



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 11080.724511/2010-74  
**Recurso n°** 909.396 Voluntário  
**Acórdão n°** **2202-01.664 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 12 de março de 2012  
**Matéria** Compensação IRRF sobre JCP  
**Recorrente** FRAZARI ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

**IRRF INCIDENTE SOBRE JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. COMPENSAÇÃO.**

A pessoa jurídica tributada pelo lucro real pode optar por compensar o Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre verbas recebidas a título de juros sobre o capital próprio com o imposto de renda por ela retido sobre verbas pagas sob o mesmo título a seu titular, sócio ou acionista, devendo a opção ser feita até o final do seu período de apuração. O saldo não compensado deverá ser deduzido do IRPJ devido pela pessoa jurídica ao final do período em que a retenção foi efetuada ou, se for o caso, comporá o saldo negativo do IRPJ.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

**COMPENSAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. REQUISITO OBRIGATÓRIO.**

A partir da edição da Medida Provisória nº 66, de 2002, o direito a compensação deve ser pleiteado por meio da apresentação da Declaração de Compensação a ser homologada pelo fisco, independentemente do encontro de contas versar sobre tributos e contribuições de mesma ou diferentes espécies e destinação constitucional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para afastar a incidência da Taxa Selic sobre a multa de ofício vinculada ao tributo. Vencidos os Conselheiros Antonio Lopo Martinez e Nelson Mallmann, que negavam provimento ao recurso.

Processo nº 11080.724511/2010-74  
Acórdão n.º **2202-01.664**

**S2-C2T2**  
Fl. 2

---

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann – Presidente

(Assinado digitalmente)

Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga - Relatora

Composição do colegiado: Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Rafael Pandolfo, Antonio Lopo Martinez, Odmir Fernandes, Pedro Anan Júnior e Nelson Mallmann. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Helenilson Cunha Pontes.

## Relatório

Contra a contribuinte acima qualificada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 5 a 8, integrado pelos demonstrativos de fls. 9 a 11, pelo qual se exige a importância de R\$17.745.099,68, a título de Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, acrescida de multa de ofício de 75% e juros de mora, em razão da falta de recolhimento do imposto sobre os valores pagos a título de juros sobre o capital próprio.

### DA AÇÃO FISCAL

O procedimento fiscal encontra-se resumido no Relatório da Ação Fiscal de fls. 14 a 17, no qual o autuante esclarece que:

- a contribuinte é pessoa jurídica de direito privado, autando como “holding familiar” que, com outras oito empresas constituídas com o propósito de gestão familiar controlam o grupo econômico Zaffari, proprietário de uma grande rede de supermercados no Estado do Rio Grande do Sul, sendo ela (contribuinte) a acionista majoritária da Cia. Zaffari Com. e Indústria (Cia Zaffari), que é a empresa operacional da rede de supermercados;
- a ação fiscal teve início 29/06/2009, por meio do Termo de Início de Fiscalização, no qual a contribuinte foi intimada a apresentar Contrato Social, Livro Razão, Balancetes e LALUR;
- em resposta, a fiscalizada apresentou os livros razões, nos quais foram contabilizados IRRF oriundos das retenções incidentes sobre JCP recebidos da investida Cia Zaffari, bem como valores do IRRF incidentes sobre os pagamentos de JCP aos acionista da Frazari, conforme indicado à fl. 15;
- analisando os Livros Razão e as Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, relativas aos anos-calendário 2005, 2006 e 2007, constatou-se que a contribuinte deixou de recolher o IRRF incidente sobre os JCP pagos aos seus acionistas;
- observou-se, ainda, que tais débitos de IRRF não foram informados nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, referentes aos anos-calendário 2005, 2006 e 2007;
- constatou-se que os valores das retenções de imposto de renda incidente sobre os JCP pagos aos acionistas foram compensados contabilmente com o IRRF oriundo de JCP recebidos da investida Cia Zaffari, entretanto, tal procedimento não atende aos requisitos legais, uma vez que compensação deveria ter sido efetuada por meio de PER/DCOMP (art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996 e art. 26 da Instrução Normativa nº 600, de 2005);

- dessa forma, foi lavrado o competente Auto de Infração, exigindo o IRRF incidente sobre os valores pagos aos acionistas a título de juros sobre o capital próprio, apurados a partir da contabilidade da contribuinte.

### DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 48 a 59, instruída com os documentos de fls. 60 a 82, cujo resumo se extrai da decisão recorrida (fls. 118 e 119):

A inconformada pede o reconhecimento da insubsistência do lançamento ou, caso mantido o auto, seja impedida a incidência de juros sobre a multa de ofício, alegando, em síntese:

a) a retenção e recolhimento de IRRF pela Cia. Zaffari importa em crédito disponível para compensação, conforme art. 9º, § 6º da Lei 9.249/95;

b) a compensação é um direito subjetivo do contribuinte previsto em lei (art. 170 do CTN, art. 66 da Lei 8.383/91, art. 74, § 1º, da Lei 9.430/96);

c) a administração tributária, por meio da IN SRF 600/05, acabou criando um dever instrumental de entrega da Per/Dcomp como requisito para a legitimidade da compensação, o que não está previsto especificadamente na lei;

d) a razão para a instituição do dever instrumental de entrega da Dcomp é evitar que os sujeitos passivos promovam compensações e deixem de recolher tributos mediante a utilização de créditos inexistentes ou de procedimentos vedados;

e) a entrega ou não da Dcomp não retira da Frazari o direito ao crédito reconhecido em razão da prévia retenção de IRRF;

f) os livros contábeis registrando a compensação sempre estiveram à disposição do fisco e foram imediatamente franqueados à fiscalização;

g) a fiscalização não deveria cobrar todo o tributo, como um *bis in idem*: se havia crédito e se não houve dano ao fisco, bastaria a exigência de multa isolada por descumprimento de obrigação acessória; e

h) recente decisão da 1ª Turma da Câmara Superior do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) reconheceu que os juros, como fator de remuneração devem incidir tão somente sobre principal e não sobre multa.

### DO JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Apreciando a impugnação apresentada, a 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Porto Alegre (RS) manteve integralmente o lançamento, proferindo o Acórdão nº 10-30.319 (fls. 117 a 123), de 17/03/2011, assim ementado:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF**

*Data do fato gerador: 31/12/2005, 31/03/2006, 30/06/2006, 30/09/2006, 31/12/2006, 31/03/2007*

**JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. COMPENSAÇÃO.**

*A pessoa jurídica tributada com base no lucro real pode optar por compensar o imposto de renda retido na fonte incidente sobre verbas recebidas a título de juros sobre o capital próprio com o imposto de renda retido sobre verbas pagas por ela sob o mesmo título desde que formalize o procedimento por meio de declaração da compensação.*

Não obstante o julgador *a quo* afirme que “A incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício é questão alheia ao litígio, que não merece ser conhecida, já que tais acréscimos não foram objeto dos lançamentos.” (fl. 121), em seguida, passa a analisar a questão, concluindo que (fl. 122):

*A partir das disposições legais acima, tendo em conta que a multa de ofício por falta de pagamento do tributo é “débito para com a União decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal”, configura-se regular a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento.*

### **DO RECURSO**

Cientificada do Acórdão de primeira instância, em 15/04/2011 (vide AR de fl. 127 e 128), a contribuinte apresentou, em 12/05/2011, tempestivamente, o recurso de fls. 129 a 142, no qual, após breve relato dos fatos, se insurge contra os argumentos da decisão recorrida, alegando, em resumo, que:

1. O art. 9º, §6º, da Lei nº 9.249, de 1995, não estabelece exceção à regra, mas sim traz uma nova possibilidade de aproveitamento do IRRF, sem restrição temporal e, portanto, o direito a compensação não pode ao final do período de apuração do IRPJ, como menciona o nobre Relator.
2. Repisa que o fato de não ter apresentado a PER/DCOMP deve ser configurado apenas como mero descumprimento de dever instrumental que não pode ensejar a cobrança em duplicidade do presente lançamento, ressaltando que não houve prejuízo para a Administração Tributária. Endente que a PER/DCOMP facilita o exame das compensações, porém caso se verifique, ao analisar os documentos contábeis, a legitimidade da compensação, não é razoável que tal não seja reconhecida.
3. Sustenta que o fisco teria atestado a legitimidade do crédito do IRRF e os lançamentos na contabilidade da compensação, exigindo crédito tributário exclusivamente em face da não entrega da PER/DCOMP no prazo.
4. No que se refere à alegação do relator *a quo* de que autuação não configura cobrança em duplicidade, uma vez que “a compensação inexistiu”, argumenta que existindo o crédito a compensar, e sendo impossível de considerar-se tal como “antecipação ao devido” - já que ao fim do período de apuração não haveria “o devido” -, conforme demonstrado contabilmente, o direito compensação do IRRF não poderia, em hipótese alguma, ser anulado em face de previsão contida em uma Instrução Normativa (norma complementar de Direito Tributário).
5. Por fim, no que se refere a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, defende que o art. 61, §3º, da Lei nº 9.430, de 1996, é claro ao mencionar que apenas estarão

sujeitos à incidência dos juros de mora os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, não pagos nos prazos previstos na legislação específica e, portanto, caso o lançamento não seja cancelado na sua totalidade, a multa de ofício aplicada não deve sofrer a incidência dos juros de mora.

Em seguida, repete os argumentos de sua impugnação.

### CONTRA-RAZÕES

Em 19/08/2011, o presente processo foi encaminhado para a Procuradoria da Fazenda Nacional, conforme despacho de fl. 207. Em 16/09/2011, com fulcro no art. 48, §2º, Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, com as alterações introduzidas pela Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010), a Fazenda Nacional apresentou, tempestivamente, Contra-Razões ao recurso voluntário interposto, às fls. 208 a 228, na qual, após síntese dos fatos, se depreende os argumentos a seguir resumidos.

1. NECESSIDADE DE DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO PARA A EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO
  - 1.1. A Procuradoria reporta-se ao art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995, entendendo que a possibilidade de a pessoa jurídica, tributada pelo lucro real, poder compensar o IRRF incidente sobre rendimentos recebidos a título de Juros Sobre o Capital Próprio com o imposto retido por ocasião do pagamento ou crédito de juros de mesma natureza (Juros Sobre o Capital Próprio) a seu titular, sócios ou acionistas, trata-se de uma faculdade que deve ser exercida pela contribuinte e não uma consequência automática nesse tipo de operação, transcrevendo trecho da decisão recorrida que aborda a questão.
  - 1.2. Ressalta que o acórdão guerreado em momento algum desconhece a existência do direito da contribuinte à compensação, entretanto, defende que a apresentação da DCOMP é uma condição imposta pela legislação para que seja implementada a compensação pretendida, nos termos do §1º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.
  - 1.3. Sustenta, ainda, que a entrega da DCOMP, embora configure uma prestação positiva, não se confunde com as obrigações tributárias acessórias, isto porque a primeira consiste em um requisito fixado pela legislação tributária para o reconhecimento da compensação e não um dever imposto à contribuinte, como no caso das últimas. Em seguida discorre sobre os motivos que teriam gerado a exigência de apresentação da DCOMP para formalizar a compensação pretendida e sua importância.
  - 1.4. Alega que não há que se falar em *bis in idem*, como alegado pela contribuinte, uma vez que a simples existência de crédito não corresponde automaticamente à compensação, devendo para tanto, o sujeito passivo interessado cumprir todos os requisitos estipulados pela legislação tributária (art. 74, §1º, da Lei nº 9.430, de 1996, art. 26, §1º, da Instrução Normativa SRF nº 600, de 2005).
  - 1.5. Conclui, assim, que a contribuinte ao lastrear a compensação apenas em seus registros contábeis não observou as normas específicas que a regulamentam e, portanto, esta não pode ser considerada.

### 2. DA APLICABILIDADE DOS JUROS SOBRE A MULTA

- 2.1. A Procuradoria defende a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, argumentando que não há respaldo legal para uma interpretação do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, que restrinja a incidência de juros de mora ao valor de tributos e contribuições. Aduz que “*entender dessa forma significaria suprimir indevidamente a expressão ‘decorrente de tributos e contribuições’*” (fl. 218).
- 2.2. Argumenta, ainda, que ao se interpretar normas que prevêm a aplicação de multas, deve-se considerar que estas tem duas finalidades: uma punitiva, em razão da prática de uma conduta reprovada pelo ordenamento jurídico, e outra educativa, na medida em que o contribuinte transgressor, bem como os demais contribuintes, serão compelidos a não repetir a conduta juridicamente indesejada. Dessa forma, considerando que o Processo Administrativo Tributário se desenvolva e chegue ao seu final em aproximadamente 4 anos, e, sendo otimista, admita-se que uma posterior fase judicial seja concluída em 3 anos, a multa de ofício, sem a incidência dos juros de mora, não teria impacto punitivo ou educativo após 7 anos de corrosão pela inflação.
- 2.3. Defende que o crédito tributário deve ser uniformemente corrigido, nos termos da legislação, sem segregação, e, portanto, não seria lógico que valor do tributo sofresse a incidência de juros moratórios e a multa de ofício não, já que ambos fazem parte de um mesmo todo – o crédito tributário.
- 2.4. Sustenta que a análise sistemática dos arts. 113, 139 e 161 do CTN revela que a multa de ofício (penalidade pecuniária), por integrar o crédito tributário, recebe igualmente o acréscimo moratório de juros, conforme precedentes judiciais e administrativos que menciona. Transcreve parte do voto proferido no Acórdão 104-22.956, da lavra do Conselheiro Nelson Mallmann, no qual a análise do tema encontra-se centrada em duas questões principais: a possibilidade genérica da incidência de juros sobre a multa, centrada na interpretação do art. 161 do CTN; e a existência de previsão legal para exigência de juros sobre a multa, cobrados com base na taxa SELIC. Ao final, o referido relator conclui “*no sentido de que há previsão legal para a incidência de juros Selic sobre a multa de ofício exigida isolada ou juntamente com impostos ou contribuições relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997.*” (fl. 226).
- 2.5. Por fim, em respeito ao princípio da eventualidade, caso se entenda que o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não abrange a multa de ofício, requer a incidência de juros de mora à taxa de 1% ao mês nos termos do art. 161 do CTN.

### DA DISTRIBUIÇÃO

Processo que compôs o Lote nº 02, distribuído para esta Conselheira na sessão pública da Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais de 24/10/2011, veio digitalizado até à fl. 229<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Processo digital. Numeração do e-processo.

## Voto

Conselheira Maria Lucia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

### 1 **Compensação do IRRF retido sobre os juros sobre o capital próprio**

Os argumentos da contribuinte podem ser assim resumidos: (a) a compensação é um direito subjetivo do contribuinte previsto em lei (art. 170 do CTN, art. 66 da Lei 8.383/91, art. 74, § 1º, da Lei 9.430/96); (b) a retenção e recolhimento de IRRF pela Cia. Zaffari importa em crédito disponível para compensação, sem restrição temporal, conforme disposto no art. 9º, § 6º, da Lei 9.249, de 1995; (c) a entrega da PER/DCOMP como requisito para a legitimidade da compensação, criado pela Instrução Normativa nº 600, de 2005, não está prevista na lei e, portanto, a apresentação ou não da referida declaração não retira o direito da contribuinte à compensação; (d) sustenta que o fisco teria atestado a legitimidade do crédito do IRRF e os lançamentos na contabilidade da compensação e, portanto, não deveria ser cobrado todo o tributo, como um *bis in idem*, bastando a exigência de multa isolada por descumprimento de obrigação acessória; (e) existindo o crédito a compensar, e sendo impossível de considerar-se o imposto retido como "antecipação ao devido" - já que ao fim do período de apuração não haveria "o devido" -, o direito de compensação do IRRF não poderia, em hipótese alguma, ser anulado em face de previsão contida em uma Instrução Normativa (norma complementar de Direito Tributário).

Por outro lado, a Procuradoria defende a entrega da DCOMP, embora configure uma prestação positiva, não se confunde com as obrigações tributárias acessórias, e que a apresentação da referida declaração é uma condição imposta pela legislação para que seja implementada a compensação pretendida, nos termos do §1º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996. Aduz que não há que falar em *bis in idem*, uma vez que a simples existência de crédito não corresponde automaticamente à compensação, devendo para tanto, o sujeito passivo interessado cumprir todos os requisitos estipulados pela legislação tributária (art. 74, §1º, da Lei nº 9.430, de 1996, art. 26, §1º, da Instrução Normativa SRF nº 600, de 2005), não sendo suficiente apenas os registros feitos na contabilidade.

Para o deslinde da questão, importa fazer uma retrospectiva da legislação que rege a matéria em discussão.

A compensação é uma forma de extinção do crédito tributário (art. 156, inciso II, do Código Tributário Nacional – CTN), prevista no art. 170 do CTN (grifei):

*Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)*



Como se percebe, a lei complementar transferiu para a lei ordinária a regulamentação da compensação do crédito tributário, vedando a “*compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.*” (art. 170-A do CTN).

Inicialmente, o art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que dispõe sobre a compensação do crédito tributário tinha a seguinte redação:

*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.*

Com o advento da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002 (posteriormente convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002), o artigo foi alterado, com a introdução de diversas condições para a formalização da compensação, dentre eles a obrigatoriedade de apresentação de declaração específica pelo sujeito passivo, em seu §1º (grifei):

*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.*

§ 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.

[...]

Além disso, a autorização para a Secretaria da Receita Federal disciplinar o instituto da compensação encontra-se expressa no art. 74, §5º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, introduzido pela Medida Provisória nº 66, de 2002. Com as alterações posteriores, essa autorização passou a constar do §12 do mesmo artigo e, atualmente, encontra-se no §14:

*art. 74[...]*

*§ 14. A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

Assim, em cumprimento ao disposto na lei tributária, a Secretaria da Receita Federal editou diversas Instruções Normativas para disciplinar a compensação do crédito tributário, obedecendo sempre a legislação em vigor.

Nesse contexto, foi editada a Instrução Normativa nº 210, de 30 de setembro de 2002, instituindo a Declaração de Compensação - DCOMP, em seu art. 21 (grifei):

*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.*

[...]

A Declaração de Compensação passou a ser gerada pelo programa PER/DCOMP, a partir de 2004, conforme disposto no art. 26, §1º, da Instrução Normativa nº 460, de 18 de outubro de 2004. Este dispositivo foi reproduzido nas instruções normativas subsequentes, sendo oportuno transcrever o art. 26 da Instrução Normativa nº 600, de 28 de dezembro de 2005, vigente à época dos fatos (grifei):

*Art. 26. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrados pela SRF, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pela SRF.*

*§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada pelo sujeito passivo mediante apresentação à SRF da Declaração de Compensação gerada a partir do Programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante a apresentação à SRF do formulário Declaração de Compensação constante do Anexo IV, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.*

[...]

*§ 8º A compensação de crédito relativo a tributo ou contribuição administrados pela SRF, passível de restituição ou de ressarcimento, será efetuada pelo sujeito passivo mediante a apresentação da Declaração de Compensação ainda que:*

*I – o débito e o crédito objeto da compensação se refiram a um mesmo tributo ou contribuição;*

Conclui-se, assim, que, a partir da promulgação da Medida Provisória nº 66, de 2002, a apresentação de Declaração de Compensação como requisito obrigatório para a formalização da compensação do crédito tributário, ainda que se trate de tributo da mesma espécie, encontra-se fundamentada na legislação que rege a matéria, anteriormente transcrita.

Retornando ao caso em concreto, não se discorda que a compensação é um direito da contribuinte previsto em lei, porém o seu exercício requer, além da comprovação da existência do crédito, que o sujeito passivo atenda às condições estabelecidas pela Receita Federal que encontram-se amparadas também em lei.

Conforme relatado, o lançamento decorre da apuração de **IRRF retido e não recolhido** sobre os juros sobre capital próprio pagos aos seus acionistas e **não informados** nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, referentes aos anos-calendário 2005, 2006 e 2007. A fiscalização esclareceu, ainda, que os débitos teriam sido compensados pela contribuinte em sua contabilidade com o IRRF oriundo de juros sobre o capital próprio recebidos da investida Cia Zaffari, sem a apresentação de Declaração de Compensação.

Não obstante a contribuinte alegue que o fisco teria atestado a legitimidade do crédito do IRRF e dos lançamentos na contabilidade da compensação efetuada, pelo Relatório Fiscal de fls. 14 a 17, o autuante não questiona nem ratifica os lançamentos contábeis, tendo lavrado o Auto de Infração apenas porque não foi observado o procedimento exigido pela legislação de regência. Assim, não está em discussão a legitimidade do crédito, mas a falta de apresentação da DCOMP.

Outrossim, a DCOMP não se confunde com as obrigações acessórias, uma vez que expressa uma faculdade do contribuinte e não uma obrigação e, portanto, o fato de não ter sido apresentada não enseja a aplicação de qualquer penalidade. A DCOMP é requisito essencial para que o contribuinte exerça o direito a compensar os créditos que alega dispor, sem a qual a compensação não se efetiva.

Convém esclarecer que apresentada a DCOMP, o pedido do contribuinte deve ainda ser homologado pelo fisco, uma vez que “*A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.*” (art. 74, §2º, da Lei nº 9.430, de 1996). O prazo para homologação é de “*5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação*” e DCOMP “*constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.*” (art. 74, §§ 5º e 6º).

A contribuinte defende que a compensação realizada estaria respaldada pelo art. 9º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, *in verbis*:

*Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.*

*§1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.*

*§ 2º Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito ao beneficiário.*

§ 3º O imposto retido na fonte será considerado:

I - antecipação do devido na declaração de rendimentos, no caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real;

II - tributação definitiva, no caso de beneficiário pessoa física ou pessoa jurídica não tributada com base no lucro real, inclusive isenta, ressalvado o disposto no § 4º;

[...]

§ 5º No caso de beneficiário sociedade civil de prestação de serviços, submetida ao regime de tributação de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, o imposto poderá ser compensado com o retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos sócios beneficiários.

§ 6º No caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real, o imposto de que trata o § 2º poderá ainda ser compensado com o retido por ocasião do pagamento ou crédito de juros, a título de remuneração de capital próprio, a seu titular, sócios ou acionistas.

§ 7º O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sem prejuízo do disposto no § 2º.

§ 8º Para os fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, não será considerado o valor de reserva de reavaliação de bens ou direitos da pessoa jurídica, exceto se esta for adicionada na determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido.

[...]

Como bem ressaltou o julgador *a quo* à fl. 119:

A leitura do artigo conduz à lógica de que há duas destinações possíveis para o imposto retido na fonte por juros sobre o capital próprio, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real: ou ser considerado antecipação do devido na declaração ou ser utilizado para compensação com o retido por ocasião do pagamento ou crédito de juros sobre o capital próprio a seu titular, sócios ou acionistas. A primeira hipótese contemplaria a regra geral, uma vez que o legislador empregou a expressão *será*; a segunda, a exceção, consagrada pela expressão *poderá*.

A interpretação que permite harmonizar as duas possibilidades de aproveitamento do IRRF sobre os juros sobre o capital próprio é aquela que atenta ao aspecto temporal: a faculdade de compensar vai somente até o final do período de apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ). Findo tal prazo, passa a incidir a regra geral, que prevê considerar-se o imposto retido como antecipação do devido na declaração (desde que a pessoa jurídica queira aproveitá-lo, conforme prevê o caput do art. 9º da Lei 9.249/95).

Embora a recorrente sustente que a lei não teria fixado prazo para a compensação pretendida, verdade é, que tal limite temporal, assim como a necessidade de apresentação de Declaração de Compensação, encontram-se expressamente previstos no art. 32 da Instrução Normativa nº 600, de 2005 (grifei):

*Art. 32. A pessoa jurídica optante pelo lucro real no trimestre ou ano-calendário em que lhe foram pagos ou creditados juros sobre o capital próprio com retenção de imposto de renda poderá, durante o trimestre ou ano-calendário da retenção, utilizar referido crédito de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) na compensação do IRRF incidente sobre o pagamento ou crédito de juros, a título de remuneração de capital próprio, a seu titular, sócios ou acionistas.*

*§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada pela pessoa jurídica na forma prevista no § 1º do art. 26.*

*§ 2º O crédito de IRRF a que se refere o caput que não for utilizado, durante o período de apuração em que houve a retenção, na compensação de débitos de IRRF incidente sobre o pagamento ou crédito de juros sobre o capital próprio, será deduzido do IRPJ devido pela pessoa jurídica ao final do período ou, se for o caso, comporá o saldo negativo do IRPJ do trimestre ou ano-calendário em que a retenção foi efetuada.*

*§ 3º Não é passível de restituição o crédito de IRRF mencionado no caput.*

O argumento de que o ato normativo teria fixado condições não previstas na lei não pode prosperar, uma vez que, como já esclarecido anteriormente, a lei delegou a Administração Tributária o poder de disciplinar o procedimento a ser adotado para a compensação do crédito tributário.

Da mesma forma, a alegação de que seria impossível considerar-se o imposto retido como "antecipação ao devido", uma vez que ao final do período de apuração não haveria "imposto devido", também não pode prosperar.

Ao final do período, o valor do IRRF incidente sobre os juros sobre o capital próprio recebidos pelo contribuinte, optante pelo lucro real, que não foi objeto de compensação nos termos do art. 32, §1º, da Instrução Normativa nº 600, de 2005, “*será deduzido do IRPJ devido pela pessoa jurídica ao final do período ou, se for o caso, comporá o saldo negativo do IRPJ do trimestre ou ano-calendário em que a retenção foi efetuada.*” (art. 32, §2º, da Instrução Normativa nº 600, de 2005). Por sua vez, a restituição do saldo negativo apurado pela pessoa jurídica está prevista de forma literal no art. 5º da referido ato normativo, requerendo, também, a formalização de Pedido de Restituição por meio do programa PER/DCOMP.

Pelos fundamentos acima exposto, concluo que a apresentação da Declaração de Compensação é requisito obrigatório para a compensação do crédito tributário, sem o qual a compensação não se conforma e, portanto, não havendo a contribuinte apresentado a referida declaração não ocorreu a compensação alegada pela defesa, mantendo-se, assim, a exigência do IRRF lançado pela fiscalização.

## 2 Incidência da taxa Selic sobre a multa de ofício

O recorrente questiona a aplicação da taxa SELIC sobre a multa lançada de ofício, por falta de previsão legal neste sentido.

A Fazenda, por outro lado, defende que a incidência da Taxa Selic sobre a multa de ofício está baseada em diversos artigos do Código Tributário Nacional – CTN e na própria Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

De se analisar a questão.

Como se sabe, a incidência dos juros de mora está prevista no art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN, *in verbis* (grifei):

*Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

*§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.*

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

Para a devida interpretação do dispositivo acima transcrito é necessário buscar o conceito de “crédito” a partir de outros artigos do mesmo código.

Assim dispõe o art. 113 do CTN:

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

*§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*

*§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.*

Depreende-se, assim, que existem duas espécies de obrigação tributária que não se confundem: obrigação principal e obrigação acessória. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador que pode ter dois objetos: pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. No contexto do art. 113, a expressão “penalidade pecuniária” corresponde a penalidade aplicada em decorrência da inobservância de uma obrigação acessória (de fazer ou não fazer) que se converte em obrigação principal (art. 113, §3º, do CTN) concluindo-se,

assim, que o conceito de obrigação principal não inclui a multa de ofício vinculada, mas tão somente a multa pelo descumprimento da obrigação acessória.

Dessa forma, uma vez que “*O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.*” (art. 139 do CTN), este também não abrange a multa de ofício proporcional exigida junto com o tributo ou contribuição. Reforçando nosso entendimento, o art. 161 do CTN deixa claro que os juros serão exigidos “*sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis*”.

Entendo, assim, que a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício não encontra amparo na lei complementar.

Resta agora analisar a legislação ordinária que prevê a aplicação da Taxa Selic, transcrevendo-se, inicialmente, o art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

*Art.61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

*§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

*§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

*§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

O dispositivo acima prevê os acréscimo moratórios (multa e juros de mora) incidentes sobre os débitos decorrentes de tributos e contribuições não pagos nos prazos, ou seja, sobre o valor do principal, que não se confunde com a multa de ofício vinculada. Caso a multa de ofício estivesse incluída no conceito de “débito” estar-se-ia defendendo a incidência de multa de mora sobre multa de ofício, o que não se admite. É cediço que a multa de mora é aplicada tão somente em recolhimentos de tributos e contribuições pagos após o vencimento, efetuados espontaneamente pelo sujeito passivo, enquanto que a multa de ofício é aplicada nos de falta de pagamento apurada em procedimento de ofício. Ademais, a aplicação concomitante das duas multas (de mora e de ofício) é expressamente vedada pelo art. 950, §3º, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/99.

A incidência cumulativa da Taxa Selic está prevista apenas nos casos de lançamento isolado de multa ou juros de mora, nos termos do art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996:

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

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

Conclui-se, assim, que também na legislação ordinária não existe previsão para a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Quanto às ilações a respeito da finalidade da aplicação da multa de ofício vinculada para justificar a incidência dos juros de mora, convém lembrar que a autoridade administrativa está adstrita à execução das atribuições inerentes a seu cargo ou função, devendo proceder de modo a justificar sua investidura e em estrita observância legal, sob pena de responsabilidade funcional, tendo em vista a natureza vinculada e obrigatória da atividade de lançamento (art. 142 do CTN).

Com a devida vênia dos que pensam em contrário, entendo que a exigência da Taxa Selic ou dos juros de mora de 1% previsto no art. 161 do CTN, pelos fundamentos acima expostos, não encontra amparo no CTN nem na Lei nº 9.430, de 1996.

Destarte, há que se afastar a aplicação da Taxa SELIC sobre a multa de ofício exigida em conjunto com o imposto devido.

### 3 Conclusão

Diante do exposto, voto por DAR provimento PARCIAL ao recurso para afastar a incidência da Taxa Selic sobre a multa de ofício vinculada.

(Assinado digitalmente)

Maria Lucia Moniz de Aragão Calomino Astorga