça no REsp 1149022/SP, proferido no regime do art. 543C do Código de Processo Civil, de observância obrigatória por parte deste Conselho por força do disposto no art. 62, §2º, do Anexo II, do RICARF:

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 consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 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. Consequentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese sub examine.

7. Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte.

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 1149022/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/06/2010, DJe 24/06/2010).

Cumpre também destacar, que a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais tem se consolidado no sentido de que ainda que o débito tenha sido quitado por meio de compensação, tal fato não afasta a configuração da denúncia espontânea, como se verifica pela leitura das ementas das recentes decisões abaixo:

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

Ano-calendário: 2000

A regular compensação realizada pelo contribuinte é meio hábil para a caracterização de denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN, cuja eficácia normativa não se restringe ao adimplemento em dinheiro do débito tributário.

Acórdão 9101-004.448. Sessão de 09/10/2019

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2006

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO.

A regular compensação realizada pelo contribuinte é meio hábil para a caracterização de denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN, cuja eficácia normativa não se restringe ao adimplemento em dinheiro do débito tributário.

Acórdão nº 9101003.689. Sessão 07/08/2018

A interpretação dada ao sentido do vocábulo “pagamento” encontrado no artigo 138 do CTN pela recente jurisprudência da Corte Superior deste CARF, é que este equivale a “adimplemento”. O acórdão n.º 9101-004.448 traz vários dispositivos do Código Tributário Nacional em que tal confusão é demonstrada, como se verifica pelo trecho do voto vencedor proferido pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, abaixo:

(...)

O dispositivo claramente utiliza a expressão "pagamento" no sentido de adimplemento - este sim, a obrigação do contribuinte, após a realização do fato gerador.

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à

Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;

**Novamente, a expressão é utilizada como sinônimo de "adimplemento".** Caso contrário, adotando de forma extrema a distinção entre "pagamento" e "compensação", poderíamos argumentar contrário sensu que as convenções particulares relativas à responsabilidade pela compensação do tributo, ou pela dação de bens em pagamento, poderiam ser opostas à Fazenda Pública, o que é, novamente, um absurdo técnico.

No art. 125, nova situação esdrúxula: teríamos que aceitar, à luz da referida distinção, que no caso de um dos coobrigados compensar ou realizar dação de bem, para extinguir o tributo que deve solidariamente, essa prestação não aproveita aos demais, que continuariam devedores da integralidade do crédito tributário.

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.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

**Mais uma vez: aplicada a distinção em questão, seríamos obrigados a reconhecer que nos casos de lançamento por homologação, o contribuinte não poderia compensar o tributo por ele constituído, pois a lei exigiria a antecipação de pagamento - essa leitura, obviamente, contrasta com diversos outros dispositivos legais e se constitui em rotundo absurdo, haja vista ser absolutamente cediça a transmissão de DCOMPs para a extinção de créditos tributários constituídos pelo próprio contribuinte.**

E mais, mesmo entre os arts. 157 a 164 do CTN verificamos hipóteses em que a expressão "pagamento" é utilizada no sentido de "adimplemento":

Art. 160. Quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento.

Contrário sensu o prazo de vencimento não se aplicaria nos casos em que o contribuinte opte por adimplir a obrigação através de compensação?

(...)

O mesmo acórdão acrescenta ainda que:

(...) o voto vencedor no Acórdão nº 3402 - 003.486, que em razão do próprio conceito de compensação tributária, qual seja, sistemática que acarreta num encontro de contas, tendo como resultado a extinção de duas obrigações contrapostas: relação jurídica tributária, em que o contribuinte tem débito perante o Fisco; e relação jurídica de restituição de indébito ou ressarcimento, na qual o contribuinte tem direito a crédito a ser pago pelo Fisco, até o limite que se equivalerem (artigo 170, CTN e artigo 74 da Lei n. 9.430/96).

Há, portanto, concomitante pagamento de tributo e restituição do indébito ou ressarcimento do tributo. Ou seja, na compensação tributária há sim pagamento, com o único diferencial de que tal pagamento ocorre simultaneamente com a restituição ou ressarcimento de tributos, de modo que tal encontro de contas se anula mutuamente.

Vejamos, por exemplo, o precedente firmado no REsp 1.122.131/SC, de relatoria do Min. Napoleão Nunes, no qual se reconhece que a compensação é espécie de pagamento:

TRIBUTÁRIO. INTERPRETAÇÃO DE NORMA LEGAL. ART. 9º. DA MP 303/06, CUJA ABRANGÊNCIA NÃO PODE RESTRINGIR - SE AO PAGAMENTO PURO E SIMPLES, EM ESPÉCIE E À VISTA, DO TRIBUTO DEVIDO. INCLUSÃO DA HIPÓTESE DE COMPENSAÇÃO, COMO ESPÉCIE DO GÊNERO PAGAMENTO, INCLUSIVE PORQUE O VALOR DEVIDO JÁ SE ACHA EM PODER DO PRÓPRIO CREDOR. PLETORA DE PRECEDENTES DO STJ QUE COMPARTILHAM DESSA ABORDAGEM INTELECTIVA. NECESSIDADE DA ATUAÇÃO JUDICIAL MODERADORA, PARA DISTENCIONAR AS RELAÇÕES ENTRE O PODER TRIBUTANTE E OS SEUS CONTRIBUINTES. RECURSO ESPECIAL A QUE SE DÁ PROVIMENTO.

1. Trata - se de extinção do crédito tributário mediante compensação de ofício; circunstância que o Recorrente afirma comportar a incidência do art. 9º., caput da MP 303/06, o qual prevê hipóteses de desconto nos débitos tributários.

2. O art. 9º. da MP 303/2006 criou, alternativamente ao benefício do parcelamento excepcional previsto nos arts. 1º. e 8º., a possibilidade de pagamento à vista ou parcelado no âmbito de cada órgão, com a redução de 30% do valor dos juros de mora e 80% da multa de mora e de ofício; o conceito da expressão pagamento, em matéria tributária, deve abranger, também, a hipótese de compensação de tributos, porquanto tal expressão (compensação) deve ser entendida como uma modalidade, dentre outras, de pagamento da obrigação fiscal.

3. É usual tratar - se a compensação como uma espécie do gênero pagamento, colhendo - se da jurisprudência do STJ uma plethora de precedentes que compartilham dessa abordagem intelectiva da espécie jurídica em debate: AgRg no REsp. 1.556.446/RS, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 13.11.2015; REsp. 1.189.926/RJ, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 1.10.2013; REsp. 1.245.347/RJ, Rel. Min. CASTRO MEIRA, Rel. p/acórdão Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 11.10.2013; AgRg no Ag. 1.423.063/DF, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 29.6.2012; AgRg no Ag. 569.075/RS, Rel.

Min. JOSÉ DELGADO, Rel. p/acórdão Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ 18.4.2005.

4. Considerando - se a compensação uma modalidade que pressupõe credores e devedores recíprocos, ela, ontologicamente, não se distingue de um pagamento no qual, imediatamente depois de pagar determinados valores (e extinguir um débito), o sujeito os recebe de volta (e assim tem extinto um crédito). Por essa razão, mesmo a interpretação positivista e normativista do art. 9º da MP 303/06, deve conduzir o intérprete a albergar, no sentido da expressão pagamento, a extinção da obrigação pela via compensatória, especialmente na modalidade *ex-officio*, como se deu neste caso.

5. Ainda que não se considerasse que a compensação configura, na hipótese específica destes autos, uma modalidade de pagamento da dívida tributária, ganha relevo o fato de a compensação ter sido realizada de ofício, pois demonstra que o Fisco suprimiu até mesmo a possibilidade de o contribuinte, depois de receber o valor que lhe era devido, resolver aderir à forma favorecida de pagamento, prevista no art. 9º. da MP 303/06.

6. A interpretação das normas tributárias não deve conduzir ao ilogismo jurídico de afirmar a preponderância irrefreável do interesse do fiscal na arrecadação de tributos, por legítima que seja essa pretensão, porquanto os dispositivos que integram a Legislação Tributária têm por escopo harmonizar as relações entre o

poder tributante e os seus contribuintes, tradicional e historicamente tensas, sendo essencial, para o propósito pacífico da atuação judicial de feitio moderador.

7. Recurso Especial da empresa BUSSCAR ÔNIBUS S/A provido.

(REsp 1122131/SC, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/05/2016, DJe 02/06/2016)

Tal entendimento não poderia ser diferente. Ora, a administração pública deve se pautar pelos princípios da razoabilidade e da eficiência. Não seria razoável determinar que o contribuinte, tendo créditos a compensar, tivesse que realizar o pagamento do débito, para depois compensá-lo.

Nesse sentido, mister se faz afastar a cobrança da multa de mora imposta à Recorrente.

## **II – Da Imputação Proporcional do Pagamento do Principal e Multa**

Entendo neste caso, que não cabe a cobrança da multa de mora em virtude de ter havido a denúncia espontânea da Recorrente. No entanto, incidem, no caso, os juros de mora que, embora devidos, não foram considerados pela Recorrente quando da compensação dos tributos.

Passemos então a analisar a insurgência da Recorrente quanto à utilização, pela autoridade fiscal, dos créditos daquela para “compensar” a multa (caso se entenda devida) e os juros de mora não declarados na DCOMP, ou seja, a imputação proporcional dos acréscimos legais ao principal.

Insta ressaltar que no direito privado, a imputação do pagamento está regulada pelos artigos 352-355 do Código Civil de 2002<sup>3</sup> e refere-se a um direito do devedor, que tendo mais de um débito com o mesmo credor, poderá escolher qual deles quer ver liquidado em primeiro lugar, se todos estiverem líquidos e vencidos.

No direito tributário, contudo, tal direito não foi assegurado pelo legislador. A jurisprudência também se consolidou na Súmula 464 do STJ em afastar a aplicação da regra de direito privado ao direito tributário<sup>4</sup>. É da autoridade fiscal a prerrogativa de imputar o

---

<sup>3</sup> Art. 352. A pessoa obrigada por dois ou mais débitos da mesma natureza, a um só credor, tem o direito de indicar a qual deles oferece pagamento, se todos forem líquidos e vencidos.

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

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

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

<sup>4</sup> Súmula 464 - STJ. “A regra de imputação de pagamentos estabelecida no art. 354 do Código Civil não se aplica às hipóteses de compensação tributária.”

pagamento *ex officio* segundo o estrito regramento do art. 163 do CTN, que estabelece a ordem pela qual os débitos deverão ser quitados:

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.

Observa-se, contudo, que a lista de prioridades estabelecida no referido dispositivo legal não previu a imputação do pagamento do principal aos juros e multa moratórios. Tampouco se encontra no CTN uma regra que permita à autoridade administrativa recusar o pagamento de crédito tributário sob a alegação de que este não inclui os acréscimos legais devidos, ou mesmo que este não seja integral.

Pelo contrário, verifica-se pela leitura do art. 164, I do CTN que, caso a Fazenda Pública se recuse a receber o principal se este não estiver atrelado ao pagamento de uma penalidade ou obrigação acessória, cabe ao contribuinte a consignação judicial do pagamento:

Art. 164. A importância de crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos:

**I - de recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória;**

II - de subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal;

III - de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.

§ 1º A consignação só pode versar sobre o crédito que o consignante se propõe pagar.

§ 2º Julgada procedente a consignação, o pagamento se reputa efetuado e a importância consignada é convertida em renda; julgada improcedente a consignação no todo ou em parte, cobra-se o crédito acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis.

Nesse sentido salienta-se que a imputação do pagamento só pode ser realizada antes da extinção do crédito tributário, pois admiti-la significaria esvaziar inteiramente o regramento do art. 164, I, retirando do contribuinte o direito de promover a consignatária caso discordasse da imputação. Assim, não é possível admitir que após encaminhada a DCOMP para a compensação do crédito tributário, extinguindo-o, a fiscalização pudesse imputar os acréscimos legais devidos, alterando o “pagamento” realizado pelo contribuinte.

Corroborando o entendimento de que os acréscimos legais não compõem a obrigação principal, vale transcrever o teor do art. 43 da Lei 9.430/96, que prevê a cobrança separada da multa e juros moratórios da obrigação principal:

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.

Nesse sentido, entendo que assiste razão à Recorrente quando esta alega que:

Com efeito, se o contribuinte deve (no entender da Administração) recolher o tributo não pago com acréscimo da multa de mora e não o faz, deve a Administração exigí-la. Ou seja, em tais situações a exigência a ser feita limita-se à multa de mora.

Logo, a Administração não pode, diversamente, pretender transmudar o pagamento feito pelo contribuinte e tratar o recolhimento de tributo, feito pelo contribuinte, como pagamento de parte da multa de mora. Em outras palavras, ela não pode qualificar como pagamento de multa o recolhimento de tributo. A Administração Fiscal não tem o poder/competência para alterar a natureza de um pagamento. Poderia fazê-lo apenas se houvesse previsão normativa expressa que lhe desse tal competência. Na ausência de lei nesse sentido, a natureza e destino do pagamento feito pelo contribuinte têm que ser respeitado.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário para que a multa de mora cobrada seja excluída do montante devido e a compensação seja homologada da forma intentada pela Recorrente.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Paula Santos de Abreu

## **Voto Vencedor**

Evandro Correa Dias - Redator Designado

## **Da Denúncia Espontânea**

A recorrente alega em sua defesa a aplicação do instituto da denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN para desconsiderar a inclusão das multas sobre os débitos compensados.

A discussão trata da possibilidade da compensação ser considerada denúncia espontânea.

A questão a ser respondida é se a quitação de débitos por meio de compensação é equivalente à denúncia espontânea?

O instituto da denúncia espontânea define que caso o contribuinte reconheça e pague um débito tributário antes do Fisco iniciar qualquer procedimento, o tributo é a ser recolhido é o principal e os juros de mora, não incidindo a multa de mora, conforme previsto no art. 138 do CTN, *in verbis*:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

A redação do art. 138 é restrita e literal, de forma que para a configuração da denúncia espontânea, sobressai a necessidade de que haja pagamento total do tributo anteriormente não declarado, acompanhado dos juros de mora, antes de iniciado procedimento de ofício. Portanto a quitação dos débitos tributários por meio de compensação, sujeita a posterior homologação, não pode ser considerada denúncia espontânea, consequentemente é devida a multa de mora.

Nesse sentido o Acórdão 1302003.040 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, cujos fundamentos do voto vencedor são reproduzidos a seguir:

O Superior Tribunal de Justiça, na sistemática dos recursos repetitivos, decidiu que a denúncia espontânea alberga a figura das multas moratórias, desde que não tenha havido declaração prévia do contribuinte, *in verbis*:

Superior Tribunal de Justiça 1ª Seção

REsp 1149022 / SP 09/06/2010

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 consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 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. Consequentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese sub examine. 7. Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte. 8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. Decisão Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça acordam, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, dar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Castro Meira, Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Hamilton Carvalhido e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator. Compareceu à sessão, o Dr. LUIZ PAULO ROMANO, pelo recorrente.

Pacificado e de aplicação necessária, à luz do § 1º, inciso II, alínea "b" do artigo 62 do RICARF, o entendimento de que a denúncia espontânea afasta a multa de mora.

Não tão pacífica porém, é a equiparação da compensação a pagamento para fins de reconhecimento da denúncia espontânea.

Tanto não é pacífico o entendimento que a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) emitiu a Nota Técnica Cosit nº 1 em 18 de janeiro de 2012, equiparando compensação à pagamento para, cerca de seis meses depois, em 12 de junho de 2012, cancelar a referida Nota Técnica, por intermédio de outra Nota Técnica, a de nº 19, de 2012, que afirma textualmente:

6. Em consequência, conclui-se:

a) pelo cancelamento da Nota Técnica Cosit nº 1, de 18 de janeiro de 2012;

(...)

c) não se considera ocorrida denúncia espontânea, para fins de aplicação do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

(...)

c3) quando o sujeito passivo compensa o débito confessado, mediante apresentação de Dcomp;

(...)

As decisões administrativas deste Conselho também tendem nos dois sentidos: os que equiparam compensação a pagamento: Acórdãos 1201001.538, 3402003.486, 1803002.091, 1801002.053, e. g.; e as que restringem o instituto da denúncia espontânea somente a pagamento: v. g. Acórdãos 1301001.991, 1402002.309, 3101001.425, 9101002.218.

A justiça já enfrentou a questão quanto aos parcelamentos, conforme se extrai da súmula do antigo Tribunal Federal de Recursos de nº 208:

**SÚMULA N° 208** A simples confissão da dívida, acompanhado do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea.

Tese firmada no julgamento do leading case, REsp 1102577/DF no STJ na forma de recurso repetitivo assim se apresenta:

O instituto da denúncia espontânea (art. 138 do CTN) não se aplica nos casos de parcelamento de débito tributário.

Destaco trecho do voto:

Nos casos em que há parcelamento do débito tributário, não deve ser aplicado o benefício da denúncia espontânea da infração, visto que o cumprimento da obrigação foi desmembrado, e só será quitada quando satisfeito integralmente o crédito. O parcelamento, pois, não é pagamento, e a este não substitui, mesmo porque não há a presunção de que, pagas algumas parcelas, as demais igualmente serão adimplidas, nos termos do artigo art. 158, I, do mencionado Codex.

**Feitas estas considerações, filio-me aos que entendem que não há como equiparar compensação a pagamento, pois não há como apagar o fato de a compensação ser condicional.** Explico: se houver a equiparação e for afastada a multa de mora, uma vez implementada a condição resolutória, não há como realizar a cobrança da penalidade pelo atraso no pagamento, cuja existência seria inofismável.

**Assim, débito confessado antes de qualquer atividade do Estado no sentido de constituir-lo, e compensado, só estará extinto com a homologação, tácita ou expressa, da compensação. Uma vez não homologada, o débito só será quitado no processo de cobrança, muito tempo depois da apresentação da DComp e da data de seu vencimento, pelo que, deve incidir a multa de mora.**

**Não há denúncia espontânea condicional.** Não ocorreu a denúncia espontânea em relação ao débito de outubro de 2005, por não ter sido pago, mas compensado.

A Câmara Superior de Recursos fiscais também se pronunciou que para fins de denúncia espontânea, nos termos do art. 138, do CTN, a compensação tributária, sujeita a posterior homologação, não equivale a pagamento, conforme os seguintes acórdãos:

**“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 9101004.078, proferido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais em Sessão de 13 de março de 2019)

**“DENUNCIA ESPONTÂNEA. ART 138 DO CTN. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INAPLICABILIDADE.**

Para fins de denúncia espontânea, nos termos do art. 138, do CTN, a compensação tributária, sujeita a posterior homologação, não equivale a pagamento, não se aplicando, por conseguinte, o afastamento da multa moratória decorrente pelo adimplemento a destempo.”

(Acórdão 9101004.129, proferido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais em Sessão de 11 de abril de 2019)

Do exposto, voto no sentido de não aplicar o instituto da denúncia espontânea aos débitos compensados.

### **Da Imputação Proporcional**

No julgamento do REsp 960239 decidiu-se que a imputação proporcional do crédito em compensação tributária reputa-se legítima, não exorbitando o poder regulamentar da Receita Federal, conforme a seguinte síntese, extraída de nota executiva do Ministério da Fazenda, que trata dos Julgamentos relevantes, no âmbito do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, com decisões favoráveis à Fazenda Nacional:

#### **7. REsp 960239**

**Resumo: Normas Gerais de Direito Tributário.** Não aplicação das regras da imputação do pagamento previstas no art. 354 do Código Civil (que preveem que a amortização da dívida, mediante compensação, seja realizada primeiro sobre os juros e, somente após, sobre o principal do crédito) à compensação tributária, face à existência de legislação especial. O art. 170 do CTN possibilita a atribuição legal de competência, às autoridades administrativas fiscais, para regulamentar a matéria relativa à compensação tributária, atuando como fundamento de validade para as normas que estipulam a imputação proporcional do crédito em compensação tributária, ao contrário, portanto, das normas civis sobre a matéria. Nesse sentido, os arts. 66 da Lei nº 8.383/1991, e 74, da Lei nº 9.430/1996. As IN SRF nºs 21/97, 210/2002, 323/2003, 600/2005, e a IN RFB nº 900/2008 não exorbitaram do poder regulamentar, ao estipular a imputação proporcional do crédito em compensação tributária, reputando-se legítima a metodologia engendrada pela autoridade fiscal, tanto no âmbito formal quanto no material. A sistemática adotada pelo Fisco respeita a integridade do crédito fiscal, cuja amortização deve engendrar-se de forma única e indivisível, principal e juros, em perfeita sintonia com a legislação vigente e com os princípios da matemática financeira, da isonomia, ao corrigir tanto o crédito quanto o débito fiscal pelo mesmo índice (Selic), mercê de se compatibilizar com o disposto no art. 167 do CTN, que veda a capitalização de juros.

**Data do julgamento:** 09/6/2010.

**Data de publicação do acórdão:** 24/6/2010.

Reproduz-se a seguir excertos do RECURSO ESPECIAL N. 960.239-SC (2007/0134994-0) que trata do tema:

[...]

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

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

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

Da Imputação do Pagamento

(...)

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

Da compensação

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

“Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a

compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subsequentes.

(...)

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

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

(...)

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

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

[...]

O STJ através da Súmula nº 464 consolidou que a regra de imputação de pagamentos estabelecida no art. 354 do Código Civil não se aplica às hipóteses de compensação tributária.

A aplicabilidade da imputação proporcional aos débitos tributários administrados pela SRF é também reconhecida pelo Conselho de Contribuintes, conforme se verifica a seguir:

“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.”

(Acórdão 9101004.129, proferido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais em Sessão de 11 de abril de 2019)

“IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL DO IMPOSTO – O crédito tributário somente se extingue na mesma proporção em que o pagamento o alcança; quando o pagamento se faz com insuficiência, decorrente de correção monetária do tributo efetuada a menor, a diferença se cobra por imputação proporcional de imposto, correção monetária, multa de ofício e juros moratórios.” (Acórdão 101-76607, proferido pelo Primeiro Conselho de Contribuintes)

Dos fundamentos trazidos na jurisprudência acima, verifica-se que a previsão contida no art. 170 do CTN, possibilita a atribuição legal de competência, às autoridades administrativas fiscais, para regulamentar a matéria relativa à compensação tributária, atua como

fundamento de validade para as normas que estipulam a imputação proporcional do crédito em compensação tributária, ao contrário, portanto, das normas civis sobre a matéria.

Portanto, os arts. 66 da Lei n.º 8.383/1991, e 74, da Lei n.º 9.430/1996. As IN SRF n.ºs 21/97, 210/2002, 323/2003, 600/2005, e a IN RFB n.º 900/2008 não exorbitaram do poder regulamentar, ao estipular a imputação proporcional do crédito em compensação tributária, reputando-se legítima a metodologia de imputação proporcional.

Quanto ao artigo 43 da Lei 9.430/96, *data vénia*, esse não trata da imputação proporcional, mas sim da exigência do crédito tributário, que poderá corresponder exclusivamente a multa ou a juros de mora:

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.

### Conclusão

Ante todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias