



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**TERCEIRA CÂMARA**

**Processo n°** 14033.000326/2005-87  
**Recurso n°** 135.457 Voluntário  
**Matéria** COFINS  
**Acórdão n°** 203-12.761  
**Sessão de** 12 de março de 2008  
**Recorrente** EMPRESA BRASILEIRA DE INFRA-ESTRUTURA AEROPORTUÁRIA-  
INFRAERO  
**Recorrida** DRJ EM BRASÍLIA/DF

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA  
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Ano-calendário: 2004

**COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS. REGIME JURÍDICO.  
DATA DA COMPENSAÇÃO.**

O regime jurídico da compensação de tributos é definido pela legislação vigente na data em que efetivada a compensação, e não por aquela vigente no momento em que surgiram os créditos.

**DCOMP. OBRIGATORIEDADE DE APRESENTAÇÃO A  
PARTIR DE 01/10/2002.**

A partir de 01/10/2002, com a entrada em vigor do art. 49 da MP nº 66, de 29/08/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002, que alterou o art. 74 da Lei nº 9.430/96, a compensação de tributos administrados pela extinta Secretaria da Receita Federal passou a ser efetivada por meio de Pedido de Restituição/Declaração de Compensação, inclusive quando realizada entre tributos da mesma espécie, sendo que na data da sua transmissão se dá o encontro de contas entre débitos e créditos.

**DCOMP TRANSMITIDA APÓS VENCIMENTO DO DÉBITO.  
MULTA DE MORA. APLICABILIDADE.**

A denúncia espontânea objeto do art. 138 do CTN se refere a outras infrações que não o mero inadimplemento de tributo, descabendo excluir a multa de mora no caso de recolhimento com atraso ou de transmissão, em data posterior à do vencimento do débito compensado, da DComp de que trata o 49 da Lei nº 10.637/2002.

Recurso negado.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 19, 01, 09

Marlde Cursino da Oliveira  
Mat. Siape 91650

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva, Luciano Pontes de Maya Gomes, Dalton Cesar Cordeiro de Miranda e Jean Cleuter Simões Mendonça votaram pelas conclusões e apresentarão declaração de voto

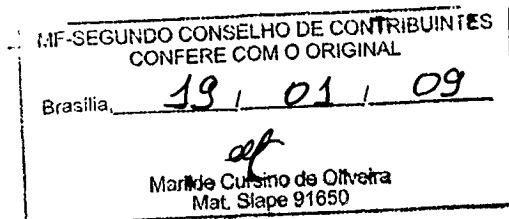
  
DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

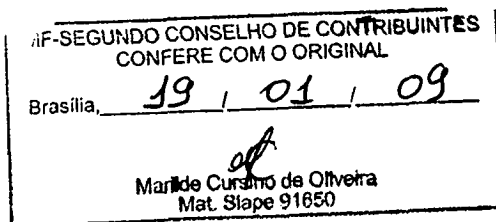
Vice-Presidente no exercício da Presidência

  
EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Odassi Guerzoni Filho e José Adão Vitorino de Moraes.





## Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra o Acórdão da 4ª Turma da DRJ, de fls. 49/52, que indeferiu a manifestação de inconformidade da requerente e manteve a homologação parcial de compensação requerida, embora tenha reconhecido integralmente o crédito solicitado.

A homologação parcial decorreu de ter a contribuinte transmitido a DComp em 15/02/2005, visando a compensação de débito da mesma espécie (Cofins) vencido em 14/01/2005. Assim, uma vez que, nos termos do art. 28 da Instrução Normativa (IN) SRF nº 460, de 18 de outubro de 2004, o débito deve sofrer a incidência de acréscimos legais até a data da entrega da DComp, o crédito, decorrente de pagamento indevido efetuado em 15/12/2004, não foi suficiente para satisfazer integralmente o débito declarado.

Em sua peça recursal a contribuinte alegou, em síntese, que não pode prevalecer o entendimento de que a extinção do seu débito teria ocorrido na data da entrega da DComp, pois:

– ao regulamentar o art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, por meio da IN SRF nº 21, de 10 de março de 1997, a própria Secretaria da Receita Federal (SRF) tratou de distinguir a compensação entre tributos da mesma espécie da compensação entre tributos de espécie distinta, para dispensar a primeira de requerimento à autoridade administrativa;

– antes da IN SRF nº 460, de 2004, a IN SRF nº 210, de 2002, inexistia esclarecimento sobre o procedimento a ser adotado para a compensação entre tributos da mesma espécie;

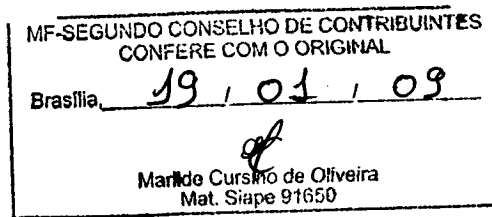
– uma vez que, no envio da Declaração de Créditos e Débitos Tributários Federais (DCTF), solicitava-se confirmação do envio da DComp, esta poderia ser enviada até o prazo previsto no art. 5º da IN SRF nº 255, de 2002;

– a DComp formulada pela recorrente não se enquadra em nenhuma das hipóteses previstas no art. 74, § 12, da Lei nº 9.430, de 1996, não podendo, por isso, a compensação feita na data do vencimento ser invalidada sem que se incorra em ofensa ao princípio da legalidade;

– na análise deste processo, aplicou-se legislação inexistente à época da ocorrência dos fatos (refere-se à IN SRF nº 460/2004).

Ao final, solicitou a reforma da decisão recorrida para que seja considerada a compensação na data do vencimento do débito.

É o Relatório.



## Voto

Conselheiro EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, Relator

O litígio em tela já foi decidido por esta Terceira Câmara, noutros processos da recorrente, dentre os quais menciono o Recurso Voluntário nº 137.479, Acórdão nº 203-12.417, sessão de 20/09/2007. Em desfavor da recorrente, restou vencida a posição da ilustre Conselheira Sílvia de Brito Oliveira, segundo a qual a compensação do presente processo teria sido realizada nos termos do art. 66 da Lei nº 8.383/96, que continuaria em vigor para os tributos administrados pela antiga Secretaria da Receita Federal. Prevaleceu a posição defendida pelo igualmente ilustre Conselheiro Odassi Guerzoni Filho, designado relator, no sentido de que 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* do art. 66 da Lei nº 9.383/96 foi derogada.

Na companhia da maioria dos meus pares, acompanhei a conclusão do voto vencedor. Para mim, a compensação regulada pelo art. 66 da Lei nº 8.383/91 continuava vigendo, à época da Dcomp em questão, tão-somente para os tributos administrados pela antiga Secretaria da Receita Previdenciária (antes, INSS). Naquele julgado, como neste, essa divergência – tanto em relação voto vencido, que considera o referido art. 66 vigente para os tributos da mesma espécie, quanto em relação ao vencedor, que o considera revogado tacitamente por incompatibilidade com o novo regime estatuído pelo art. 49 da MP nº 66/2002 - não tem qualquer importância porque aqui se trata de Cofins, tributo que sempre foi arrecadado pela antiga Secretaria da Receita Federal do Brasil, atual Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Sobre o art. 66 da Lei nº 8.383/96, em confronto com o art. 49 da Lei nº 8.383/96, já me posicionei em escrito elaborado em conjunto com a Conselheira Maria Teresa Martínez López, sob o título “COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. REGIMES JURÍDICOS DIVERSOS, A DEPENDER DA DATA DO PEDIDO OU DA PER/DCOMP. PRAZO DE HOMOLOGAÇÃO. CONFISSÃO DE DÍVIDA. SEGURANÇA JURÍDICA E IRRETROATIVIDADE DAS LEIS”, publicado na obra *Compensação Tributária*, Dias, Karem Jureidini e Peixoto, Marcelo Magalhães (coordenadores), São Paulo, 2008, MP Editora, p. 81/111. No item 2.2 do referido trabalho, assim nos posicionamos:


Acreditamos que não houve **ab-rogação ou derrogação total**<sup>1</sup> da norma inserta no art. 66 da Lei nº 8.383/91, até porque deve ser observado que ali também se cuidou das contribuições previdenciárias, enquanto que o art. 74 da Lei nº 9.430/1996, desde a sua redação primitiva, sempre tratou apenas da compensação de tributos administrados pela Receita Federal.

A nosso ver, o que houve for **derrogação parcial**. O art. 49 da MP nº 66/2002, no que introduziu o § 2º no art. 74 da Lei nº 9.430/96 para determinar que a entrega da nova declaração de compensação (doravante chamada DCOMP, para diferenciá-la dos pedidos de compensação anteriores) extingue o crédito tributário compensado, introduziu uma sistemática de compensação aplicável tão-somente aos tributos arrecadados pela antiga Secretaria da Receita Federal, que se mostra incompatível com a anterior.

Face à incompatibilidade, tem-se a revogação tácita (parcial). (...)

A evidenciar a incompatibilidade, no tocante aos tributos arrecadados pela então Secretaria da Receita Federal, cabe destacar que na redação original do art. 74 esse órgão, atendendo a requerimento do contribuinte, poderia autorizar (ou não) a compensação. A mera entrega de pedido de restituição, acompanhado do pedido de compensação correlato, apenas suspendia a exigibilidade do crédito tributário que se almejava



1.º SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 19 / 01 / 09  
  
Marilde Cursino de Oliveira  
Mat. Siape 91650

Dessarte, por concluir de modo idêntico ao Conselheiro Odassi Guerzoni no Acórdão, no Acórdão nº 203-12.417, passo a transcrever os fundamentos do seu voto que adoto:

*“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 do crédito, 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.*

---

compensar. Inexistia qualquer extinção do crédito tributário a compensar. Assaz diferente é o pedido de restituição e respectiva declaração de compensação (ou PER/DCOMP, abreviadamente) entregue a partir de 1º de outubro de 2002, data de entrada em vigor do art. 49 da MP nº 66/2002. Neste caso, em vez de simples suspensão da exigibilidade do crédito tributário, ocorre de plano sua extinção.

São situações radicalmente diferentes, especialmente porque antes da MP nº 66/2002, com a suspensão da exigibilidade, não corria qualquer prazo preclusivo contra a administração tributária. Ainda que demorasse mais de dez anos para decidir quanto ao pedido de restituição e compensação, o crédito tributário, desde que confessado (por meio de DCTF, especialmente) ou lançado pela autoridade administrativa, voltava a ser exigido depois de indeferida a repetição de indébito pleiteada. Após o sistema de PER/DCOMP, extinto o crédito tributário na data de sua entrega – a compensação corresponde ao pagamento antecipado exigido nos termos do § 1º do art. 150 do CTN, como já visto -, flui o prazo decadencial de cinco anos estatuído no § 4º do art. 150 do CTN. Tal prazo, antes da MP nº 135/2003, é contado da data do fato gerador. Somente após a referida Medida Provisória é que o termo inicial passou a ser a data de entrega da PER/DCOMP (§ 5º no art. 74 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 49 da MP nº 135/2002).



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 19 / 01 / 09  
  
Marilde Cirsino de Oliveira  
Mat. Siape 91650

*Para o 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 ex 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).*



CONF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 19 / 01 / 09  
  
Marilene Curcio de Oliveira  
Mat. Siape 91650

CC02/C03  
Fls. 73  
\_\_\_\_\_

*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, 17ª 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.*



SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 19, 01, 09  
Mário Cursino de Oliveira  
Mat. Siape 91650

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 lhes pode negar feição administrativa. Instituídos em lei e 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, 2ª 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 tornam 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**



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	19 / 01 / 09
 Marilde Cursino de Oliveira Mat. SIAPE 91550	

*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.*

*Vejam os que diz a IN SRF 210, de 1º/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 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*



1.º F.º SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, <u>19</u> / <u>01</u> / <u>09</u>
 Marilde Cursino de Oliveira Mat. Siape 91650

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 ou 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 que 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)



MIF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, <u>19</u> / <u>01</u> / <u>09</u>	
 Marilde Cursino de Oliveira Mat. Siape 91650	

*Sobre situação análoga, assim se pronunciou a 4ª Câmara deste Segundo Conselho, em decisão unânime proferida no Acórdão 204-00773, de relatoria do Conselheiro Jorge Freire:*

*“IPI. COMPENSAÇÃO. As normas que regem a compensação 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 IN SRF 210, de 1º/10/2002.*

*Nessa linha, não há como se sustentar o argumento de que a IN SRF 210, 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 Cofins de outubro de dezembro de 2002 só valeria a partir de 28/05/2003, data da edição da IN SRF 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 atraso, 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 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 nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 30/12/2002, que dispõe:*

*“A 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*



2º-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 19 / 01 / 09  
Marilde Cursino de Oliveira  
Mat. Slape 91650

*créditos a serem utilizados na compensação, e a segunda, é um dever, nasce independentemente da vontade do sujeito passivo. Daí 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.”*

Após a transcrição longa, mas necessária, para reforçar o entendimento de que o regime jurídico da compensação é ditado pela legislação da data em que implementada (neste processo, a data da entrega da Dcomp), repito interpretação minha e da Conselheira Maria Teresa Martínez López, no escrito “COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. REGIMES JURÍDICOS DIVERSOS, A DEPENDER DA DATA DO PEDIDO OU DA PER/DCOMP. PRAZO DE HOMOLOGAÇÃO. CONFISSÃO DE DÍVIDA. SEGURANÇA JURÍDICA E IRRETROATIVIDADE DAS LEIS”, que integra o livro *Compensação Tributária*, Dias, Karem Jureidini e Peixoto, Marcelo Magalhães (coordenadores), São Paulo, 2008, MP Editora, p. 81/111. No item 4 do referido trabalho, assim nos posicionamos:

*“... com vistas a decidir se o regime jurídico da espécie deve ser considerado à luz das normas vigentes num 1º momento – que corresponde à data do pagamento indevido ou a maior, quando surgiu o crédito e teve origem o direito à repetição do indébito -, ou num 2º momento - a data do encontro de contas, equivalente à da realização da compensação por parte do contribuinte (se efetuada com base no art. 66 da Lei nº 8.383/91, à semelhança do lançamento por homologação, sendo que a compensação equivale ao pagamento antecipado exigido pelo § 1º do art. 150 do CTN) ou, o que dá no mesmo, à data do protocolo dos pedidos de compensação ou entrega da PER/DCOMP (se efetuada com base no art. 74 da Lei nº 9.430/96).*

*O STJ, analisando as limitações impostas pelas Leis nºs 9.032/95 e 9.129/95 à compensação dos créditos do sujeito passivo relativos às contribuições para a seguridade social (efetuadas com base no art. 66 da Lei nº 8.383/91, como já visto), decidiu, inicialmente, que a lei aplicável é a vigente na data de encontro dos créditos e débitos, incidindo as limitações nela impostas, a partir de sua publicação.<sup>2</sup> Ou seja, considerou o 2º momento, acima.*

*Em seguida o STJ mudou a interpretação e passou a considerar que o regime jurídico é o da época do recolhimento indevido.<sup>3</sup> Ou seja, considerou o 1º momento, por interpretar que haveria direito adquirido*

<sup>2</sup> STJ, Segunda Turma, REsp 154474/RS, Relator Ministro ARI PARGENDLER, julgamento em 03/02/98, unânime; STJ, Primeira Turma, REsp nº 244418, Relator Ministro GARCIA VIEIRA, julgamento em 23/03/2000, unânime; STJ, Primeira Turma, Relator EDcl no AgRg no REsp 237728/SC, Ministro GARCIA VIEIRA, julgamento em 11/04/2000, unânime; tudo conforme [www.stj.gov.br](http://www.stj.gov.br), acesso em 08/04/2007.

<sup>3</sup> STJ, Segunda Turma, REsp 192015/SP, Relator Ministro JOSE DELGADO, julgamento em 16/08/99, unânime; STJ, Primeira Seção, EREsp 164739/SP, Relatora Ministra ELIANA CALMON, julgamento em 08/11/2000; STJ, Primeira Seção, EREsp 227060/SC Relator designado para o Acórdão o Min. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS julgamento em 27/02/2002, maioria. No EREsp 164739/SP a Min. Eliana Calmon, após historiar as divergências, mudou sua interpretação para adotar a posição da maioria, no sentido de que os recolhimentos indevidos, havidos antes da Lei nº 9.032/95, devem ser compensados sem as limitações por ela introduzidas. Tudo cf. [www.stj.gov.br](http://www.stj.gov.br), acesso em 08/04/2007.



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 19 / 01 / 09  
Marilde Cursino da Oliveira  
Mat. Siape 91650

à compensação, nos termos em que surgiu quando houve o pagamento indevido ou a maior.

Apesar da mudança de entendimento, o STJ também vem decidindo que, com relação à possibilidade de compensação entre tributos de espécies diferentes, a modificação aplica-se a recolhimentos anteriores à lei que a introduziu. Assim, tem decidido pela compensação do indébito do PIS com débitos da COFINS<sup>4</sup> (os recolhimentos do PIS são anteriores tanto à Lei nº 9.430/96 quanto à MP nº 66/2002, que passaram a permitir a compensação envolvendo espécies tributárias diferentes).

O Supremo Tribunal Federal, por sua vez, também tratando das limitações impostas pelas Leis n.ºs 9.029/95 e 9.132/95, já interpretou que o regime jurídico é do momento do encontro de contas (o 2º momento, conforme pré-mencionado). Observe-se a ementa do julgado.<sup>5</sup>

**EMENTA: TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUTÔNOMOS E ADMINISTRADORES. PAGAMENTO INDEVIDO. CRÉDITO UTILIZÁVEL PARA EXTINÇÃO, POR COMPENSAÇÃO, DE DÉBITOS DA MESMA NATUREZA, ATÉ O LIMITE DE 30%, QUANDO CONSTITUÍDOS APÓS A EDIÇÃO DA LEI Nº 9.129/95. ALEGADA OFENSA AOS PRINCÍPIOS DO DIREITO ADQUIRIDO E DA IRRETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA.** Se o crédito se constituiu após o advento do referido diploma legal, é fora de dúvida que a sua extinção, mediante compensação, ou por outro qualquer meio, há de processar-se pelo regime nele estabelecido e não pelo da lei anterior, posto aplicável, no caso, o princípio segundo o qual não há direito adquirido a regime jurídico. Recurso não conhecido.

Embora certo que o tema: compensação, tão-somente (quando não envolve o direito intertemporal e divergências sobre aplicação de princípios constitucionais), é de competência do Superior Tribunal de Justiça,<sup>6</sup> na situação em tela a competência passa a ser do Supremo Tribunal Federal porque em discussão o direito adquirido e a irretroatividade de lei tributária.

Pois bem: no julgamento com a ementa acima transcrita, o relator, Min. Ilmar Galvão, considerou que a lei a ser aplicada é aquela que regula a extinção do crédito tributário liquidado mediante compensação, e não a lei que trata da compensação no momento anterior do pagamento indevido que originou o indébito a compensar.


<sup>4</sup> STJ, Primeira Turma, AgRg no REsp 465011, Relator Ministro JOSE DELGADO, julgamento em 06/02/2003, unânime; STJ, Primeira Turma, AgRg no REsp 465011, Relator Ministro JOSE DELGADO, julgamento em 06/02/2003, unânime

<sup>5</sup> STF, Primeira Turma, RE 254459 / SC, Relator Min. ILMAR GALVÃO, julgamento em 23/05/2000, unânime. No mesmo sentido, STF, Primeira Turma, AI-AgR 511024, Relator Min. EROS GRAU, julgamento em 14/06/2005, unânime. Cf. [www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br), acesso em 08/04/2007.

<sup>6</sup> Assim já decidiu a Segunda Turma do STF, ao analisar Agravo Regimental no RE nº 230.204-7/PR, versando exatamente sobre os limites à compensação introduzidos pela Lei nº 9.129/95. Embora o Recurso Extraordinário tenha sido admitido na origem, lhe foi negado seguimento no Colendo Tribunal porque a matéria foi decidida com fundamento em normas infraconstitucionais. No mesmo sentido, STF, 2ª Turma, AI-AgR 541448/RS, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 14/03/2006, unânime.

Ag. Reg. No Ag. de Instrumento nº Sg



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 19 / 01 / 09  
  
Marilda Cursino de Oliveira  
Mat. SIAPE 91650

*Se o fato gerador do crédito tributário liquidado mediante compensação é posterior à nova lei, esta é que deve ser aplicada à compensação (vale dizer, liquidação) do crédito da Fazenda Pública.*

*A nosso ver a melhor interpretação é a do Supremo Tribunal Federal porque, num primeiro momento, quando pago indevidamente o tributo, o que surge é somente o direito à repetição do indébito, a ser feita mediante restituição ou compensação. É importante destacar as duas formas de repetição do indébito porque, caso impossibilitada a via da compensação, sempre restará a restituição. Mais penosa e demorada, na maioria das vezes, mas de todo modo, certa.*

*Nos termos do art. 170 do CTN, que deve ser interpretado em conjunto com os arts. 66 da Lei nº 8.383/91 e o art. 74 da Lei nº 9.430/96, a compensação somente pode ser efetuada conforme a lei que a regulamenta. Não é aquela que originou o indébito, mas a do momento da compensação. Ou seja, a lei do 2º momento definido no início.*

*Para o deslinde questão importa definir com exatidão o fato jurídico (ou os fatos) a considerar, dentre um dos dois seguintes:*

1) o primeiro fato jurídico - **surgimento do direito à repetição de indébito**, em virtude do evento<sup>7</sup> pagamento indevido

OU<sup>8</sup>

2) o segundo fato jurídico - **compensação**, decorrente do evento encontro de contas efetuado pelo sujeito passivo na sua escrita contábil (compensação com base no art. 66 da Lei nº 8.383/91), ou da entrega na Receita Federal de pedido de compensação (antes da PER/DCOMP) ou, ainda, da transmissão, via internet, de PER/DCOMP.


*Não temos dúvida em afirmar que há de se considerar o segundo fato jurídico (compensação). Embora só possa ocorrer se antes ocorrer o primeiro fato jurídico (este, o surgimento do direito à repetição do indébito, decorrente do evento pagamento indevido), os dois são independentes. Daí a regulação por leis distintas, cada uma no seu tempo.*

*Observe-se que cada fato jurídico é construído a partir de um evento e da norma incidente sobre ele. No primeiro fato jurídico temos o evento pagamento e a norma segundo a qual este se deu a maior ou indevidamente (tal norma é a regra-matriz de incidência do tributo pago a maior ou indevidamente); no segundo fato jurídico temos um, dentre os três eventos possíveis (compensação na escrita, feita pelo*

<sup>7</sup> **Evento** é a ocorrência concreta, no plano físico, enquanto o **fato jurídico**, construído, é o resultado da incidência da norma jurídica sobre o evento (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário – fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 9-10).

<sup>8</sup> Este é um "ou" **excludente** (um ou outro, mas nunca os dois), que não deve ser confundido com o "ou" **inclusivo** (um e outro, conjuntamente). Cf. VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: EDUC/Revista dos Tribunais, 1977, p. 74 e 84/87. O "ou" inclusivo utilizamos quando nos referimos aos três eventos possíveis no segundo fato jurídico (encontro de contas ou pedido de compensação ou transmissão de PER/DCOMP).



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 19 / 01 / 09  
  
Marilda Curcio de Oliveira  
Mat. Slape 91650

*contribuinte; entrega do pedido de compensação; ou transmissão do PER/DCOMP), e a norma que permite a liquidação de um outro crédito tributário (débito do sujeito passivo detentor do crédito oriundo do pagamento indevido), nos termos em que dispuser. Como as leis são independentes e regulam fatos jurídicos distintos, descabe considerar que uma lei nova, tratando do segundo fato jurídico, tão-somente, estaria regulando também o primeiro.*

*Ao final deste tópico cabe comparar (há similitude, não igualdade) as regras da compensação de pagamento indevido ou a maior, ora analisadas, com as da compensação de prejuízos no âmbito do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). O STJ, tratando destas últimas regras, julgou não haver ilegalidade no limite de 30% (trinta por cento), estabelecido para a compensação de prejuízos do IRPJ e CSLL.*

*De modo similar ao que se dá na compensação de pagamento indevido ou a maior, o limite de trinta por cento segue a regra do período-base do aproveitamento dos prejuízos acumulados (quando ocorre a compensação), e não a lei do período-base em que apurados os prejuízos a compensar.<sup>9</sup>*

*Face à similitude, relembramos que quando do advento do Decreto-lei nº 1.598/77 (lei básica para o IRPJ) este passou a reger a compensação de prejuízos apurados anteriormente à sua edição. Isto porque – cabe ressaltar – a compensação do prejuízo não se confunde com a sua apuração.*

*No dizer de Bulhões Pedreira, rebatendo a tese de que o Decreto-lei nº 1.598/77 não poderia atingir a compensação de prejuízos apurados anteriormente à sua edição, tem-se o seguinte:<sup>10</sup>*

***O direito do contribuinte à compensação de prejuízo rege-se pela lei em vigor no exercício financeiro em que o imposto é devido, e não por leis revogadas que se achavam em vigor quando o prejuízo foi apurado na sua contabilidade. As normas da Lei nº 154/47 e do DL nº 1.493/76 sobre compensação de prejuízos acham-se revogadas desde a entrada em vigor do DL 1.598/77 e não podem ser invocadas para restringir o***

<sup>9</sup> “PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. DISSÍDIO INTERPRETATIVO NÃO CARACTERIZADO. CSSL. IMPOSTO DE RENDA. PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITES DA COMPENSAÇÃO. LEI N. 8.981/95. LEGALIDADE. SÚMULA N. 168/STJ.

1. Não há divergência jurisprudencial quando inexistir similitude fática entre os arestos confrontados.  
2. A limitação da compensação em 30% (trinta por cento) dos prejuízos fiscais acumulados em exercício anteriores, para fins de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro (CSSL) e do Imposto de Renda, não se encontra eivada de ilegalidade. Precedentes.  
3. Embargos de divergência não conhecidos.” ( STJ, Primeira Sessão, EREsp 429730 / RJ, Relator Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, julgamento em 09/03/2005, unânime, www.stj.gov.br, acesso em 08/04/2007). A matéria está sendo analisada pelo STF, sendo que por enquanto o voto do relator, Ministro Marco Aurélio, é pela inconstitucionalidade do art. 42 da Lei nº 8.981/95, mas o Min. Eros Grau abriu a divergência, sendo acompanhado por mais quatro (Joaquim Barbosa, Carlos Britto, Cezar Peluso e Gilmar Mendes). O processo está com pedido de vista da Min. Ellen Gracie desde 11/11/2004 RE nº 344994, cf. Informativo STF nº 369, www.stf.gov.br, acesso em 08/04/0007).

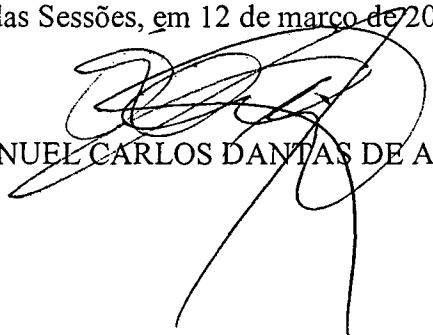
<sup>10</sup> Imposto de Renda. Justec, vol II, pgs. 855/856.

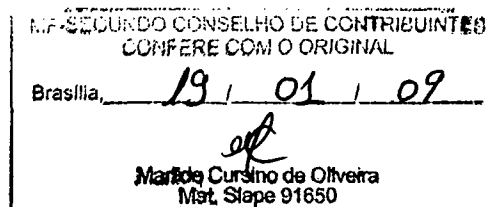


*regime legal de compensação de prejuízos instituído por este Decreto-lei.” (negrito nosso).*

Pelo exposto, nego provimento ao Recurso.

Sala das Sessões, em 12 de março de 2008.

  
EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS



## Declaração de Voto


Em conjunto os Conselheiros DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA, ERIC MORAES DE CASTRO E SILVA, LUCIANO PONTES DE MAYA GOMES E JEAN CLEUTER SIMÕES MENDONÇA.

Como muito bem observado pelo Conselheiro Eric Moraes de Castro e Silva, no caso em concreto o próprio contribuinte aderiu à sistemática da compensação prevista na Lei nº 10.637/02, o que inviabiliza a análise do caso sobre a suposta derrogação tácita do artigo 66, da Lei nº 8.383/91.

É como declaramos neste processo.

Sala das Sessões, em 12 de março de 2008.

  
DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

  
ERIC MORAES DE CASTRO E SILVA

  
LUCIANO PONTES DE MAYA GOMES

  
JEAN CLEUTER SIMÕES MENDONÇA

