



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



**Processo nº** 19647.004732/2005-14  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1302-005.948 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de novembro de 2021  
**Recorrente** TELEPISA CELULAR S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 1999

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. NÃO-CONFIGURAÇÃO.

A compensação não se equipara a pagamento para fins de configuração de denúncia espontânea. Não há denúncia espontânea condicional.

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

COMPENSAÇÃO. EXTINÇÃO INTEGRAL DOS DÉBITOS COMPENSADOS. DIREITO CREDITÓRIO INSUFICIENTE. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL. LEGALIDADE.

Diante do reconhecimento em processo de compensação de direito creditório insuficiente para a extinção integral de crédito tributário composto por mais de um elemento (principal, juros, penalidades pecuniárias), deve a autoridade administrativa efetuar a imputação proporcional entre cada um desses elementos, o que encontra amparo no artigo 163 do Código Tributário Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, quanto à possibilidade da denúncia espontânea por meio de compensação, vencidos os conselheiros Flávio Machado Vilhena Dias, Cleucio Santos Nunes e Fabiana Okchstein Kelbert que davam provimento ao Recurso Voluntário quanto a esta matéria. E, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, quanto às demais matérias contidas no recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ricardo Marozzi Gregório, Gustavo Guimarães da Fonseca, Andréia Lúcia Machado Mourão, Flávio Machado Vilhena Dias, Cleucio Santos Nunes, Marcelo Cuba Netto, Fabiana Okchstein Kelbert e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 1302-005.948 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 19647.004732/2005-14

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em relação a Acórdão por meio do qual a 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife/PE julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pela Recorrente acima identificada.

O presente processo trata de Declarações de Compensação (DComp) por meio das quais compensou saldo negativo de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) relativo ao ano-calendário de 1999 com débitos de sua responsabilidade.

No Despacho Decisório, a autoridade administrativa, embasada em Relatório Fiscal, reconheceu integralmente o direito creditório invocado, e homologou as compensações realizadas, até o montante do crédito reconhecido. Conforme demonstrativos constante dos autos, o direito creditório foi insuficiente para a extinção de todos os débitos compensados.

Foi, então, apresentada Manifestação de Inconformidade na qual se busca, inicialmente, vincular o crédito tratado nos presentes autos com revisão de ofício realizada no âmbito do processo administrativo n.º 19647.009690/2006-99. De outra parte, sustenta que a insuficiência do crédito por ele compensado decorreu da consideração pela autoridade fiscal de valores de multa de mora na composição dos débitos compensados, a qual estaria afastada em decorrência de denúncia espontânea, conforme art. 138 do CTN, realizada por meio das compensações em discussão. Defende, então, que a apresentação de DComp configuraria a denúncia espontânea, a qual afastaria qualquer espécie de multa, inclusive a moratória; e sustenta a ilegalidade da imputação proporcional do crédito reconhecido aos valores de multa de mora. Por fim, aborda equívocos na revisão de ofício acima referida.

Na decisão de primeira instância, afastou-se, de plano, qualquer relação entre estes autos e a revisão de ofício realizada no processo administrativo n.º 19647.009690/2006-99. Quanto à incidência de multa de mora sobre os débitos compensados, os julgadores *a quo* apontaram a previsão legal, inclusive na hipótese de extinção espontânea por parte do contribuinte, e a impossibilidade de se realizar exame quanto à legalidade e constitucionalidade dos atos normativos. Por fim, defendeu-se que a forma de imputação do crédito reconhecido aos débitos, também, obedece aos dispositivos contidos na legislação.

Após a ciência do Acórdão, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, no qual reitera, basicamente, o teor da Manifestação de Inconformidade.

Os autos foram, então, distribuídos, por sorteio, a este Conselheiro.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, Relator.

### 1 DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

O sujeito passivo foi cientificado da decisão de primeira instância, por via postal, tendo apresentado seu Recurso Voluntário, dentro, portanto, do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, aplicável ao caso por força do art. 74, §§10 e 11, da Lei n.º 9.430, de 27 de março de 1996.

O Recurso é assinado por procurador, devidamente constituído nos autos.

A matéria objeto do Recurso está contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme Arts. 2º, inciso II, e 7º, *caput* e §1º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015.

Isto posto, o Recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

### 2 DO MÉRITO

Conforme relatado, a matéria sob litígio nos presentes autos não diz respeito ao crédito compensado pelo Recorrente nas DComp tratadas no presente processo, mas com a (in)suficiência deste para extinguir todos os débitos apontados nas citadas declarações.

#### 2.1 DENÚNCIA ESPONTÂNEA E COMPENSAÇÃO

A temática de fundo é o instituto da denúncia espontânea da infração, na forma do art. 138 do CTN:

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. (Destacou-se)

É que, ainda que o crédito invocado pela Recorrente nas DComp apresentadas tenha sido integralmente reconhecido, revelou-se insuficiente para a extinção de todos os débitos confessados. A razão para tanto, como identificado pela Recorrente, é a inclusão na compensação, por parte da Administração Tributária, da multa de mora; enquanto a contribuinte defende que tal acréscimo seria indevido, exatamente, porque as compensações configurariam a denúncia espontânea.

Em primeiro lugar, a questão apontada no Recurso pode ser enfrentada, já que defendo que a “manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação”, a que se refere o art. 74, §9º, da Lei nº 9.430, de 1996, e a competência para o seu exame, abrangem todo o conteúdo da Declaração de Compensação, e não apenas o direito creditório invocado, como já cheguei a defender.

Tal posição deriva, como bem fundamentado em recentes manifestações da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por meio dos Acórdãos nº 9101-004.767, de 06 de fevereiro de 2020 (Relatora Conselheira Edeli Pereira Bessa) e 9101-004.891, de 03 de junho de 2020 (Relatora Livia De Carli Germano), do fato de que a Declaração de compensação “constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados”, conforme previsão dos §§ 6º a 8º do referido art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996. Assim, como afirmado pela Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão acima referido, “o ato de não-homologação não só nega a existência, suficiência ou disponibilidade do crédito informado para liquidação dos débitos compensados, mas também afirma a exigibilidade dos débitos remanescentes, confessados pelo sujeito passivo”, de modo que a discussão administrativa não pode ser restringida aos aspectos relacionados ao crédito compensado.

Quanto ao argumento propriamente apresentado pela Recorrente, o cerne da questão não é a exigência de petição à parte da DComp, para a configuração da denúncia espontânea. A questão é que o art. 138 do CTN exige o pagamento integral do débito, quando cabível.

Embora o pagamento e a compensação sejam formas de extinção do crédito tributário, conforme o art. 156 do CTN, o primeiro é uma forma de extinção definitiva do crédito tributário; a compensação via DComp é uma extinção precária, “*sob condição resolutória de sua ulterior homologação*”, a teor do art. 74, §2º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Isto posto, seja no âmbito do CARF seja no Poder Judiciário, o tema recebeu duas interpretações opostas. De um lado, aqueles que entendiam que, malgrado a distinção acima apontada, dever-se-ia reconhecer a ocorrência da denúncia espontânea nos casos de compensação por meio de DComp, dado o seu efeito de extinção conferido pelo CTN e o fato de que, caso não homologada a compensação, o crédito tributário poderia ser exigido, inclusive, com a multa moratória. Neste sentido, os Acórdãos nº 1301-003.791, 1201-002.770 e 9101-003.999, da 1ª Seção de Julgamento do CARF e as decisões no Resp 1.122.131/SC, da 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, e nos EDcl no AgRg no Resp 1.375.380/SP, da 2ª Turma daquela Corte.

Em outra linha, porém, aqueles que, fundados na precariedade da compensação via DComp e na incompatibilidade de tal fato com o instituto da denúncia espontânea, inspirado em institutos do Direito Penal tais como a desistência voluntária, o arrependimento eficaz e o arrependimento posterior. Alinhados a esta interpretação, os Acórdãos nº 1402-003.600, 1302-003.046 e 9101-002.969.

A matéria foi pacificada, no âmbito do STJ, por meio de Embargos de Divergência julgados pela 1ª Seção daquele Tribunal, em setembro de 2018, no sentido da

inocorrência da denúncia espontânea nos casos de compensação<sup>1</sup>. Eis a ementa da referida jurisprudência:

EMENTA TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. REQUISITOS. INOCORRÊNCIA.

1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou-se no sentido de que é incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, aos casos de compensação tributária, justamente porque, nessa hipótese, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo fisco, a qual, caso não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário, havendo, por consequência, a incidência dos encargos moratórios.

Precedentes.

2. Agravo interno desprovido. (AgInt nos EDcl nos Embargos de Divergência em REsp. nº 1.657.437/RS, Relator Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ, Data do Julgamento: 12/09/2018, Data da Publicação: DJe 17/10/2018)

Diante do referido julgamento, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF voltou a se posicionar pela impossibilidade de equiparação da compensação ao pagamento, para fins de denúncia espontânea, conforme Acórdão nº 9101-004.127, de 11 de abril de 2019 (Relator Conselheiro Demetrius Nichele Macei), cuja ementa segue transcrita:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTOS. LEGALIDADE.

A imputação proporcional dos pagamentos referentes a tributos, penalidades pecuniárias ou juros de mora, na mesma proporção em que o pagamento o alcança, encontra amparo no artigo 163 do Código Tributário Nacional.

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

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

Como bem apontado pelo Relator da referida decisão, embora o entendimento firmado no STJ ainda não seja vinculante, caber reconhecer que aquela Corte, “*ultima instância competente para interpretar a legislação infraconstitucional, uniformizou jurisprudência neste sentido*”. Por tal razão o ínclito relator, não obstante o seu entendimento pessoal, acompanhou a tese, primando pela “*segurança jurídica, eficiência administrativa e ainda, como objetivo declarado do CARF, desafogar o Poder Judiciário*”.

No caso deste Relator, ademais, por concordar integralmente com o posicionamento firmado no âmbito da 1ª Seção do STJ, mais razão se põe para reconhecer que a

---

<sup>1</sup> Os precedentes do STJ e do CARF invocados pela Recorrente são todos anteriores a tal data. E a Recorrente chega a invocar a decisão que contraria sua tese como se a amparasse.

compensação via DComp não extingue definitivamente o crédito tributário, como o pagamento exigido pelo art. 138 do CTN.

A denúncia espontânea é um benefício, um favor legal, de modo que, apenas com o pagamento se terá o pleno e definitivo cumprimento da obrigação por parte do contribuinte em mora, capaz de excluir a penalidade decorrente de tal condição.

Na compensação via DComp, enquanto não transcorrido o prazo de cinco anos a partir da data da apresentação da Declaração, haverá a possibilidade de a extinção do crédito tributário ser reconhecida inexistente, e mesmo a cobrança do crédito tributário confessado na DComp não é garantia de que este será extinto. Totalmente inaceitável, portanto, a equiparação pretendida, uma vez que significaria o reconhecimento de uma denúncia espontânea condicional, algo incompatível com a previsão legal.

Neste sentido, decisões recentes das três turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

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

Para fins de denúncia espontânea, nos termos do art. 138, do CTN, a compensação tributária, sujeita a posterior homologação, não equivale a pagamento, não se aplicando, por conseguinte, o afastamento da multa moratória decorrente pelo adimplemento a destempo. Neste sentido, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça pacificou entendimento segundo o qual é incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN aos casos de compensação tributária, justamente porque, nessa hipótese, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo fisco, a qual, caso não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário, havendo, por consequência, a incidência dos encargos moratórios. Precedentes; AgInt nos EDcl nos EREsp. 1.657.437/RS, Rel. Min. GURGEL DE FARIA, DJe 17.10.2018; AgInt no REsp nº 1798582/PR (08/06/2020). (Acórdão nº 9101-005.743, de 02 de setembro de 2021, Relator Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN. COMPENSAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

O instituto da compensação, para efeitos de denúncia espontânea, não pode ser equiparado a pagamento, eis que ainda depende de posterior homologação, não se aplicando, por conseguinte, o afastamento da multa de mora por adimplemento efetuado a destempo. (Acórdão nº 9202-009.787, de 26 de agosto de 2021, Redator designado Conselheiro Maurício Nogueira Righetti)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

MULTA DE MORA. DÉBITOS. PAGAMENTOS A DESTEMPO. DCOMP. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INOCORRÊNCIA.

Incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, aos casos de compensação tributária, justamente porque nessa hipótese a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo Fisco. Caso esta não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário, havendo, por consequência, a incidência dos encargos moratórios. (Acórdão n.º 9303-011.680, de 16 de agosto de 2021, Redator designado Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire)

Assim, as compensações realizadas pela Recorrente não configuram denúncia espontânea, de modo que correta a exigência de multa de mora na liquidação da decisão que reconheceu integralmente o crédito pleiteado.

## 2.2 LEGALIDADE DA IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL

A Recorrente se insurge, ainda, em relação à forma de alocação do direito creditório a ela reconhecido aos débitos compensados nas DComp apresentadas. Trata-se da discussão acerca de qual a forma correta de imputar aos débitos os créditos detidos pelo sujeito passivo: linearmente ou proporcionalmente.

Explico:

Na linha da denominada “amortização linear”, a Recorrente pretende que o direito creditório apontado na DComp analisada no presente processo seja alocado apenas ao valor devido a título principal, sem qualquer alocação à multa de mora.

O Fisco, por outro lado, distribuiu o valor do direito creditório e dos pagamentos proporcionalmente entre principal, multa de mora e juros de mora, em consonância com a chamada “amortização proporcional”.

A matéria já foi objeto do Parecer/PGFN/CDA n.º 1936, de 2005, no qual a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional concluiu pela obrigatoriedade da “imputação proporcional”, conforme ementa a seguir:

Amortização linear. Impossibilidade. No silêncio do art. 163 do Código Tributário Nacional, aplica-se o disposto no art. 167, por analogia e simetria. Quando se trata da imputação do pagamento entre os valores do “principal”, “multa” e “juros”, de um mesmo crédito tributário, a amortização proporcional é a única forma admitida pelo Código Tributário Nacional.

Conforme ali exposto:

12. Com efeito, o CTN ( Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966) não possui em seu bojo norma que discipline expressamente como deve ser feita a alocação de pagamentos entre as parcelas/rubricas componentes de um mesmo crédito tributário (principal, multa, juros). Há sim, norma que disciplina a imputação de pagamentos pela administração na hipótese da existência simultânea de dois ou mais débitos tributários de um mesmo sujeito passivo na qualidade de devedor principal e/ou responsável (ver art. 163).

13. Sendo assim, na ausência de previsão expressa sobre o tema, cumpre ao intérprete buscar integrar a lei geral tributária sem perder de vista a autonomia da disciplina à qual pertence, respaldada no seu art. 109. Neste sentido, é o próprio CTN quem fornece os caminhos de integração, conforme o disposto no art. 108, *in verbis*:

**Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:**

**I – a analogia;**

**II – os princípios gerais do direito tributário;**

**III – os princípios gerais de direito público;**

**IV – a equidade.**

**§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.**

**§2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.**

14. Na esteira da recomendação do uso da analogia como forma primeira de integração, para o caso em apreço, entendemos se de boa técnica jurídica a utilização do texto do art. 167 da própria norma geral de Direito Tributário, a saber (grifo nosso):

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

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

15. Ora, se a restituição obedece a critério proporcional, por simetria, o pagamento também deverá obedecê-lo. Não fosse assim, como seria possível atender à proporcionalidade determinada pelo art. 167 do CTN se o contribuinte que devesse R\$ 100,00 (cem reais) de tributo, R\$ 20,00 (vinte reais) de multa e R\$ 10,00 (dez reais) de juros efetuasse o pagamento de R\$ 80,00 (oitenta reais) a título de tributo, R\$ 50,00 (cinquenta reais) a título de multa e R\$ 10,00 (dez reais) a título de juros. Como estabelecer uma proporcionalidade a ser observada quando da restituição se o indébito seria só de multa e haveria ainda um débito de R\$ 20,00 (vinte reais) no principal?

À mesma conclusão, chegou o Parecer PGFN/CAT n.º 74, de 2012, ainda que por fundamentos diversos:

89. Dito isto, cumpre, passo seguinte, averiguar se, à luz de tudo quanto visto até agora, as soluções aventadas nos itens 39.i, 39.ii e 39.iii, supra, são juridicamente viáveis. Relembrando: cumpre indagar se, diante de um pagamento insuficiente para saldar integralmente o débito tributário composto por mais de um elemento (*principal, juros, penalidades pecuniárias*): é (a) dado à *autoridade administrativa* escolher *um* ou *alguns* desses elementos para nele imputar o pagamento; pode (b) o *contribuinte* efetuar essa escolha, não cabendo à autoridade administrativa senão aceitá-la; ou *deve* (c) a autoridade administrativa efetuar a imputação primeiramente nos *juros*, por aplicação subsidiária analógica do artigo 354 do NCC.

90. A resposta às duas primeiras indagações parece relativamente simples.

91. Quanto à indagação do item 39.i: já vimos, com efeito, que o CTN, nada obstante conferir à autoridade administrativa o poder de efetuar a imputação, não outorga a ela nenhuma margem de discricionariedade para alterar a ordem de precedência entre os débitos nele estabelecida, não lhe cabendo, de conseguinte, fazer qualquer “escolha” do(s) débito(s) a que imputar o pagamento. Ora, se assim é quando se trata de débitos tributários distintos (p. ex., um débito de imposto de renda e outro de imposto sobre produtos industrializados; ou dois débitos de imposto territorial rural), assim também há de ser quando se trata de *um* débito tributário, composto por mais de um elemento (*principal, juros, penalidades pecuniárias*).

92. Quanto à indagação do item 39.ii: por igual, se o CTN não outorga ao contribuinte o poder de escolher, entre débitos tributários distintos, aquele a que imputar o pagamento (*vide* os mesmos exemplos do item anterior), não se lhe pode reconhecer qualquer direito a fazer uma escolha entre os elementos de *um mesmo crédito* (*principal, juros, penalidades pecuniárias*) para ver efetuada a imputação naquele de sua preferência. Eventual indicação por parte do contribuinte não deve – e nem sequer pode – ser aceita pela autoridade administrativa, sob pena de ela descumprir o seu *dever* de efetuar a imputação. Ademais, da supressão do inciso II do artigo 192 do Anteprojeto –que ordenava a imputação, primeiro, no *principal* (regra que seria mais favorável ao *devedor*) – não se pode inferir tenha sido dado a ele (devedor) o poder de efetuar uma escolha entre tal elemento e os demais (*juros, penalidades pecuniárias*), mormente à luz da regra expressa *ordenando à autoridade administrativa* fazer a imputação.

93. Rechaçam-se, portanto, as soluções aventadas em 39.i e 39.ii, porquanto representariam subversão completa do sistema do artigo 163 do CTN, que não outorga qualquer poder de escolha às partes da relação Fisco-contribuinte em matéria de imputação de pagamento. Nessa linha, o silêncio do CTN no tocante à imputação de pagamento quando há *um* débito composto por mais de um elemento não aproveita nem ao Fisco nem ao devedor.

94. Passemos, então, a examinar a solução alvitrada em 39.iii, consistente em saber se *deve* a autoridade administrativa efetuar a imputação nos *juros*, por aplicação subsidiária analógica do artigo 354 do NCC. Frise-se: não se indaga se a autoridade *pode* – o que já foi rechaçado nos itens precedentes – mas, sim, se ela *deve* fazer a imputação nos *juros*, *imaginando-se* um seu *dever de obediência* ao referido dispositivo do NCC na esfera tributária.

95. A resposta é pela negativa.

96. O tema da aplicação subsidiária por analogia do artigo 354 do NCC em matéria *tributária* já foi, com efeito, objeto de discussão e deliberação no seio do Superior Tribunal de Justiça, que veio, a final, a editar a Súmula de nº 464, com o seguinte teor:

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

(...)

100. Ora, sendo inviável, como decidido, em última análise, pelo STJ, a aplicação subsidiária analógica do artigo 354 do NCC à compensação tributária, pela mesma razão não se pode entender como aplicável esse dispositivo quando se trate da imputação de pagamento de crédito tributário *pura e simples*, embora dessa aplicação pudesse resultar benefício ao Fisco-credor.

101. Noutras palavras e em síntese: se não se pode impor ao Fisco, quando devedor (na compensação tributária), uma imputação de pagamento que favoreça o particular-credor, não se pode impor ao particular, quando devedor, uma imputação que favoreça o Fisco-credor. A inexistência de norma expressa sobre imputação de pagamento na hipótese versada na consulta não pode – já o dissemos – resultar em pender-se quer em favor do contribuinte, quer em favor do Fisco.

102. De tudo isso se deduz que a única solução viável para o nosso problema à luz do CTN é aquela descrita no item 39.iv, consistente em que o pagamento deve ser imputado a *todos* os elementos de que se componha o crédito tributário, mediante *rateio*, pois dessa forma é que se terá um *equilíbrio* entre a posição do contribuinte e a posição do Fisco nesta seara.

(...)

108. De tudo, nossa conclusão é no sentido de que, diante do pagamento não-integral de crédito tributário composto por mais de um elemento (*principal, juros, penalidades pecuniárias*), *deve* a autoridade administrativa efetuar a imputação *proporcional* entre cada um desses elementos.

Chamo a atenção para o fato de que este Parecer trata especificamente da hipótese de pagamento de um débito após o vencimento sem a inclusão da multa de mora (exatamente a forma de compensação pretendida pela Recorrente na DComp em análise neste processo). A conclusão é pela imputação proporcional. *In verbis*:

131. É, com efeito, fora de dúvida que a situação em que se dá “o pagamento do débito tributário após o seu vencimento sem que o contribuinte inclua o valor da multa de mora” enquadra-se perfeitamente no conceito de “pagamento de débito tributário após o seu vencimento em valor insuficiente para saldá-lo integralmente”, que gera a necessidade de efetuar-se a imputação proporcional de pagamento.

132. Diga-se, aliás, *en passant*, que nesse conceito *também* se enquadra a situação em que o contribuinte paga o débito tributário após o seu vencimento sem incluir o valor referente aos *juros de mora*, o que rende ensejo, por igual, ao dever da autoridade administrativa de efetuar a imputação proporcional de pagamento. É certo que sobre a multa de mora devem incidir juros de mora – tal como previsto no § 3º do artigo 61 da Lei n.º 9.430, de 1996, supra transcrito –, mas estes não se confundem com os juros de mora incidentes sobre o principal não pago no vencimento.

133. De tudo, a solução correta, segundo nos parece, será então a de: 1) apurar o valor do débito tributário na data do pagamento, fazendo, para isso, o acréscimo dos encargos da mora (multa de mora e juros de mora) sobre o valor que era devido na data do vencimento, incidentes entre essa data e a do pagamento; 2) apurar quanto de *principal*, quanto de *juros de mora* e quanto de *multa de mora*, foram efetivamente pagos; noutras palavras: efetuar a imputação do pagamento *proporcionalmente* aos elementos de que passou a ser composto, a partir do vencimento, o débito tributário (principal, multa de mora e juros de mora); 3) lançar o saldo devedor remanescente, isto é, o valor não pago, para, em seguida, iniciar-se a respectiva cobrança.

Esta é a posição também adotada pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, conforme ementa do Acórdão n.º 9101-004.127, de 11 de abril de 2019 (Relator Conselheiro Demetrius Nichele Macei) acima transcrita.

À luz de todo o exposto, conclui-se que não há qualquer reparo a se fazer no procedimento realizado pela autoridade fiscal, que, como se observa do extrato de fls. 122 e 124, realizou a imputação proporcional do direito creditório a cada um dos elementos componentes dos débitos apontados nas DComp.

### 2.3 DA RELAÇÃO COM O PROCESSO N.º 19647.009690/2006-99

Por fim, a Recorrente se volta contra o procedimento de revisão de ofício efetuado no processo acima referido, o qual estaria viciado por alteração indevida no lançamento regularmente notificado, com reflexos no Despacho Decisório emitido nos presentes autos.

A questão foi bem esclarecida na decisão recorrida, de modo que, não tendo sido apresentado qualquer nova razão de defesa, valho-me da disposição do art. 57, §3º, do RI/CARF, para transcrever o conteúdo da decisão *a quo*, o qual adoto como os meus fundamentos de decidir:

6. Alega a impugnante que a decisão atacada teria sido decorrente da revisão de ofício havida nos autos do processo administrativo n.º 19647.009690/2006-99. O argumento é equivocado, como passo a expor.

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 DCOMPs que constituíam confissão de dívida, tinha-se por aplicável o entendimento esposado pela Coordenação Geral de Tributação através da Solução de Consulta Interna Cosit n.º 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.º 19647.009690/2006-99 é que foi influenciado por este, e não o contrário. E através do presente processo que os débitos das estimativas não homologadas serão cobrados, razão pela qual reduziu-se o lançamento objeto daquele outro processo. A homologação parcial ora combatida nestes autos em nada decorreu do processo n.º 19647.009690/2006-99 nem da Solução de Consulta Interna Cosit n.º 18, de 2006, e os débitos que serão cobrados por via do presente processo são rigorosamente aqueles espontaneamente declarados pela contribuinte nas DCOMPs. Não sofreram, por conseguinte, nenhuma modificação em virtude do processo n.º 19647.009690/2006-99, não havendo falar em ofensa aos arts. 145, 146 e 149 do CTN.

### **3 CONCLUSÃO**

Por todo o exposto, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

**Paulo Henrique Silva Figueiredo**