



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

Processo nº 11516.002447/2006-23
Recurso nº 163.978 Voluntário
Acórdão nº 1102-00.208 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de maio de 2010
Matéria COMPENSAÇÕES
Recorrente TRACTEBEL ENERGIA S.A.
Recorrida DRJ - FLORIANÓPOLIS/SC

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 28/10/2005, 16/11/2005

Ementa:

COMPENSAÇÃO. ACRÉSCIMOS MORATORIOS.

Na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os débitos sofrem a incidência de acréscimos moratórios, na forma da legislação de regência, até a data da entrega da Declaração de Compensação.

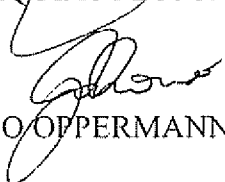
DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INCIDÊNCIA DA MULTA DE MORA

O benefício da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN não inibe a incidência de multa moratória no caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.

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. Os Conselheiros Silvana Rescigno Guerra Barretto, José Sérgio Gomes e João Carlos de Lima Júnior acompanharam pelas conclusões, quanto ao instituto da denúncia espontânea


IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO - Presidente.


JOÃO OTÁVIO OPPERMANN THOMÉ - Relator.

EDITADO EM: 12/08/2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ivete Malaquias Pessoa Monteiro (Presidente), João Carlos de Lima Júnior (Vice-Presidente), João Otávio Opperman Thomé (Relator), Silvana Rescigno Guerra Barreto, José Sérgio Gomes (Suplente Convocado) e Manoel Mota Fonseca (Suplente Convocado)

A handwritten signature in black ink, consisting of a series of loops and strokes, located to the left of the main text block.

Relatório

Trata o presente processo das Declarações de Compensação (DCOMP) 34129.34883.271005.1.3.04-5210 (retificada), 12584.82100.281005.1.7.04-4568 (retificadora), 38328.70911.281005.1.3.04-3107 e 42690.68085.161105.1.3.04-2932, nas quais o contribuinte alega possuir crédito decorrente de pagamento indevido de Imposto de Renda Pessoa Jurídica — IRPJ, no valor de R\$ 20.628.411,33, e utiliza essa importância para quitação de débitos.

Cumpre observar que a DRF/Florianópolis, por meio do Despacho Decisório de fls. 35 a 40, reconheceu integralmente o crédito solicitado, contudo não homologou parcialmente as compensações declaradas em razão da incorreta atualização dos débitos informados nas DCOMP.

Para registro, foi considerada homologada a Declaração de Compensação - DCOMP nº 12584.82100.281005.1.7.04-4568, homologada em parte a DCOMP nº 38328.70911.281005.1.3.04-3107; e não homologada a DCOMP nº 42690.68085.161105.1.3.04-2932. Em razão destes fatos, foi determinada também a cobrança do débito de IRRF no valor de R\$ 1.156.597,74, que não foi compensado em razão da insuficiência do crédito reconhecido.

O ponto em discussão, portanto, diz respeito tão somente à correta forma de atualização dos débitos informados nas DCOMP.

A autoridade administrativa aplicou aos débitos o disposto na Instrução Normativa – IN SRF nº 210/02, a qual estabeleceu, em seu art. 28, com a redação que lhe foi dada pela IN SRF nº 323/03, que na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os débitos devem sofrer acréscimos moratórios desde o seu vencimento até a data de entrega da Declaração de Compensação, enquanto que os créditos devem ser acrescidos de juros compensatórios (juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic – para títulos federais, acumulados mensalmente, e juro de 1% – um por cento – no mês em que utilizado na compensação).

Deste modo, uma vez que os débitos compensados nas DCOMP nº 12584.82100.281005.1.7.04-4568 e 38328.70911.281005.1.3.04-3107 têm datas de vencimento anteriores à data de transmissão das DCOMP, sobre eles fez incidir juros e multa de mora, fazendo exsurgir, com este procedimento, a insuficiência do crédito pleiteado, uma vez que a interessada não havia adicionado, aos débitos vencidos e não pagos no prazo, a multa de mora prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

A interessada apresentou manifestação de inconformidade, fls. 43 a 59, na qual requer, preliminarmente, a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários não compensados.

No mérito, contesta a incidência dos acréscimos moratórios. Argúi primeiramente 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 vencimentos posteriores ao recolhimento do indébito, pois os valores pecuniários já eram disponibilidades da Fazenda Nacional há muito tempo.

Sustenta ainda que a IN SRF nº 210/02, na sua redação original, previa que a compensação seria considerada realizada na data do pagamento indevido ou a maior que o devido, mas que, posteriormente, a Receita Federal engendrou uma completa mudança na disciplina da matéria, por meio da IN SRF nº 323/03, para dizer que no caso de pagamento indevido ou a maior do que o devido a compensação deverá ser efetuada considerando a data do encontro de contas, e que esta alteração teria o único propósito de fazer incidir acréscimo legal da multa sobre o débito nestes casos, em procedimento completamente avesso ao regime legal introduzido pelo art. 49, da MP nº 66, de 29 de agosto de 2002 – o qual não teria sofrido qualquer alteração neste ponto – e ao arrepio de dispositivos constitucionais.

Deste modo, entende que deva ser considerada como data da compensação a data do pagamento indevido ou a maior que o devido.

Por fim 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 diversos precedentes judiciais e administrativos.

A 4ª Turma da DRJ/Florianópolis, ao julgar a manifestação de inconformidade, esclareceu que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não compensado sequer necessitava ser solicitada, pois decorre da própria apresentação de manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação, nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430/96.

No mérito, contudo, indeferiu a solicitação da interessada, ao argumento de que há disposição legal expressa (art. 61 da Lei nº 9.430/96) que estabelece os acréscimos moratórios devidos no caso de recolhimentos espontâneos mas efetuados com atraso, quais sejam, a multa de mora, cujo limite percentual é 20%, e os juros moratórios. Concluiu dizendo que não cabe ao julgador administrativo afastar a aplicação de regra expressa em lei sob o fundamento de ilegalidade ou inconstitucionalidade, não sendo necessário, portanto, para as suas conclusões, adentrar na interpretação do disposto no art. 138 do Código Tributário Nacional.

Inconformada com esta decisão, a interessada apresenta recurso a este colegiado, fls. 85 a 100, no qual repisa seus argumentos, bem como acrescenta que jamais arguiu a inconstitucionalidade de lei, e que compete aos julgadores administrativos solucionar as antinomias existentes no sistema legislativo por meio da correta interpretação e eleição das normas legais aplicáveis ao caso concreto.

É o relatório.



Voto

Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé

A recorrente tomou ciência da decisão de primeira instância em 01/11/2007, conforme AR de fls. 84, e apresentou recurso a este Conselho em 03/12/2007, conforme carimbo às fls. 85. Sendo o dia 01/11/2007 uma quinta-feira antecedida de feriado, a contagem do prazo somente teve início na segunda-feira, dia 05/11/2007, sendo portanto tempestivo o recurso, devendo o mesmo ser conhecido.

A compensação é modalidade de extinção do crédito tributário, prevista no art. 170 da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional – CTN), nos seguintes termos:

“Art. 170 A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.”

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.”

O artigo em questão não estabelece de modo peremptório qual a data-base que deve ser considerada para o cálculo de atualização dos respectivos créditos, da Fazenda e do sujeito passivo, haja vista os distintos vencimentos de cada um, mas o parágrafo único, ao tratar de créditos vincendos do sujeito passivo, estabelece que, ao menos nesta circunstância, esta data base não será a data do crédito do sujeito passivo, mas sim a data da compensação. Ou seja, neste caso, o artigo em questão, ao veicular verdadeira regra de “ajuste ao valor presente” de um crédito do sujeito passivo, determina que, ao menos nesta circunstância, a data da compensação não será a data do crédito do sujeito passivo. De resto, à falta de outras determinações expressas a respeito desta questão no CTN, cumpre observar que cabe à lei ordinária determinar as condições sob as quais deve se dar a compensação, conforme dispõe o *caput* do citado artigo.

O primeiro dispositivo de lei ordinária a tratar da compensação em matéria tributária, por iniciativa do sujeito passivo, foi o art. 66 da Lei nº 8.383/91, que estava assim vazado em sua redação original:

“Art. 66 Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subsequentes

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos e contribuições da mesma espécie.

§ 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição

§ 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do imposto ou contribuição corrigido monetariamente com base na variação da Ufir.

§ 4º O Departamento da Receita Federal e o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo. "

Posteriormente, a Lei nº 9.069/95 promoveu pontual alteração na redação do referido artigo, para nele incluir a possibilidade de compensação também das receitas patrimoniais. Mas o que se quer aqui evidenciar é que a Lei nº 8.383/91, ao determinar que o pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais deveria ser corrigido monetariamente com base na variação da Ufir para fins de compensação, deixou assente que a data de referência para o cálculo da compensação não seria a data do pagamento indevido ou a maior que o devido.

Mais adiante, a Lei nº 9.250/95, em seu artigo 39, estabeleceu também a incidência de juros compensatórios sobre o valor do pagamento indevido ou maior que o devido a ser utilizado na compensação, nos seguintes termos:

"Art 39. (omissis)

§ 4º A partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada"

E, na seqüência, a Lei nº 9.532/97, no seu art. 73, apenas alterou o termo inicial para o cálculo dos referidos juros, que passou a ser o mês subsequente ao do pagamento indevido ou a maior que o devido, e não mais o dia em que efetuado este pagamento.

Ou seja, de todos os dispositivos citados, exsurge claramente a conclusão de que a data de referência para o cálculo da compensação é distinta da data do pagamento indevido ou a maior que o devido, uma vez que este pagamento deve ser corrigido e acrescido de juros até a data da compensação.

A Medida Provisória nº 66/02, posteriormente convertida na Lei nº 10.637/02, ao alterar a redação original do art. 74 da Lei nº 9.430/96, criou a Declaração de Compensação, nos seguintes termos:

"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.

§ 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.

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação:

I - o saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física,

II - os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação.

§ 4º Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo.

§ 5º A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo. "(NR)"

Desta forma, ficou estabelecido que a "data da compensação" a que alude o art. 170 do CTN e todas as demais normas citadas, corresponde à data da entrega da DCOMP. Portanto, é esta a data de referência, ou seja, a data à qual devem ser trazidos e atualizados os respectivos créditos do sujeito passivo e da Fazenda, para fins do necessário "encontro de contas". Neste sentido, estão absolutamente coerentes com estes dispositivos legais as prescrições da IN SRF nº 323/03, bem como das Instruções Normativas que lhe sucederam, as quais foram utilizadas pela administração tributária para o cálculo das compensações efetuadas.

De outra parte, sendo a compensação forma de extinção do crédito tributário, é evidente que só se pode considerar ocorrida esta extinção na data em que é feita a compensação, tanto que é a partir também deste momento que se inicia a contagem do prazo para a homologação da compensação efetuada.

Portanto, não procedem os argumentos da recorrente no sentido de que, por ter efetuado o recolhimento indevido em data anterior ao vencimento dos débitos compensados, não estaria em mora, bem como os de que a Receita Federal teria normatizado em sentido contrário à lei.

Ao revés, o que se conclui é que, nos termos dos dispositivos legais citados, tanto o crédito do sujeito passivo (no caso concreto, o pagamento indevido ou a maior efetuado em 28/02/2002) quanto os créditos da Fazenda Nacional (no caso concreto, os tributos com vencimento em 31/03/2003, 30/05/2003, 31/03/2004, e 17/11/2005), devem ser atualizados para a data da entrega das respectivas Declarações de Compensação (no caso concreto, 28/10/2005 e 16/11/2005, datas que representam o momento em que foram extintos os créditos tributários a que fazia jus a Fazenda Nacional).

Isto posto, não restam dúvidas, portanto, de que, por ocasião da compensação efetuada, estava em mora a recorrente perante a Fazenda Nacional com relação a significativa parte dos débitos por ela compensados.

Resta analisar o pleito da recorrente no sentido de que estaria amparada 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.

É certo que o referido artigo tem sido alvo de intermináveis discussões quanto ao seu alcance, com fundamentados argumentos de parte a parte, conforme a convicção pessoal de cada intérprete. Assim também tem oscilado significativamente ao longo dos últimos anos a jurisprudência pátria, tanto administrativa quanto judicial, a respeito deste tema.

Com as devidas vênias às respeitáveis posições de quem entende em contrário, penso que a multa moratória não é alcançada pelo instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN. A interpretação que confere tão largo alcance ao instituto não resiste a uma interpretação sistemática dos dispositivos do próprio CTN.

A uma, porque o referido artigo encontra-se dentro da Seção IV do Código, que se inicia com os artigos 136 e 137 que tratam da responsabilidade pessoal ou não do agente quanto ao crime, contravenção ou dolo, para só a seguir estatuir que a responsabilidade do agente estará excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e juros de mora. Ou seja, há uma seqüência lógica entre os dispositivos citados, de modo que o artigo 138 está voltado às situações que a lei conceitua como crimes, contravenções, ou em que presentes o dolo específico, e não propriamente às regras de incidência tributária.

A duas, porque, mesmo se considerarmos que o referido artigo também está voltado às regras de incidência tributária, percebe-se, pela sua construção, que a infração a que ele alude há de estar de alguma forma vinculada ao fato gerador da obrigação tributária. Ora, qual o procedimento ou medida de fiscalização que requer o simples inadimplemento de uma obrigação tributária regularmente constituída, a fim de que não mais se encontre espontâneo o sujeito passivo? Consoante lição do Prof. Paulo de Barros Carvalho, *“ao contrário do que se dá com as obrigações do direito privado, não é preciso interpelação do devedor para que este seja constituído em mora.”* (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 17ª ed. São Paulo, Saraiva, 2005, p. 457). De outra parte, irrazoável que se necessite dar início a um procedimento de fiscalização para se exigir tributo regularmente declarado. No mesmo sentido, confira-se a ementa do seguinte julgado do STJ:

“Tratando-se de tributos sujeitos a lançamento por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte desacompanhada do seu pagamento no vencimento, não se aguarda o decurso do prazo decadencial para o lançamento. A declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte.” (Resp nº 850.423 – SP, Relator Ministro Castro Meira, data do julgamento 28 de novembro de 2007)

Portanto, mesmo se considerarmos que o artigo 138 também está voltado às regras de incidência tributária, verifica-se que ele não tem o alcance que se lhe quer dar no sentido de dispensar *qualquer* penalidade pecuniária no caso de simples inadimplência da obrigação, porque, nestes casos, não é necessário qualquer procedimento administrativo, interpelação judicial, ou medida de fiscalização para que se reconheça o estado de mora do contribuinte. A penalidade, portanto, que o artigo 138 visaria afastar seria tão somente a multa de ofício por infração que afete o montante da obrigação tributária, i.e., que diga respeito ao fato gerador do tributo, multa a qual poderia ser imposta ao sujeito passivo uma vez iniciado o

procedimento de fiscalização e afastada a sua espontaneidade, nos termos, aliás, do que dispõe o Decreto nº 70.235/72.

A três, porque o art. 97 do Código afirma que a lei pode estabelecer a cominação de penalidades para quaisquer ações ou omissões contrárias aos seus dispositivos, bem como para outras infrações nela definidas. Este artigo do Código reflete o poder de coerção de que é dotado o Estado, como ente tributante, para exigir o cumprimento das obrigações tributárias previstas no ordenamento jurídico pátrio. Sem a imposição de sanção pecuniária, não há como assegurar o adimplemento voluntário e tempestivo destas obrigações, tornando a atividade de administração tributária tarefa de extraordinária dificuldade. A lei estaria então a estimular a impontualidade, que passaria a ser a regra e não a exceção. Neste sentido, a penalidade denominada de multa de mora por pagamento de tributos após o seu vencimento, *mesmo quando espontâneo o sujeito passivo*, desde há muito integra o nosso ordenamento jurídico, inserida que está nas diversas leis tributárias de todos os entes federativos, não tendo sido afastada até o momento sob fundamento de inconstitucionalidade.

A quatro, porque também o artigo 161 do Código expressamente dispõe que *"o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis."* O próprio Código, contudo, em nenhum momento define qual a penalidade cabível em cada caso, deixando tal tarefa a cargo da legislação ordinária, que terá então de sopesá-las em razão do potencial lesivo da conduta. Assim é que, por exemplo, nos casos em que a falta de pagamento decorra de fraude, sonegação ou conluio, incide a multa de ofício de 150%; nos casos em que decorra de simples falta de declaração, incide a multa de 75%; e, nos casos em que decorra de simples inadimplência ou de pagamento a destempo, incide a multa de mora à razão de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso, limitada a 20%.

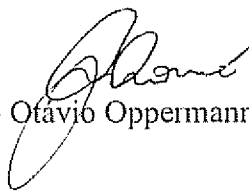
Em reforço aos argumentos até aqui expostos, em que pese toda a doutrina e jurisprudência referida pela recorrente em sua peça contestatória, cumpre observar que o Superior Tribunal de Justiça, em razão de diversos precedentes jurisprudenciais, editou recentemente a Súmula nº 360, publicada em 08 de setembro de 2008, com o seguinte teor:

"O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo."

Com essas considerações, concluo afirmando que a recorrente não se encontra amparada pelo benefício da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.


João Otávio Oppermann Thomé - Relator