



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

Processo nº 10980.720117/2008-36
Recurso nº 877.727 Voluntário
Acórdão nº 1302-00.730 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de outubro de 2011
Matéria IRPJ - PEDIDO DE COMPENSAÇÃO
Recorrente COPEL OPERAÇÃO E TRANSMISSÃO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2003

Ementa:

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. NATUREZA.

Em conformidade com a Medida Provisória nº 66, de 2002, posteriormente convertida na Lei nº 10.637, de 2002, a partir de 1º de outubro de 2002, a COMPENSAÇÃO deve ser efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração, na qual devem constar informações acerca dos créditos utilizados e dos débitos compensados. Se a lei empresta natureza constitutiva à entrega da DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO (PER/DCOMP), os efeitos jurídicos dela decorrentes só podem ser considerados a partir da data da referida entrega, não sendo possível, em razão disso, a exclusão dos encargos legais incidentes sobre os débitos vencidos apontados no instrumento declaratório em questão.

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. APLICAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

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

COMPENSAÇÃO. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.

“documento assinado digitalmente”

Marcos Rodrigues de Mello

Presidente

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães

Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcos Rodrigues de Mello, Wilson Fernandes Guimarães, Daniel Salgueiro da Silva, Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Eduardo de Andrade e Lavínia Moraes de Almeida Nogueira Junior.

Relatório

COPEL OPERAÇÃO E TRANSMISSÃO S/A, já devidamente qualificada nestes autos, recorre a este Conselho contra a decisão prolatada pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba, Paraná, que indeferiu manifestação de inconformidade apresentada contra despacho decisório da Delegacia da Receita Federal em Curitiba.

Trata o processo de DECLARAÇÕES DE COMPENSAÇÃO, envolvendo crédito decorrente de SALDO NEGATIVO de Imposto de Renda Pessoa Jurídica apurado no ano-calendário de 2002.

O direito creditório pleiteado foi reconhecido no exato montante em que foi requerido, porém, foi considerado insuficiente para compensar, integralmente, os débitos apontados pela contribuinte para o encontro de contas.

Inconformada, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade (fls. 99/114), por meio da qual sustentou:

- que, com os procedimentos adotados, entendia ter quitado todos os débitos, pois considerava a entrega do PER/DCOMP como natureza meramente informativa, não havendo, portanto, débitos a serem pagos, nem má-fé;

- que o que ocorreu foi a utilização de um crédito relativo a período anterior ao da compensação sem, entretanto, referido encontro de contas ter sido informado tempestivamente por ela;

- que, sob a égide da legislação anterior, que efetivamente regia os procedimentos à época em que foram efetuados, a compensação era efetivada internamente pelo contribuinte e depois informada em DCTF;

- que, desta forma, não teria havido descumprimento de obrigação principal ou mesmo recolhimento em atraso, mas tão-somente descumprimento de obrigação acessória, por tratar-se de mera informação;

- que as compensações teriam sido feitas dentro das competências devidas, não se justificando a imputação de juros e multa em decorrência de atraso no recolhimento, uma vez que o crédito contra o Fisco seria anterior aos débitos compensados nos PER/DCOMP;

- que outro fato que corroboraria esse entendimento seria a atualização do crédito ter ocorrido até a data do vencimento dos débitos;

- que, admitir-se que a DCTF entregue pelo contribuinte constitua, por si só, lançamento definitivamente constituído contra ele, como se confissão de dívida fosse, significaria atribuir à DCTF eficácia que, legalmente, ela não teria, e contrariaria, ainda, o art.

142 do CTN, que confere à autoridade administrativa a competência privativa para proceder a constituição do crédito tributário;

- que as compensações foram realizadas antes da entrega da DCTF;
- que, apesar de não ter sido quitado o valor referente aos juros, no momento da compensação dispunha de crédito suficiente para acobertar esse valor;
- que, havendo crédito suficiente para a quitação dos juros, a compensação poderia ter sido aceita no valor total do débito, ou seja, principal mais juros, conforme dispõe o art. 138 do CTN;
- que, possuindo a multa de mora natureza de penalidade, a denúncia espontânea leva à exclusão da sua incidência;
- que a imputação proporcional do principal e dos acréscimos legais na compensação só passou a ser regulamentada pela RFB a partir de 29/10/2004, por meio da IN SRF nº 460/04, sendo sua exigência legal somente a partir daí;
- que compensações ocorridas anteriormente não podem sofrer o mesmo critério de proporcionalidade;
- que os valores constantes do despacho decisório deverão ser alterados para fins de desconsiderar a imputação proporcional em razão de ausência de base legal para o procedimento;
- que, pelo princípio da irretroatividade das leis, jamais a previsão posterior de imputação proporcional poderia atingir compensações ocorridas anteriormente;

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba analisou a manifestação de inconformidade apresentada e, por meio do acórdão nº. 06-26.990, de 17 de junho de 2010, indeferiu a solicitação.

O referido julgado restou assim ementado:

DCOMP. NATUREZA CONSTITUTIVA DA COMPENSAÇÃO.

A partir de 1º de outubro de 2002, com a entrada em vigor da Medida Provisória nº 66, de 29/08/2002, a compensação de tributos administrados pela então Secretaria da Receita Federal passou a ser feita exclusivamente por meio da apresentação de declaração de compensação, que não possui caráter meramente declaratório (informativo), mas sim constitutivo da compensação, tendo o condão de extinguir o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação.

IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL. COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE.

No que tange à imputação proporcional, há determinação expressa na IN SRF nº 210/02, com a redação conferida pela IN SRF nº 323/03, com vigência a partir de 24/04/2003, determinando a sua aplicação.

Ciente da decisão de primeira instância em 29 de junho de 2010, conforme aviso de recebimento de folha 246, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 29 de julho

Processo nº 10980.720117/2008-36
Acórdão n.º **1302-00.730**

S1-C3T2
Fl. 275

de 2010, conforme registro de recepção de folha 247, por meio do qual renova a argumentação expendida na peça impugnatória.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, Relator

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do apelo.

A controvérsia a ser enfrentada no presente processo está representada pela constatação, por parte da autoridade administrativa competente, de insuficiência de crédito na compensação pleiteada pela contribuinte.

O direito creditório indicado pela contribuinte para o encontro de contas refere-se a SALDO NEGATIVO de imposto de renda do ano-calendário de 2002, no montante de R\$ 17.017.324,11, e foi, na sua integralidade, reconhecido pela autoridade administrativa.

Entretanto, ao efetivar o encontro de contas, a unidade administrativa que primeiro analisou os pedidos da contribuinte (Delegacia da Receita Federal em Curitiba) constatou que o crédito era insuficiente para extinguir os débitos apontados, motivo pelo qual promoveu homologação parcial da compensação pleiteada.

Apreciando razões trazidas por meio de Manifestação de Inconformidade, a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba manteve, nos termos em que foi proferida, a decisão contida no Despacho Decisório de fls. 89/92.

Assim, tendo havido reconhecimento da totalidade do direito creditório pleiteado, a controvérsia gira em torno das compensações efetuadas, visto que em tal procedimento a contribuinte não considerou os encargos legais incidentes sobre os débitos vencidos.

Em sede de recurso, a contribuinte renova a argumentação expendida na Manifestação de Inconformidade.

Passo, pois, a apreciar as alegações trazidas pelo recurso voluntário interposto.

NATUREZA DA DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO

Entende a Recorrente ter quitado todos os débitos, eis que considera a entrega da PER/DCOMP simples formalidade, sendo tal instrumento de natureza meramente informativa. Alega ter ocorrido utilização de um crédito relativo a período anterior ao da compensação, sendo que o encontro de contas foi informado a destempo. Afirmar que, sob a égide da legislação anterior, que, para ela, efetivamente regia os procedimentos à época em que foram efetuados, a compensação era efetuada internamente e, posteriormente, informada em DCTF. Diz que a admissão de que a entrega da DCTF possa se constituir, por si só, lançamento, como se confissão de dívida fosse, significa atribuir a tal documento eficácia que legalmente não tem, e isso contraria o disposto no art. 142 do CTN.

Não é digno de reparo o decidido em primeira instância, não merecendo, assim, acolhimento os argumentos expendidos pela Recorrente, pois, de fato:

1. a compensação tributária representa forma de extinção do crédito tributário, podendo a lei estabelecer condições e garantias para que ela seja autorizada (CTN, art. 170, *caput*);

2. a lei (Medida Provisória nº 66, de 2002, posteriormente convertida na Lei nº 10.637, de 2002) estabeleceu que, a partir de 1º de outubro de 2002, a COMPENSAÇÃO deveria ser efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração, na qual deveriam constar informações acerca dos créditos utilizados e dos débitos compensados;

3. a lei atribuiu à Receita Federal competência para disciplinar as disposições por ela editadas acerca de COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA (Lei nº 9.430, de 1996, art. 74);

4. as declarações de compensação tratadas no presente processo foram transmitidas em 2003, ano em que já se encontravam vigentes as normas acima explicitadas;

5. estabelecendo a lei que a COMPENSAÇÃO é efetivada por meio de entrega de DECLARAÇÃO, deu a tal ato (entrega da declaração) natureza constitutiva, podendo o contribuinte por meio dele exercer o direito de extinguir créditos tributários, na forma e condições por ela (pela lei) estabelecidas;

6. se a lei empresta natureza constitutiva à entrega da DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO (PER/DCOMP), os efeitos jurídicos dela decorrentes só podem ser considerados a partir da data da referida entrega, não sendo possível, em razão disso, a exclusão dos encargos legais incidentes sobre os débitos vencidos apontados no instrumento declaratório em questão; e

7. encontra-se sedimentada na jurisprudência, tanto administrativa, como judicial, que a declaração do tributo por meio de DCTF, ou documento equivalente, dispensa o Fisco de proceder à constituição formal do crédito tributário.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA

Argumenta a Recorrente que as compensações foram realizadas antes da entrega da DCTF e que, nesta, houve a quitação do valor principal do débito sem o recolhimento ou compensação dos valores referentes aos juros. Diz que, apesar de não ter sido quitado o valor referente aos juros, no momento da compensação dispunha de crédito suficiente para acobertar esse valor. Sustenta que, havendo crédito suficiente para quitação dos juros, a compensação poderia ter sido aceita no valor total do débito, ou seja principal mais juros, pois, conforme dispõe o art. 138, do CTN, este fato caracteriza a ocorrência de denúncia espontânea.

Por fundamentos diversos dos estampados na decisão de primeira instância, tenho que, no presente caso, não há que se falar em aplicação do disposto no art. 138 do CTN.

Com efeito, não estamos diante de denúncia espontânea acompanhada de PAGAMENTO, circunstância em que, nos exatos termos do disposto no *caput* do art. 138 do Código Tributário Nacional, poder-se-ia apreciar se a responsabilidade pela infração poderia ser excluída.

O presente processo trata de COMPENSAÇÃO, instituto que, em que pese o fato de se revelar também como forma extintiva de crédito tributário (CTN, art. 156, II), com PAGAMENTO não se confunde (CTN, art. 156, I).

Não obstante, ainda que se empreste interpretação extensiva ao dispositivo autorizador da exclusão da penalidade, penso, em consonância com manifestações advindas do Superior Tribunal de Justiça, que o instituto da denúncia espontânea não alcança tributos submetidos ao denominado lançamento por homologação, eis que, neste caso, o dever de apurar o montante devido e efetuar o seu recolhimento é transferido para o sujeito passivo, independentemente de prévio exame por parte da autoridade administrativa.

Nessa linha, o contribuinte, ao apurar o tributo devido; prestar ao Fisco a informação devida; e providenciar a extinção do crédito tributário correspondente, nada mais fez que cumprir com o determinado pela legislação de regência, não havendo que se falar que tais providências possam revelar DENÚNCIA ESPONTÂNEA de infração.

Adite-se que, no caso vertente, independentemente da data da entrega da DCTF, não existe nos autos qualquer indicação de que os débitos apontados pela Recorrente para compensação eram desconhecidos da Administração Tributária, o que, também por essa razão, afasta a tese de que estamos diante de infração denunciada espontaneamente.

Transcrevo, abaixo, manifestações em segunda instância administrativa na linha do entendimento aqui esposado.

Acórdão nº 201-81545, de 06/11/2008

COMPENSAÇÃO EFETUADA APÓS VENCIMENTO LEGAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CONFIGURAÇÃO. INCIDÊNCIA DE MULTA DE MORA E JUROS DE MORA. A compensação condicionada a ulterior homologação da autoridade fiscal não caracteriza o pagamento do montante devido na forma prevista no art. 138 do CTN, não caracterizando denúncia espontânea

Acórdão nº 291-00014, de 29/10/2008

COMPENSAÇÃO. Incidem acréscimos moratórios sobre os débitos, objeto de Declaração de Compensação, quando estiverem vencidos na data de apresentação/transmissão da declaração.

Acórdão nº 197-00037, de 20/10/2008

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

IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL DE PAGAMENTO

Alega a Recorrente que na Lei nº 9.430/96 não há, para fins de compensação, previsão de imputação proporcional (principal e acréscimos), cabendo a disciplina de tal sistemática às normas da Receita Federal. Afirmar que tal procedimento só passou a ser regulamentado pela Receita Federal a partir de 29/10/2004, com a edição da IN SRF nº 460/04. Argumenta que, a partir daí, a sistemática em referência passou a ser “legal”. Sustenta que compensações ocorridas anteriores a Instrução Normativa 460 não podem sofrer o mesmo critério de proporcionalidade dos correspondentes acréscimos legais. Aduz que pelo princípio da irretroatividade das leis a IN posterior jamais poderia atingir compensações anteriores à sua vigência. Requer, ao final, que não seja aplicada a imputação proporcional, por absoluta falta de previsão legal na ocasião em que as compensações ocorreram, refazendo-se o cálculo.

Noto, de início, que a Recorrente não traz contestação quanto a legalidade, em si, da imputação proporcional efetuada na compensação sob análise. Na verdade, insurge-se contra a utilização de tal metodologia na determinação dos valores extintos por compensação por entender que a norma autorizadora é posterior à data da ocorrência dos fatos.

Penso diferente.

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

Não é por outra razão que, muito antes da edição da IN SRF nº 460, a Receita Federal já havia instituído o método de imputação proporcional na extinção de créditos tributários não adimplidos no prazo legal (vide IN SRF nº 19, de 09 de março de 1984, que aprova o Manual de Aplicação de Acréscimos Legais de Tributos Federais), não havendo que se falar, assim, em aplicação retroativa de ato normativo.

Não se pode negar, contudo, que, especificamente no que diz respeito à compensação, a Instrução Normativa SRF nº 460, de 2004, deixou clara a aplicação da metodologia. Porém, nesse particular, o referido ato revelou caráter meramente interpretativo, vez que a imputação proporcional, em consonância com o disposto no art. 167 do Código Tributário Nacional, já era prevista em atos anteriores editados pela Administração Tributária.

Não obstante, em convergência com o decidido em primeira instância, entendo que a Instrução Normativa SRF nº 210, de 2002, na redação que lhe foi dada pela IN SRF nº 323, de 2003, implicitamente revela o método em debate, eis que, de forma expressa, estabelece que o encontro de contas deve ser feito levando-se em consideração os juros compensatórios incidentes sobre os créditos e os acréscimos moratórios sobre os débitos.

Na linha dos entendimentos aqui esposados, cumpre transcrever as seguintes manifestações do Superior Tribunal de Justiça:

Resp 10225992 SC 2008/0019478-7

Relator o Ministro Mauro Campbell Marques

Ementa: TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. IMPUTAÇÃO DO PAGAMENTO. AMORTIZAÇÃO DOS JUROS ANTES DO PRINCIPAL. IMPOSSIBILIDADE. INAPLICABILIDADE DO ART. 354 DO CC/2002. **REGRAS DO CTN ART. 167 . 1. O art. 167 do CTN veicula regra para determinar a imputação proporcional de pagamento entre as rubricas de principal e correção monetária, multa, juros e encargos que compõem o crédito tributário**, nos casos de repetição de indébito. 2. Sendo assim, não se pode aplicar por analogia o art. 354 do CC/2002.

(GRIFEI)

Resp 960239 SC 2007/0134994-0

Relator o Ministro Luiz Fux

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.

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

...

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 nº 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.

(GRIFEI)

Por todo o exposto, conduzo meu voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso.

Sala das Sessões, em 18 de outubro de 2011

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães