



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

Processo nº 16327.000587/2002-84
Recurso nº 141.610 Voluntário
Acórdão nº 3102-00.453 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de agosto de 2009
Matéria Finsocial Restituição/Compensação
Recorrente BANCO SUDAMERIS DE INVESTIMENTO S/A
Recorrida DRJ SÃO PAULO I/SP

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1989, 1990, 1991

Compensação de tributos e juros. Apropriação diversa da linear. Impossibilidade.

O Código Civil de 2002, principalmente após a revogação do seu art. 374, não dá respaldo à apropriação do indébito segundo critérios diversos do disciplinado no art. 167 do Código Tributário Nacional.

Sendo certo que a compensação somente se dá após o cálculo do tributo sujeito a restituição e o ordenamento pátrio não instituiu metodologia de cálculo específica para aquela forma de extinção da obrigação tributária, o indébito será apurado segundo o mesmo critério empregado nas hipóteses em que o contribuinte opta por recebê-lo em dinheiro.

Recurso Voluntário Negado.

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. Fez sustentação oral o Advogado Paulo Amancio Ferreira dos Santos, OAB/DF 6372-E.

LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO - Presidente e Relator

EDITADO EM: 15 de setembro de 2009

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, Anelise Daudt Prieto, Nilton Luiz Bartoli, Celso Lopes Pereira Neto, Beatriz Veríssimo de Sena e Nanci Gama.

Relatório

Por bem descrever a matéria litigiosa, adoto relatório que deu suporte à decisão recorrida, que passo a transcrever:

Trata-se de manifestação de inconformidade (fls. 446 a 452), de 11/10/2004, em face da forma de implementação do Despacho Decisório (fls. 432 a 438) exarado pela DEINF/SPO/DIORT, em 27/08/2004, que reconheceu direito creditório de R\$ 1.734.592,91, à data de 31/12/95, e homologou Declarações de Compensação – DCOMP protocolizadas pelo interessado, até o limite do crédito.

2. Na peça irresignatória, o interessado se insurge, em específico, contra o critério utilizado pela DIORT/DEINF/SPO, já na fase de operacionalização daquela decisão, para o encontro de contas do crédito com os débitos a compensar (fls. 430 e 431), alegando, em síntese, que :

i) na amortização do seu crédito, em lugar da imputação proporcional adotada pela autoridade administrativa, deveriam os débitos ser aplicados primeiro contra os juros acumulados pelo crédito, e somente depois contra o valor principal, conforme prevê o Código Civil brasileiro, e os de outros países; inexistindo legislação específica disciplinando a matéria quanto ao aspecto tributário, deve ser aplicado o Código Civil, consoante doutrina, cujo excerto colaciona;

ii) esta norma visaria proteger o interesse do credor, pois que permite evitar que o devedor, no caso, o Fisco, impute o pagamento ao capital, reduzindo ou extinguindo frutos posteriores, o que implicaria enriquecimento ilícito;

iii) por força do artigo 110, do CTN, não seria admissível a não aplicação do citado artigo 354, do Código Civil, sob pena de inobservar o conteúdo e o alcance do instituto da imputação de pagamento;

iv) a regra de imputação expressa no artigo 163, do CTN, não seria aplicável ao caso, porquanto a hipótese em questão é a de o Fisco ser credor do contribuinte;

v) em face do exposto, requer seja refeita a planilha de compensação preparada pela DIORT/DEINF, realizando-se as imputações nos termos do artigo 354, do Código Civil.

3. Entendendo que a matéria objeto da manifestação de inconformidade, não fora expressamente decidida no Despacho Decisório, a Relatoria recomendou (fls. 504 e 505), e recebeu o acolhimento da Turma, que os autos fossem devolvidos à

instância preparadora para que fosse prolatado Despacho complementar no sentido de declarar os parâmetros de atualização e de imputação de crédito e débito, o momento do encontro de contas, consignando as pertinentes bases legais.

4. Em atendimento ao requerido, a autoridade fiscal preparadora exarou Despacho Decisório, de 30/10/2006, re- ratificando o despacho anterior, consignando o parágrafo 2º, do artigo 13, da IN SRF 21/97 e o artigo 27, da IN SRF 210/2002, com as alterações posteriores (fls. 513), como as normas a serem observadas na compensação dos débitos. Na fundamentação dessa decisão, constante do parecer que a acompanha, a autoridade fiscal argumenta que o Despacho original não teria deixado de indicar o fundamento legal para o procedimento compensatório, pois fizera expressa referência à IN SRF 210/2002, sendo que o citado procedimento observou o estipulado no artigo 27, da referida IN, que, embora não expressamente, estabelece o critério de amortização proporcional, em consonância, ainda, com o previsto nos artigos 163 e 167, do CTN, e o artigo 39, parágrafo 4º, da Lei 9.250/95. A interpretação conjunta de tais normativos mostraria a inexistência de preferência entre tributo, multa e juros, como também o impedimento de o sujeito passivo, mediante a analogia aludida no artigo 108, I, do CTN, imputar o débito a apenas uma das parcelas que compõem o montante do seu indébito tributário.

5. O interessado foi cientificado desse despacho, em 10/11/2006 (fls. 519), optando por não apresentar manifestação sobre a questão.

Ponderando tais argumentos e as demais razões expostas no voto condutor do acórdão recorrido, decidiu o órgão julgador de 1ª instância pelo indeferimento integral do pedido de compensação, conforme se observa na ementa abaixo transcrita:

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ano-calendário: 1989, 1990, 1991

*COMPENSAÇÃO. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL.
CABIMENTO.*

A separação entre capital e juros, que integra o montante devido, em que o devedor e o credor, em razão de interesses financeiros, estipulam a imputação de pagamento mais ao capital que aos juros, ou vice-versa, é típica da relação jurídico- financeira, regulada pelo Código Civil, não da relação jurídico- tributária, disciplinada pelo CTN. Nesta o valor do tributo total ou parcialmente devido ou restituível, deve ser sempre identificável no momento em que se dá a restituição ou o recolhimento, não se admitindo a imputação de pagamento a tributo e juros, que integram o montante tributário, fora do critério da proporcionalidade, sob pena de se desnaturar a própria relação tributária com a introdução de interesse financeiro a ela estranho.

Compensação não Homologada

Regularmente cientificada da decisão *a quo* em 20/09/2007 (ar. à fl. 547), mantendo sua irresignação, comparece o sujeito passivo mais uma vez aos autos, em 16/10/2007 (protocolo de fl. 548), para, em sede de recurso voluntário, sinteticamente, reiterar as razões de inconformidade formuladas por ocasião da instauração da fase litigiosa. Citou jurisprudência

É o Relatório.

Voto

Conselheiro LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO, Relator

O recurso é tempestivo e trata de matéria afeta à competência desta Terceira Seção. Dele tomo conhecimento, portanto.

Quero registrar, preliminarmente, que acostei meu voto ao do i. Conselheiro Marciel Eder Costa, quando do julgamento do RV nº 136.125, cujo acórdão foi trazido à colação pela recorrente¹, que assim restou ementado:

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Período de apuração: 01/10/1989 a 31/08/1991

Ementa: FINSOCIAL. RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. FORMA DO CÁLCULO. IMPUTAÇÃO DO PAGAMENTO. PRIMEIRO OS JUROS DEPOIS O CAPITAL. Na imputação de dívida do ente político perante o contribuinte por ocasião da compensação realizada por este aplica-se a regra do art. 354 do Código Civil que diz: 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.

Recurso Voluntário Provido

À época, portanto, entendi que o art. 354 do Código Civil de 2002 daria esboço à compensação nos moldes pleiteados pela a recorrente.

Merece registro, igualmente, a jurisprudência que se firmou no E. Superior Tribunal de Justiça após aquela manifestação da Terceira Câmara do extinto Terceiro Conselho de Contribuintes.

À guisa de exemplo, veja-se o restou pacificado junto às duas turmas que compõem a primeira seção daquela corte:

"TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. IMPUTAÇÃO DO PAGAMENTO. AMORTIZAÇÃO DOS JUROS ANTES DO PRINCIPAL. IMPOSSIBILIDADE. INAPLICABILIDADE DO ART. 354 DO CC/2002. REGRA DO CTN ART. 167.

¹ 303-34.344, de 23/05/2007

1. O art. 167 do CTN veicula regra para determinar a imputação proporcional de pagamento entre as rubricas de principal e correção monetária, multa, juros e encargos que compõem o crédito tributário, nos casos de repetição de indébito.

2. Sendo assim, não se pode aplicar por analogia o art. 354 do CC/2002 (art. 993 do CC/1916), posto que o legislador não quis aplicar à compensação de tributos indevidamente pagos as regras do Direito Privado. E a prova da assertiva é que o art. 374 do CC/2002, que determinava que a compensação das dívidas fiscais e parafiscais seria regida pelo disposto no Capítulo VII daquele diploma legal foi revogado pela Lei 10.677/2003, logo após a entrada em vigor do CC/2002. Precedentes: REsp 987.943/SC, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 28.02.2008; REsp 1.037.560 / SC, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21.05.2008; REsp 921.611 / RS, Primeira Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 17.04.2008; REsp 973.386 / RS, Primeira Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 12.05.2008.

3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não-provido."

(REsp 1025992/SC, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 26.8.2008, DJe 24.9.2008.)

"TRIBUTÁRIO. INTERPRETAÇÃO DO ART. 163 DO CTN. PRETENSÃO DE, NA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA, APLICAREM-SE REGRAS DO CÓDIGO CIVIL SOBRE IMPUTAÇÃO DO PAGAMENTO.

1. A regra dos arts. 374 e 379 do CC de 2002 não se aplica às compensações tributárias.

2. Impossível, juridicamente, o acolhimento de pretensão no sentido de que, primeiramente, na compensação, sejam os juros devidos considerados em primeiro lugar como pagamento e, em seguida, o principal.

3. O art. 163 do CTN regula, exhaustivamente, a imputação do pagamento nas relações jurídico-tributárias.

4. A compensação tributária deve ser feita de acordo com as regras específicas estabelecidas para regular tal forma de extinção do débito. Não-aplicabilidade do sistema adotado pelo Código Civil.

5. Não-aplicação de analogia para decidir litígio tributário quando a questão enfrentada não é disciplinada pelo CTN.

6. Recurso especial conhecido e parcialmente provido."

(REsp 921.611/RS, Rel. Min. José Delgado, Primeira Turma, julgado em 1º.4.2008, DJe 17.4.2008.)

Conforme emana da jurisprudência que se firmou naquela corte superior, o art. 167 do Código Tributário Nacional² não faz qualquer distinção com relação à origem do crédito para com a Fazenda Pública, deve-se proceder seu abatimento de maneira linear.

Ou seja, onde o legislador pretendeu distinguir as hipóteses de imputação, o fez no art. 163. Nos demais, aplica-se a proporcionalidade. Não se pode confundir, portanto, o silêncio (eloqüente) do legislador com omissão, capaz de autorizar o uso da analogia para se buscar em contexto diverso das obrigações tributárias, no caso, no art. 354³ do Código Civil de 2002, regra que determine a aplicação de critério diverso. Lembrar, nesse ponto, a expressa revogação do art. 374⁴ do mesmo Código Civil, de 2002, pela Lei nº 10.677, de maio de 2003.

Discordo, ademais, que a apropriação dos valores nos termos do art. 167 represente o uso da analogia *in mala parten*, sob a alegação de que aquela regra somente se prestaria à correção dos créditos para efeito de restituição, quando o sujeito passivo pleiteia a compensação.

Nesse ponto, convém relembrar o que dispôs o art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, desde a sua redação original⁵, deixando claro que a compensação somente pode ser realizada a partir de créditos sujeitos a restituição. Notar que na redação que resultou da Lei nº 10.637, de 2002⁶ não altera essa regra.

Se o tributo só é destinado a compensação depois de apurado o montante a restituir, evidentemente, essa diferença no emprego do crédito apurado não influencia na sua apuração.

² 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.

³ 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.

⁴ Art. 374. A matéria da compensação, no que concerne às dívidas fiscais e para fiscais, é regida pelo disposto neste capítulo.

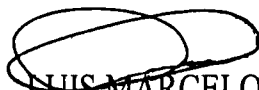
⁵ Art. 74. Observado o disposto no artigo anterior, a Secretaria da Receita Federal, atendendo a requerimento do contribuinte, poderá autorizar a utilização de créditos a serem a ele restituídos ou ressarcidos para a quitação de quaisquer tributos e contribuições sob sua administração.

⁶ Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

Conseqüentemente, a metodologia a ser empregada na sua apuração é exatamente aquela que disciplina o cálculo do valor passível de restituição e que, por decisão do sujeito passivo ou invés de restituído em dinheiro, será utilizado para a quitação de obrigações para com o Fisco, salvo, obviamente, se houvesse lei em sentido contrário.

Se a lei não distinguiu, não cabe ao intérprete fazê-lo.

Com essas considerações, nego provimento ao recurso voluntário.



LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO