



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 14033.000235/2005-41
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° **9101-002.868 – 1ª Turma**
Sessão de 06 de junho de 2017
Matéria IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL: PRINCIPAL, MULTA E JUROS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Recorrida CENTRAIS ELÉTRICAS BRASILEIRAS S.A.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

COMPENSAÇÃO. DÉBITOS TRIBUTÁRIOS.

A compensação total ou parcial de tributo ou contribuição administrados pela Receita Federal realizada pelo sujeito passivo em DCOMP deverá ser acompanhada da compensação, na mesma proporção, dos correspondentes acréscimos legais, em razão desses seguirem ao principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio (relatora), Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Mendes de Moura.

(assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Daniele Souto Rodrigues Amadio - Relatora

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela FAZENDA NACIONAL em face do **Acórdão n. 1103-000.801**, proferido pela 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção, que – por unanimidade de votos – decidiu não haver vedação legal à imputação proporcional entre o pagamento de débito principal, multa e juros, aplicável aos procedimentos de compensação.

A exigência em questão decorre do entendimento fiscal de que não obstante as CENTRAIS ELÉTRICAS BRASILEIRAS tenham inserido em suas Declarações de Compensação – apresentadas para o abatimento entre créditos de saldo negativo de IRPJ apurado no ano calendário 2004 com débitos de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS – apenas os valores principais, os acréscimos legais seriam cobrados proporcional e independentemente de sua declaração posterior. Admitir-se-ia somente a compensação de multa e juros, na hipótese de o valor principal haver sido declarado na mesma Dcomp.

Em face do despacho decisório que veiculou esse entendimento, a Recorrida apresentou **Manifestação de Inconformidade**, alegando, objetivamente, (a) que parte das Dcomps faziam referência ao pagamento de juros e multas relativos a débitos quitados por meio de compensações em datas posteriores ao vencimento e sem acréscimos legais; (b) a falta de previsão legal para tais restrições, inclusive se considerando as disposições dos artigos 165 do Código Tributário Nacional e 74 da Lei n. 9.430/96, Instruções Normativas n. 210/02, 460/04 e 600/05, que trataram da matéria; e (c) a ausência de prejuízo ao Erário, caso o débito principal fosse adimplido somente depois do vencimento, com posterior pagamento de multa e juros, invalidando o argumento de que subsistiria base de cálculo para esses acréscimos.

O posicionamento da Administração Tributária, no entanto, foi mantido pela **decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília**, que compreendeu que (a) os artigos 28 da Instrução Normativa n. 210/02 e 28, parágrafo 1º, da Instrução Normativa n. 600/05, com *status* de norma complementar, determinariam que os juros e multas sobre pagamentos ou compensações em atrasos fossem computados juntos ao principal na Dcomp e que, por essa razão, não teria havido restrição ao direito da Recorrida, mas adoção dos procedimentos previstos pela legislação; (b) a ausência de

impedimento à compensação pelo artigo 74 da Lei n. 9.430/96 não atestaria a correição do procedimento adotado pela Recorrida; e (c) a inexistência de força vinculante das decisões da CSRF sobre as decisões da Administração.

Em face dessa decisão, a Recorrida interpôs **Recurso Voluntário** defendendo (a) a inexistência de dispositivo legal que obrigasse a compensação do principal e acréscimos na mesma Dcomp ou, de perspectiva diversa, que vedasse a compensação do principal numa declaração e acréscimos noutra; (b) violação ao princípio da legalidade com a extensão da interpretação das referidas Instruções Normativas, que prescindiriam de autonomia suficiente à criação de obrigações; (c) impossibilidade de restrição a direito previsto em lei por normas públicas, como a compensação; e, por fim, (d) reiterou-se o argumento de ausência de prejuízo ao Erário.

Ao recurso foi dado provimento por unanimidade com o **Acórdão n. 1103-000.801**, de Relatoria do Conselheiro Marcos Takata, em que, depois da conferência dos valores em questão e confirmação da suficiência do direito creditório, sustentou-se que, a despeito de se entender haver prejuízo ao Estado sem a suscitada imputação, não haveria previsão legal para a sua exigência, restando assim ementanda a decisão:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

Ementa:

COMPENSAÇÃO - IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL - PRINCIPAL, JUROS, MULTA - INEXISTÊNCIA DE REGRA

Não há regra legal tributária estatuinto a imputação proporcional do pagamento entre principal e juros, ou entre principal, juros e multa de mora.

Ao contrário, há regra legal que chancela a possibilidade jurídica de pagamento só de principal com atraso. *A fortiori*, é possível o pagamento só de juros de mora e/ou de multa de mora. Inexistência de vedação à compensação só de juros de mora e de multa de mora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Aloysio José Percínio da Silva- Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcos Shigueo Takata - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcos Shigueo Takata, Mário Sérgio Fernandes Barroso, Eduardo Martins Neiva Monteiro, Sérgio Luiz Bezerra Presta e Aloysio José Percínio da Silva.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou **Recurso Especial** demonstrando que a lide não giraria em torno do direito creditório, mas se voltaria para o débito constante de cinco Dcomps cujas compensações não foram admitidas por representarem somente os acréscimos moratórios sem o principal e que a questão da imputação proporcional poderia ser conhecida em função da existência dos Acórdãos n. 203-12.183 e 202-18.737, que se prestariam como paradigmas por considerarem haver previsão legal para esse mecanismo.

Nesse contexto, defende que os artigos 163 e 167 do Código Tributário Nacional, por não terem fixado regra de precedência entre tributo, multa e juros, submeteriam a questão ao tratamento da imputação de pagamentos e seriam os dispositivos que fundamentariam a validade da sistemática proposta. Adicionalmente, salienta que não teriam sofrido alterações pela Lei n. 9.430/96 em função da natureza de lei complementar atribuída ao código e, na linha desenvolvida, adotou o Parecer PGFN/CDA n. 1936/2005.

O Recurso Especial foi recepcionado por **Despacho de Admissibilidade** que considerou suficientes os dois paradigmas apresentados e, cientificada, a contribuinte não apresentou contrarrazões. Passa-se, então, à sua apreciação.

Voto Vencido

Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio, Relatora.

PRELIMINARES

Tempestividade do Recurso Especial

Anteriormente à análise do mérito, verificar-se-á a tempestividade do recurso e o preenchimento dos requisitos para o seu conhecimento.

A respeito do primeiro ponto, quer-se registrar que na e-fl. 325 (fl. 313, processo físico) consta um Termo de Intimação do Sr. Representante da Fazenda Nacional

emitido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, datado de 28 de janeiro de 2013. Logo abaixo, na mesma página, verifica-se a assinatura da procuradora Sra. Francianna Barbosa de Araújo, sobre tal ciência, **contudo, sem que tenha registrado manualmente a respectiva data.**

Já na folha seguinte (e-fl. 326 ou fl. 314, processo físico), localiza-se termo expedido pela Sra. Maria da Guia Lima Gomes Barros de Matos, do Serviço de Controle ao Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, atestando, em 30 de janeiro de 2013, a juntada do acórdão recorrido e intimação ao Procurador da Fazenda Nacional de fl. 313 (processo físico).

Na sequência do processo, encontra-se (i) extrato de movimentação do processo do CARF para a PGFN no dia 07.02.2013 e, ao final da página, assinatura do Sr. Silas Augusto, matrícula SIAPE 95810, pela recepção em 14.02.2013; (ii) Recurso Especial datado de 22.03.2013; (iii) extrato de movimentação do processo da PGFN para o CARF no dia 25.03.2013, recebido em 27.03.2013, por servidor não identificado. Não se localiza, por outro turno, informação direta e objetiva quanto à data do protocolo do recurso.

Observa-se que, de um lado, tem-se a ciência da Procuradora da Fazenda com assinatura e sem data manual no Termo de Intimação de 28.01.2013 (fl. 325) e na página seguinte uma certidão de 30.01.2013 da juntada do acórdão recorrido e intimação da Procuradoria, enquanto extrato de movimentação do processo apenas em 07.02.2013.

O despacho de admissibilidade, considerando que “*não temos nos autos prova da intimação pessoal do (a) Procurador (a) da Fazenda Nacional*”, ultrapassou a regra do artigo 79 do Regimento Interno do CARF.

Nesse sentido, com o mesmo relato fático realizado neste voto quanto aos documentos e datas constantes dos autos e aplicação da regra desses parágrafos – previstas para a hipótese em que não há intimação pessoal da Procuradoria da Fazenda Nacional – concluiu-se no Despacho de Admissibilidade pela tempestividade do recurso especial.

A premissa que se adota neste voto será igualmente da inexistência de intimação pessoal da Procuradoria da Fazenda Nacional, pois, não obstante a assinatura da Sra. Procuradora na página que se refere ao Termo de Intimação de 28.01.2013 (e-fl. 326, ou fl. 314 do processo físico), **sem que esta a tenha datado manualmente**, a folha seguinte que consiste na certidão de juntada da intimação em 30.01.2013 e remete à e-fl. 313 (e-fl. 326, ou fl. 314 do processo físico), **também anexa ao processo o acórdão recorrido, motivo pelo qual se presume que à Procuradoria da Fazenda Nacional apenas tenha sido dada ciência após essa data, no que consta dos autos, com a movimentação do processo recebido em 14.02.2013** pelo Sr. Silas Augusto.

Por essa razão entende-se configurada no mesmo sentido a premissa necessária ao deslocamento da aplicação da regra do caput do artigo 79 do Regimento Interno do CARF para os seus parágrafos 1º. e 2º, de ausência de intimação pessoal do Procurador da Fazenda Nacional, com ampliação do prazo para interposição do recurso especial.

Assim, contando-se o prazo de 15 dias (cf. artigo 68 do Regimento Interno) da intimação ocorrida 30 dias após o recebimento dos autos por meio digital (v. artigo 79), em 14.02.2013, e o extrato de movimentação do processo da PGFN para o CARF no dia 25.03.2013, recebido em 27.03.2013, por servidor não identificado – embora não se tenha localizado informação direta e objetiva quanto à data do seu protocolo – **considera-se o presente recurso tempestivo.**

Conhecimento do Recurso Especial

O conhecimento do Recurso Especial condiciona-se ao preenchimento de requisitos enumerados pelo artigo 67 do Regimento Interno deste Conselho, que exigem analiticamente a demonstração, no prazo regulamentar do recurso de 15 dias, de (1) existência de interpretação divergente dada à legislação tributária por diferentes câmaras, turma de câmaras, turma especial ou a própria CSRF; (2) legislação interpretada de forma divergente; (3) prequestionamento da matéria, com indicação precisa das peças processuais; (4) duas decisões divergentes por matéria, sendo considerados apenas os dois primeiros paradigmas no caso de apresentação de um número maior, descartando-se os demais; (5) pontos específicos dos paradigmas que divirjam daqueles presentes no acórdão recorrido; além da (6) juntada de cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas, da publicação em que tenha sido divulgado ou de publicação de até 2 ementas, impressas diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União quando retirados da internet, podendo tais ementas, alternativamente, serem reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade.

Observa-se que a norma ainda determina a imprestabilidade do acórdão utilizado como paradigma que, (1) na data da admissibilidade do recurso especial, contrarie (i) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal (art. 103-A da Constituição Federal); (ii) decisão judicial transitada em julgado (arts. 543-B e 543-C do Código de Processo Civil; (iii) Súmula ou Resolução do Pleno do CARF; ou (2) de sua interposição, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente.

Pois bem, voltando-se ao caso concreto, verifica-se que a Recorrente indicou os acórdãos n. 203-12.183, da Terceira Câmara do antigo Segundo Conselho de Contribuintes, e n. 202-18.737, da Segunda Câmara deste mesmo Conselho, para

demonstrar a divergência de interpretação acerca do artigo 163 do Código Tributário Nacional, observando-se as exigências formais impostas.

O acórdão recorrido teve como realidade fática a realização de compensações de débitos representativos de juros de mora e multa de mora objetivadas autonomamente ao valor do principal, com o que não concordou a fiscalização, por considerar somente válidas àquelas compensações com imputação proporcional, isto é, que contivessem ao menos parte do principal.

Como solução à lide, a turma *a quo* compreendeu inexistir regra legal tributária estatuinto a imputação proporcional do pagamento entre principal, juros e multa de mora, mas exatamente o oposto, presença de norma que chancela a possibilidade jurídica de pagamento apenas do principal com atraso, significando, forçosamente, ser possível a quitação exclusiva de juros e/ou multa de mora.

Para alcançar essa conclusão, considerou (1) que o artigo 163 do Código Tributário Nacional somente trata da regra de imputação de pagamento de dois ou mais débitos dentre todos os débitos; (2) o seu artigo 161 ao dispor que serão acrescidos aos débitos juros de mora não impor uma ordem de imputação; (3) inaplicável o artigo 354 do Código Civil às questões fiscais, inclusive com a Súmula 464 do Superior Tribunal de Justiça nesse sentido, voltando-se às compensações; (4) chancelada essa conclusão pelo artigo 43 da Lei n. 9430/1996 e artigo 5º da Instrução Normativa SRF n. 77/1998; (5) confirmada pelo sistema da “malha da DCTF e (6) indevida a leitura dos artigos 28 da Instrução Normativa n. 210/02 e 28, parágrafo 1º., da Instrução Normativa n. 460/4.

O primeiro paradigma apresentado, acórdão n. 203-12.183, da Terceira Câmara do antigo Segundo Conselho de Contribuintes, também tratou de situação em que se acusava o contribuinte de não haver utilizado o método proporcional de imputação entre o principal e respectivos acréscimos legais, mas – diversamente – considerou haver previsão normativa que amparasse o entendimento fiscal, citando-se o mesmo artigo 163 do CTN, Lei n. 9.430/96 e instruções normativas antes mencionadas, negando-se o recurso voluntário interposto pelo contribuinte. Veja-se transcrição do trecho abaixo:

“Metodologia de imputação dos débitos

Resta patente que a recorrente não utilizou o método proporcional de imputação, limitando-se a fazer uma mera conta de subtração, sem considerar o fator tempo na amortização do principal e suas correspondentes implicações em termos de aplicação tanto de multa de mora quanto do juros de mora, no caso de pagamento fora do prazo. Por outras palavras, não se obedeceu à proporcionalidade entre o principal e respectivos acréscimos e encargos legais, uma vez que os débitos estavam vencidos.

A metodologia utilizada pela Receita Federal (fls. 422/428) cumpre os estritos termos da lei, seguindo o disposto no art. 163 do CTN, que comanda a vinculação da imputação à ordem crescente dos prazos de prescrição dos débitos, bem assim considerando também que os débitos não pagos em seus respectivos vencimentos devam ser acrescidos dos encargos moratórios devidos (multa e juros de mora).

Sobredita metodologia de cálculo está prevista no § 1º do art. 28 e no parágrafo único do art. 37 da Instrução Normativa nº 460, de 18/10/2004. Acrescente-se que a Lei nº 9.430, de 27/12/1996, estabelece parâmetros que devem ser observados nos procedimentos de compensação tributária, e autoriza a Secretaria da Receita Federal a fixar os critérios necessários para sua aplicação (...).”

O segundo acórdão paradigma (n. 202-18.737), por sua vez, também segue no mesmo sentido que o anterior, compreendendo existir amparo legal para o entendimento fiscal que aplica a imputação de pagamentos entre principal e encargos moratórios para fins de quitação dos débitos, como se lê:

“Na imputação de pagamentos, apura-se, primeiramente, o valor devido com todos os acréscimos legais, inclusive a multa de mora. Depois disto, por meio de uma regra de três simples, em que o total devido corresponde a 100% e o valor pago corresponde ao percentual visado, apura-se o percentual de quitação do débito. Multiplicando-se o percentual assim obtido pelo valor original do débito, obtém-se a parcela do valor original quitada com o pagamento em foco. Por último, excluindo-se a parcela assim encontrada do valor original do débito, encontra-se a parte que restou em aberto. Todo este procedimento recebe o nome de imputação de pagamentos ou método de amortização proporcional de débitos e se fundamenta no art. 163, c./c art. 167, do CTN.

A legalidade desta metodologia foi examinada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no Parecer PGFN/CDA nº 91.935/2005, que concluiu ser a amortização proporcional a única forma de imputação admitida pelo Código Tributário Nacional.

No âmbito dos Conselhos de Contribuintes, a imputação proporcional também tem sido considerada legal, como demonstram as ementas dos seguintes julgados:

"COFINS - ACRÉSCIMOS LEGAIS - IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTO - Legítima a exigência de multa de ofício e juros de mora sobre os débitos remanescentes de Contribuição, após convertidos os depósitos judiciais em renda da União e apurado o devido mediante imputação proporcional de pagamentos (CIN, art. 163). [...] "(Ac. ng- 202-09.715, de 08/12/97).

"1" [...] COMPENSAÇÃO. FINSOCIAL. INSUFICIÊNCIA DE SALDO. IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTO. O valor da contribuição compensada em excesso, relativamente ao saldo de créditos apurados pelo Fisco, pode ser exigido por meio de auto de infração, a partir da imputação de pagamentos,

meio idôneo para analisar o encontro de contas entre créditos e débitos." (Ac. n2201-80.244, de 25/04/2007).

Portanto, agiu acertadamente a fiscalização, ao efetuar a imputação proporcional dos recolhimentos espontâneos da contribuinte, realizados sem a multa de mora, aos valores devidos na data de cada pagamento, exigindo no auto de infração as diferenças não pagas. Se o lançamento, nos moldes em que foi efetuado, é perfeitamente legal e não se questiona a exatidão dos valores exigidos, há de ser rejeitada a preliminar de nulidade do lançamento dessas quantias, em face da existência de denúncia espontânea.”

Assim sendo, identifica-se a presença de divergência entre o acórdão recorrido e os paradigmas apresentados, ao lado do preenchimento dos demais critérios formais exigidos, no que diz respeito estritamente à existência de previsão na legislação tributária para a imputação entre débito principal e encargos moratórios no processo de compensação, considerando a regra do artigo 163 do Código Tributário Nacional.

Faz-se essa ressalva porque o argumento da aplicação da norma de imputação de pagamento da legislação civil à compensação tributária, surgido em alguns pontos dos autos, foi julgado em sede de Recurso Repetitivo pelo Superior Tribunal de Justiça (DJe 24.06.2010), que se manifestou no sentido de afastar essa possibilidade, e portanto impediria que os paradigmas fossem conhecidos no que dissessem respeito a este ponto, diante da citada regra do artigo 67, parágrafo 12, II, do Regimento Interno deste Conselho, que os desqualifica como tais por contrariarem decisão proferida na sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil transitada em julgado na ocasião do exame de admissibilidade do Recurso Especial (assinado em 15.09.2015).

Ocorre que nem o Recurso Especial, nem os paradigmas apresentados tocam nessa questão, fazendo com que já não fosse obrigatoriamente apreciada por si só, independentemente do seu não conhecimento em função da aplicação da regra acima, salvo se tomada como argumento adicional por liberalidade do julgador ao fundamentar o seu raciocínio, mas sem o condão de decidir o objeto em julgamento, pois aí dependeria de conhecimento e surgiria a vinculação institucional do artigo 62, parágrafo segundo, do mesmo Regimento.

Nesse sentido, vota-se por conhecer o Recurso Especial.

MÉRITO

Voto vencido

Coerentemente com a análise de divergência procedida para o conhecimento do recurso, a matéria de mérito posta a julgamento restringe-se à verificação da existência de previsão na legislação tributária para a imputação de pagamento entre débito principal, juros e multa moratória no processo de compensação, afastada pelo acórdão recorrido, que se pretende reformado pela Recorrente.

Pois bem. Como premissa da linha adotada, é importante se pontuar que, para a sua constituição, o crédito tributário, assim considerados tanto aquele correspondente ao tributo em si, como os relacionados aos encargos legais, requerem construção normativa própria, que, portanto, podem ocorrer não só autônoma, como mesmo exclusivamente; basta se imaginar, por exemplo, uma hipótese em que a autoridade fiscal deixa de lançar, a despeito da vinculação institucional de sua atividade, um desses montantes ou situações de autos de infração lavrados para se exigir juros moratórios impostos em função do pagamento de tributos fora do prazo de vencimento da obrigação.

É que, não obstante principal, multa e juros moratórios façam todos parte de um contexto comum, a primeira obrigação decorre precisamente da formulação linguística competente do fato jurídico tributário eleito como objeto da competência, enquanto os demais justamente da configuração do não adimplemento dessa obrigação no prazo determinado para o seu cumprimento espontâneo. Portanto, em rigor, tecnicamente não seriam capazes de nascer num mesmo momento lógico e cronológico.

Na realidade, o que ocorre é que comumente se está diante de tributos cuja constituição é atribuída legalmente ao próprio contribuinte – impropriamente designada lançamento por homologação ou auto lançamento – e o que desencadeia o direito da fiscalização de fazê-lo é propriamente a sua não realização pelo sujeito passivo, o que então já autoriza a constituição também de multa e juros moratórios no mesmo instrumento, pois em geral igualmente concretizados o fato do não pagamento que lhes deu causa.

Tudo isso, porém, não infirma, mas reafirma, a circunstância de que se está diante da constituição normativa de três créditos independentes, ainda que essa concepção aparentemente contrarie a tradicional visão de que “*o acessório segue o principal*”, como se multa e juros fossem partes indissociáveis daquela dívida; certamente não o são e a própria legislação fiscal confirma isso. Veja-se o citado artigo 43 da Lei n. 9.430/96:

“Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”

No mesmo sentido, já dispunha a Instrução Normativa n. 77/1998 a respeito da lavratura de autos de infração para constituição de multa e juros moratórios derivados da revisão de Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF, declarações de rendimentos das pessoas físicas e jurídicas e do ITR:

“Art. 4o Quando o contribuinte efetuar o pagamento do principal fora do prazo, com os acréscimos moratórios em valor menor que o devido, a diferença relativa à multa de mora e aos juros de mora será exigida por meio de auto de infração, sem a incidência de multa de lançamento de ofício.

Art. 5o Os juros moratórios serão cobrados por meio de auto de infração, na forma do art. 43 da Lei No 9.430, de 1996:

I - juntamente com a multa de lançamento de ofício, quando o contribuinte efetuar o pagamento do tributo ou contribuição fora do prazo, sem a incidência dos acréscimos moratórios;

II - isoladamente, quando o contribuinte efetuar o pagamento do tributo ou contribuição fora do prazo legal, com o acréscimo de multa moratória, mas sem o acréscimo de juros ou com o pagamento desses a menor.”

Assim, estabelecida essa premissa quanto à obrigatória constituição normativa independente dos três montantes, chega-se à necessária conclusão, no outro extremo, sobre a autonomia entre as sus respectivas extinções, dentre as formas previstas no artigo 165 do Código Tributário Nacional, no presente caso, tendo o contribuinte escolhido a **compensação** como igual meio de quitação dos seus débitos (**inciso II**).

Isso quer parecer fundamental para a busca das regras existentes no ordenamento que regulam o mecanismo extintivo e afirmação de que indiquem, ao que interessa, critérios acerca da imputação de débitos no processo de compensação. Ocorre que não foi possível identificá-los na legislação tributária, sobretudo a que regula, reitera-se, o meio de extinção do crédito eleito pelo sujeito passivo: a compensação.

Apesar de se considerar essa circunstância suficiente a indicar a ausência de norma fiscal que obrigue o contribuinte a seguir uma linha de imputação de débitos na compensação, para se manifestar sobre o objeto da divergência de recurso, volta-se então aos indicados artigos 161, 163 e 167 do Código Tributário Nacional, que estipulam critérios para hipótese de extinção por **pagamento (inciso I)**, ao que parece aqui sendo estendida à compensação:

“SEÇÃO II Pagamento

(...)

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 um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

(...)

Art. 163. Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, obedecidas as seguintes regras, na ordem em que enumeradas:

I - em primeiro lugar, aos débitos por obrigação própria, e em segundo lugar aos decorrentes de responsabilidade tributária;

II - primeiramente, às contribuições de melhoria, depois às taxas e por fim aos impostos;

III - na ordem crescente dos prazos de prescrição;

IV - na ordem decrescente dos montantes.

(...)"

“SEÇÃO III Pagamento Indevido

(...)

Art. 167. A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição.

Parágrafo único. A restituição vence juros não capitalizáveis, a partir do trânsito em julga

(....)"

Ainda que aplicáveis essas regras às compensações, da leitura do primeiro dispositivo vê-se apenas a imposição da consequência incidência de juros moratórios ao não pagamento do crédito tributário no vencimento estabelecido.

Na redação do segundo dispositivo, vislumbram-se sim determinados critérios de imputação, mas não se consegue nela reconhecer requisitos que imponham sequência de compensação entre o débito principal, multa e juros moratórios, como pretendeu a fiscalização, pois, fosse esse o caso, apenas poderia tê-lo feito – de forma

pontual e na ocasião apropriada – fundamentada em eventual questão de ordem de prazo prescricional entre os débitos ou baseada na grandeza das três universalidades compensadas, caso assim verificasse. Mas não foi essa a acusação fiscal e, portanto, não pode o julgador supor ou inovar após o lançamento.

Por sua vez, agora já avançando para uma seção do Código dedicada ao *pagamento indevido*, não se vislumbra no artigo 167 disposição que, embora garanta o direito à restituição dos juros na mesma proporção do principal, determine inversamente uma imputação entre os valores que pudesse ser carreada ao processo de compensação.

Assim, se não há dispositivo na legislação fiscal que sustente a imputação de pagamento, por consequência, os mencionados artigos 28 das já revogadas Instruções Normativas SRF n. 210/02 e n. 460/04 apenas poderiam ser compreendidos como estando a regular a incidência dos acréscimos moratórios, ao menos para que não carecessem de fundamento de validade, considerando o reconhecido caráter secundário dessa espécie de veículo legal, destituídos da originalidade e generalidade que detém as regras primárias – o que, admite-se, entende-se ser o caso exclusivamente do parágrafo primeiro do citado art. 28 da IN n. 460/04, revelando sim uma regra de imputação no processo de compensação, mas que, reitera-se, prescinde de validade encontrada em norma de superior hierarquia que lhe garanta produzir os efeitos esperados.

Nesse ponto, esgotada a legislação tributária, ter-se-ia que partir para uma incursão na lei privada, mais especificamente no artigo 354 do Código Civil, que desta vez veicula uma regra de imputação de pagamentos entre capital e juros:

“Art. 354. Havendo capital e juros, o pagamento imputar-se-á primeiro nos juros vencidos, e depois no capital, salvo estipulação em contrário, ou se o credor passar a quitação por conta do capital.”

Ocorre que, no posicionamento adotado, discordando-se da linha que orienta que a lei civil seria aplicável por analogia à questão tributária nesta hipótese, somente haveria lugar para esse tipo de supressão quando efetivamente constatada uma lacuna no ordenamento tratado, reservando-se ao legislador o direito de não estabelecer uma determinada regra, como especificamente a de imputação no processo de compensação, quando simplesmente não o fez ou desejou fixa-la, com o cuidado de não se vestir, ao fim, do papel de juiz positivo e exercer competência que não compete ao julgador.

Foi considerando as diferentes naturezas das normas de ordem pública e privada, que a impossibilidade de aplicação da regra de imputação do direito civil à compensação tributária foi chancelada pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial n. 960239 na sistemática repetitiva e em sua Súmula 464:

“Súmula 464 - A regra de imputação de pagamentos estabelecida no art.

354 do Código Civil não se aplica às hipóteses de compensação tributária. (Súmula 464, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2010, DJe 08/09/2010)” (grifos nossos)

Embora desenvolvendo-se um raciocínio diverso, confirmou-se a noção que se adota aqui de que a única regra de imputação encontrada no ordenamento situa-se na lei civil, não sendo aplicável ao direito tributário, que se rege por suas próprias normas neste respeito, nas quais não se encontra ordem de imputação entre débito principal, multa e juros moratórios entre as disposições que regulam o processo de compensação, ou mesmo outra forma extintiva do crédito tributário que a ele possa ser estendida.

Por essa razão, **vota-se por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial**, mantendo-se a decisão *a quo* e a extinção do crédito tributário exigido nos presentes autos.

(assinado digitalmente)

Daniele Souto Rodrigues Amadio

Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes de Moura, Redator designado.

Não obstante a substancial fundamentação apresentada pela I. Relatora, apresento divergência no entendimento em relação ao mérito, com a devida vênia.

O litígio consiste no fato de que a Contribuinte pleiteou compensação visando extinção de débitos **exclusivamente** de juros de mora e multa de mora.

Por sua vez, entendeu a Receita Federal que a legislação não autoriza tal procedimento, sendo necessária a compensação do valor principal do débito, **acompanhado** dos juros de mora e penalidades pecuniárias na mesma proporção.

Para o deslinde da questão, há de se empreender uma interpretação integrada da legislação tributária.

A formação do crédito tributário implica no principal acrescido de penalidades e encargos moratórios.

A partir do momento em que o crédito tributário é constituído, nos termos do art. 113 do CTN, o valor principal e eventual penalidade tornam-se uma só entidade. E o art. 161 do código predica que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora.

Resta evidente a formação da universalidade principal + penalidade + encargos moratórios.

Não por acaso, os arts. 163 e 167 do CTN discorrem sobre a imputação proporcional, em relação ao tributo, penalidade pecuniária e juros de mora.

Art. 163. Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, obedecidas as seguintes regras, na ordem em que enumeradas:

(...)

Art. 167. A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição.
(Grifei)

Portanto, quando o art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza a compensação de débitos, entenda-se débitos tributários compreendendo a universalidade principal + multa + encargos moratórios. Em nenhum momento, fala-se no dispositivo em faculdade de se pleitear a compensação apenas do principal, ou da multa em juros em separado. Nem seria necessário, considerando-se o disposto no CTN.

Nessa perspectiva, não há reparos ao decidido pela DRJ/Brasília, no Acórdão nº 03-23.515, cujo excerto do voto transcrevo:

Por sua vez, a IN SRF nº 600, de 2005, que consolidou toda a legislação sobre a restituição e compensação de tributos ou contribuições administrados pela RFB e no seu artigo 28 dispõe o seguinte:

Art. 28. Na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os créditos serão valorados na forma prevista nos arts. 52 e 53 e os débitos sofrerão a incidência de acréscimos legais, na forma da legislação de regência, até a data da entrega da Declaração de Compensação.

§ 12 A compensação total ou parcial de tributo ou contribuição administrados pela SRF será acompanhada da compensação, na mesma proporção, dos correspondentes acréscimos legais.

(...)

A teor dessas instruções normativas, a quais, nos termos do art. 100, I, do Código Tributário Nacional, integram a legislação tributária de regência, na condição de norma complementar, os juros e a multa incidentes sobre pagamentos ou compensações em atrasos devem ser computados juntamente com o principal na Dcomp; em razão de os consectários legais seguirem o principal.

In casu, ao contrário do que afirma a reclamante, a autoridade fiscal revisora não criou quaisquer restrições ao direito da recorrente compensar os débitos de juros e de multa. Simplesmente, adotou os procedimentos previstos na legislação fiscal, que determina a compensação dos juros e da multa juntamente com a do principal.

Processo nº 14033.000235/2005-41
Acórdão n.º **9101-002.868**

CSRF-T1
Fl. 377

Observa-se que a IN SRF nº 600, de 2005, não inovou, tendo apenas confirmado orientação disposta na legislação. As instruções normativas que a sucederam, IN RFB nº 900, de 2008, e IN RFB nº 1.300, de 2012, mantiveram o mesmo entendimento.

Diante de todo o exposto, voto no sentido de **dar provimento** ao recurso especial da PGFN.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura