



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10783.900149/2008-40
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1402-004.520 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 10 de março de 2020
Recorrente TELEST CELULAR S/A (SUCEDIDA POR TELEFÔNICA BRASIL S/A)
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003

DECADÊNCIA DO DIREITO DA FAZENDA AO LANÇAMENTO. MULTA DE MORA.

Em se tratando de débitos espontaneamente confessados em declaração de compensação, o crédito tributário da Fazenda restou devidamente constituído nos termos do § 6º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, inclusive quanto aos acréscimos moratórios que decorrem diretamente da lei, sendo dispensada qualquer providência adicional do Fisco, razão pela qual não há que se falar em perda do direito ao lançamento da multa de mora.

IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL. 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.

ESTIMATIVA NÃO COMPENSADA. COBRANÇA COM BASE EM DCOMP.

Em regra, depois de encerrado o ano-base, a estimativa mensal que deixou de ser apurada e computada no ajuste anual não pode mais ser exigida. No entanto, diverso é o caso em que a estimativa mensal é aproveitada para formar o saldo negativo no encerramento do período-base, hipótese em que sua cobrança é cabível.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário em relação à decadência suscitada; ii) por maioria de votos, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário em relação à imputação da multa de mora, vencidos os Conselheiros Paula Santos de Abreu, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Luciano Bernart que davam provimento parcial.

(documento assinado digitalmente)
Paulo Mateus Ciccone – Presidente

(documento assinado digitalmente)
Murillo Lo Visco – Relator

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

Fl. 3 do Acórdão n.º 1402-004.520 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10783.900149/2008-40

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela Contribuinte acima identificada em face de Acórdão proferido pela 1ª Turma da DRJ/Curitiba, acostado aos autos às fls. 192 a 201.

Por meio do referido Acórdão, o órgão julgador de primeira instância manteve a decisão da Autoridade competente da DRF/Londrina (fl. 136), que teve por objeto declaração de compensação em que a Contribuinte utilizou direito creditório referente a **saldo negativo de CSLL de 2001, que totalizou R\$ 342.253,37 em valor original**.

Na análise da composição do direito creditório, a Autoridade competente reconheceu o montante de R\$ 1.194.313,01, e observou que, “conforme declarado pela própria empresa, em DCTF, ela utilizou parte desse crédito para compensar débitos da mesma contribuição referentes aos períodos de apuração 01, 02, 04, 05, 06, 07 e 08/2002”. Prosseguindo na análise, concluiu que, “utilizado o crédito de R\$ 1.194.313,01 para tais compensações (fls. 118/121), verifica-se que o saldo credor remanescente respalda o valor do crédito de R\$ 342.253,37, informado e utilizado pela empresa como CRÉDITO ORIGINAL NA DATA DA TRANSMISSÃO da DCOMP 03913.71172.290705.1.3.03-6400”.

No entanto, esse crédito remanescente de saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 2001 não foi suficiente para extinguir a totalidade dos valores compensados pela Contribuinte na DComp 03913.71172.290705.1.3.03-6400, restando saldo devedor de CSLL referente ao período de apuração 02/2003, no valor original de R\$ 49.307,36.

Irresignada, a Contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade que foi julgada improcedente pela DRJ, e contra a decisão de primeira instância interpôs o Recurso Voluntário ora sob exame alegando, em síntese: (i) que a multa de mora de 20% é inaplicável ao presente caso, haja vista que os recursos necessários para a quitação dos débitos compensados já se encontrava em posse da Fazenda Pública; (ii) que a imputação proporcional do direito creditório à multa de mora é um procedimento ilegal; (iii) que o direito da Fazenda a exigir multa moratória sobre os débitos compensados se encontra totalmente decaído, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN; e (iv) que é indevida a cobrança da estimativa mensal de CSLL de fevereiro de 2003 após o encerramento do ano-calendário, visto que a cobrança realizada pelo Fisco deve ter como objeto o tributo efetivamente devido, apurado em bases anuais.

Com base nessas alegações, a Contribuinte requer o provimento do seu Recurso e a homologação de suas compensações.

É o relatório.

Fl. 4 do Acórdão n.º 1402-004.520 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10783.900149/2008-40

Voto

Conselheiro Murillo Lo Visco – Relator.

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

Primeiramente, cumpre observar que praticamente todas as peças deste processo fazem referência ao processo n.º 10783.900100/2008-97. No entanto, tratando-se do processo destinado à verificação do direito creditório, tendo ele sido integralmente reconhecido a lide foi alocada a este processo de cobrança, que recebeu o n.º 10783.903968/2008-49.

Feita essa observação, percebe-se que todas as alegações trazidas pela Recorrente referem-se aos débitos que ela própria declarou em DComp. Dessa forma, não há controvérsia relativamente ao direito creditório e, como visto, são quatro as alegações da Recorrente:

- (i) que a multa de mora de 20% é inaplicável ao presente caso, haja vista que os recursos necessários para a quitação dos débitos compensados já se encontrava em posse da Fazenda Pública;
- (ii) que a imputação proporcional do direito creditório à multa de mora é um procedimento ilegal;
- (iii) que o direito da Fazenda a exigir multa moratória sobre os débitos compensados se encontra totalmente decaído, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN; e
- (iv) que é indevida a cobrança da estimativa mensal de CSLL de fevereiro de 2003 após o encerramento do ano-calendário, visto que a cobrança realizada pelo Fisco deve ter como objeto o tributo efetivamente devido, apurado em bases anuais.

Passo, então, à apreciação de cada uma dessas questões.

MULTA DE MORA

Em sua Manifestação de Inconformidade a Contribuinte alegou que o direito creditório reconhecido é suficiente para todas as compensações pleiteadas, e que a razão para a suposta insuficiência é a indevida aplicação de multa moratória no montante de 20% do valor devido.

Nesse sentido, acrescenta que, “considerando que o crédito da Recorrente refere-se ao saldo negativo de CSLL do ano-calendário 2001, afigura-se irregular o acréscimo a título de multa, uma vez que o crédito nasceu anteriormente aos débitos compensados”.

Prossegue afirmando que, “no caso vertente, não se encontrava a Requerente e m mora perante o Fisco, na medida em que os recursos destinados à extinção dos débitos já se encontravam na disponibilidade do erário desde dezembro de 2001.”

Em julgamento de primeira instância, a DRJ considerou essa alegação improcedente, tendo vista a disposição contida na legislação de regência, em especial no art. 28 da Instrução Normativa SRF n.º 600, de 2005, e reproduzida no art. 36 da Instrução Normativa RFB n.º 900, 2008, a seguir transcrito:

Art. 36. *Na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os créditos serão acrescidos de juros compensatórios na forma prevista nos arts. 72 e 73 e os débitos sofrerão a incidência de acréscimos moratórios, na forma da legislação de regência, até a data de entrega da Declaração de Compensação.*

Perante este Colegiado de segunda instância, a Recorrente se insurge contra a conclusão do Acórdão da DRJ reiterando a tese de que a exigência da multa moratória de 20%, prevista no artigo 61 da Lei n.º 9.430/96 não se aplica no caso em tela, tendo em vista que os valores utilizados para realizar as compensações já se encontravam anteriormente em posse da Fazenda Nacional. Acrescenta que a disposição contida nas Instruções Normativas citadas pela DRJ é ilegal pois representa enriquecimento ilícito do Estado.

Como reforço à sua tese, a Recorrente afirma que “a previsão legal contida no artigo 61 da Lei n.º 9.430/96 refere-se a tributo *não pago nos prazos previstos na legislação específica*, mas não a tributo não compensado até o seu vencimento”. Desse modo, entende que “o dispositivo só vem a confirmar que a aplicação de multa decorrente do envio intempestivo (mas no prazo para o exercício do direito) da declaração de compensação deve tomar como critério o cotejo entre os períodos em que se deram os pagamentos geradores dos créditos e os vencimentos dos débitos compensados.”

Com a devida vênia, discordo desse entendimento.

Primeiramente, é preciso esclarecer que, embora o direito da Recorrente corresponda a um saldo negativo formado em 31/12/2001, sua utilização em compensação compete à Recorrente. Inclusive, se assim a Recorrente não tivesse procedido dentro do prazo previsto no art. 168 do CTN, seu direito pereceria.

De outro lado, tem-se o crédito tributário da Fazenda, confessado em DComp pela própria Recorrente, cujo vencimento (previsto em lei) é anterior à data em que a Recorrente exerceu seu direito à utilização do indébito por meio da transmissão da DComp. Nesse caso, como a iniciativa de extinguir o crédito tributário pela compensação (*ex vi* inciso II do art. 156 do CTN) é posterior ao seu vencimento, incidem os acréscimos moratórios previstos em lei. Simples assim. Essa, inclusive, é a *ratio* subjacente ao dispositivo da legislação de regência, no caso, o já citado art. 28 da Instrução Normativa SRF n.º 600, de 2005.

Para tornar mais concreta esta análise, vamos considerar as compensações instrumentalizadas pela DComp n.º 03913.71172.290705.1.3.03-6400, transmitida em 29/07/2005, e demonstradas pela Autoridade competente à fl. 135:

DCOMP	Tributo	PA	Vencimento	Valor Informado na DCOMP	Compensação a Homologar	Compensação a não homologar
03913.71172.290705.1.3.03-6400	2484	01/2003	28/02/2003	R\$ 275.962,85	R\$ 275.962,85	R\$ 0,00
	2484	02/2003	31/03/2003	R\$ 119.450,00	R\$ 70.142,64	R\$ 49.307,36

Como se nota, muito embora fosse detentora de um direito constituído em 31/12/2001 (o saldo negativo de CSLL de 2001), somente em 29/07/2005 a Recorrente pretendeu utilizá-lo para compensar (extinguir) créditos tributários vencido em 28/02/2003 e 31/03/2003, ou seja, algo em torno de dois anos depois do vencimento dos tributos devidos.

Ante o exposto, voto no sentido de não acolher a alegação de inexigibilidade da multa de mora.

IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL DO DIREITO CREDITÓRIO À MULTA DE MORA

Ainda contra a exigência da multa de mora, a Recorrente sustenta que, como não houve declaração de multa em suas DComp, caberia ao fisco lançá-la, e não se utilizar das DComp para nelas incluir multa não declarada. Segundo a Recorrente, ao assim proceder, o Fisco empregou o método da imputação proporcional, há muito afastado pelo então Conselho de Contribuintes. No caso, entendendo devida a multa de mora, caberia ao Fisco lançá-la de ofício, e não realizar a imputação proporcional.

Neste ponto, cumpre destacar que essa mesmíssima tese foi objeto de recente análise pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Na ocasião, por ampla maioria o Colegiado negou provimento ao recurso especial da contribuinte. Trata-se do Acórdão n.º 9101-004.231, proferido na sessão de 06 de junho de 2019, cuja ementa, na parte pertinente à questão aqui enfrentada, segue abaixo reproduzida:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

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.

No voto condutor dessa decisão, de lavra do Conselheiro Demetrius Nichele Macei, encontra-se o seguinte excerto, que aqui adoto como razão de decidir:

*Passando, agora, ao **Recurso Especial do Contribuinte** (efls. 594 a 635), tem-se como insurgência trazida pela recorrente a impossibilidade da Fiscalização utilizar créditos para “compensar” multa de mora que não estava declarada na DCOMP, sem o lançamento de ofício, ou seja, imputação proporcional.*

[...]

Como demonstrado, a simples leitura das ementas comprova a patente divergência jurisprudencial sobre a imputação proporcional. E no que pese o recurso do contribuinte estar bem detalhado e fundamentado, entendo não lhe assistir razão.

O CTN prevê em seus arts. 163 c/c o 167, o método de imputação proporcional de pagamento, no caso, do crédito reconhecido em favor do contribuinte. Veja-se:

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.

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.

Expõe, por sua vez, a Procuradoria (e-fl. 743):

"A partir de uma interpretação conjunta desses dispositivos, conclui-se que a imputação proporcional dos pagamentos encontra fundamento no CTN, visto que, somente se pode falar em obrigatoria proporcionalidade entre as parcelas que compõem o indébito tributário se houver também obrigatoria proporcionalidade na imputação do pagamento sobre as parcelas que compõem o débito tributário."

Vejamos, em contrapartida, o quanto disposto no art. 43, da Lei n.º 9.430/96, trazido à baila pelo contribuinte:

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.

No mesmo sentido, os acórdãos paradigmas entendem que com a vigência da Lei n.º 9.430/96, que trouxe nova disciplina sobre a exigência dos pagamentos em atraso sem os acréscimos de juros e multa de mora, o método da imputação proporcional previsto no CTN restou ultrapassado e que, por 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.

Pois bem. Inicialmente, deve-se observar que o CTN tem natureza de lei complementar e a Lei n.º 9.430/96 é lei ordinária. Em caso de antinomia entre uma norma inserta no CTN e uma lei ordinária, prevalece a norma do CTN.

Mas antes de se questionar a ilegalidade da norma, é preciso buscar, no próprio CTN, regras de integração, de tal forma que a norma hierarquicamente superior possa ser interpretada de forma a atender a norma que lhe dá suporte de validade.

A Procuradoria, em suas contrarrazões, transcreve trechos do Parecer PGFN/CDA N.º 1936/2005, no qual verifica-se as razões jurídicas para a coexistência pacífica dos arts. 163 e 167 do CTN, com os arts. 43 e 44 da Lei n.º 9.430/96 em relação à imputação proporcional de pagamento, merecendo destaque o disposto no item 16, do referido Parecer, dentro do qual está transcrito excerto da Nota Cosit n.º 106:

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

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

Assim, em que pese os argumentos dispendidos pelo contribuinte, a imputação proporcional não é ilegal. Não faria o menor sentido quitar integralmente o principal e os juros decorrentes e manter, exclusivamente, a multa de mora. Por ser um consectário legal, na medida em que incide sobre o principal, não poderia a multa de mora remanescer sozinha no caso concreto.

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

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

Por fim, apenas para complementar o acima disposto, a incidência da multa de mora, de 0,33% ao dia, limitada a 20%, decorre de lei, especificamente disposto no art. 61, da mesma Lei nº 9430/96.

Ante o exposto, voto no sentido de não acolher a alegação de impossibilidade de ser empregada a imputação proporcional do direito creditório à multa de mora.

DECADÊNCIA DO DIREITO DE EXIGIR MULTA DE MORA

A Recorrente observa que somente em 10/03/2010 a Autoridade competente da DRF/Londrina procedeu à imputação proporcional do seu direito creditório, ocasião em que, segundo seu entendimento, já teria transcorrido prazo de mais de cinco anos da data dos eventos que supostamente constituíram a infração à norma impositiva tributária. Nesse sentido, alega que o direito da Fazenda de exigir multa moratória sobre os débitos de IRPJ compensados se encontra totalmente decaído, nos termos do § 4º do art. 150 CTN.

Sobre essa questão, entendo que não assiste razão à Recorrente, pelas razões que passo a expor.

Como é de sabença geral, no contexto aqui pertinente decadência é a perda do direito de a Fazenda Pública constituir seus créditos tributários por meio do lançamento. Ocorre que, ao contrário do que parece ser o entendimento da Recorrente, o lançamento tributário não é o único meio de constituição do crédito tributário. O próprio Superior Tribunal de Justiça já sedimentou entendimento, cristalizado na Súmula STJ nº 436, no sentido de que "a entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco".

Especificamente no âmbito da compensação tributária, a DComp é a declaração que produz tal efeito, inclusive, por expressa disposição legal, conforme não deixa qualquer dúvida o § 6º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, abaixo reproduzido:

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.

[...]

§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

Desse modo, em se tratando de débitos espontaneamente confessados, nos termos do § 6º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, o crédito tributário da Fazenda restou devidamente constituído, inclusive quanto aos acréscimos moratórios que decorrem diretamente da lei, sendo dispensada qualquer providência adicional do Fisco, razão pela qual não há que se falar em perda do direito ao lançamento da multa de mora.

Por conseguinte, no presente caso, quanto à alegação de decadência, não tem razão a Recorrente.

EXIGIBILIDADE DE ESTIMATIVA MENSAL APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO

Por fim, a Recorrente alega que é indevida a cobrança da estimativa mensal de CSLL de fevereiro de 2003, após o encerramento do respectivo ano-calendário, visto que a cobrança realizada pelo Fisco deve ter como objeto o tributo efetivamente devido, apurado em bases anuais.

Acrescenta que “agrava-se, *in casu*, a impossibilidade da exigência de débito remanescente de estimativa de CSLL, eis que a Recorrente apurou saldo negativo na ordem de R\$ 2.703.641,54 (dois milhões, setecentos e três mil, seiscentos e quarenta e um reais e cinquenta e quatro centavos)”.

Quanto a essa alegação, cumpre esclarecer que a Recorrente traz à discussão um preceito verdadeiro, mas inaplicável ao caso concreto. Explico.

De fato, depois de encerrado o ano-base, a estimativa mensal que deixou de ser apurada e computada no ajuste anual não pode mais ser exigida. Nesse caso, cabível, apenas, é a multa isolada prevista na alínea “b” do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

No entanto, diferente é a hipótese dos autos, em que a Recorrente apurou saldo negativo de CSLL em 2003, valendo-se, de estimativas mensais que totalizaram R\$ 3.172.767,63, conforme a própria Recorrente destacou.

Portanto, para fazer prevalecer sua tese de que estimativa mensal não pode mais ser exigida depois de encerrado o ano-base, a Recorrente deveria demonstrar que o débito de estimativa mensal de CSLL de fevereiro de 2003 foi declarado equivocadamente porque não teria integrado o montante de R\$ 3.172.767,63 aproveitado para formar o saldo negativo daquele ano.

Nesse caso, como a Recorrente não logrou demonstrar que a estimativa mensal ora exigida não foi aproveitada para formar o saldo negativo no encerramento do respectivo período-base, não há como se aplicar a tese alegada, de que a estimativa mensal não pode mais ser exigida depois de encerrado o ano-base.

CONCLUSÃO

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

(documento assinado digitalmente)

Murillo Lo Visco