



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

Processo nº 16366.000091/2009-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-001.480 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de outubro de 2013
Matéria DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO
Recorrente VIVO S/A (INCORPORADORA DE CELULAR CRT S/A)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2003

COMPENSAÇÃO. DECLARAÇÃO ENTREGUE COM ATRASO. INCIDÊNCIA DE MULTA E JUROS MORATÓRIOS.

A compensação e o pagamento possuem a mesma finalidade e natureza jurídica, qual seja, extinguem o crédito tributário mediante procedimento de homologação, ainda que tácita. Contudo, há que se ter presente que a compensação não ocorre de ofício, isto é, requer manifestação de vontade do contribuinte informando que pretende extinguir determinado débito tributário mediante compensação com crédito que possui. Enquanto não for apresentado o pedido de compensação haverá incidência de juros e multa moratória em relação aos débitos declarados e vencidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Paulo Roberto Cortez que dava provimento. Designado o Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez - Relator

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Carlos Pelá e Paulo Roberto Cortez.

Processo nº 16366.000091/2009-11
Acórdão n.º **1402-001.480**

S1-C4T2
Fl. 3

CÓPIA

Relatório

VIVO S/A (INCORPORADORA DE CELULAR CRT S/A), contribuinte inscrita no CNPJ/MF 02.449.992/0001-64, com domicílio fiscal na cidade de Londrina, Estado do Paraná, à Av. Higienópolis, nº 1365, Bairro Centro, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Londrina - PR, inconformada com a decisão de Primeira Instância (fls. 144/149), prolatada pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba - PR, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 152/171.

A requerente transmitiu várias Declarações de Compensação Eletrônicas, código 01.21796-4 (41416.85296.240304.1.3.03-4508 - original; 20861.14938.290404.1.7.03-4859 - retificadora; 30694.37637.250906.1.7.03-5780 - retificadora; 30941.56307.240304.1.3.03-9419 - original; 00478.67613.290404.1.7.03-5896 - retificadora; e 39831.45794.290404.1.3.03-4878), compensando o valor de R\$ 4.031.145,81, cujo crédito refere-se a saldo negativo de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativo ao exercício de 2004, correspondente ao ano-calendário de 2003, no valor de R\$ 4.031.145,81.

De acordo com o art. 168 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional) e inciso II do § 1º do art. 6º e 74, da Lei nº 9.430, de 1996, combinado com a Portaria SRF nº. 4.980, de 1994, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Londrina - PR (SAORT), através do Despacho Decisório (fls. 79/83), apreciou e concluiu, em 20/04/2009, que os presentes pedidos de compensação são parcialmente procedente, com base, em síntese, nas seguintes argumentações:

- que a empresa de acordo com informações prestadas em sua DIPJ/2004 ano - calendário 2003 (fls. 70/75) optou, em tal período, pela apuração do lucro real anual calculando a CSLL mensal sobre uma base de cálculo estimada (receita bruta auferida mensalmente ou com base em balanços/balancetes de redução /suspensão de pagamento), amparada na Lei nº 9.430/96;

- que a empresa apurou em sua Declaração de Rendimentos Retificadora do Exercício 2004 (Ficha 17 - fl. 75), um saldo negativo de CSLL de R\$ 4.031.145,81 (Quatro milhões trinta e um mil cento e quarenta e cinco reais e oitenta e um centavos). Tal saldo é composto por antecipação da contribuição devida na forma de retenções efetuadas por órgãos públicos federais por pagamentos da contribuição por estimativa por compensação desta com créditos detidos pela empresa. Conforme ficha 16 da DIPJ (fls. 71/74) e resumo das informações prestadas em DCTF: (fl. 41);

- que todos os pagamentos e compensações foram confirmados. No que diz respeito a débito de CSLL do período de apuração 11/2003 o valor de R\$ 76.068,65 foi objeto de compensação no processo nº11080.913304/2008-78 com crédito analisado no processo 11080.911851/2008-19. Tal compensação foi homologada parcialmente, restando não homologada a compensação do debito no valor original de R\$ 17.556,04, conforme cópia de Decisão juntada à fl. 48. Esse saldo devedor está com a exigibilidade suspensa em razão de a empresa ter apresentado manifestação de inconformidade, de acordo com pesquisa de fl. 47;

- que as fontes pagadoras que declararam a interessada como beneficiária no ano calendário 2003 totalizam uma retenção com o Código 6190 no valor total de R\$ 107.207,05 (Resumo de DIRF de fl.68). Considerando que o Código 6190 implica na retenção de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS pela aplicação de uma alíquota unificada de 9,45% sobre o rendimento pago a beneficiária e que, desse percentual, 1% corresponde à retenção de CSLL, constata-se que o valor retido é suficiente para respaldar a dedução realizada pela empresa;

- que realizada a análise acima, verifica-se que a interessada faz jus ao saldo negativo de CSLL por ela declarado na DIPJ/2004. No valor de R\$ 4.031.145,81 (Quatro milhões trinta e um mil cento e quarenta e cinco reais e oitenta e um centavos);

- que utilizado o saldo negativo de CSLL do ano - calendário 2003 (R\$ 4.031.145,81) para as compensações efetuadas pela empresa, discriminadas no Relatório deste Parecer. Constata-se que o crédito não foi suficiente para extinguir a totalidade dos valores compensados restando saldo anterior de CSLL período de apuração 03/2004, no valor originário de R\$ 95.097,16, conforme demonstrativo de (fls. 76/78);

- que não obstante a empresa ter informado na DCOMP retificadora 30694.37637.250906.17.03-5780, a compensação de seu débito sem o acréscimo de multa e juros moratórios, como a Declaração de Compensação original (41416.85296.2403041.3.03-4508) foi apresentada em 24/03/2004, ou seja, em data posterior ao vencimento do débito declarado como compensado, tal débito sofre a incidência de acréscimos legais (multa e juros) até a data da entrega da DCOMP, sendo que a compensação, total ou parcial, é acompanhada da compensação na mesma proporção, dos correspondentes acréscimos legais, conforme estabelecido no artigo 36 da Instrução Normativa RFB nº 900/2008 (e, anteriormente no artigo 28 das Instruções Normativas SRF nº 210/2002, 460 2004 e 600/2005);

- que a homologação das compensações declaradas nas Declarações de Compensação nºs 30694.37637.250906.1.7.03-5780 e 00478.67613.290404.1.7.03-5896, discriminadas no Relatório deste Parecer, efetuadas com saldo negativo de CSLL do ano-calendário 2003;

- que diante do exposto, proponho: (I) - que seja considerado como saldo negativo de CSLL do ano-calendário 2003 o valor de R\$ 4.031.145,81 (Quatro milhões trinta e um mil cento e quarenta e cinco reais e oitenta e um centavos); (II) – a admissão das Declarações de Compensação retificadoras nº 30694.37637.250906.1.7.03-5780 e 00478.67613.290404.1.7.03-5896; (III) - a homologação parcial da compensação objeto da DCOMP nº 39831.45794.290404.1.3.03-4878, efetuada com saldo negativo de CSLL do ano-calendário 2003, discriminada no relatório deste Parecer, na seguinte forma: (i) A homologação das compensações declaradas nas Declarações de Compensação nºs 30694.37637.250906.1.7.03-5780 e 00478.67613.290404.1.7.03-5896, discriminadas no Relatório deste Parecer, efetuadas com saldo negativo de CSLL do ano-calendário 2003; e (ii) A homologação parcial da compensação objeto da DCOMP nº 39831.45794.290404.1.3.03-4878, efetuada com saldo negativo de CSLL do ano-calendário 2003, discriminada no relatório deste Parecer, na seguinte forma: valor informado = R\$ 1.995.651,78 – compensação a homologar = R\$ 1.900.554,52 – compensação a não homologar = R\$ 95.097,16.

Cientificado da decisão da Autoridade Administrativa, em 25/04/2009, conforme Termo constante à fl. 100, e, com ela não se conformando, a contribuinte interpôs, em tempo hábil (18/05/2009), a sua Manifestação de Inconformidade de fls. 101/107, instruído

pelos documentos de fls.108/129, no qual demonstra irresignação contra a decisão, baseado, em síntese, nas seguintes considerações:

- que o Fisco ao proceder à compensação dos débitos de estimativas de CSLL, PA's 01, 02 e 03/2004, aplicou acréscimos moratórios aos débitos, majorando os débitos e tornando insuficiente o direito creditório. Como consequência, homologou a integralidade das compensações dos débitos de estimativas de CSLL, PA's 01 e 02/04 e ao indeferimento parcial da compensação da estimativa de 03/04;

- que considerando que o crédito da Requerente refere-se ao pagamento saldo negativo da contribuição apurado no ano-calendário de 2003, afigura-se irregular os acréscimos a título de juros e multa, uma vez que o crédito nasceu anteriormente ao débito compensado. Os juros indenizam a mora, enquanto a multa constitui penalidade pela mora. Mas, no caso vertente, não se encontrava a Requerente em mora perante o Fisco, na medida em que os recursos destinados à extinção do débito já se encontravam na disponibilidade do erário desde 1º de janeiro de 2004, um dia após a consolidação da apuração da CSLL relativa ao ano-calendário de 2003;

- que ao dar relevância a aspectos formais (data de envio da declaração), ao invés de buscar como fundamento dos acréscimos moratórios a data da constituição do crédito em cotejo com a data de constituição do débito, ignora o Fisco o direito tributário substantivo, restando destituída de causa válida a aplicação de acréscimos legais sobre o débito;

- que o crédito anterior ao débito compensado, é o Estado que se encontra em mora perante o contribuinte, e não o contrário, como quer o Fisco. O enfoque fiscal consubstanciado na IN objurgada trata o direito formal tributário como um fim em si mesmo, ignorando que as obrigações acessórias têm uma função de instrumentalidade em relação à obrigação tributária principal e às normas de direito material (substantivo);

- que assim, tendo sido enviada a declaração de compensação dentro do prazo para o pedido de restituição (cinco anos do pagamento) e inexistindo qualquer irregularidade formal do pedido, com o que concorda o Fisco, a aplicação de multa representa ofensa ao princípio da verdade material e à capacidade contributiva, além de colocar em supremacia as normas instrumentais, infringindo a própria regra matriz de incidência tributária, que impede exigência de tributo em divergência com a realidade fática que lhe serve de substrato;

- que se afigura ilegal a exigência de parcela da estimativa mensal de CSLL, caso não seja homologada a compensação objeto do presente processo, uma vez que as estimativas são objeto de obrigação acessória, convertendo-se em cumprimento de obrigação principal somente após o fim do exercício anual. Assim, se pretende o Fisco exigir débito de parcela de estimativa de CSLL, a cobrança fiscal deve ter como objeto, não a estimativa mensal, mas o tributo efetivamente devido, calculado em bases anuais, em relação ao qual o Fisco demonstre exigir saldo devedor residual em aberto, em respeito às diversas manifestações do Eg. Conselho de Contribuintes Federal.

Após resumir os fatos constantes do pedido de compensação e as razões apresentadas pela recorrente em sua Manifestação de Inconformidade, em 30/11/2011, a 1ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba - PR - autoridade julgadora revisora - resolveu julgar improcedente à manifestação de inconformidade, para manter a decisão hostilizada, com base, em síntese, nas seguintes considerações (fls. 144/149):

- que a própria contribuinte reconhece que o direito creditório reclamado foi integralmente deferido. Assim, a homologação apenas em parte dos débitos se deve à divergência de entendimentos quanto à multa moratória. A contribuinte entende que os débitos não devem ser acrescidos de multa moratória. A Fazenda Pública entende que sim e homologou a compensação imputando o valor relativo à multa e juros moratórios, conforme preconizado pela Instrução Normativa RFB nº 900/2008, conforme bem assinalado às fls. 111;

- que, assim, a pretensão da contribuinte consiste em extinguir seus débitos sem o acréscimo de juros e multa moratórios. Seu argumento é que, tendo o crédito ‘nascido’ antes do débito, não se encontrava em mora com o Fisco, uma vez que os recursos destinados à satisfação dos débitos já se encontravam em seu poder desde o momento em que se caracterizou o saldo negativo utilizado na compensação;

- que, assim sendo, o contraditório versa sobre ser ou não devidos os encargos moratórios, quando a compensação tiver sido declarada após a data fixada para o vencimento do tributo. Em outras palavras, o inconformismo da contribuinte se volta contra a norma insculpida no art. 36 da Instrução Normativa RFB nº 900, de 30/12/2008, que determina tal incidência na hipótese;

- que, como dito, a contribuinte deixa claro (fls. 112) que seu inconformismo se volta contra a inquinada legalidade da Instrução Normativa que veicula o comando de que os débitos compensados devem sofrer incidência de acréscimos moratórios calculados entre a data do vencimento e a data de entrega do PER/DCOMP. Alega que é ilegal e propicia enriquecimento ilícito do Estado, bem como ofensa ao princípio da verdade material e à capacidade contributiva;

- que a competência das DRJ se circunscreve ao controle da legalidade do ato administrativo (despacho decisório) sem perquirir a legalidade dos Atos Normativos baixados pela Administração Federal. Assim, a este Colegiado cumpre apenas constatar e declarar que o despacho decisório deve ser mantido, porquanto atendeu a norma veiculada na Instrução Normativa e computou apenas a multa moratória que se encontra regularmente prevista na Lei nº 9.430, de 27/12/1996;

- que, no caso concreto, na data de vencimento da contribuição, a contribuinte possuía crédito contra o Tesouro, assim como, provavelmente, tinha recursos disponíveis em montante suficiente para quitar o débito. Contudo, não se dispôs a recolher o tributo, ou promover a compensação, deixando para fazê-lo em momento posterior. Ocorreu, portanto, ato que se equipara ao atraso no recolhimento, o que enseja a imposição da multa moratória no período entre o vencimento e a apresentação do PER/DCOMP;

- que na sequência da peça impugnatória, a contribuinte suscita a ilegalidade da exigência de parcela da estimativa mensal de CSLL, ao argumento de que as estimativas são objeto de obrigação acessória, convertendo-se em cumprimento de obrigação principal somente após o fim do exercício anual. Por isso, o que poderia ser exigido seria o débito resultante do ajuste anual, e não a estimativa isoladamente. Acrescenta que apurou saldo negativo na ordem de R\$ 3.977.154,92, conforme demonstrado às fls. 114;

- que com respeito a essa linha de argumentos, cumpre registrar, em primeiro lugar, que estes autos não tratam de constituição de débitos tributários. Logo, não é apropriado expender qualquer juízo de valor acerca de ilegalidade ou não da exigência, uma vez que nenhuma exigência tem sua legalidade pendente de reconhecimento por este Colegiado. Pelo

contrário, a exigência formulada pela DRJ decorre do comando legal que expressamente atribui à compensação declarada a natureza de confissão de dívida. Assim, essa exigência não fica na dependência de qualquer apreciação por parte desta DRJ;

- que, por outro lado, é questionável a boa-fé da contribuinte ao formular tal alegação. Com efeito, é fato que a contribuinte apresentou saldo negativo no montante de R\$ 3.977.154,92, conforme demonstrado às fls. 114. Contudo, igualmente verdadeiro é que a contribuinte utilizou esse saldo negativo em compensações que declarou posteriormente, conforme se vê na tela por mim anexada às fls. 143;

- que tendo a contribuinte computado o valor das estimativas para apurar esse saldo negativo, é óbvio que tais estimativas, caso não tenham sido quitadas por compensação, deverão sê-lo de alguma outra forma. Caso não o seja, estará ocorrendo enriquecimento ilícito por parte da contribuinte, ao utilizar saldo negativo resultante de estimativas que não pagou.

“ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2003

COMPENSAÇÃO. INCIDÊNCIA DE ACRÉSCIMOS LEGAIS. Por força do § 14 do Art. 74, da Lei nº 9.430, de 1996, a Secretaria da Receita Federal do Brasil detém competência para disciplinar a compensação tributária e, no uso dessa competência, estabeleceu que, na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os débitos sofrerão a incidência de acréscimos legais, na forma da legislação de regência, até a data de entrega da Declaração de Compensação. Assim, a homologação da compensação está condicionada ao integral cômputo dos acréscimos legais.

JULGADOR ADMINISTRATIVO. VINCULAÇÃO. O julgador deve observar o disposto no art. 116, III, da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, bem assim o entendimento da Secretaria da Receita Federal (SRF) expresso em atos tributários e aduaneiros.

ALEGAÇÕES VOLTADAS CONTRA A COBRANÇA DO DÉBITO NÃO HOMOLOGADO. A cobrança é mera consequência da não homologação do débito e não comporta a instauração de contraditório administrativo, até pela ausência de previsão legal. Ademais, é incompreensível a recusa em recolher estimativas que compuseram saldo negativo utilizado em compensações futuras.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Sem Crédito em Litígio.”

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 09/12/2011, conforme Termo constante à fl.151, e, com ela não se conformando, a contribuinte interpôs, em tempo hábil (04/01/2010), o recurso voluntário de fls. 152/171, instruído pelos documentos de fls.172/223, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que o Fisco, ao proceder à compensação das estimativas de CSLL – PA 01/2004 - DCOMP nº 30694.37637.250906.1.7.03-5780, aplicou ao débito acréscimo de multa moratória, nos termos do artigo 61 da lei nº 9.430/962 . Dessa maneira, tendo sido majorado o referido débito, o crédito da empresa atinente à CSLL, ano-calendário 2003, se tornou insuficiente para compensar as estimativas de CSLL - PA 03/2004 - DCOMP nº 39831.45794.290404.1.3.03-4878;

- que ocorre que, conforme exposto, o crédito da Recorrente refere-se ao saldo negativo de CSLL do ano-calendário 2003, afigurando-se irregulares os acréscimos a título de multa moratória no caso de débitos posteriores, uma vez que o crédito nasceu anteriormente aos mesmos;

- que os juros indenizam a mora, enquanto a multa moratória constitui penalidade pela ocorrência da mora. No caso vertente, não se encontrava a Recorrente em mora perante o Fisco, na medida em que os recursos alocados à extinção do débito já se encontravam na disponibilidade do Erário desde 1º de janeiro de 2004, um dia após a consolidação da apuração da CSLL relativa ao ano-calendário de 2003;

- que a mora, no caso da obrigação tributária principal (obrigação de dar), penaliza a indisponibilidade do Fisco sobre o crédito tributário a partir do vencimento da obrigação, quando aquele se torna exigível. Outrossim, tendo surgido o crédito de titularidade da Recorrente em momento anterior ao período de origem dos débitos compensados, quais sejam, fevereiro, março e abril de 2004, a receita pública proporcionada pelo crédito tributário já se encontrava na esfera patrimonial do ente público tributante anteriormente ao vencimento da obrigação, inexistindo, portanto, mora imputável à Recorrente;

- que se a compensação, segundo previsão do art. 156, II, do CTN, é forma de extinção do crédito tributário assentada no cumprimento da obrigação principal, tal aptidão decorre da ocorrência de um pagamento prévio de tributo, porque este configura o cumprimento da obrigação de dar, corporificando-se posteriormente no crédito levado à compensação. Já o ato de formalizar a compensação é o cumprimento de uma obrigação de fazer, por si só, insusceptível de extinguir o crédito e consubstanciar o cumprimento da obrigação de dar;

- que, nessa ordem de idéias, o atraso no envio da DCOMP poderia, em tese, desde que existente disposição legal nesse sentido, ensejar a incidência de multa por descumprimento de um dever instrumental de natureza acessória, mas não levar à aplicação de multa de mora por descumprimento da obrigação principal, na medida em que já se tem a mesma por satisfeita desde o pagamento gerador do crédito, prestando-se o envio da declaração de compensação (obrigação de fazer) a dar publicidade ao ato do contribuinte destinado a extinguir o crédito tributário mediante compensação, para que dele tome conhecimento o Fisco;

- que, assim, é que a eficácia da compensação, enquanto forma de extinção do crédito tributário, radica-se no pagamento gerador do crédito do contribuinte. Ou seja, o pagamento a maior é que empresta à compensação o efeito jurídico de extinguir o débito tributário. A declaração é o meio de exercício do direito de crédito, mas não é ela que constitui tal direito. Portanto, para fins de aplicação de multa de mora em matéria de compensação, o que importa é o período em que se deu o pagamento gerador do crédito, a partir de quando o Fisco apropriou-se do pagamento alocado ao débito compensado;

- que, em síntese, se está a dizer que a multa de mora na compensação é improcedente, se o ente estatal já tem integrada ao seu patrimônio a receita pública decorrente da tributação antes do vencimento da obrigação, situação em que não existe mora na satisfação do crédito tributário;

- que trata-se de ofensa à legalidade a aplicação da multa de mora de 0,33% ao dia, limitada a 20%, no caso de compensação efetuada com crédito de período anterior ao do débito, já que a previsão legal contida no já citado artigo 61 da Lei nº 9.430/96, apontado pela decisão ora recorrida como dispositivo legal autorizador da cobrança da referida multa, refere-se a tributo "não pago nos prazos previstos na legislação específica", mas não a tributo não compensado até o seu vencimento;

- que pretender aplicar multa moratória em situações tais implica enriquecimento ilícito do Estado, bem como ofensa ao princípio da verdade material. Ao dar relevância a aspectos formais (data de envio da declaração), ao invés de buscar como fundamento dos acréscimos moratórios a data da constituição do crédito (do contribuinte) em cotejo com a data de constituição do débito, ignora o Fisco o direito tributário substantivo, restando destituída de causa válida a aplicação de multa de mora sobre os débitos;

- que, portanto, tendo sido enviada a declaração de compensação dentro do prazo para o pedido de restituição (cinco anos após o pagamento indevido) e inexistindo qualquer irregularidade formal do pedido, com o que concorda o Fisco na situação em apreço, a aplicação de multa moratória sobre os débitos vencidos posteriormente à constituição do crédito representa ofensa ao princípio da verdade material e à capacidade contributiva, além de colocar em supremacia as normas instrumentais, infringindo a própria regra matriz de incidência tributária, que impede exigência de tributo e seus consectários legais em divergência com os dados da realidade fática que lhe servem de substrato;

- que, conforme já aduzido, a Recorrente possuía o crédito de saldo negativo de CSLL/2003 indicado em sua DIPJ, e confirmado pela RFB no valor original de R\$ 4.031.145,81, o qual foi totalmente alocado pela Recorrente para ser compensado com estimativas de CSLL - PA 01, 02 e 03/2004 (cód. 2484);

- que ocorre que a Receita Federal, verificando o recolhimento supostamente extemporâneo de tributos, alterou a alocação do pagamento adotada pela Recorrente, reduzindo a parcela do principal destinada a extinguir o crédito tributário e imputando multa moratória, com base na regra básica de proporcionalização do pagamento. Assim, aplicou a multa moratória pelo atraso entre o vencimento do tributo e a entrega da DCOMP nº 30694.37637.250906.1.7.03-5780, realizando indevidamente a imputação proporcional do pagamento e, conseqüentemente, acarretando uma insuficiência irreal de crédito;

- que não obstante ao atraso ocorrido no envio da Declaração de Compensação por parte da Recorrente, a mesma quitou o imposto devido antes de qualquer tipo de cobrança por parte do Fisco. Dessa maneira, além do exposto anteriormente, a exigência da multa vai de encontro também, ainda que indiretamente, ao Código Tributário Nacional, porquanto este visa proteger o contribuinte eivado de boa-fé, o qual cumpre com sua obrigação antes mesmo de ser compelido a fazê-lo, que é exatamente o caso da Recorrente.

- que, por todo o exposto, incorreto o procedimento adotado pela Receita Federal, sendo mandatório o reconhecimento da existência de crédito suficiente a homologar in totum a compensação realizada. Ademais, afigura-se nula qualquer tentativa do fisco de

constituir seu título executivo com base na declaração de compensação em análise, pois a multa imputada, porque indevida, não foi declarada pelo contribuinte;

- que, ademais, ainda que se considere legítima a aplicação da multa no caso em tela, ad argumentandum tantum, resta indevida a exigência de estimativas de CSLL após o término do ano-calendário, tendo em vista a precariedade das estimativas e o fato de o tributo em comento ter a sua base anual;

- que se pode observar é que o recolhimento das estimativas não passa, em princípio, de obrigação acessória, convertendo-se em cumprimento de obrigação principal somente após o fim do exercício anual;

- que, destarte, encerrado o ano-calendário, não há falar em exigência de estimativas a título de CSLL, mas, sim, de eventual exigência de insuficiência de contribuição social paga a menor, pois imposto efetivamente devido é aquele apurado ao final do exercício e não aquele que deveria ser antecipado ao longo do ano.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Paulo Roberto Cortez, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Trata o presente processo de análise de Declarações de Compensação (DCOMP) apresentadas pela interessada com utilização de crédito referente a saldo negativo de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) do Exercício 2004, ano-calendário 2003, no valor de R\$ 4.031.145,81, para compensar os seguintes débitos:

- PER/DCOMP nº 30694.37637.250906.1.7.03-5780 (retificou a DCOMP 41416.85296.240304.1.3.03-4508, fls. 02/06 em 25/09/2006), no valor de R\$ 1.195.983,92;

- PER/DCOMP nº 00478.67613.290404.1.7.03-5896 (retificou a DCOMP 30941.56307.240304.1.3.03-9419, fls. 22126, em 29/04/2004), no valor de R\$ 988.012,00; e

- PER/DCOMP nº 39831.45794.290404.1.3.03-4878, no valor de R\$ 1.995.651,78.

Da análise dos autos, constata-se que o Despacho Decisório (fls. 79/83) reconheceu de forma parcial o direito creditório na seguinte proporção: (I) - a homologação das compensações declaradas nas Declarações de Compensação nºs 30694.37637.250906.1.7.03-5780 e 00478.67613.290404.1.7.03-5896; e (II) a homologação parcial da compensação objeto da DCOMP nº 39831.45794.290404.1.3.03-4878, na seguinte forma: valor informado = R\$ 1.995.651,78 – compensação a homologar = R\$ 1.900.554,52 – compensação a não homologar = R\$ 95.097,16.

Como visto, a discussão versa, tão-somente, sobre a homologação parcial da compensação objeto da DCOMP nº 39831.45794.290404.1.3.03-4878, efetuada com saldo negativo de CSLL do ano-calendário 2003, na seguinte forma: valor informado = R\$ 1.995.651,78 – compensação a homologar = R\$ 1.900.554,52 – compensação a não homologar = R\$ 95.097,16. Ou seja, a discussão se encontra restrita a não homologação do valor de R\$ 95.097,16, em razão dos juros e multa moratória, cobrados em virtude do vencimento do débito compensado (compensação em data posterior ao vencimento do débito declarado como compensado, tal débito sofre a incidência de acréscimos legais (multa e juros) até a data da entrega da DCOMP?).

Assim sendo, o ponto central da discussão nestes autos é a imputação às compensações valor decorrente de multa e juros diante da incorreta consideração de que a compensação entregue em atraso restaria a incidência de consectários legais, nos termos da IN RFB nº 900/2008, restando, assim, um saldo devedor residual de principal na ordem de R\$ 95.097,16.

Alega a recorrente, que o Fisco ao proceder à compensação dos débitos de estimativas de CSLL, PA's 01, 02 e 03/2004, aplicou acréscimos moratórias aos débitos, majorando os débitos e tornando insuficiente o direito creditório. Como consequência, homologou a integralidade das compensações dos débitos de estimativas de CSLL, PA's 01 e 02/04 e ao indeferimento parcial da compensação da estimativa de 03/04.

Entende a recorrente, que o crédito refere-se ao pagamento saldo negativo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) apurado no ano-calendário de 2003, afigura-se irregular os acréscimos a título de juros e multa, uma vez que o crédito nasceu anteriormente ao débito compensado. Os juros indenizam a mora, enquanto a multa constitui penalidade pela mora. Mas, no caso vertente, não se encontrava a Requerente em mora perante o Fisco, na medida em que os recursos destinados à extinção do débito já se encontravam na disponibilidade do erário desde 1º de janeiro de 2004, um dia após a consolidação da apuração da CSLL relativa ao ano-calendário de 2003.

A decisão recorrida indeferiu o pleito da contribuinte amparado nos seguintes argumentos básicos:

- que por força do § 14 do art. 74, da Lei nº 9.430, de 1996, a Secretaria da Receita Federal do Brasil detém competência para disciplinar a compensação tributária e, no uso dessa competência, estabeleceu que, na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os débitos sofrerão a incidência de acréscimos legais, na forma da legislação de regência, até a data de entrega da Declaração de Compensação. Assim, a homologação da compensação está condicionada ao integral cômputo dos acréscimos legais;

- que na data de vencimento da contribuição, a contribuinte possuía crédito contra o Tesouro, assim como, provavelmente, tinha recursos disponíveis em montante suficiente para quitar o débito. Contudo, não se dispôs a recolher o tributo, ou promover a compensação, deixando para fazê-lo em momento posterior. Ocorreu, portanto, ato que se equipara ao atraso no recolhimento, o que enseja a imposição da multa moratória no período entre o vencimento e a apresentação do PER/DCOMP.

Resta claro nos autos de que no entendimento da Autoridade Administrativa, endossada pela decisão recorrida, foi de que apesar da empresa ter informado, na DCOMP retificadora nº 30694.37637.250906.1.7.03-5780, a compensação de seu débito sem o acréscimo de multa e juros moratórios, como a Declaração de Compensação original (41416.85296.240304.1.3.03-4508) foi apresentada em 24/03/2004, ou seja, em data posterior ao vencimento do débito declarado como compensado, tal débito sofre a incidência de acréscimos legais (multa e juros) até a data da entrega da DCOMP, sendo que a compensação, total ou parcial, é acompanhada da compensação, na mesma proporção, dos correspondentes acréscimos legais, conforme estabelecido no artigo 36 da Instrução Normativa RFB no 900/2008 (e, anteriormente, no artigo 28 das Instruções Normativas SRF nº 210/2002, 460/2004 e 600/2005).

Dessa maneira, tendo sido majorado o referido débito tributário, pela adição de multa e juros moratórios, o crédito da empresa atinente à CSLL, ano-calendário 2003, se tornou insuficiente para compensar as estimativas de CSLL - PA 03/2004 - DCOMP nº 39831.45794.290404.1.3.03-4878.

Assim sendo, a este colegiado resta responder a seguinte pergunta: no caso de compensação de saldo negativo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido a compensação

em data posterior ao vencimento do débito declarado como compensado, tal débito sofre a incidência de acréscimos legais (multa e juros) até a data da entrega da DCOMP?

É de se esclarecer, inicialmente, que a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Londrina - PR (SAORT), apreciou os pedidos de compensação somente 20/04/2009. Ou seja, já havia se encerrado o ano-calendário do recolhimento das estimativas (ano-calendário de 2004).

Ora, não tenho dúvidas de que as estimativas tratam de meras antecipações do tributo supostamente a ser apurado ao final do ano-calendário, o significa que se consubstanciam apenas numa tentativa de previsão de quanto será devido quando do ajuste anual. Assim, não guarda racionalidade a exigência de estimativas mensais, ainda que declaradas em PER/DCOMP, se ao final do ano é apurado saldo negativo de CSLL. Noutras palavras: não é lógico a cobrança de imposto devido em um mês, sendo que o contribuinte apurou, ao final do ano-calendário, crédito de tributo a pagar muito superior à estimativa devida.

Neste processo é razoável recordar, que em 30 de dezembro de 1991, foi sancionada a Lei nº 8.383, introduzindo importantes regras que modificaram diametralmente a legislação do imposto de renda, com importantes consequências para as pessoas jurídicas, a partir de 01/12/1992.

Dentre as principais alterações introduzidas pelo novo diploma legal, destaca-se aquela relativa ao período de apuração dos tributos incidentes sobre os lucros das pessoas jurídicas, que passou a ser mensal. Dessa forma, o período de apuração mensal do imposto de renda passou a se confundir com o conceito de período-base para fins de imposto de renda, sendo obrigatório para todas as pessoas jurídicas, quer fossem tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado.

Apesar da apuração e recolhimento mensal do imposto e, independentemente, do critério adotado para determinação do montante recolhido mensalmente (lucro real, presumido ou arbitrado), as pessoas jurídicas estão obrigadas a apresentar a declaração de ajuste anual.

Nos anos-calendário de 1995 e 1996, sobreveio a Lei nº 8.981, de 1995, alterada pela Lei nº 9.065, de 1995, que mantiveram a sistemática da mensalização de apuração e pagamento do imposto de renda para todas as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado. Por sua vez, manteve-se, como regra geral, o critério de pagamento do imposto em base estimada, para as pessoas jurídicas tanto sujeitas ao lucro presumido como ao lucro real.

Determinou, ainda, às pessoas jurídicas obrigadas à tributação com base no lucro real ou àquelas que não optassem pela tributação com base no lucro presumido, a apuração do lucro real em 31 de dezembro de cada ano ou na data da sua extinção. E, para as pessoas jurídicas optantes pela tributação com base no lucro presumido, foi determinado que o imposto apurado e pago mensalmente em base estimada fosse considerado definitivo, por ocasião da apresentação da declaração anual de rendimentos.

Dentro de tal contexto, certo é que encerrado o período de apuração do imposto de renda, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece o tributo efetivamente devido com base na apuração do lucro real.

Ora, considerando que o crédito da Requerente refere-se ao pagamento saldo negativo da contribuição apurado no ano-calendário de 2003, afigura-se irregular os acréscimos a título de juros e multa, uma vez que o crédito nasceu anteriormente ao débito compensado. Os juros indenizam a mora, enquanto a multa constitui penalidade pela mora. Mas, no caso vertente, não se encontrava a Requerente em mora perante o Fisco, na medida em que os recursos destinados à extinção do débito já se encontravam na disponibilidade do erário desde 1º de janeiro de 2004, um dia após a consolidação da apuração da CSLL relativa ao ano-calendário de 2003.

É de se observar, que sendo o crédito anterior ao débito compensado, é o Estado que se encontra em mora perante o contribuinte, e não o contrário, como quer a Autoridade Administrativa Tributária.

Assim, tendo sido enviada a declaração de compensação dentro do prazo para o pedido de compensação (cinco anos do pagamento) e inexistindo qualquer irregularidade formal do pedido, com o que concorda a Autoridade Administrativa Tributária, a aplicação de multa e juros moratórios representa ofensa ao princípio da verdade material, além de colocar em supremacia as normas instrumentais, infringindo a própria regra matriz de incidência tributária, que impede exigência de tributo em divergência com a realidade fática que lhe serve de substrato.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez

Voto Vencedor

Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva – Redator Designado

Nos termos do artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com as modificações introduzidas pela Lei nº 10.637, de 2002 e Lei nº 10.833, de 2003, 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.

A compensação e o pagamento possuem a mesma finalidade e natureza jurídica, qual seja, extinguem o crédito tributário mediante procedimento de homologação, ainda que tácita¹. Contudo, há que se ter presente que a compensação não ocorre de ofício, isto é, requer manifestação de vontade do contribuinte informando que pretende extinguir determinado débito tributário mediante compensação com crédito que possui. Enquanto não for apresentado o pedido de compensação haverá incidência de juros e multa moratória em relação aos débitos declarados e vencidos.

Nos casos em que o débito tributário não está constituído, ainda que decorrente de período passado, o sujeito passivo pode retificar a DCTF, apurar o montante do tributo e juros devidos e, concomitantemente, realizar o pagamento mediante compensação. Tal procedimento caracteriza denúncia espontânea que, nos termos do artigo 138 do CTN, exclui a exigência da multa moratória. Todavia, se na data da compensação o crédito tributário encontrar-se declarado em DCTF, com prazo de pagamento já vencido, não resta caracterizada a denúncia espontânea e tampouco a exclusão da multa e juros moratórios. Neste sentido o

¹ A natureza jurídica da compensação resultou debatida em maior extensão quando do julgamento do (processo 10380.721163/2010-36 (acórdão 1.402-001.424) julgado em 06/08/2013, onde citando o Conselheiro Fernando, destacando a Nota Técnica Cosit nº 1/2012, fez as seguintes observações:

Aplicabilidade da denúncia espontânea no caso de compensação

18. Com relação à aplicabilidade da denúncia espontânea na compensação de tributos, não se pode perder de vista que pagamento e compensação se equivalem; ambos apresentam a mesma natureza jurídica, seus efeitos são exatamente os mesmos: a extinção do crédito tributário. Como consequência, a compensação também é instrumento apto a configurar a denúncia espontânea.

18.1 Tanto é assim que o art. 28 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, ao dar nova redação ao art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, conferiu à compensação o mesmo tratamento dado ao pagamento para efeito de redução das multas de lançamento de ofício.

18.2 Essa equiparação do pagamento e compensação na denúncia espontânea resulta da aplicação da analogia, prevista como método de integração da legislação pelo art. 108, I, do CTN.

18.3 Dessa forma, respondendo às indagações formuladas nas letras h e i do item 3 desta Nota Técnica:

a) se o contribuinte não declara o débito na DCTF, porém efetua a compensação desse débito na Dcomp, sendo os atos de confessar e compensar concomitantes, aplicase o mesmo raciocínio previsto no item 10, ou seja, neste caso resta configurada a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN; (grifo nosso)

[...] Revisão de ofício do lançamento 19. Uma vez identificadas pelas unidades da RFB as situações em que se configuram a denúncia espontânea, não deve ser exigida mais a multa de mora.

19.1 Por outro lado, conforme ressaltado no item 2 desta Nota, a RFB é obrigada a rever de ofício os créditos tributários já constituídos, conforme determinam os §§ 4º e 5º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002. Não se trata de um poder, mas de um dever legal. A norma é imperativa.

Resp nº 1.149.022/SP, julgado sob a forma de recursos repetitivos que à luz do art. 62-A do Regimento Interno do CARF tem efeito vinculante às decisões deste Colegiado.

“[...]

Com efeito, a Primeira Seção desta Corte, no âmbito de recursos especiais representativos de controvérsia, consolidou a tese de que a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco:

[...]

A seguir, a configuração da denúncia espontânea:

[.....]Ao revés, a denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária),

noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

É que se o contribuinte não efetuasse a retificação, o fisco não poderia executá-lo sem antes proceder à constituição do crédito tributário atinente à parte não declarada, razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN.

[.....]Porquanto tratar-se de recurso representativo da controvérsia, sujeito ao procedimento do artigo 543C, do CPC, determino, após a publicação do acórdão, a comunicação à Presidência do STJ, aos Ministros dessa Colenda Primeira Seção e aos Presidentes dos Tribunais Regionais Federais, com fins de cumprimento do disposto no § 7º, do artigo 543C, do CPC (artigos 5º, II, e 6º, da Resolução STJ 08/2008).”

A posição do ilustre relator é que a Requerente não se encontrava em mora perante o Fisco, na medida em que os recursos destinados à extinção do débito já se encontravam na disponibilidade do erário desde 1º de janeiro de 2004, um dia após a consolidação da apuração da CSLL relativa ao ano-calendário de 2003.

Diz ainda, que "é de se observar, que sendo o crédito anterior ao débito compensado, é o Estado que se encontra em mora perante o contribuinte, e não o contrário, como quer a Autoridade Administrativa Tributária."

Em relação aos fundamentos do ilustre relator, acima destacados, tenho que não se pode confundir o fato do contribuinte ter crédito para com o Fisco em período anterior ao vencimento de seu débito com a extinção do débito. Como dito no início deste voto, a compensação é direito que precisa ser exercido. Se não for exercido corre o risco de ser extinto sem que isto caracterize, por si só, a quitação do débito do titular do direito frente ao Fisco.

Processo nº 16366.000091/2009-11
Acórdão n.º **1402-001.480**

S1-C4T2
Fl. 18

No caso dos autos resultaria caracterizada a denúncia espontânea se o débito objeto de compensação somente tivesse aflorado quando da retificação da DCTF.

ISTO POSTO, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)
Moisés Giacomelli Nunes da Silva.