



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

Processo n° 13971.000351/2003-36
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-002.386 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de maio de 2014
Matéria IPI
Recorrente PROTÓTIPO ESTRUTURAS ESPECIAIS LIDA
Recorrida DRJ RIBEIRÃO PRETO (SP)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/1999 a 31/07/1999

Ementa:

MULTA DE MORA. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E EXTINTO COM ATRASO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. SÚMULA 360/STJ.

Nos termos da Súmula 360/STJ, "O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo".

As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C do Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

JUROS DE MORA. Sobre os créditos tributários vencidos e não pagos tempestivamente incidem juros de mora, conforme legislação em vigor na data de sua aplicação.

TAXA SELIC. SÚMULA CARF Nº 04.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª câmara / 2ª turma ordinária da terceira SEÇÃO DE JULGAMENTO, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO – Relator e Presidente

Substituto.

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Adriana Oliveira e Ribeiro, Fernando Luiz da Gama Lobo D Eca, Luiz Carlos Shimoyama, Fenelon Moscoso de Almeida.

Relatório

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono o relatório do Acórdão recorrido:

Trata o presente de manifestação de inconformidade contra a suposta indevida cobrança da multa moratória, pelo disposto no artigo 138 do CTN e julgados que cita, e juros moratórios inconstitucionalmente e ilegalmente imputados pela taxa SELIC, sobre débitos que espontaneamente confessou e cuja compensação não foi homologada no presente processo.

A 2ª Turma de Julgamento da DRJ Ribeirão Preto julgou improcedente a manifestação de inconformidade, nos termos do Acórdão nº 14-35.350, de 28 de setembro de 2011, cuja ementa abaixo reproduzo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/1999 a 30/09/2000

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA

A matéria não especificamente contestada na manifestação de inconformidade é reputada como incontroversa, e é insuscetível de ser trazida à baila em momento processual subsequente.

COMPENSAÇÃO. DÉBITOS VENCIDOS. MULTA. JUROS.

Na compensação de créditos com débitos de espécies diferentes já vencidos, cabível a imputação de multa de mora e juros de mora sobre os débitos não recolhidos nos prazos legalmente estabelecidos.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Inconformado com a decisão da DRJ, apresentou recurso voluntário ao CARF, no qual argumenta, em síntese, que:

- a) A compensação efetuada, que tem os mesmos efeitos do pagamento foi integral e antes de qualquer iniciativa do Fisco. Não se pode cogitar, ao menos não sem segar

vigência ao art. 138 do CTN, que os tributos sujeitos ao lançamento por homologação informados pelo recorrente em DCTF não sejam passíveis de denúncia espontânea. Assim sendo, se o contribuinte apresentou o débito em DCTF, portanto ofertou ao Fisco o montante a pagar, e solveu os valores antes de o Fisco lançar a cobrança do crédito, presente estão os requisitos da denúncia espontânea;

- b) Não se pode corrigir o débito fiscal com juros acima de 1% ao mês. A Selic que a lei pretende equiparar a juros moratórios possui natureza eminentemente remuneratória, desobedecendo as regras do ar. 161, § 1º e 192 §3º do CTN.

Termina sua petição recursal pedindo a reforma do acórdão vergastado, para fins excluir do crédito tributário compensado os valores relativos à multa e juros de mora que teve por base a taxa Selic.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, Relator.

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a apreciar.

O recorrente apresentou DCTF cujo débito tributário seria extinto via compensação. Acontece que o PER/Dcomp protocolado para subsidiar a operação foi transmitido após o vencimento do tributo, fato que gerou multa e juros de mora.

Sob essa perspectiva, o cerne da questão é definir se cabe multa e juros de mora quando a declaração de compensação é apresentada após o vencimento do tributo que deseja ser compensado. E, por fim, se é devida a utilização da taxa Selic para corrigir os valores do débito tributário compensado a destempo.

Delimitada a lide passo à análise.

É de meridiana obviedade que a matéria a ser tratada é a extinção do crédito tributário por intermédio da Declaração de Compensação. Para tanto, vejo a necessidade de passear pela evolução legislativa que trata do assunto.

O Código Tributário Nacional arrolou a compensação como uma das modalidades de extinção do crédito tributário, cometendo à lei ordinária a tarefa de disciplinar-lhe as condições e garantias (art. 170 do CTN). Essa previsão encampa uma conotação de norma delineadora de simples perspectiva de direito, notadamente por ser dirigida à autoridade administrativa.

Com o escopo de fulminar qualquer conjectura voltada à atribuição de letra morta ao instituto da compensação em matéria tributária, em nível federal, houve a devida instrumentalização desse instituto jurídico, de modo que a Lei nº 8.383/91, por força do seu art. 66, passou a autorizar a autocompensação de indébitos tributários no âmbito do lançamento por homologação.

Assim, para que o contribuinte pudesse se valer do direito subjetivo à autocompensação de indébito tributário, nos termos do art. 66 da Lei nº 8.383/91, com alterações introduzidas pelo art. 39 da Lei nº 9.250/95, bastava, simplesmente, que o mesmo tivesse efetuado pagamento indevido ou maior de tributos e que a compensação se realizasse com débitos vincendos de tributos da mesma espécie e destinação constitucional.

Todavia, essa autocompensação deveria ficar demonstrada na contabilidade do sujeito passivo, tendo em vista o poder-dever do fisco de fiscalizar e verificar a regularidade da compensação, ou, sendo o caso, diante da apuração de eventuais irregularidades, cabendo-lhe notificar as diferenças e/ou excessos praticados. Desta forma, prova-se que ocorreu a autocompensação com a apresentação da respectiva escrituração nos livros fiscais.

Com o advento da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, artigos 73 e 74, a Administração Tributária passou a admitir a compensação de créditos do sujeito passivo, perante a SRF, decorrentes de restituição ou ressarcimento, com seus débitos tributários relativos a quaisquer tributos ou contribuições sob a administração da mesma Secretaria, vencidos ou vincendos, ainda que não fossem da mesma espécie e nem tivessem a mesma destinação constitucional.

Art. 73. Para efeito do disposto no art. 7º do Decreto-lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, a utilização dos créditos do contribuinte e a quitação de seus débitos serão efetuadas em procedimentos internos à Secretaria da Receita Federal, observado o seguinte:

I - o valor bruto da restituição ou do ressarcimento será debitado à conta do tributo ou da contribuição a que se referir;

II - a parcela utilizada para a quitação de débitos do contribuinte ou responsável será creditada à conta do respectivo tributo ou da respectiva contribuição.

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) (Vide Decreto nº 7.212, de 2010).

§ 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).

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação: (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º: (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003).

I - o saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física; (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002).

II - os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002).

III - os débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal que já tenham sido encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União; (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003).

IV - os créditos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal com o débito consolidado no âmbito do Programa de Recuperação Fiscal - Refis, ou do parcelamento a ele alternativo; e (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003).

IV - o débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela Secretaria da Receita Federal - SRF; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004).

V - os débitos que já tenham sido objeto de compensação não homologada pela Secretaria da Receita Federal. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003).

V - o débito que já tenha sido objeto de compensação não homologada, ainda que a compensação se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa; e (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004).

VI - o valor objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento já indeferido pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal - SRF, ainda que o pedido se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004).

VII - os débitos relativos a tributos e contribuições de valores originais inferiores a R\$ 500,00 (quinhentos reais); (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).

VIII - os débitos relativos ao recolhimento mensal obrigatório da pessoa física apurados na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 1988; e (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).

IX - os débitos relativos ao pagamento mensal por estimativa do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL apurados na forma do art. 2o. (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

§ 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. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002).

§ 5º A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002).

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003).

§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003).

§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003).

§ 8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003).

§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003).

§ 10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003).

§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003).

§ 12. A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo, podendo, para fins de apreciação das declarações de compensação e dos pedidos de restituição e de ressarcimento, fixar critérios de prioridade em função do valor compensado ou a ser restituído ou ressarcido e dos prazos de prescrição. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003).

§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004).

I - previstas no § 3º deste artigo; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004).

II - em que o crédito: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004).

a) seja de terceiros; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004).

b) refira-se a "crédito-prêmio" instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

c) refira-se a título público; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004).

d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; ou (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004).

e) não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF. (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004).

f) tiver como fundamento a alegação de inconstitucionalidade de lei que não tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação direta de inconstitucionalidade ou em ação declaratória de constitucionalidade, nem tenha tido sua execução suspensa pelo Senado Federal. (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

f) tiver como fundamento a alegação de inconstitucionalidade de lei, exceto nos casos em que a lei: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

1 – tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação direta de inconstitucionalidade ou em ação declaratória de constitucionalidade; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

2 – tenha tido sua execução suspensa pelo Senado Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

3 – tenha sido julgada inconstitucional em sentença judicial transitada em julgado a favor do contribuinte; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

4 – seja objeto de súmula vinculante aprovada pelo Supremo Tribunal Federal nos termos do art. 103-A da Constituição Federal. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 13. O disposto nos §§ 2º e 5º a 11 deste artigo não se aplica às hipóteses previstas no § 12 deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004).

§ 14. A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004).

§ 15. Aplica-se o disposto no § 6º nos casos em que a compensação seja considerada não declarada. (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).

§ 16. Nos casos previstos no § 12, o pedido será analisado em caráter definitivo pela autoridade administrativa. (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).

§ 17. O valor de que trata o inciso VII do § 3º poderá ser reduzido ou restabelecido por ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).

§ 15. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010).

§ 16. O percentual da multa de que trata o § 15 será de 100% (cem por cento) na hipótese de ressarcimento obtido com falsidade no pedido apresentado pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010).

§ 17. Aplica-se a multa prevista no § 15, também, sobre o valor do crédito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010).

Regulamentando os artigos 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 1996, foi baixado o Decreto nº 2.138, de 29/01/1997, dispondo sobre a compensação de créditos tributários com créditos do sujeito passivo, decorrentes de restituição ou ressarcimento de tributos ou contribuições, a ser efetuada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil:

Art. 1º. É admitida a compensação de créditos do sujeito passivo perante a Secretaria da Receita Federal, decorrentes de restituição ou ressarcimento, com seus débitos tributários relativos a quaisquer tributos ou contribuições sob administração da mesma Secretaria, ainda que não sejam da mesma espécie nem tenham a mesma destinação constitucional.

Parágrafo único. A compensação será efetuada pela Secretaria da Receita Federal, a requerimento do contribuinte ou de ofício, mediante procedimento interno, observado o disposto neste Decreto.

(...)

Art. 7º. O Secretário da Receita Federal baixará as normas necessárias à execução deste Decreto.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil normatizou os procedimentos de compensação mediante edição da IN/SRF nº 21, de 10/03/1997, alterada pela IN/SRF nº 73, de 15/09/1997.

Sempre que o contribuinte fosse detentor de um crédito administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil podia utilizá-lo na liquidação ou amortização de débito do mesmo tributo ou de outro tributo.

Assim, a compensação poderia ser feita:

- Independentemente de requerimento, se relativo a tributo ou contribuição da mesma espécie e se o crédito fosse anterior ao débito (IN SRF nº 21, art. 14);
- Mediante requerimento do contribuinte: se relativo a tributo ou contribuição de espécie diferente (IN SRF nº 21, art. 12). Neste caso, a compensação de débitos vencidos poderia ser efetuada desde que não existissem débitos vencidos, ainda que parcelados (IN SRF nº 21, art. 12, § 3º); quando o débito fosse anterior ao crédito (IN SRF nº 21, art. 14, § 7º); quando o débito for de outro contribuinte (IN SRF nº 21, art. 15); quando o débito for decorrente de lançamento de ofício (IN SRF nº 21, art. 16);
- Em procedimento de ofício (IN SRF nº 21, art. 6º).

A partir de 01/10/2002, com a publicação da Medida Provisória nº 66, de 29/08/2002, posteriormente convertida na Lei nº 10.637, de 30/12/2002, implementaram-se novas regras para a compensação, conforme transcrição acima.

Com essa alteração, a compensação passa a ser declarada pelo próprio contribuinte, por meio da entrega da “Declaração de Compensação” (eletrônica, pelo PER/DCOMP, a partir de 14/05/2003), na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

A compensação realizada nesses moldes extinguiu o crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa, em 01/10/2002, foram transformados em declaração de compensação, desde o seu protocolo, e os débitos a ela vinculados passaram para a condição de extintos sob condição resolutória.

Com a edição da Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003, de 29 de dezembro de 2003, foram consubstanciadas na letra da lei, as vedações à compensação declarada pelo sujeito passivo, veiculadas pela IN SRF 210/2002, quais sejam, a compensação envolvendo:

a) os débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal que já tenham sido encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em DAU (obs: pela redação constante do normativo, tratava-se de débitos inscritos em DAU); e

b) os créditos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal com o débito consolidado no âmbito do Programa de Recuperação Fiscal - Refis, ou do parcelamento a ele alternativo.

Além dessas restrições, proibiu-se a compensação mediante Dcomp de débitos que já tenham sido objeto de compensação não homologada pela Secretaria da Receita Federal.

Estabeleceu-se que o prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo como sendo de cinco anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

Também se colocou fim à discussão tormentosa acerca de estar ou não os débitos indicados na Dcomp confessados, vez que se gravou legalmente que a declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

Prescreveu-se, também, que não homologada a compensação, o sujeito passivo seria cientificado e intimado a efetuar, no prazo de trinta dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados. Caso não o fizesse, seria o débito encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em DAU, ressalvada a possibilidade de o sujeito passivo apresentar, manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação, cabendo recurso ao Conselho de Contribuintes da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade.

Tanto a manifestação de inconformidade quanto o recurso citados obedecem ao rito processual do Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), relativamente ao débito objeto da compensação, ou seja constituem reclamações e recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário.

Segundo dispunha a MP em questão, a SRF disciplinaria o que foi disposto, podendo, para fins de apreciação das declarações de compensação e dos pedidos de restituição e de ressarcimento, fixar critérios de prioridade em função do valor compensado ou a ser restituído ou ressarcido e dos prazos de prescrição.

Posteriormente, a Medida Provisória 219/2004, convertida na Lei nº 11.051/2004, esculpiu a espinha dorsal do instituto da compensação trazendo mudanças importantes ao art. 74 da Lei n.º 9.430/96.

Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não mais poderiam ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração:

- a) envolvendo créditos relativos a tributos e contribuições administrados pela SRFB com débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido por essa Secretaria;
- b) o débito que já tenha sido objeto de compensação não homologada, ainda que a compensação se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa; e
- c) o valor objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento já indeferido pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil- SRFB, ainda que o pedido se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa.

As compensações efetuadas pelo sujeito passivo nas hipóteses do art. 74, § 3º da Lei n.º 9.430/96 (hipóteses de vedação) passam a ser consideradas como não declaradas.

Neste passo, são consideradas não declaradas as compensações que envolvam:

1. o saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física;
2. os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação;
3. os débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal que já tenham sido encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União;
4. o débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela Secretaria da Receita Federal - SRF;
5. o débito que já tenha sido objeto de compensação não homologada, ainda que a compensação se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa; e
6. valor objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento já indeferido pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal - SRF, ainda que o pedido se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa.

E, além dessas, são, da mesma forma, consideradas como não declaradas, compensações em que o crédito:

- seja de terceiros;
- refira-se a "crédito-prêmio" instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei no 491, de 5 de março de 1969;
- refira-se a título público;
- seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; e
- não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF.

Em se tratando de compensação não declarada que se refira às hipóteses indicadas nas letras "a" a "e" acima – ou seja, no caso das hipóteses referidas no inciso II do § 12 do art. 74 da Lei n.º 9.430/96 -, será exigida multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado, nos termos do art. 18 da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com a redação que lhe foi dada pelo art. 18 da Medida Provisória n.º 351, de 22 de janeiro de 2007.

Considerar não declarada determinada compensação tem, dentre outras, as seguintes implicações:

1. o débito nela constante não está extinto sob condição resolutória de ulterior homologação, logo, não há que se falar em homologação tampouco em prazo para tal procedimento;
2. o documento apresentado pelo contribuinte não constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos nele constantes;
3. não se verifica, bem assim, hipótese para apresentação de manifestação de inconformidade, nos termos do rito processual previsto no Decreto nº 70.235/1972;
4. por conseguinte, o disposto no inciso III do art. 151 não opera seus efeitos, no que toca ao débito – ou seja, não ocorre a suspensão de sua exigibilidade.

Por derradeiro, importante observar que o Parecer PGFN/CAT nº 1.499, de 28/09/2005, em análise sobre diversos aspectos inerentes ao instituto da compensação, assim se manifestou:

XIV – CONCLUSÕES

143. Ante todo o exposto, chega-se às seguintes conclusões:

a) Importante atentar para os atos normativos que autoriza(ra)m a utilização da compensação tributária, pelo que foi objeto de apreciação, no tópico I do presente trabalho, com breves comentários, a evolução da legislação acerca do instituto sob comento;

b) para a realização da compensação, quando a mesma é regida pelo Direito Tributário, é necessária a existência de lei específica autorizadora de sua realização, prevendo os casos, as condições e as garantias em que a compensação deva ocorrer. Além disso, eventual regra regulamentar, dispendo sobre o encontro de contas, nunca pode ser contrária às normas de hierarquia superior, mas sempre vinculada aos seus limites;

b.1) o ente tributante possui autonomia na determinação dos critérios segundo os quais os créditos do contribuinte podem ou não ser compensados. Referida autonomia tem por fundamento a competência impositiva constitucional do ente tributante, que a exerce de acordo com a oportunidade e conveniência da política fiscal, ou seja, objetivando torná-la mais eficiente, de modo a que seja implementado o ideal de justiça fiscal;

c) a legislação tributária não permite a cessão de créditos a terceiros com a finalidade de compensação. Assim, no mesmo diapasão do Direito Privado, a compensação do regime de Direito Público exige a existência de duas pessoas, simultaneamente credoras e devedoras uma da outra, havendo duas obrigações recíprocas entre as partes, sendo que o que diferencia aqueles regimes de compensação é o fato de que no Direito Tributário (Direito Público) as partes têm de ser credor e devedor recíprocos ex lege e ab initio;

c.1) os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa só podem ser considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, se

observadas todas as demais condições estabelecidas na Lei nº 9.430/96 e legislação correlata;

c.2) assim, os pedidos administrativos de compensação, fundados em créditos de terceiro, pendentes de análise pela RFB, protocolados antes das inovações legislativas acerca da matéria (Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03), não são alcançados pela nova sistemática da declaração de compensação. Ou seja, não se aplicam a conversão do “pedido de compensação” em “declaração de compensação” (com a extinção automática do crédito tributário), e nem mesmo, por consequência, o prazo previsto no § 5º, do art. 74, da lei nº 9.430/96 para homologação da compensação (cinco anos);

c.3) aplica-se o entendimento retro, também, aos pedidos de compensação, pendentes de apreciação, quando fundados em créditos que se refiram a “crédito-prêmio” instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 05 de março de 1969; ou que se refiram a títulos públicos; ou sejam decorrentes de decisão judicial não transitada em julgado; ou que não se refiram a tributos ou contribuições administrados pela RFB;

c.4) com a entrada em vigor do art. 4º da Lei nº 11.051/04, as compensações, pretendidas a partir desta data, em que os créditos sejam de terceiros (assim como aqueles que se encontrem nas situações elencadas no item anterior), serão consideradas não declaradas (vide, a respeito, os recém incluídos §§ 12 e 13 da Lei nº 9.430/96, que disciplinam esta situação);

d). Antes da MP nº 135/2003, havia um expediente administrativo, no âmbito da SRF, denominado “manifestação de inconformidade” e disciplinado pela Instrução Normativa SRF nº 210, de 30 de setembro de 2002. Seu objetivo era atacar o não reconhecimento do direito creditório do contribuinte. Referido expediente, aplicável aos processos de compensação, carecia de previsão legal, pelo que não era capaz de levar à suspensão da exigibilidade do crédito tributário correspondente. Afinal, o art. 151, III, do CTN é expresso em exigir a existência de “leis reguladoras do processo tributário administrativo” prevendo as reclamações, que, assim, uma vez apresentadas, passariam a suspender a exigibilidade do crédito tributário;

d.1) por outro lado, com a MP nº 135/03, a situação passou a ser outra. Com efeito, a citada MP, posteriormente convertida na Lei nº 10.833/03, alterou a Lei nº 9.430/96. Esta Lei, reguladora do procedimento da compensação, passou a prever, no § 9º do seu art. 74, um instituto novo, também denominado “manifestação de inconformidade”, atribuindo-lhe eficácia suspensiva (vide § 11 daquele dispositivo legal);

d.2) destaque-se: a despeito de possuírem o mesmo nome juris (manifestação de inconformidade), trata-se de figuras distintas, com efeitos diversos. A primeira, não prevista em diploma legal, não possuía efeito suspensivo, ao passo que a segunda, inicialmente prevista na MP nº 135/03, atende ao preceito do

art. 151, III, do CTN, sendo apta, pois, a suspender a exigibilidade do crédito tributário;

d.3) aquela manifestação de inconformidade apresentada nos termos da legislação antiga (durante sua vigência), que não lhe conferia o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, mesmo pendente de apreciação por parte da Autoridade Administrativa, deve continuar subordinada à disciplina anterior. Ou seja, a edição da MP nº 135/2003 não pode, jamais, provocar a suspensão da exigibilidade dos créditos objeto de manifestações de inconformidade fundadas na IN SRF n.º 210/2002, ainda que pendentes de apreciação. Deste modo, a inscrição em Dívida Ativa da União de créditos que se encontrem em tal situação (expediente previsto na IN SRF n.º 210/2002 pendente de apreciação), realizou-se pautada pela legalidade, não devendo se cogitar da suspensão ou cancelamento da mesma;

e) apenas as declarações de compensação (DCOMPS) apresentadas à Secretaria da Receita Federal após 31/10/2003 (data da publicação e entrada em vigor da MP nº 135/2003) constituem-se confissões de dívida e instrumentos hábeis e suficientes para a exigência dos débitos indevidamente compensados (§ 6º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, incluído pela MP nº 135/03);

e.1) as compensações consideradas não declaradas, a teor dos §§ 12 e 13 do art. 74 da Lei 9.430/96 (acrescentados pela Lei nº 11.051/04), não se constituem confissões de dívida e instrumentos hábeis e suficientes para a exigência dos débitos indevidamente compensados. Para tanto, impõe-se que a compensação seja apresentada após 30/12/2004 (data da publicação e entrada em vigor da Lei nº 11.051/04);

f) com a inclusão do art. 170-A ao CTN, restou ainda mais evidente que a inexistência do trânsito em julgado constitui-se em óbice à compensação mediante aproveitamento de tributo, com base na decisão judicial provisória, pelo que não são passíveis de homologação as declarações apresentadas após sua entrada em vigor, desde que o sejam até 29/12/04, pois, como se verá a seguir (alínea “f.2”), a partir desta data o tratamento a ser dado é outro;

f.1) por outro lado, aquelas homologações havidas antes da entrada em vigor da lei complementar por ela não são atingidas, uma vez que não há efeito retroativo (Parecer PGFN/CRJ/Nº 1828/2004 - fls. 06);

f.2) situação diversa passou a ocorrer com a entrada em vigor da Lei nº 11.051/04, que diz que a compensação, nesta hipótese, deve ser considerada não declarada;

f.3) apenas as compensações pretendidas após a entrada em vigor daquele diploma legal (Lei nº 11.051/04) devem ser consideradas não declaradas, o que traz efeitos diversos daqueles advindos da não homologação do encontro de contas declarados pelo sujeito passivo. Naqueles casos, deve a autoridade competente, por não ter havido a confissão de dívida (não houve declaração), constituir os créditos tributários que

ainda não tenham sido lançados de ofício nem confessados, e apenas cobrar aqueles débitos já lançados de ofício ou objeto de confissão.

f.4) ainda, no caso de compensações consideradas não declaradas, aplica-se o recém incluído § 13 da citada Lei nº 9.430/96, de modo que o débito não é extinto e o sujeito passivo não faz jus aos prazos e aos recursos facultados aos declarantes regulares;

f.5) em caso de decisão judicial expressa e inequívoca em reconhecer a existência do crédito do sujeito passivo para com a União, relativo a tributo ou contribuição administrado pela RFB, que determine/autorize que a compensação se faça antes do trânsito em julgado ou que a ela não se aplique o disposto no art. 170-A do CTN, não pode a compensação ser recusada pela Administração, devendo ser seguida a orientação da Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal – COSIT, veiculada por meio da Solução de Consulta Interna nº 10, de 11 de março de 2005. Em casos como esses, é importante que a unidade da SRF, imediatamente, dê ciência da decisão à PGFN, para que esta adote as providências judiciais pertinentes, a fim de reverter a decisão contrária ao CTN. Outra providência, que se revela de grande utilidade, pelo que se sugere sua implementação, é a seguinte: tratando-se de ação de Mandado de Segurança nesta matéria, as próprias unidades da RFB deveriam adotar como padrão de comportamento informar destacadamente (por exemplo, em “ementas” ou procedimento similar na primeira página) a incidência no caso da norma contida no art. 170-A do CTN (existe, assim, uma contribuição a que o juiz, para conceder a determinação, expressamente proclame a inconstitucionalidade do art. 170-A do CTN, o que para as subseqüentes atuações da PGFN em juízo cria uma grande facilidade);

g) o fato de não ser possível a compensação (por a mesma ter sido não homologada ou considerada não declarada, conforme o caso) não implica dizer que o crédito não possa ter sua exigibilidade suspensa, por força da decisão judicial expressa (não transitada em julgado) favorável ao contribuinte. Neste caso, não há qualquer espécie de conflito;

h) o art. 18 da Lei nº 10.833/03 restringiu a aplicação do art. 90 da MP nº 2158-35/2001 (caso de derrogação implícita);

h.1) apenas a multa isolada passou a ser objeto de lançamento de ofício, e, mesmo assim, somente nas hipóteses taxativamente elencadas no sobredito art. 18, sendo certo, ainda, que aquela sanção deve ter por base de cálculo as diferenças apuradas em virtude do encontro de contas indevido;

h.2) com a publicação da Lei nº 11.051/04, art. 25, o art. 18 da Lei nº 10.833/03 passou a ter nova redação, tendo sido alteradas as hipóteses em que a multa isolada deve ser lançada de ofício. Posteriormente, a MP nº 252, de 15 de junho de 2005, promoveu

Nota-se com clareza meridiana que a data que deve ser observada para a incidência de juros e multa de mora é a data de apresentação da declaração de compensação. Não se pode olvidar que o Código Tributário Nacional, em seu art. 156, elegeu a compensação como forma de extinção do crédito tributário.

Já a DCTF é um instrumento válido para o sujeito passivo informar seu débito tributário e o modo pelo qual o extinguiu, seja por pagamento ou por compensação.

Fincada essa premissa, que a declaração de compensação é que tem o condão de extinguir o crédito tributário e não a DCTF, analiso a incidência da multa e dos juros de mora no caso em questão.

MULTA de MORA

Alega o recorrente que a compensação efetuada tem os mesmos efeitos do pagamento foi integral. Afirma que apresentou a DCTF antes de o Fisco lançar a cobrança do crédito, fato que caracteriza os requisitos da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN e afasta a aplicação da multa de mora.

Essa matéria já foi pacificada pelo STJ no Recurso Especial nº 962.379/RS, sob o regime do art. 543-C do CPC, cuja ementa abaixo reproduzo:

TRIBUTÁRIO. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E PAGO COM ATRASO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. SÚMULA 360/STJ.

1. Nos termos da Súmula 360/STJ, "O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo". É que a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco.

Se o crédito foi assim previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não se configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN) o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido.

2. Recurso especial desprovido. Recurso sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelo art. 543-C do Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Por força regimental, mantenho a multa de mora em virtude da compensação ter sido declarada após o vencimento do tributo que visava extinguir.

JUROS DE MORA

A melhor lição a respeito do caráter dos juros de moratório é encontrada no voto do ilustre Professor Moreira Alves, nos autos do RE nº 90656-8, julgado pelo Pleno do STF, *verbis*:

“Os juros são, portanto, uma compensação que aufera o credor pela privação em que fica e também pelo risco que corre com o empréstimo de seu capital: sob este aspecto, pode-se dizer que os juros de qualquer espécie são compensatórios. Mas pode também acontecer que os juros não representem essa compensação, mas antes constituam sob uma forma precisa e fixa o equivalente legal das perdas e danos que nas dívidas de dinheiro ou coisa fungível podem resultar da mora no cumprimento da obrigação; chamam-se moratórios, por isso são devidos pela mora”.

No direito tributário os juros de mora são regulados pelo art. 161 do CTN:

Art. 161 - 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 e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês, formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

Sobre a natureza penal dos juros de mora, ouçamos a doutrina de Bernardo Ribeiro de Moraes:

Do ponto de vista do direito tributário, a natureza jurídica dos juros de mora é de sanção pecuniária em razão da impontualidade do sujeito passivo no cumprimento da obrigação, objetivando não retardar o recolhimento da respectiva dívida. Os juros de mora são devidos independentemente da prova de prejuízo do credor pela demora do devedor. Os juros de mora são, portanto, uma sanção (consequência do ilícito) pecuniária que tem causa jurídica na impontualidade em relação ao adimplemento da obrigação”.

Assim, os juros de mora serão devidos sempre que o principal for recolhido a destempo, seja qual for o motivo determinante da falta.

Na verdade, a fluência dos juros moratórios, a partir do vencimento dos tributos e contribuições, decorre de expressas disposições legais, sendo que o ato administrativo do lançamento apenas formaliza a pretensão da Fazenda Pública, acrescentando à obrigação tributária, surgida com a ocorrência do fato gerador, o atributo da exigibilidade.

Na forma da legislação em vigor, os juros de mora são devidos inclusive durante o período em que a respectiva cobrança estiver suspensa por decisão administrativa ou judicial (Decreto-lei nº 1.736/79, art. 5º), de sorte que a pretensão da interessada, ao alegar que os juros não incidem quando suspensa a exigibilidade do crédito tributário, não pode prosperar.

Como dito alhures, o que afasta o juros de mora é o adimplemento da obrigação dentro do prazo estabelecido por lei. No em questão, não há notícias de depósito judicial em montante integral. Logo, o crédito tributário não se encontra a disposição da

Fazenda Pública e, por consequência, caberá o juros de mora sobre o montante não adimplido tempestivamente, como forma de sanção pelo atraso no recolhimento.

Assim sendo, por ter apresentado a declaração de compensação em momento posterior ao do vencimento dos tributos que pretendeu compensar, afirmo com convicção que a multa e os juros de mora são devidos e não vejo motivos para reformar a decisão de primeira instância.

TAXA SELIC

Reclama que a taxa Selic não serve como sanção por atraso no cumprimento de uma obrigação tributária.

Essa matéria já foi pacificada com a aprovação do enunciado de Súmula CARF nº 04, publicada no DOU de 22/12/2009, *in verbis*:

Súmula CARF nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Impende observar que as súmulas do Carf são de observância obrigatória, sob pena de perda de mandato.

Forte nestes argumentos, nego provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 27/05/2014

Gilson Macedo Rosenberg Filho.