



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 19647.004707/2005-31  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1101-000.945 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de setembro de 2013  
**Matéria** DCOMP  
**Recorrente** TELERN CELULAR S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2000

IMPUTAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO RECONHECIDO AOS DÉBITOS COMPENSADOS EM ATRASO.

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado 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.

*(documento assinado digitalmente)*

**MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.**

*(documento assinado digitalmente)*

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR - Relator

*(documento assinado digitalmente)*

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (presidente da turma), José Ricardo da Silva (vice-presidente), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Mônica Sionara Schpallir Calijuri e Marcelo de Assis Guerra.

## **Relatório**

O Despacho Decisório proferido neste processo decorre de uma revisão de lançamento perpetrada pela autoridade fiscal nos autos do processo administrativo n. 19647.009690/2006-99, lavrado contra a TIM Nordeste S/A (sucessora da TELERN Celular S/A).

Segundo consta do Relatório de Informação Fiscal, referida revisão de ofício decorreu da verificação de que a metodologia de cálculo utilizada para realizar as autuações fiscais estaria em desacordo com a interpretação adotada pela solução de consulta interna n. 182. Essa solução de consulta, datada de 13.10.06, é posterior aos Autos de Infração lavrados, datados de 09.10.06. Por tal razão, continua o Relatório, a revisão de ofício seria indispensável.

Assim, foi apartado do processo administrativo n. 19647.009690/2006-99 parte do crédito tributário apurado nos Autos referentes a compensações específicas, as quais não guardavam relação direta com os lançamentos objeto do Auto de Infração de que derivou o processo originário. Novos processos foram inaugurados, dentre os quais este, e que tratavam de objetos de cobrança espontânea, acrescidos de multa de mora e juros SELIC.

A interessada apresentou Declaração de Compensação – DCOMP de fls. 01/06, por meio da qual compensou crédito do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ com débito de sua responsabilidade. O crédito informado, no valor de R\$155.636,23, seria decorrente de saldo negativo do imposto apurado em 31/12/2000.

Em diligência realizada pela DRF de Recife, concluiu-se pela existência do crédito apontado na DCOMP, mas afirmou sua insuficiência para compensar o débito assinado pela contribuinte, porque não foram calculados e incluídos, na compensação, os juros e a multa de mora.

Por meio do Despacho Decisório de fl. 19, o fiscal homologou parcialmente a compensação, até o limite do crédito reconhecido, aproveitando-o para compensar de maneira proporcional o débito e seus consectários.

A contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, em que alega:

A denúncia espontânea da infração eximiria a aplicação da multa de mora, conforme prevê o art. 138 do CTN;

A imputação proporcional de principal e multa é ilegal; e

A revisão de ofício havida nos autos do processo n. 19647.009690/2006-99 teria afrontado os arts. 145, 146 e 149 do CTN e estaria, portanto, eivado de vício insanável.

A decisão de primeira instância negou provimento à manifestação de inconformidade, aduzindo os seguintes argumentos:

O débito discutido no processo trata-se, exclusivamente, daquele declarado espontaneamente pela contribuinte na DCOMP; de forma que não teria sido influenciado pela modificação havida com a revisão de ofício do processo n. 19467.009690/2006-99.

A Solução de Consulta Interna Cosit n. 18, de 2006, que 2. fundamentou a revisão de ofício do processo n. 19467.009690/2006-99, apesar de ter sido posterior à lavratura do auto de infração de que decorre aquele processo, teria beneficiado o sujeito passivo ao reduzir-se o débito da estimativa não homologada que era objeto daquele processo.

Na quitação de débito fiscal por meio de Declaração de Compensação haveria incidência de juros e de multa de mora.

Quando a compensação for insuficiente para extinguir o crédito tributário, serão compensados, na mesma proporção, o tributo ou a contribuição e os correspondentes acréscimos legais.

O débito remanescente foi objeto do processo de cobrança n. 10469.721071/2009-42, que se encontra a este processo apensado.

Inconformada com a decisão da DRJ, a contribuinte apresentou, tempestivamente, o presente Recurso Voluntário, em que reitera os argumentos apresentados na impugnação.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR

Primeiramente, cabe-nos analisar a preliminar de nulidade levantada pela contribuinte, de que a revisão de ofício no lançamento teria implicado vício sanável, na medida

em que resultou de interpretação posterior à lavratura do Auto de Infração guereado no processo n. 19647.009690/2006-99.

Ocorre que o débito discutido neste processo é rigorosamente aquele espontaneamente declarado pela contribuinte na DCOMP, não sofrendo, por conseguinte, nenhuma modificação em virtude do processo n. 19647.009690/2006-99.

Nesse aspecto, não vislumbro a necessidade de reformar o acórdão recorrido, e coaduno com os argumentos de primeira instância, *verbis*:

*“7. Naquele processo, de exigência de crédito tributário, verificou-se, entre outras infrações, a dedução indevida das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, que haviam sido objeto de compensação indevida. Em consequência das glosas, foram lavrados autos de infração para cobrança dos tributos ao final dos anos-calendário e da multa isolada pela falta das antecipações mensais.*

*8. Ocorre que, como as compensações haviam sido declaradas em DCOMP que constituíam confissão de dívida, tinha-se por aplicável o entendimento esposado pela Coordenação Geral de Tributação através da Solução de Consulta Interna Cosit nº 18, de 13 de outubro de 2006, segundo o qual não cabe a glosa das estimativas, devendo os débitos ser cobrados com base em DCOMP. Como a referida solução de consulta foi posterior à lavratura dos autos de infração, foram os lançamentos revistos de ofício, reduzindo o crédito tributário antes exigido.*

*9. Portanto, diversamente do que esgrime a defesa, o processo n. 19647.009690/2006-99 é que foi influenciado por este, e não o contrário. É através do presente processo que o débito da estimativa não homologada será cobrado, razão pela qual reduziu-se o lançamento objeto daquele outro processo. A homologação parcial ora combatida nestes autos em nada decorreu do processo n. 19647.009690/2006-99 nem da Solução de Consulta Interna Cosit nº 18, de 2006, e o débito que será cobrado por via do presente processo é rigorosamente aquele espontaneamente declarado pela contribuinte na DCOMP. Não sofreu o débito, por conseguinte, nenhuma modificação em virtude do processo n. 19647.009690/2006-99, não havendo falar em ofensa aos arts. 145, 146 e 149 do CIN.”*

Afastada a preliminar de nulidade, volto-me à questão de mérito.

A existência do crédito em si não é objeto de discussão, pois este foi reconhecido desde o Despacho Decisório que homologou parcialmente o pedido de compensação. A controvérsia constante do seguinte processo gira em torno da possibilidade de exigir-se ou não multa de mora na situação em que a contribuinte extingue crédito tributário em atraso por meio de compensação; e, sendo esta premissa positiva, se poderia a Fiscalização compensar o crédito de maneira proporcional com o débito e seus consectários.

A interpretação do Superior Tribunal de Justiça exarada no Recurso Especial n. 1149022-SP, que foi recebido segundo o rito repetitivo, deu fim à controvérsia sobre a incidência de multa de mora na hipótese da denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN.

Destarte, cabe-nos, neste processo, indagar se a extinção do crédito tributário em atraso por meio de declaração de compensação seria equiparável ao pagamento na esteira de restar caracterizada a denúncia espontânea prevista no art. 138; e, daí, aplicar-se o entendimento do STJ que pugna pela não incidência de multa de mora.

Apesar de a compensação ser meio de extinção do crédito tributário distinto do pagamento, quando reconhecido crédito do contribuinte e homologada a compensação, a compensação torna-se definitiva.

Luciano Amaro, em Direito Tributário Brasileiro, elenca o rol de causas extintivas do crédito tributário, no qual inclui a compensação, e sobre a qual escreve:

*“A compensação, quando couber, é modo alternativo de satisfação do débito tributário. O sujeito passivo da obrigação tributária tem, pois, a faculdade legal de extingui-la por compensação, nos termos do que for previsto em lei”.*<sup>1</sup>

Como a Medida Provisória n. 66 de 2002 introduziu a sistemática da compensação, por meio da qual se extingue o crédito tributário, há de se admitir que o contribuinte pode, no lugar do pagamento, preferir compensar o que deve com o crédito que possui. Desarrazoado seria exigir do contribuinte detentor de crédito junto à Fazenda Pública que efetuasse, a fim de caracterizar a denúncia espontânea, pagamento que poderia ser suprido pela compensação. À opção dele, pode ser feito o pagamento do débito confessado espontaneamente ou declarada a compensação a extinguir o débito, extinção esta que poderá ficar sem efeito caso não homologada a compensação.

Não poderia ser outra a interpretação, porquanto a norma contida no art. 138 do CTN comporta uma sanção premial, que exime o contribuinte do recolhimento da penalidade, quando ele se adianta e confessa, antes de qualquer atuação fiscal. A norma visa a incentivar um comportamento positivo do contribuinte, no sentido de assegurar o direito creditório da Fazenda Pública.

Fica, então, excluída a responsabilidade pela infração, quando o contribuinte promove o adimplemento do direito creditório do Fisco, por iniciativa própria, antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração, *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.”(grifamos)*

Com o afã de promover esse comportamento positivo por parte do contribuinte que a norma prevê a exclusão da responsabilidade pelas infrações. O dispositivo ressalva, no entanto, a denúncia apresentada após o início do procedimento fiscalizatório relacionado àquela infração, porque o incentivo de que trata a norma não quer facultar ao contribuinte redenções de última hora.

No presente caso, a compensação ocorreu (i) antes do início de qualquer atuação da Fiscalização, e (ii) concorreu para o cumprimento da obrigação tributária. Não houve prejuízo ao Fisco, porque, independentemente da forma escolhida pelo sujeito passivo de extinguir o débito, recolheu-se o tributo. Dessa maneira, imperioso afirmar que fica caracterizada a denúncia espontânea.

Caracterizada a denúncia espontânea, a multa moratória deve ser excluída por ser obrigada a aplicação da jurisprudência do STJ, como determina a norma contida no art. 62-A do RICARF. O STJ já se manifestou acerca da discussão aqui travada no Recurso Especial nº 1149022-SP, que foi recebido na sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil. Assim restou ementado o acórdão referente ao processo a que se fez alusão, *verbis*:

***“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 Casaro 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 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (STJ, Primeira Seção, REsp 1149022, unânime, Relator Min. Luiz Fux, trânsito em julgado em 30/08/2010)" (destacamos)*

Este entendimento já prevaleceu neste conselho, como se verifica a partir da leitura do acórdão 3401-002.107, da relatoria do Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, que restou assim ementado:

**“DCOMP. CRÉDITO DO CONTRIBUINTE RECONHECIDO E LIQUIDAÇÃO DO DÉBITO. EFEITOS EQUIVALENTES AO DO PAGAMENTO.**

**Apesar de a compensação ser meio de extinção do crédito tributário distinto do pagamento, quando reconhecido crédito**

*do contribuinte e homologada a compensação a extinção torna-se definitiva.*

*CRÉDITO TRIBUTÁRIO NÃO DECLARADO. DCOMP. COMPENSAÇÃO HOMOLOGADA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA CARACTERIZADA. EXCLUSÃO DA MULTA DE MORA. STJ. RECURSO REPETITIVO. REPRODUÇÃO NO CARF.*

*Extinto, por meio de Declaração de Compensação homologada, crédito tributário antes não declarado à administração tributária, resta caracterizada a denúncia espontânea prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional, com exclusão da multa de mora segundo interpretação do Superior Tribunal de Justiça em julgamento de recursos repetitivos, de aplicação obrigatória no âmbito do CARF.” (destacamos)*

Ainda que esse não fosse meu entendimento, e considerasse impossível a equiparação da compensação ao pagamento a fim de importar a espontaneidade, teríamos de avançar no juízo demandado a este colegiado e apreciar a higidez da imputação proporcional da compensação. Como já salientei acima, somente afastada a interpretação que admite a extinção do crédito tributário por suas diversas formas como meio idôneo de caracterizar a denúncia espontânea, ter-se-ia que avançar nesta segunda matéria. Fá-lo-ei, porém, somente como recurso adicional de fundamentação desta decisão.

Tendo mais de um débito com a Fazenda Pública, e não sendo possível a amortização total com os créditos que possui, em outra via, contra a Fazenda Pública, cabe ao contribuinte, por meio de sua Declaração de Compensação, indicar os débitos que gostaria de compensar.

Tendo o contribuinte indicado o débito relativo ao tributo como aquele destinado à compensação, a Fiscalização teria a oportunidade de proceder o lançamento de multa e juros moratórios desacompanhados dos tributos em Auto de Infração específico, mas não poderia deixar de cumprir seu dever, que tem como contraparte a faculdade do sujeito passivo de extinguir o crédito tributário da maneira que melhor lhe aprouver, desde que amparado pela lei.

Com a entrada em vigor da Lei n. 9.430, a sistemática da imputação proporcional deixou de ser aplicada, visto que a norma oportuniza o lançamento dos consectários desacompanhados da obrigação principal.

Esta questão foi apreciada pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que prolatou o acórdão n. 910101.233, sob a relatoria do conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias, que restou assim ementado:

*“POSTERGACÃO. PAGAMENTOS EFETUADOS NA VIGÊNCIA DA LEI Nº 9.430/1996. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL. INAPLICABILIDADE. A partir da vigência da Lei nº 9.430/1996, que instituiu nova disciplina para exigência dos pagamentos em atraso sem os acréscimos de juros e multa de mora, é inaplicável o método da imputação proporcional. Na apuração do quantum devido, deve-se considerar, como valor do imposto ou contribuição postergados, a totalidade dos valores pagos no período subsequente, sem a dedução dos juros e multa de mora.”*

Mais adiante, o voto repete o disposto na ementa, qualificando o entendimento como pacífico naquele colegiado:

*“Como já assentado por esta Corte, a partir da vigência da Lei nº 9.430/1996, que instituiu nova disciplina para exigência dos pagamentos em atraso sem os acréscimos de juros e multa de mora, é inaplicável o método da imputação proporcional. Em consequência, na apuração do quantum devido na hipótese de postergação, deve-se considerar como valor do imposto ou contribuição postergados a totalidade dos valores pagos no período subsequente, sem a dedução dos juros e multa de mora.”*  
*(grifamos)*

Quanto à imputação proporcional da compensação cabe dizer que é motivo bastante para anular o Despacho Decisório impugnado, porque não compete à autoridade fiscalizadora exigir um encontro de débitos e créditos diferente daquele aspirado e indicado pelo contribuinte.

Diante o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário.

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR

### **Voto Vencedor**

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

O presente voto expressa o entendimento majoritário deste Colegiado contrário à caracterização de denúncia espontânea por meio de declaração de compensação (DCOMP) e favorável à imputação proporcional do direito creditório aos débitos compensados.

Pretende a interessada ver aplicado o disposto no art. 138 do CTN à sua **conduta. Porém, está ali disposto:**

*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.*

E, no presente caso, não se verificam várias das premissas assim estabelecidas:

- não houve pagamento, modalidade de extinção do crédito tributário prevista no art. 156, I do CTN, distinta da compensação, prevista no inciso II do mesmo artigo;
- as compensações não foram acompanhadas dos juros de mora, como destacou a autoridade julgadora de 1ª instância:

*[...] Com efeito, ao examinar-se a DCOMP, verifica-se que a empresa atualizou o valor do crédito pleiteado, porém, em relação ao débito, considerou apenas o valor principal, **sem preencher os campos atinentes aos juros e à multa de mora, não obstante o débito já estivesse vencido à data da compensação.** (negrejou-se)*

Portanto, ainda que superado o fato de não se tratar, aqui, de pagamento, mas sim de compensação, o fato é que o débito compensado em atraso não reúne os requisitos previstos no art. 138 do CTN, para se cogitar de sua aplicação.

Por oportuno consigne-se que os casos nos quais o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou favoravelmente à exclusão da multa moratória, no rito do art. 543-C do Código de Processo Civil, tratavam apenas de pagamento, como se constata das ementas a seguir transcritas:

- Resp nº 1.149.022 – SP (Questão relativa à configuração de denúncia espontânea – artigo 138, do CTN – na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a – antes de qualquer procedimento do fisco –, noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente), transitado em julgado em 01/09/2010:

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, 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 543-C, 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.

- RESp nº 962.379 (Configuração ou não de denúncia espontânea relativamente a tributo federal sujeito a lançamento por homologação – PIS/COFINS –, regularmente declarado pelo contribuinte – DCTF, mas pago com atraso), transitado em julgado em 30/04/2009:

**TRIBUTÁRIO. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E PAGO COM ATRASO. 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 Declaração de

*Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS– GIA, 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 desprovido. Recurso sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.*

Recorde-se, também, que sob o mesmo rito, a aplicação do art. 138 do CTN foi afastada pelo Superior Tribunal de Justiça em caso de parcelamento, consoante ementa do acórdão proferido no REsp nº 1.102.577, transitado em julgado em 26/06/2009:

*TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO DE DÉBITO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE. RECURSO REPETITIVO. ART. 543-C DO CPC.*

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

*2. Recurso Especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ.*

Logo, não se cogita de denúncia espontânea no presente caso, e os acréscimos moratórios previstos no art. 61 da Lei nº 9.430/96 são validamente aplicáveis na liquidação dos débitos mediante imputação do direito creditório reconhecido.

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

*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.*

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

*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 deverá observá-lo. Significa dizer que o direito creditório reconhecido deve ser distribuído proporcionalmente para quitação do principal, multa e juros de mora devidos na data da entrega da DCOMP, exigindo-se ou cobrando-se o principal remanescente, que será acrescido de multa e juros de mora calculados até a data em que o recolhimento complementar venha a ser efetivado.

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

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

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

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DOS 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.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

*(documento assinado digitalmente)*

EDELI PEREIRA BESSA