



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

Processo nº 11516.002446/2006-89
Recurso nº 164.743 Voluntário
Acórdão nº 1103-00.019 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de agosto de 2009
Matéria CSLL - Ex(s): 2006 e 2007
Recorrente TRACTEBEL ENERGIA S.A.
Recorrida 4º TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

Ementa: DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO – JUROS MORATÓRIOS

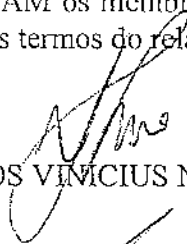
A compensação se opera com e mediante a entrega da declaração de compensação, sob condição resolutiva de sua ulterior não homologação. Incidem os juros moratórios sobre os débitos vencidos, objetivados na compensação, até a data da entrega da declaração de compensação, assim como incidem juros compensatórios aos créditos utilizados na compensação, até a data da entrega da declaração.

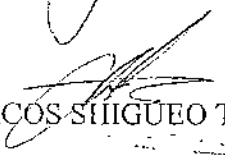
DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO – MULTA DE MORA

Os efeitos da denúncia espontânea emergem do pagamento em sentido estrito. Ademais, ainda que se considerasse hábil a compensação como meio de denúncia espontânea, aquela não teria operado a extinção total dos débitos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA - Presidente


MARCOS SHIGUEO TAKATA - Relator

EDITADO EM: 19 MAR 2010

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Marcos Vinicius Neder de Lima (Presidente), Hugo Correia Sotero, Albertina Silva Santos de Lima, Marcos Shigueo Takata (Relator), Decio Lima Jardim, Eric Moraes de Castro e Silva.

Relatório

DO DESPACHO DECISÓRIO

Por meio do Despacho Decisório de fls. 37 a 42, foi considerada homologada a Declaração de Compensação - DCOMP nº 33663.589993.281005.1.3.04-0340; homologada em parte a DCOMP nº 32635.26277.281005.1.7.04-0451, permanecendo em aberto a parcela de R\$ 284.667,83; e não homologada a DCOMP nº 19905.35035.120106.1.7.04-0010, permanecendo em aberto o débito de R\$ 120.405,11.

Em consulta à fundamentação constante no referido despacho, a autoridade recorrida revela que a IN SRF nº 323, de 24/04/2003, estabeleceu em seu art. 28, que na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os débitos deveriam sofrer acréscimos moratórios desde o seu vencimento até a data de entrega da Declaração de Compensação, ainda que a data de vencimento do débito fosse posterior à data de apuração do crédito.

Os débitos compensados têm datas de vencimento anteriores à data de transmissão das DCOMP, e estão sujeitos à atualização monetária prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Observou-se que o requerente não efetuou a atualização monetária dos débitos compensados, assim, mesmo sendo reconhecida a totalidade do crédito pleiteado, esse não será suficiente para quitação dos débitos declarados em todas as DCOMP.

DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Irresignada com o feito fiscal, encaminhou a recorrente, a manifestação de inconformidade (fls. 45 a 60), no qual requer, preliminarmente, a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários não compensados com fundamento no art. 74, § 11, da Lei nº 9.430/1996.

Em seguida, contesta a incidência de acréscimos moratórios. Argúi que os indébitos associados a saldos de imposto sobre a renda e de contribuição social sobre o lucro líquido, decorrentes de pagamentos indevidos, já estavam em poder da União, de modo que não se pode falar em mora quando da utilização destes créditos para pagamentos de débitos com vencimento posterior ao recolhimento do indébito, pois os valores pecuniários já eram disponibilidades da Fazenda Nacional há muito tempo.

A Instrução Normativa nº 210/2002 previa em seu art. 28, inciso I, que a compensação é considerada realizada na data do pagamento indevido ou a maior que o devido. Entretanto, a mudança da disciplina determinada pelo art. 1º da Instrução Normativa nº 323/2003, que alterou o citado art. 28, teria o único propósito de fazer incidir acréscimo da multa, sendo editada ao arrepio do art. 5º, inciso II, e 150, inciso I, da Constituição Federal. Deste modo, sustenta que deve ser considerada como data da compensação a data do pagamento indevido ou a maior que o devido.

Alega que está amparado pelo instituto da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional, já que promoveu a compensação de débito antes de

qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados à infração. Em seu auxílio, menciona precedentes judiciais e administrativos.

DA DECISÃO DA DRJ E DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Em 24/08/2007 a 4ª Turma de Julgamento de Florianópolis / SC, acordou, por unanimidade de votos, em homologar em parte as Declarações de Compensação e indeferir a solicitação, nos termos do voto abaixo sintetizados:

a) Da suspensão da exigibilidade

Quanto ao pleito pela suspensão da exigibilidade do crédito tributário não compensado, de se dizer que tal situação decorre da regular apresentação de manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação ou recurso ao Conselho de Contribuintes, conforme estabelecido no art. 74, §§ 9º, 10 e 11, da Lei nº 9430/1996.

b) Da aplicação de acréscimos moratórios

Em análise das alegações da recorrente sobre a matéria, há que se dizer que não há como afastar os acréscimos moratórios. É que não obstante as respeitáveis manifestações jurisprudenciais que estão a sustentar a tese de que no caso do adimplemento a destempo, mas espontâneo, não cabe a imposição da multa de mora, não é isto que está expresso na legislação tributária. É que como se pode inferir dos termos literais do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, aos recolhimentos espontâneos, mas efetuados com atraso, cabe a imposição da multa de mora, cujo limite percentual é 20%, além de juros moratórios.

Já a Instrução Normativa nº 210/2002, em seu art. 28, *caput*, prevê a incidência de acréscimos moratórios aos débitos até a data da entrega da DCOMP, mas também prevê correção dos créditos mediante acréscimo de juros compensatórios.

Como se vê, seja lá qual for a interpretação que se dê ao artigo 138 do CTN, verdade é que a imposição de multa nos casos de pagamento espontâneo com atraso ou de entrega da DCOMP após o prazo de vencimento do débito compensado, está expressamente prevista em disposição legal vigente.

Nestes termos, o único meio de se declarar a inaplicabilidade de multa e juros moratórios seria por via da negação da validade da norma jurídica que os prevê, e isto por meio da afirmação de sua ilegalidade ou inconstitucionalidade, coisa para a qual os julgadores administrativos não detêm competência para fazer. É que quando se está diante de um assunto que aparece disciplinado em disposição literal de leis regularmente editadas, o caráter vinculado da atuação dos agentes públicos impede que estes manifestem-se para além destas disposições literais de lei.

Assim, como a multa e os juros moratórios exigidos estão regularmente previstos em legislação vigente, não pode este juízo afastar a sua aplicação, sob pena de, com isto, estar ultrapassando seus limites legais de competência.

É por tal razão que não se pode ter por procedentes as alegações da contribuinte, tratando-se, portanto, de referendar a exigência da multa e juros moratórios.

Cientificada em 01/11/2007, a recorrente apresentou seu recurso voluntário em 03/12/2007, no qual dedica-se essencialmente à análise da legalidade da imposição de multa de mora nos casos de compensação de saldos negativos e pagamentos indevidos via sistema PER/DCOMP, utilizando-se basicamente de mesma argumentação explanada em sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MARCOS SHIGUEO TAKATA.

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele, pois, conheço.

Como se viu, a irresignação da recorrente na fase recursiva recai sobre a incidência de multa de mora sobre o débito objeto de compensação declarada, apesar de seu pedido lançar à generalização a declaração de nulidade da não homologação da compensação e a anulação do lançamento tributário.

Em abono à sua arguição, a recorrente traz a lume o art. 28, I, da Instrução Normativa SRF 210/02, em sua redação original, bem como o instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN. Nesse sentido, o art. 28 teve sua disciplina alterada pela Instrução Normativa SRF 323/03 com o único propósito de veicular a incidência de multa moratória. O art. 28 da Instrução Normativa SRF 210/02 tinha a seguinte redação:

Art. 28. A compensação deverá ser efetuada considerando-se as seguintes datas:

I - do pagamento indevido ou a maior que o devido, no caso de restituição, ressalvadas as hipóteses seguintes;

II - do ingresso do pedido de ressarcimento, quando destinado à compensação com débito vencido;

III - do vencimento do débito, quando o pedido de ressarcimento houver ocorrido antes dessa data;

IV - da disponibilidade da restituição na SRF, quando se tratar de restituição do IRPJ e da CSLL, até o exercício de 1992;

V - da disponibilidade da restituição ao contribuinte no banco, quando se tratar de restituições do IRPJ, CSLL e IRPF destinadas à compensação com débito vencido;

VI - do vencimento do débito, quando a compensação for feita com restituição de IRPJ, CSLL ou IRPF enviada para o banco antes do citado vencimento;

VII - do deferimento do parcelamento, no caso de pagamento indevido ou a maior que o devido anterior à data do deferimento;

VIII - do pagamento indevido ou a maior que o devido, quando ocorrido posteriormente à data do deferimento do parcelamento;

IX - da disponibilidade no banco do primeiro lote de restituições do IRPF do exercício a que se referir, quando se tratar de:

a) revisão de lançamento por impugnação contra lançamento normal ou suplementar; ou

b) declaração entregue no prazo com liberação da restituição após o encerramento do prazo para processamento das declarações;

c) declaração entregue fora do prazo, todavia em data anterior à da disponibilização do primeiro lote de restituições do IRPF;

X - da disponibilidade no banco do lote de restituição do IRPF do exercício a que se referir, quando se tratar de revisão de lançamento por redução do imposto a restituir na declaração;

XI - da entrega da declaração, quando se tratar de declaração de IRPF entregue fora do prazo e que não teve seu processamento tempestivo;

XII - da autorização, expressa ou tácita, para a compensação de ofício, quando destinado à compensação com débito lançado de ofício, ainda não parcelado;

XIII - da efetivação da compensação na PFN, quando se tratar de débito inscrito em Dívida Ativa da União.

Registre-se, ainda, o que dispunham os arts. 38 e 39, da I.N. 210/02:

JUROS COMPENSATÓRIOS

Art. 38. As quantias recolhidas ao Tesouro Nacional a título de tributo ou contribuição administrado pela SRF serão restituídas ou compensadas com o acréscimo de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais, acumulados mensalmente, e de juros de 1% (um por cento) no mês em que a quantia for disponibilizada ou utilizada na compensação de débitos do sujeito passivo, observando-se, para o seu cálculo, o seguinte:

I – como termo inicial de incidência:

a) tratando-se de restituição de imposto de renda apurada em declaração de rendimentos de pessoa física:

1. o mês de janeiro de 1996, se a declaração referir-se ao exercício de 1995 ou anteriores;

2. o mês de maio, se a declaração referir-se aos exercícios de 1996 e subseqüentes;

b) tratando-se de declaração de encerramento de espólio ou de saída definitiva do País:

1. o mês de janeiro de 1996, se a declaração referir-se ao exercício de 1995 ou anteriores;

2. a data prevista para a entrega da declaração, se referente aos exercícios de 1996 ou 1997; ou 3. o mês seguinte ao previsto

para a entrega tempestiva da declaração, se referente ao exercício de 1998 e subsequentes.

c) na hipótese de pagamento indevido ou a maior:

1. o mês de janeiro de 1996, se o pagamento tiver sido efetuado antes de 1º de janeiro de 1996;

2. a data da efetivação do pagamento, se este tiver sido efetuado entre 1º de janeiro de 1996 e 31 de dezembro de 1997; ou

3. o mês subsequente ao do pagamento, se este tiver sido efetuado após 31 de dezembro de 1997.

d) na hipótese de saldo credor do IRPJ e da CSLL, o mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

II – como termo final de incidência:

a) em se tratando de restituição apurada em declaração de rendimentos da pessoa física, o mês anterior àquele em que o recurso for disponibilizado ao sujeito passivo;

b) nos demais casos, o mês anterior ao da restituição ou compensação.

§ 1º Nos casos dos itens 2 das alíneas "b" e "c" do inciso I, o cálculo dos juros equivalentes à taxa referencial Selic relativos ao mês da entrega da declaração ou do pagamento indevido ou a maior que o devido será efetuado com base na variação dessa taxa a partir do dia previsto para a entrega da declaração, ou do pagamento indevido ou a maior, até o último dia útil do mês. (Redação dada pela IN SRF 323, de 24/04/2003)

§ 2º Não incidirão juros compensatórios no ressarcimento de créditos do IPI.

Art. 39. Os valores sujeitos a restituição, apurados em declaração de rendimentos, bem assim os créditos decorrentes de pagamento indevido ou a maior, passíveis de compensação ou restituição, apurados anteriormente a 1º de janeiro de 1996, quantificados em Unidade Fiscal de Referência (Ufir), deverão ser convertidos em Reais, com base no valor da Ufir vigente em 1º de janeiro de 1996, correspondente a R\$ 0,8287.

§ 1º O valor resultante da conversão referida no caput constituirá a base de cálculo dos juros de que trata o art. 38.

§ 2º O imposto a restituir, apurado em declaração de rendimentos, que tenha sido colocado à disposição do sujeito passivo anteriormente a 1º de janeiro de 1996, deverá ter o seu valor devidamente convertido em reais, nos termos do caput, não se sujeitando à incidência dos juros previstos no art. 38.

Note-se que, segundo o entendimento da recorrente, ainda que a declaração de compensação seja entregue após o vencimento do débito compensado, a compensação se opera ou se considera feita, a partir da data do nascimento do crédito tributário da recorrente.

Não vejo como essa tese possa prosperar nos termos colocados.

Primeiro porque, mesmo se admitindo o caráter declaratório “puro”, da entrega da declaração de compensação, constitui erro do instituto da compensação dizer que ela se opera antes mesmo de o débito nascer. O que poderia ser dito é que a compensação se aperfeiçoaria no momento em que o débito nasce – com o crédito já nascido; ou no momento em que o crédito nasce – com o débito previamente nascido; ou no momento em que ambos nascem – se nascerem juntos o crédito e o débito.

No momento em que o crédito do contribuinte nasce, o débito objeto de compensação: a) pode não ter nascido; b) pode ter nascido, mas ainda não vencido; c) pode ter nascido e já ter vencido.

Falei em caráter declaratório “puro” da entrega da declaração de compensação, pelo seguinte.

A compensação permitida nos moldes do art. 74 da Lei 9.430/96, como autoriza o art. 170 do CTN, *pode não ter o mesmo delineamento do instituto da compensação, tal qual se põe no direito privado - sua sede própria. A compensação regulada pela lei federal, no exercício da autorização colocada pelo art. 170 do CTN, pode não ter a mesma conformação da compensação, como instituto próprio de construção multissecular no direito privado (sobre o qual não tratarei aqui).*

Então a lei tributária federal pode conferir ou não caráter declaratório à apresentação da declaração de compensação, ainda que com isso seja heterodoxa à compensação tal qual ela se apresente no direito privado.

Mas, ainda que a lei tributária federal insinue ou sinalize um caráter declaratório, ela o pode fazer em termos - desde que respeitado o CTN e os ditames e princípios constitucionais.

Nesse passo, veja-se o que preceitua o art. 74 da Lei 9.430/96, com a redação da Lei 10.637/02:

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. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

A bem ver, o § 2º do art. 74 da Lei 9.430/96 merece ser lido em seus devidos termos.

Vale dizer, a compensação declarada à Receita Federal *extingue* o crédito tributário, sob *condição resolutive* da ulterior *não homologação* da compensação declarada. Evidente que é a não homologação da compensação declarada que resolve a extinção do crédito tributário: o que se considerava extinto deixa de sê-lo, com a não homologação.

A dicção do art. 28 da Instrução Normativa SRF 210/02 com a redação dada pela Instrução Normativa SRF 210/02 é a seguinte:

Art. 28. Na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os créditos serão acrescidos de juros compensatórios na forma prevista nos arts. 38 e 39 e os débitos sofrerão a incidência de acréscimos moratórios, na forma da legislação de regência, até a data da entrega da Declaração de Compensação. (Redução dada pela IN SRF nº 323, de 24/04/2003)

Parágrafo único. Na compensação de ofício, os juros compensatórios e acréscimos moratórios de que trata o caput serão calculados considerando-se as seguintes datas: (Incluído pela IN SRF nº 323, de 24/04/2003)

I - do consentimento, expresso ou tácito, da compensação; ou (Incluído pela IN SRF nº 323, de 24/04/2003)

II - da efetivação da compensação, quando se tratar de débito inscrito em Dívida Ativa da União. (Incluído pela IN SRF nº 323, de 24/04/2003)

Os arts. 38 e 39, da I.N. 210/02 já foram retrotranscritos.

Pois bem, a se seguir a tese da recorrente, além da errônea lógica, já acusada, o art. 38, I e II e § 1º, da I.N. 210/02 seria letra “morta”. Sucede que, se a compensação se dá na data do pagamento indevido ou a maior, *jamais teria eficácia o art. 38*, que dispõe sobre o termo inicial e o final para a incidência de juros para o crédito.

A meu ver, a dicção do art. 28 da I.N. 210/02 com a redação da I.N. 323/03, em nada discrepa do que preceitua a lei (art. 74 da Lei 9.430/96). É interpretação conforme a lei a de que a compensação se considera feita *com e mediante* a entrega da declaração de compensação. Até a entrega dessa, portanto, incidem tanto os juros compensatórios do crédito do contribuinte quanto os juros de seu débito, objeto da compensação.

Na mesma toada do que dispõe o art. 28 da I.N. 210/02 com a redação da I.N. 323/03 é o que veicularam os arts. 28, 51 e 52, da Instrução Normativa SRF 460/04 (que revogou a I.N. 210/02) e os arts. 28, 52 e 53, da Instrução Normativa SRF 600/05 (que revogou a I.N. 460/04). E é o que veiculam os atuais arts. 36, 72 e 73, da Instrução Normativa RFB 900/08.

Contudo, o art. 28 da I.N. 210/02 com a redação da I.N. 323/03 não diz que aos débitos, objeto de compensação, será aplicável a multa de mora. O que ele diz é que “os débitos sofrerão a incidência de acréscimos moratórios, na forma da legislação de regência, até a data da entrega da Declaração de Compensação.”.

Sobre essa questão, observo o seguinte.

O art. 138 do CTN dispõe:

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.

O art. 156 do CTN, ao relacionar as formas de extinção do crédito tributário, discrimina pagamento das demais modalidades de solução de crédito tributário, mesmo formas satisfativas de extinção do crédito tributário como a compensação. Ou seja, o termo pagamento é utilizado em sentido estrito, e não como sinônimo de adimplemento (pagamento em sentido amplo, que compreende as formas satisfativas e não satisfativas de solução de obrigação).

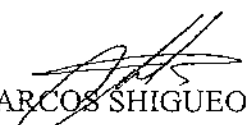
Da mesma forma, parece-me que o art. 138 do CTN empregou o termo pagamento em sentido estrito, e não em sentido lato, inclusive pela referência a depósito da importância arbitrada quando o montante do tributo dependa de apuração.

Nesses moldes, entendo não ser aplicável o art. 138 do CTN, no caso vertente.

Ademais disso, considerando-se que os juros de mora são devidos, não haveria satisfação integral dos débitos, mesmo sem a multa de mora. Significa dizer, ainda que se considerasse a compensação como meio extintivo de obrigação hábil à incidência do art. 138 do CTN, este não teria aplicação, pois não teria havido a extinção total dos débitos, de modo que não emergiriam os efeitos da denúncia espontânea.

Sob essa ordem de considerações, nego provimento ao recurso.

É o meu voto.


MARCOS SHIGUEO TAKATA - Relator