



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

Processo nº 14033.000100/2007-48
Recurso nº 279.034 Voluntário
Acórdão nº **3403-00.561 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de 29 de setembro de 2010
Matéria DCOMP - ELETRONICO
Recorrente EMPRESA BRASILEIRA DE INFRA-ESTRUTURA AEROPORTUARIA-INFRAERO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PER/DCOMP.
OBRIGATORIEDADE DE APRESENTAÇÃO.

É condição fundamental para a homologação de compensações efetuadas pelo contribuinte a respectiva entrega da Declaração de Compensação por meio de PER/DCOMP.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PER/DCOMP. DATA DO PROTOCOLO.

Considera-se realizada a compensação tributária na data do protocolo da PER/DCOMP.

COMPENSAÇÃO DE DÉBITOS VENCIDOS. ACRÉSCIMOS LEGAIS.

São devidos os acréscimos legais, por pagamento em atraso, quando o protocolo da PER/DCOMP se deu em data posterior ao vencimento dos débitos compensados.

Recurso Voluntário Negado

Direito Creditório Não Reconhecido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso nos termos do voto do Relator.

Assinado digitalmente em 11/11/2010 por ANTONIO CARLOS ATTILIO PEREIRA WINDERLEY MORAIS PEREIRA

RA

Autenticado digitalmente em 09/11/2010 por WINDERLEY MORAIS PEREIRA

Impresso em 21/01/2011 por JOSE DE JESUS MARTINS COSTA

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

Winderley Moraes Pereira - Relator.

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Robson José Bayerl, Domingos de Sá Filho, Winderley Moraes Pereira, Ivan Allegretti e Marcos Tranchesi Ortiz.

Relatório

Trata o presente processo de pedido de compensação protocolado em 11/11/2004, pretendendo quitar débitos de PIS referente a agosto de 2004. A unidade de origem exarou despacho homologando parcialmente a PER/DCOMP, em razão dos créditos declarados não serem suficientes para quitar os débitos a serem compensados, visto a falta de correção dos débitos, compensados em data posterior ao vencimento.

A Recorrente impugnou a decisão alegando que realizou a compensação por meio de Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF referente ao trimestre de apuração do débito.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento manteve o despacho, exarado pela unidade de origem.

A ementa do Acórdão da DRJ foi a seguinte:

“ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2004

Compensação - Possibilidade até no Limite do Crédito do Sujeito Passivo Comprovada nos autos a existência de crédito do sujeito passivo contra a Fazenda Nacional, para absorver o débito tributário, efetua-se a compensação do débito tributário até no limite daquele crédito, dado que esta pressupõe existência de créditos para o encontro de contas débitos "versus" créditos.

Compensação em Atraso — Exigência de Multa e Juros de Mora
Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, não compensados nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa e juros de mora.

Declaração de Compensação Retificadora — Admissibilidade — Competência para apreciar Compete à DRF apreciar a admissibilidade ou não de Declaração de Compensação Retificadora.

Solicitação Indeferida”

Cientificada da decisão da DRJ, a empresa apresentou recurso voluntário, requerendo a reforma da decisão, alegando em síntese:

- a) A legislação que implantou a PER/DCOMP e as Instruções Normativas da SRF que tratam da matéria, não esclarecem qual a data para envio da declaração a Receita Federal, dando margem à interpretação de que esse pedido poderia ser entregue até a data de entrega da DCTF, pois, explicitava que a PER/DCOMP poderia ser utilizado para compensação de tributos vencidos ou vincendos;
- b) A compensação realizada por meio da DCTF, somente poderia ser considerada não declarada, caso seja identificada uma das ocorrências do § 12, do art. 74, da Lei nº 9.430/96;
- c) O reconhecimento da existência do crédito compensável pela Receita Federal implica no reconhecimento da extinção do crédito tributário compensado.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Winderley Moraes Pereira, Relator.

O recurso é voluntário e tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, merecendo, por isto, ser conhecido.

A lide se prende a data a ser considerado extinto o crédito tributário objeto de pedido de compensação. Se na data constante da DCTF, conforme pleitea a Recorrente ou se na data do protocolo da PER/DCOMP, posição adotada pela Receita Federal.

Antes de iniciarmos a apreciação do mérito, cabe manifestação quanto a alegação de vício no despacho que não homologou o pedido de compensação por ausência de motivação. Nesta matéria não assiste razão a recorrente. A compensação prevista no Código Tributário Nacional - CTN atribui à autoridade administrativa, a prerrogativa de autorização para efetivação da compensação de créditos tributários. A Receita Federal, na posição de órgão administrador tributário, determina as formas de compensação e as exigências necessárias. Neste diapasão, o despacho foi exarado por pessoa competente e seguiu os procedimentos administrativos pertinentes. Sendo o contribuinte intimado do teor da decisão. Apresentando impugnação e posteriormente recurso voluntário, portanto, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa ou qualquer vício que ensejaria a nulidade do procedimento.

Alega também a Recorrente, que a existência dos pagamentos, fato incontestado no processo, teria o condão de garantir o direito ao crédito. Entendo não assistir razão a

recorrente, além da existência do pagamento é necessário a comprovação do direito creditório. apreciando a matéria, o entendimento de Luciano Amaro, resolve a questão ao reafirmar a necessidade da prova para obtenção do indébito tributário.

“O pagamento de certa quantia, a título de tributo, embora sem nenhuma ressalva, não implica, portanto, “confissão de dívida tributária”.

Isso não significa que, em toda e qualquer situação, nunca se tenha de provar matéria de fato no âmbito da repetição de indébito tributário. Se alguém declara à Fazenda Federal a obtenção de rendimento tributável, não pode pleitear a devolução com a mera alegação de que não percebeu aquele rendimento; requer-se a demonstração de que o rendimento efetivamente não foi percebido ou que, dada a sua natureza, não era tributável. Isso porque a declaração feita se presume verdadeira. Recorde-se que, como referimos ao tratar do lançamento por declaração, o art. 147 do Código admite a retificação da declaração, provado o erro em que se fundamente o pedido.”¹

Ultrapassada as questões iniciais, passemos a analisar o mérito da questão. Inicialmente, cabe lembrar as disposições legais que trouxeram a possibilidade da utilização da compensação para extinção dos débitos tributários. O artigo 170 do Código Tributário Nacional – CTN instituiu a compensação.

“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.”

A efetiva de utilização do instituto da compensação, deu-se a partir da edição da Lei nº 8.383/91, que somente permitia a compensação de tributos da mesma espécie, dispensando a autorização administrativa, sendo efetivada, por iniciativa do contribuinte com assentamentos na contabilidade.

Posteriormente, o art. 49 da Medida Provisória nº 66, de 30 de agosto de 2002, (convertida na Lei nº 10.637/2002), alterou o art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, permitindo a compensação entre tributos diversos, desta feita, com autorização administrativa, por meio de entrega obrigatória de Declaração de Compensação, inicialmente apresentada a Receita Federal utilizando formulários em papel.

A Instrução Normativa SRF nº 320, de 11 de abril de 2003, instituiu o Pedido Eletrônico de Restituição ou Ressarcimento e da Declaração de Compensação (PER/DCOMP),

A extinção do crédito tributário, objeto de compensação, realiza-se conforme determina o art. 170 do CTN, no momento em que acontece a compensação. A partir da

existência no mundo jurídico da Declaração de Compensação e depois do seu instrumento eletrônico a PER/DCOMP, tem-se como compensado o tributo, com o registro da PER/DCOMP. Portanto, não assiste razão a Recorrente, quando pretende considerar a informação da compensação na DCTF como extinção do débito.

A Recorrente, buscando justificar a compensação antes do registro da PER/DCOMP, argumenta ter realizado a compensação nos termos da Lei nº 8.383/91 e não sob a égide da Lei nº 9.430 /96. Neste ponto também não pode prosperar as pretensões do Recurso.

A Lei nº 9.430/96, ao legislar sobre o mesmo assunto revogou tacitamente, a compensação feita diretamente na contabilidade sem a utilização da declaração de compensação. Qualquer pedido de compensação a partir da edição da MP nº 66/2002, obrigatoriamente devera utilizar a Declaração de Compensação.

A matéria já foi enfrentada pelo Segundo Conselho de Contribuintes nos Acórdãos nº 203-12.418, 203-12.419, 203-12.759, 203-12.760. Tendo sido decidido, em todas as situações, a data de extinção do crédito tributário na data do protocolo da PER/DCOMP.

O voto vencedor do Acórdão nº 203-12.418, do e. Conselheiro Odassi Guerzoni Filho, em suas razões de decidir, detalha com esmero, o mesmo entendimento deste relator, sendo assim, peço vênha para incluir no meu voto, e dele também fazer minhas razões de decidir.

"Declaração de compensação com efeitos meramente declaratórios

Inicialmente, cabe destacar a autonomia que possui o ente tributante 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, que a exerce de acordo com a oportunidade e conveniência da política fiscal, ou seja, objetivando tomá-la mais eficiente, de modo a que seja implementado o ideal de justiça fiscal. Assim, para fazer jus à compensação, deve o contribuinte observar todas as exigências previstas na legislação de regência, sob pena, a bem do princípio da legalidade e da indisponibilidade do interesse público, não ser possível o encontro de contas.

Diferentemente do que entende a recorrente e na esteira do posicionamento adotado pela DRJ em São Paulo no presente caso, entendo que não se pode dar à compensação de créditos tributários tratamento jurídico igual ao dispensado à compensação de créditos comerciais e civis, uma vez que as normas aplicáveis aos tributos, inclusive ao indébito tributário, atendem ao regime de Direito Público, o que afasta o regime de Direito Privado também no que tange à compensação.

A diferença fundamental entre as compensações do direito privado e a do direito tributário é que esta, apenas pode ocorrer na hipótese de lei específica, do ente titular da competência tributária, autorizar a autoridade fiscal competente a proceder ao encontro de contas entre créditos fiscais com créditos do sujeito passivo contra o Fisco, observadas as condições e

garantias por essa lei específica, estipuladas, ou as estipulações caso a caso atribuídas por ela a autoridade administrativa.

Há aqui que se enfatizar que o artigo 170 do CTN, como preceito geral do Direito Tributário, é dirigido ao legislador da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sendo insuficiente, por si só, para conferir ao sujeito passivo da obrigação fiscal direito à compensação, ou, em outras palavras, o sujeito passivo da obrigação tributária não tem, em princípio, direito subjetivo à compensação.

Em resumo, a compensação não é obrigatória e nem se opera automaticamente, devendo o sujeito passivo, no caso de pretender efetuar o encontro de contas, submeter-se aos requisitos das condições e garantias estipulados pela lei específica, ou, nos limites legais, fixados por ato da autoridade fiscal competente, investida de poder discricionário em cada caso concreto.

Conforme bem explicitou a DRJ em seu Acórdão atacado, desde 10/10/2002, data em que passaram a vigorar os dispositivos da MP nº 66, de 30/08/2002 (convertida na Lei nº 10.637, de 30/12/2002), que trouxe alterações ao artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996, havia a obrigatoriedade de apresentação de uma declaração de compensação para o sujeito passivo que pretender compensar seus débitos com os créditos que possuir.

Sobre o regramento da compensação, destacamos que já existiram três formas: a) realizada pelo contribuinte no regime de lançamento por homologação, com suporte no art. 66 da Lei nº 8.383/91; b) pleiteada pelo contribuinte à Administração e por esta efetuada, com suporte no art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996; e c) realizada de ofício pela Administração e por esta efetuada com suporte no art. 2.287/86, c/c o art. 73 da Lei nº 9.430/96.

Entretanto, a partir de 1º/10/2002, com a entrada em vigor do artigo 49 da Medida Provisória nº 66, de 30/08/2002 (convertida na Lei nº 10.637, de 30/12/2002), a chamada autocompensação acima referenciada na letra "a", e prevista no artigo 66 da Lei nº 8.383, de 1991, foi derogada. É que foi dada nova redação ao artigo 74, da Lei nº 9.430/96, a saber:

"Art. 73. Para efeito do disposto no art. 7º do Decreto-lei nº 2.287, de 13 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. Observado o disposto no artigo anterior, a Secretaria da Receita Federal, atendendo a requerimento do contribuinte, poderá autorizar a utilização de créditos a serem a ele restituídos ou ressarcidos para a quitação de quaisquer tributos e contribuições sob sua administração.~~

"Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito 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.

(...)

§ 5º A secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo". (grifos meus)

Esse dispositivo veio a sofrer novas alterações posteriormente, com a edição da Lei nº 10.833, de 31/10/2003, e da Lei 11.051, de 2004, mas, para o presente julgamento, não há a necessidade de conhecê-las.

Destaco, portanto, que desde a época do nascimento do crédito da recorrente, que se originou de pagamentos feitos indevidamente do PIS e da Cofins no mês de outubro de 2002, já vigorava o dispositivo que permitia a compensação entre quaisquer tributos e contribuições e que estabelecia a obrigatoriedade da entrega de uma declaração de compensação.

Nesse ponto, acho importante reproduzir o ensinamento de Maria Helena Diniz, in "Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro Interpretada", São Paulo, Saraiva, 1999, p. 67, segundo a qual a revogação tácita se dá "quando houver incompatibilidade entre a lei nova e a antiga, pelo fato de que a nova passa a regular parcial ou inteiramente a matéria tratada na anterior, mesmo que nela não conste a expressão 'revogam-se as disposições em contrário', por ser supérflua. A revogação tácita ou indireta operar-se-á, portanto, quando a lei contiver algumas disposições incompatíveis com as da anterior, hipótese em que se terá derrogação, ou quando a novel norma reger inteiramente toda a matéria disciplinada pela lei anterior, tendo-se, então, a ab-rogação.

E o que dispunha o art. 66 da Lei nº 8.383, de 1991, com a alteração da Lei nº 9.250, de 1995:

"Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos ou contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, 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 período subsequente.

"Art. 39. A compensação de que trata o art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo artigo 58 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais de mesma espécie e destinação constitucional, apurado em períodos subsequentes."

Ora, a expressão "apurar crédito" contida no caput do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, é gênero, que compreende as espécies ressarcimento, restituição, inclusive de pagamentos efetuados a maior, e a expressão "quaisquer tributos", compreende, por óbvio, tributos da mesma espécie e de espécies diferentes. E a inovação contida no § 1º do citado artigo 74, passou a condicionar as compensações à entrega de uma declaração à Secretaria da Receita Federal.

É nessa linha _ de entendimento, inclusive, que, desde o início, vem se posicionando o STJ, ou seja, de que o regime de compensação é aquele-trazido feia Lei nº 10.637, de 2002:

"TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. DIFERENÇA ENTRE OS REGIMES DA LEI Nº 8.383, DE 1991 E DA LEI Nº 9.430, DE 1996.

No regime da Lei nº 8.383, de 1991 (art. 66), a compensação só podia se dar entre tributos da mesma espécie, mas independia, nos tributos lançados por homologação, de pedido à autoridade administrativa. Já no regime da Lei nº 9.430, de 1996 (art. 74), mediante requerimento do contribuinte, a Secretaria da Receita Federal está autorizada a compensar os créditos a ela oponíveis para a quitação de quaisquer tributos ou contribuições sob sua administração (Lei nº 9.430, de 1996). Quer dizer, a matéria foi alterada tanto em relação à abrangência da compensação quanto em relação ao respectivo procedimento, não sendo possível combinar os dois regimes, como seja, autorizar a compensação de quaisquer tributos ou contribuições independentemente de requerimento à Fazenda Pública. Agravo regimental improvido. " (Agravo Regimental em Resp nº 144.250, DJ 13/10/1997, p. 51.569, Rel. Ministro Ari Pargendler).

"AgRg no Resp 861 514/SP — Agravo Regimental no Recurso Especial 2006/0140569-8. Primeira turma, 15/03/2007, DJ 29/03/2007, p. 231.

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. TRIBUTOS DE DIFERENTES ESPÉCIES. SUCESSIVOS REGIMES DE COMPENSAÇÃO. APLICAÇÃO RETROATIVA OU EXAME DA CAUSA À LUZ DO DIREITO SUPERVENIENTE. INVIABILIDADE.

1. A compensação, modalidade excepcional de extinção do crédito tributário, foi introduzida no ordenamento pelo art. 66 da Lei 8.383/91, limitada a tributos e contribuições da mesma espécie.

2. A Lei 9.430/96 trouxe a possibilidade de compensação entre tributos de espécies distintas, a ser autorizada e realizada pela Secretaria da Receita Federal, após a análise de cada caso, a requerimento do contribuinte ou de ofício (Decreto 2.138/97), com relação aos tributos sob administração daquele órgão.

3. Essa situação somente foi modificada com a edição da Lei 10.637/02, que deu nova redação ao art. 74 da Lei 9.430/96, autorizando, para os tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, a compensação de iniciativa do contribuinte, mediante entrega de declaração contendo as informações sobre os créditos e débitos utilizados, cujo efeito é o de extinguir o crédito tributário, sob condição resolutoria de sua ulterior homologação. _

4. Além disso, desde 10.01.2001, com o advento da Lei Complementar 104, que introduziu no Código Tributário o art. 170-A, segundo o qual "é vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial", agregou-se novo requisito para a realização da compensação tributária: a inexistência de discussão judicial sobre os créditos a serem utilizados pelo contribuinte na compensação.

5. Atualmente, portanto, a compensação será viável apenas após o trânsito em julgado da decisão, devendo ocorrer, de acordo com o regime previsto na Lei 10.637/02, isto é, (a) por iniciativa do contribuinte, (b) entre quaisquer tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, (c) mediante entrega de declaração contendo as informações sobre os créditos e débitos utilizados, cujo efeito é o de extinguir o crédito tributário, sob condição resolutoria de sua ulterior homologação.

6. É inviável, no âmbito do recurso especial, não apenas a aplicação retroativa do direito superveniente, mas também a apreciação da causa à luz de seus preceitos, os quais, ao mesmo tempo em que ampliaram o rol das espécies tributárias compensáveis, condicionaram a realização da compensação a outros requisitos, cuja existência não constou da causa de pedir e nem foi objeto de exame nas instâncias ordinárias.

7. No caso concreto, tendo em vista o regime normativo vigente à época da postulação (2000), deve ser reformado o acórdão recorrido no que autorizou a compensação entre o FINSOCIAL e a CSSL.

8. Recurso especial a que se dá provimento.

Acórdão. Vistos e relatados estes autos em que são partes as
acima indicadas, decide a Egrégia Primeira Turma do Superior

Tribunal de Justiça, por unanimidade, dar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Denise Arruda, José Delgado, Francisco Falcão e Luiz Fia votaram com o Sr. Ministro Relator."

(ERESP 488.992/MG, 1ª Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 7/6/2004).

Portanto, já desde o surgimento do crédito da recorrente — outubro de 2002 - a compensação de débitos dependia de apresentação de declaração de compensação.

Diferentemente, portanto, do que entende a recorrente, a data e a entrega da declaração de compensação têm efeito fundamental para a realização do encontro de contas e deve ser o ponto de referência a ser utilizado pela administração para fins de determinação, tanto dos índices legais que atualizarão o montante, quanto dos acréscimos legais que haverão de incidir sobre os débitos eventualmente vencidos à época.

Lembre-se neste ponto que todos os fatos relacionados à presente lide ocorreram em datas posteriores a outubro de 2002.

O Decreto nº 2.287, de 1986, trata da repetição de indébito e dos procedimentos de ofício que a autoridade administrativa deverá adotar para implementá-la, no caso do sujeito passivo possuir débitos vencidos em aberto, ou seja, não quis a administração federal permitir que o contribuinte obtivesse restituição de um valor sem que lhe fosse descontado o valor correspondente a seu eventual débito junto ao fisco. E esse encontro de contas obviamente não dependia de uma declaração de compensação porque era realizado de forma unilateral, ou seja, pelo fisco, cabendo ao contribuinte apenas indicar, em resposta à indagação da autoridade, a ordem de compensação dos débitos existentes, se mais de um.

Denúncia espontânea

Entende a recorrente que, por ter entregue a declaração de compensação, na qual informa a existência de débitos, mesmo que extemporaneamente, a mesma se deu antes da ação do fisco e, portanto, seria incabível a aplicação da multa de mora em face da exclusão de sua responsabilidade determinada pelo artigo 138 do Código Tributário Nacional.

Pelo enfrentamento deste tema, valho-me de alguns excertos do voto do ilustre Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis no Acórdão nº 203-10.183, de maio de 2005, que tratou de semelhante caso.

A responsabilidade a que alude o art. 138 do CTN é relativa a infrações outras que não o mero inadimplemento de tributo, como os ilícitos tributário-penais, dolosos (sonegação, fraude, conluio e outros crimes contra a ordem tributária), e outros ilícitos tributários, não dolosos (não prestação de informações obrigatórias às autoridades fazendárias, concernentes à existência do fato gerador, declarações inexatas etc). Daí a

necessidade de se diferenciar a multa de ofício - mais gravosa e aplicável às infrações relativas à obrigação tributária principal que não o simples atraso no pagamento do tributo -, da multa de mora - esta penalidade mais branda, que visa indenizar o Erário pela demora no recebimento do seu crédito.

A multa de mora é uma penalidade pelo atraso no recolhimento do tributo, atraso esse que por ser infração de menor monta é sancionado de forma mais leve que as outras infrações. Por outro lado, a multa moratória também possui caráter indenizatório. A demonstrar o caráter de indenização, o seu percentual é proporcional à quantidade de dias de atraso (0,33% ao dia), até o limite fixado em lei, que é de vinte por cento do valor do tributo.

De forma semelhante ao que acontece nas obrigações contratuais privadas, em que comumente se pactua, além de juros, multa, ambos de mora e pelo atraso no cumprimento das obrigações, assim também acontece na obrigação tributária, com a diferença de que nesta a multa é estabelecida em lei, face ao caráter a lege da obrigação tributária.

Aquele contribuinte que declara o tributo e que por alguma razão não pode pagá-lo no prazo, se sujeita à multa de mora. Outro, que sequer declara e espera a inação do sujeito ativo, deve arcar com penalidade maior. No caso da denúncia espontânea, a última é elidida, mas a primeira não. Tudo com respeito à razoabilidade, de forma a que o contribuinte simplesmente inadimplente arque com uma multa menor, e aquele que pratica as demais infrações tributárias seja punido com uma multa maior, a não ser que promova a autodenúncia.

Caso esta se concretize, aplica-se a multa de mora em vez da multa mais gravosa, respeitando-se a razoabilidade.

O art. 138 do CTN, ao determinar que "A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora", precisa ser interpretado em conjunto com o art. 161 do mesmo Código, que informa:

"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.(negrito acrescentado).

Consoante o art. 161 transcrito, seja qual for o motivo determinante do atraso a parcela do crédito tributário não pago no vencimento é acrescida de juros de mora e das penalidades cabíveis. Dentre essas penalidades, que precisam estar estabelecidas em lei, encontra-se exatamente a multa de mora. E é cediço que as leis sempre estipularam, ao lado dos juros de mora, também a multa moratória. Negar a sua aplicação no caso

de denúncia espontânea implica em desprezar a norma inserta no art. 161 do CTN, quando é possível e necessário compatibilizá-la com a do art. 138, interpretando-se este último como se referindo às outras infrações tributárias, afora o recolhimento com atraso.

Na hipótese das demais infrações tributárias que não o mero inadimplemento, aplica-se a multa de ofício. Esta é de cunho estritamente punitivo e por isto tem natureza diversa da multa de mora, que também possui caráter indenizatório. As duas espécies de multas são excludentes. Quando incide a multa de ofício não pode incidir a multa de mora. Assim, apurada outra infração distinta do atraso no recolhimento do tributo, pela autoridade administrativa encarregada de lançá-lo, sempre caberá multa de ofício, jamais multa de mora. Por outro lado, aplica-se a multa de mora quando, sem qualquer intervenção da autoridade administrativa encarregada do lançamento, o contribuinte se apresenta e promove a denúncia espontânea, confessando ser devedor de tributo ainda não informado ao Fisco.

A respeito da incidência da multa de mora na denúncia espontânea, cumulativamente com os juros de mora, assim se pronuncia Paulo de Barros Carvalho, in Curso de Direito Tributário, São Paulo, Saraiva, 17 edição, 2005, p. 516/519, verbis:

"Modo de exclusão da responsabilidade por infrações à legislação tributária é a denúncia espontânea do ilícito (.). A confissão do infrator, entretanto, haverá se ser feita antes que tenha início qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada com o fato ilícito, sob pena de perder seu teor de espontaneidade (art. 138, parágrafo único). A iniciativa do sujeito passivo, promovida com a observância desses requisitos, tem a virtude de evitar a aplicação de multas de natureza punitiva porém não afasta os juros de mora e a chamada multa de mora de índole indenizatória e destituída do caráter de punição. Entendemos, outrossim, que as duas medidas - juros de mora e multa de mora - por não se excluírem mutuamente, podem ser exigidas de modo simultâneo: uma e outra.

(...)

b) As multas de mora são também penalidades pecuniárias, mas destituídas de nota punitiva. Nelas predomina o intuito indenizatório, pela contingência de o Poder Público receber a destempo, com as inconveniências que isso normalmente acarreta, o tributo a que tem direito. Muitos a consideram de natureza civil, porquanto largamente utilizadas em contratos regidos pelo direito privado. Essa doutrina não procede. São previstas em leis tributárias e aplicadas por funcionários administrativos do Poder Público.

c) Sobre os mesmos fundamentos, os juros de mora, cobrados na base de 1% ao mês, quando a lei não dispuser outra taxa são tidos por acréscimos de cunho civil, à semelhança daqueles usuais nas avencas de direito privado. Igualmente aqui não se

cobrados mediante atividade plenamente vinculada, distam de ser equiparados aos juros de mora convencionados pelas partes, debaixo do regime da autonomia da vontade. Sua cobrança pela administração não tem fins punitivos que atemorizem o retardatário ou o desestimule na prática da dilação do pagamento. Para isso atuam as multas moratórias. Os juros adquirem um traço remuneratório do capital que permanece em mãos do administrado por tempo excedente ao permitido. Essa particularidade ganha realce, na medida em que o valor monetário da dívida vai se corrigindo, o que presume manter-se constante com o passar do tempo. Ainda que cobrados em taxas diminutas (1% do montante devido, quando a lei não dispuser sobre outro valor percentual), os juros de mora são adicionados à quantia do débito, e exibem, então sua essência remuneratória, motivada pela circunstância de o contribuinte reter consigo importância que não lhe pertence. Após a edição da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, o valor correspondente aos créditos tributários federais é atualizado pela taxa SELIC (..) cujos índice varia em função de critérios adotados pelo Banco Central do Brasil. (...)”(grifos meus).

*Também no mesmo sentido a lição de Zelmo Denari, in *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*, Paulo José da Costa Jr. e Zelmo Denari, r ed., São Paulo, Saraiva, 1996, p. 24:*

"A nosso ver, as multas de mora — derivadas do inadimplemento puro e simples de obrigação tributária regularmente constituída — são sanções inconfundíveis com as multas por infração. Estas são cominadas pelos agentes administrativos e constituídas pela Administração Pública em decorrência da violação de leis reguladoras da conduta fiscal, ao passo que aquelas são aplicadas em razão da violação do direito subjetivo de crédito. (...) Como é intuitivo, a estrutura formal de cada uma dessas sanções é diferente, pois, enquanto as multas por infração são infligidas com caráter intimidativo, as multas de mora são aplicadas com caráter indenizatório. De uma maneira mais sintética, Kelsen refere que, ao passo que o Direito Penal busca intimidar, o Direito Civil quer ressarcir, (...) Como derradeiro argumento, as multas de mora, enquanto sanções civis, qualificam-se como acessórias da obrigação tributária, cujo objeto principal é o pagamento do tributo. Essa acessoriedade, em contraposição à autonomia, as tomam inconfundíveis com as multas punitivas."

Assim, considerando que à época em que a recorrente apresentou as declarações de compensação seus débitos estavam vencidos, nada mais pertinente que submetê-los ao mesmo tratamento que recebem todos os demais débitos que são pagos em atraso, qual seja, a aplicação dos acréscimos legais, contados, no caso, da data do seu vencimento, até a data da entrega da Dcomp.

Irretroatividade de leis

A recorrente coloca como ponto de referência para a aplicação dos dispositivos legais que regem os procedimentos de compensação as datas dos períodos de apuração dos débitos que estão sendo compensados, quando, na verdade, o correto, como visto, é tomar-se a data da entrega da declaração de compensação

Afirma que o princípio da irretroatividade das leis foi ofendido pelo fisco por este ter aplicado dispositivos da IN SRF nº 210, de 30/09/2002, na compensação do débito relativo a agosto de 2002. Entende que, para tal período, o correto seria a aplicação da multa e juros de mora apenas até a data do surgimento do crédito, que se deu em outubro de 2002, e não até a data da entrega da declaração de compensação, que se deu em 31/10/2003. Vai além. Diz que a administração pública impôs a obrigatoriedade de apresentação da Dcomp apenas às compensações efetuadas entre tributos ou contribuições de espécies diferentes, e não às compensações efetuadas entre tributos ou contribuições da mesma espécie, como é o seu caso.

Essa especificidade, segundo a recorrente, somente teria surgido a partir da IN SRF nº 323, de 28 de maio de 2003.

A recorrente, data venia, se equivoca.

Vejamos o que diz a IN SRF nº 210, de 10/10/2002, com a sua alteração no parágrafo 6º, trazida pela IN SRF 323, de 28 de maio de 2003:

"Compensação Efetuada pelo Sujeito Passivo

Art. 21. O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela SRF, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a quaisquer tributos ou contribuições sob administração da SRF.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada pelo sujeito passivo mediante o encaminhamento à SRF da "Declaração de Compensação".

(...)

§ 6º A Declaração de Compensação deverá ser apresentada pelo sujeito passivo ainda que o débito e o crédito objeto da compensação se refiram a um mesmo tributo ou contribuição." (Incluído pela IN SRF 323, de 24/04/2003.)

Ora, o caput da IN SRF nº 210, de 2002, nada mais é que a pura reprodução do caput do artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996, que, desde a sua fonte de origem — o artigo 49 da MP nº 66, de 30/08/2002 - já havia colocado fim à celeuma trazida pelo § 1º do artigo 66, da Lei nº 8.383, de 1991, que, com a redação dada pela Lei nº 9.250, de 1995, tratava da autocompensação e limitava as compensações a tributos ou contribuições da mesma espécie.

Logo, no intervalo de tempo que vai da a edição da MP nº 66, de 30/08/2002, que resultou na Lei nº 10.637, de 30/12/2002, até a edição da citada IN SRF 323, de 28 de maio de 2003, é despropositado se falar que só havia a obrigatoriedade de apresentação da Dcomp para os casos em que a compensação se desse entre tributos ou contribuições de espécies diferentes.

O parágrafo 6º da IN SRF 323, de 2003, não criou fato novo ou obrigação nova; antes, esclareceu o que já estava implícito de forma genérica no § 1º do artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996, verbis:

"§ 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". (grifei)

Houvesse a necessidade de especificidade mi de tratamento diferenciado, um para as compensações efetuadas entre tributos ou contribuições da mesma espécie e outro para a compensação entre tributos e contribuições de espécies diferentes, a mesmo teria sido apontada na edição da lei, não em uma Instrução Normativa de data posterior.

Também não vislumbro a ocorrência de ofensa ao princípio da irretroatividade das leis suscitado pela recorrente pelo fato da aplicação da IN SRF nº 210, de 1º/10/2002. O que se discute neste processo, a rigor, não é a cobrança das contribuições do PIS/Pasep e da Cofins dos meses de agosto, de outubro e de dezembro de 2002, mas sim os procedimentos de homologação das respectivas declarações de compensação. Assim, diferentemente do que supõe a recorrente, a ocorrência de ofensa ou não ao princípio da irretroatividade deve ser investigada tomando-se como referência os efeitos dos atos normativos utilizados, aplicados, não em função das datas dos períodos de apuração das contribuições, tampouco da data do surgimento do direito da recorrente (pagamento indevido), mas sim, das datas em fez valer o seu direito de compensá-las, qual seja, da data da efetiva entrega da declaração de compensação.

Em outras palavras, a homologação de uma compensação declarada pelos contribuintes deve ser feita sob o lume dos atos normativos que estejam em vigor na data em que os mesmos manifestaram ao fisco o interesse de usufruir seu direito de quitar débitos mediante o instituto da compensação, ou seja, na data do encontro de contas.

Aqui, reporto-me novamente a entendimento do STJ, qual seja, de que a lei que rege o procedimento de compensação tributária é aquela em vigor na data do encontro dos créditos e dos débitos que se pretende compensados. Vejamos:

"A lei que rege a compensação é aquela vigente no momento em que se realiza o encontro de contas e não aquela em vigor na data em que se efetiva o pagamento indevido. Precedentes"

(RESP .555.058/PE, 2º T, j. 16/10/2003, ReL Min. Castro Meira, DJ 25/02/2004, p. 162)

Sobre situação análoga, assim se pronunciou a 4ª Câmara deste Segundo Conselho, em decisão unânime proferida no Acórdão 204-00.773, de relatoria do Conselheiro Jorge Freire:

"IPI. COMPENSAÇÃO. As normas que regem a c pen.sturli são aquelas vigentes à data na qual o sujeito passivo a efetuou, informando ao Fisco por meio de DCOMP, e não aquele vigente à data de ocorrência dos fatos geradores dos quais originou-se o crédito usado na compensação."

Nessa linha, considerando que o primeiro encontro de contas efetuado pela recorrente se dera em 19/11/2002 (apresentou Declaração de Compensação informando a utilização de crédito surgido em outubro/2002 para quitar débitos já vencidos em agosto/2002), e que, desde 1º/10/2002, já estavam vigorando as alterações efetuadas nos artigos 73 e 74 da Lei nº 9.430/96, dentre as quais aquela que condicionava a compensação a um pedido formulado à administração, deveria, sim, a recorrente, ter se submetido a tais regras, melhor detalhadas na N SRF nº210, de 10/10/2002.

Nessa linha, não há como se sustentar o argumento de que a IN SRF nº210, de 1º de outubro de 2002, foi indevidamente aplicada sobre os fatos geradores do PIS e da Cofins de agosto de 2002 e tampouco que a exigência de declaração de compensação para os fatos geradores do PIS e da Cofms de outubro de dezembro de 2002 só valeria a partir de 28/05/2003, data da edição da 114 SRF nº 323, da mesma data.

Repito, insisto; estamos tratando de um processo de homologação de compensação de débitos e, portanto, tal homologação deve-se dar sob a luz das normas que estavam vigendo nas datas em que foram entregues as respectivas declarações de compensação por parte do contribuinte. Portanto, não foi apenas uma declaração de compensação, tida pela recorrente como de fins meramente declaratórios, que fora entregue em abraso, mas sim a "quitação" dos débitos é que se deu em data posterior ao do seu vencimento. Isto porque a compensação, como já visto alhures, é, desde a edição da MP nº 135, de 31/10/2003, uma forma de extinção do crédito tributário, o que significa ter praticamente o mesmo significado de um pagamento. Recorra-se, para compreensão desta afirmativa, ao § 2º do artigo 74, da Lei nº9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 30/12/2002, que dispõe:

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

No caso de compensação é de se observar que o procedimento adotado há de ser disciplinado pelos dispositivos legais vigentes à época da declaração da realização do encontro de contas (pedido) e não à época de ocorrência dos fatos geradores.

Difere, portanto, a compensação do nascimento da obrigação tributária. A primeira refere-se a um direito, uma opção do sujeito passivo que pode exercê-la quando bem lhe aprouver desde que respeitados os prazos decadenciais e prescricionais em relação aos créditos a serem utilizados na compensação, e a segunda, é um dever, nasce independentemente da vontade do sujeito passivo. Dai o porque de a primeira ser regida pelas normas vigentes na data do protocolo da compensação (momento no qual a contribuinte exerce seu direito) e a segunda, pelas normas vigentes à data da ocorrência do fato gerador do tributo.

No caso em análise, a compensação informada pela recorrente por meio de DComp há de ser regida pelas normas vigentes na data do respectivo protocolo, ou seja, as IN SRF nº210/2002, para a Dcomp entregue no dia 19/11/2002, e a própria 114 SRF nº210/2002, com as alterações da N SRF nº323/03, para as Dcomp entregues em 31/10/2003.

A referida IN SRF nº 323/03, que deu nova redação ao art. 28 da IN SRF nº 210/02, é expressa ao determinar que incidirão sobre os créditos juros compensatórios e sobre os débitos os acréscimos legais previstos nos arts. 38 e 39 da IN SRF nº 210/02, até a data da entrega da DComp.

"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.

Parágrafo único. Na compensação de ofício, os juros compensatórios e acréscimos moratórios de que trata o caput serão calculados considerando-se as seguintes datas;

I— do consentimento, expresso ou tácito, da compensação; ou

II — da efetivação da compensação, quando se tratar de débito inscrito em Dívida Ativa da União." (grifei)

Observe-se que, no caso em questão, o débito para com a Fazenda Nacional relativo ao período de apuração de agosto/2002 havia nascido (setembro/2002) anteriormente ao surgimento do crédito (outubro/2002) e não fora extinto por nenhuma das formas previstas no CTN, ou seja, desde o nascimento da obrigação tributária existia débito a ser pago e não o foi. Posteriormente, a contribuinte apresentou declaração de compensação, o que implica que, entre a ocorrência do fato gerador do tributo e a compensação efetivada pelo sujeito passivo, a Fazenda Nacional possuía crédito a seu favor, o qual não fora quitado. Daí o porquê de se incidir sobre tais débitos os acréscimos legais previstos em lei.

Assim, em 31 de outubro de 2003, data em que a recorrente entregou por meio eletrônico as suas quatro declarações de compensação, (oferecendo débitos do PIS e da Cofins dos

períodos de apuração de agosto e dezembro de 2002, todos já vencidos), já havia a obrigatoriedade para a apresentação da declaração de compensação, bem como a previsão legal para que os referidos débitos, por vencidos, sujeitem-se aos acréscimos legais cabíveis, na exata forma com que procedeu a Deinf em São Paulo.

Concluindo, entendo que a autocompensação prevista na redação original do artigo 66 da Lei nº 8.383/91 deixou de ser permitida desde a entrada em vigor do artigo 49 da MP nº 66, de 2002, ou seja, em 10 de outubro de 2002, em face dos dispositivos contidos nos artigos 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com as modificações da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, motivo pelo qual, aliado aos demais argumentos expostos acima, nego provimento ao recurso."

O despacho que analisou o pedido de compensação considerou corretamente extinto os créditos tributários na data do protocolo da PER/DCOMP. Incidindo sobre os débitos em atraso, os acréscimos legais cabíveis.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Winderley Moraes Pereira