



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

Processo nº 10580.010785/00-36
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-001.137 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de março de 2013
Matéria IRPJ - COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA
Recorrente BANCO ECONÔMICO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2000

Ementa:

ESTIMATIVA MENSAL. COMPENSAÇÃO. COMPROVAÇÃO. AUSÊNCIA.

Ausentes nos autos elementos capazes de demonstrar que a antecipação obrigatória foi extinta por meio de compensação com saldo negativo de período anterior, há de se negar o eventual direito creditório dela decorrente.

PAGAMENTO FORA DO PRAZO LEGAL. ENCARGOS LEGAIS.

Nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, 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. Sobre os referidos débitos incidirão juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, 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.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. INAPLICABILIDADE.

À evidência, o prazo estampado no parágrafo quarto do art. 150 do Código Tributário Nacional, não obstante representar termo fatal para constituição de créditos tributários nos casos por ele alcançados, não se aplica aos pedidos de reconhecimento de direito creditório, que, no caso de pessoa jurídica, dependem de provocação do interessado.

VARIAÇÃO CAMBIAL. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO. LEGISLAÇÃO ANTERIOR.

Nos termos da legislação vigente à época da ocorrência dos fatos, as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito do contribuinte, assim como os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento de obrigações, deveriam ser incluídas na determinação do lucro operacional, de acordo com o regime de competência (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 18, Lei nº 9.249, de 1995, art. 8º).

LIQUIDAÇÃO EXTRAJUDICIAL. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. POSSIBILIDADE.

Nos termos do art. 60 da Lei nº 9.430, de 1996, as entidades submetidas ao regime de liquidação extrajudicial, enquanto perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e o pagamento do passivo, se submetem às normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União aplicáveis às pessoas jurídicas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª **Câmara / 1ª Turma Ordinária** da **PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto proferidos pelo Relator.

“documento assinado digitalmente”

Plínio Rodrigues Lima

Presidente

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães

Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Plínio Rodrigues Lima, Paulo Jakson da Silva Lucas, Wilson Fernandes Guimarães, Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior e Cristiane Silva Costa.

Relatório

Trata o presente processo de pedido de restituição, cumulado com o de compensação, consubstanciados em crédito relativo a Imposto de Renda Pessoa Jurídica do ano-calendário de 1999.

A Delegacia da Receita Federal em Salvador, unidade administrativa que primeiro analisou os pedidos formulados, emitiu Despacho propondo o encaminhamento do processo à Fiscalização (fls. 856/857).

No referido Despacho consta indicação das inconsistências a seguir indicadas, apuradas a partir da análise empreendida:

i) ausência de cômputo de multa nos recolhimentos realizados fora do prazo das estimativas referentes aos meses de janeiro a abril de 1999;

ii) dedução na determinação da estimativa do mês de janeiro de 1999, a título de saldo negativo de IRPJ de exercícios anteriores, da importância de R\$ 778.972,91, acrescida de atualização (R\$ 588.747,72), cuja origem não restou comprovada;

iii) existência de notificações relativas à restituição de IRPJ do exercício de 1989 (194.792,70 UFIR), cujo pedido de repetição foi efetuado por meio do processo nº 10580.001741/98-83, que, à época, encontrava-se sob apreciação (esclareceu a Delegacia da Receita Federal em Salvador que o valor em questão seria destinado à compensação de ofício de débitos porventura existentes em nome da contribuinte, uma vez que no pedido de compensação integrante do processo nº 10580.001741/98-83 não haviam sido indicados débitos passíveis de compensação);

iv) inexistência de saldo negativo de IRPJ nos exercícios de 1995 a 1999 que pudesse ser destinado à compensação no exercício 2000.

Tomando por base informações trazidas pelo setor de fiscalização, a Delegacia da Receita Federal em Salvador emitiu o Parecer de fls. 1.163/1.164, em que propôs a não homologação das compensações pleiteadas, haja vista a inexistência do crédito apontado para o encontro de contas.

Por bem sintetizar os fundamentos que serviram de suporte para a proposição acima referenciada, reproduzo abaixo o Parecer em questão.

BANCO ECONÔMICO S/A. comparece perante esta unidade da Secretaria da Receita Federal, fl. 01/02, apresentando pedido de restituição/compensação de débitos relativos a CSLL, IRPJ, PIS e COFINS, totalizado em R\$ 23.438.715,59 (vinte e três milhões, quatrocentos, trinta e oito mil, setecentos e quinze reais, cinquenta e nove centavos), com saldo negativo de IRPJ referente ao ano-calendário de 1999 e anteriores.

Na oportunidade foram anexados - Declaração que a instituição financeira em referência não efetuou compensações utilizando o crédito objeto do presente

processo, exceto o valor informado no Pedido de fl. 02 (docs. fl. 03); cópia do CNPJ e Estatuto Social (fls. 05 a 13); Atos do Presidente do Banco Central nºs 000352 e 000561 (fls. 17 e 18); procuração (fl. 20), balancetes mensais de cálculo do IRPJ e CSLL por estimativa referentes ao ano de 1999 (fls. 23 a 75); cópias de notificações que tratam de IRPJ a restituir, relativas ao exercício de 1989, com CNPJ diferentes, objetos também de outro processo de compensação formalizado sob o nº 10580.001741/98-83 (fls. 76 e 77); DARF de recolhimento do IRPJ, código 2319, e CSLL, código 2469, referentes ao período de apuração de 05/99 a 12/99 (fls. 78 a 84); DCTF retificadoras do 1º ao 4º trimestre de 99 (fls. 85 a 430); DIPJ/2000 (fls. 431 a 511); cópia do Livro de Registro de Apuração da Contribuição Social, nº 09, referente a dezembro/99 (fls. 512 a 531); Pedidos de Compensação juntados em 02/2001 e 07/2001 (fls. 534 a 547).

Examinadas as declarações relativas aos anos de 95 a 99, fls. 548 a 810, com fim de identificar saldos negativos de IRPJ utilizados na compensação do próprio imposto devido em 1999, conforme ilustrado nos demonstrativos de fls. 23 a 48, foi verificado inexistência de valores de IRPJ a recuperar, dentre outras inconsistências, devidamente relacionadas no despacho de fls. 856 e 857, dando encaminhamento do presente ao Serviço de Fiscalização dessa DRF para diligência fiscal.

Aberta diligência fiscal em 08/07/2004, conforme Termo de fl. 877, foram juntados os docs. de fls. 878 a 1.127, cujo exame revelou que a instituição financeira excluiu para efeito de apuração do lucro real, base de cálculo da CSLL anual e base de cálculo das estimativas mensais referentes ao ano calendário de 1999, variação cambial sobre NTN-série A3, registrada à conta 7.1.9.60.00-7. Acrescenta que quanto aos juros calculados sobre as NTN-série A3, contabilizados à mesma conta, foram excluídos apenas para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ, permanecendo na base de cálculo da CSLL (vide despacho de fl. 1128).

Tendo em vista o despacho supra, para realizarmos o julgamento, foi solicitado ao SEFIS/DRF/SDR que especificasse o valor da base de cálculo do IRPJ referente ao ano calendário de 1999 (doc. fl. 1.152). Em resposta foi encaminhado tabela relacionando os valores que foram excluídos da base de cálculo do IRPJ e CSLL (vide doc. fls. 1.153) extraídos dos registros contábeis apresentados pelo interessado.

Consultas revelam que não existe amparo legal para exclusão da base de cálculo do IRPJ e CSLL dos valores lançados a título de variação cambial e juros sobre notas do Tesouro Nacional - subsérie A3, conforme MP nº 1858-10, de 1999, art. 30 e reedições posteriores, MP nº 1991-12, de 1999, e reedições. Dessa forma, retirado o valor excluído indevidamente da base de cálculo do IRPJ, totalizado em R\$ 1.565.618.126,99, conforme registrados nos demonstrativos de fls. 923 e 929, saldo da conta rendas de créditos vinculados ao Banco Central em 30/06/99 e 31/12/99, o Lucro real resultaria em resultado positivo de R\$ 1.529.330.353,71, apurado conforme abaixo:

FICHA 10B - DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO REAL - INST. FINANCEIRAS
DIPJ/2000

APURAÇÃO ANUAL

Valor

01. Lucro Líquido antes do IRPJ -1.256.290.972,10

ADIÇÕES

02 A 12

13. Soma das Adições 3.902.307.852,83

EXCLUSÕES

16.(-) Lucros Div. Deriv. Invest. Aval. p/ custo de aquis. 352.489,68

17.(-) Ajustes por aumento valor de invest. Aval. p/ PL 8.190.214,59

20.(-) outras exclusões 1.108.143.822,75

21. Soma das exclusões 1.116.686.527,02

22 a 23

24. Lucro Real 1.529.330.353,71

Cabe acrescentar que a ficha acima foi recomposta com valores extraídos da DIPJ/2000, processada sob o nº 1085658, com cópia às fls. 718 e 719, exceto o valor da linha 20, assim considerado pela flagrante ilegalidade das exclusões realizadas, tal como acima especificado.

Prosseguindo na análise, o resultado positivo apurado implicaria em IR de R\$ 229.399.553,10 e adicional de R\$ 152.909.035,37, portanto os valores recolhidos de IRPJ em 1999, código 2319, confirmados no sistema SIEFI, conforme docs. de fls. 1.155 e 1.156, foram insuficientes para liquidar o IRPJ devido no ajuste anual, inexistindo, portanto, saldo negativo a recuperar no exercício de 2000.

Em conclusão, pelo exposto, inexistindo crédito na forma prevista pela IN SRF 21/97, alterada pela 73/97, revogada pela 210/2002, revogada pela art. 78 da IN SRF 460 de 18/10/2004, proponho a não homologação das compensações de fls. 02, 534, 538, 539, 860 e 867, cadastradas no sistema PROFISC conforme extrato de fls. 1.157 a 1.162, devendo o sujeito passivo ser cientificado do presente Parecer e intimado a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias o pagamento dos débitos indevidamente compensados, com o respectivos acréscimos legais. Na oportunidade acrescento que os valores do IRPJ devidos mensalmente seguem em cobrança através do processo 10580.0021241/99-94.

Com base no referido Parecer, o Delegado da Receita Federal em Salvador emitiu o Despacho Decisório de fls. 1.165, não homologando as compensações pleiteadas.

Inconformada, a autuada interpôs Manifestação de Inconformidade (fls. 1.175/1.204), momento em que trouxe os seguintes argumentos:

- que o Fisco não poderia alterar o resultado de período-base já atingido pela decadência, ainda que tal resultado seja negativo;

- que, considerando que as DCTF de 1999 foram retificadas por meio do processo nº 10580.010976/00-34, no qual estavam anexadas as bases de cálculo, o LALUR e a DIPJ, tendo sido proferido, em 26/12/2003, o Despacho nº 3.149/2003, que aprovou as retificações requeridas, outra conclusão não seria admissível senão considerar-se que, ao deferir as alterações, tornaram-se homologadas expressamente as bases de cálculo de 1999;

- que, quer pela ofensa à tipicidade cerrada (que imputou o fato gerador com base numa MP que trata de variação cambial, quando o procedimento está escorado em lei), quer por se tratar de nítida hipótese de isenção, deve ser afastada qualquer intenção de serem

adicionados, na determinação da base de cálculo do IRPJ, os juros que remuneraram os títulos NTN-A3;

- que não se conformava com a inclusão da multa e dos juros, uma vez que está sob regime de liquidação extrajudicial;

- que mesmo admitindo a caracterização de LUCRO decorrente da valorização dos títulos NTN-A3, ao modificar a forma de registro da dívida do PROER, apuraria uma base de cálculo negativa para o IRPJ e para a CSLL;

- que, a título de esclarecimento, informava: a) que, relativamente à antecipação obrigatória de janeiro de 1999, foi utilizado o saldo negativo apurado na declaração de rendimentos do exercício de 1990, cujo valor foi objeto da notificação recebida somente em 19 de dezembro de 1994; b) que tal compensação se revelava matéria incontroversa, uma vez que a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador já teria acatado tal pleito, conforme despacho decisório proferido nos autos do processo nº 10580.021241/99-94; e c) que o processo administrativo nº 10580.021241/99-94 tem por objeto a restituição de FINSOCIAL pago a maior e não a cobrança de eventuais parcelas complementares relativas às antecipações obrigatórias (alegou: “...o Fisco, desvirtuando o devido processo administrativo, indeferiu a restituição de FINSOCIAL, determinando a cobrança dos tributos mensais com base nas **DCTF ORIGINAIS RETIFICADAS, AO ARREPIO DOS DÉBITOS CONTIDOS NAS DCTF RETIFICADORAS HOMOLOGADAS NO PROCESSO Nº 10580.010976/00-34**, como se fossem instrumentos hábeis para cobrança, já a DRJ, alterando o entendimento, determinou a cobrança com base nos pedidos de compensação, sobre os quais foram apresentados e deferidos os pedidos de desistência.” (GRIFO DO ORIGINAL).

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador, por meio de despacho (fls. 1.456/1.457), propôs a realização de diligência para que fosse verificado na contabilidade da contribuinte se havia registros de compensações de débitos de IRPJ com o suposto crédito correspondente ao saldo negativo do ano-calendário de 1999, no período entre a retificação da DIPJ/2000 e o término da vigência da IN/SRF nº 21/97 (possibilidade de compensação sem requerimento).

Em atendimento, foi produzido o Relatório de fls. 1.483, no qual resta consignado que a diligenciada não atendeu às intimações formalizadas, alegando, entre outras razões, que não havia sido cientificada do despacho proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador. Assim, diante da ausência de elementos capazes de viabilizar as averiguações requeridas, o procedimento (diligência) foi encerrado.

Às fls. 1.484, consta o seguinte despacho:

Tendo em vista a falta de atendimento às intimações do SEFIS, mesmo depois da contribuinte obter cópia do processo, fls. 1476, evidenciando falta de interesse em esclarecer o solicitado pela DRJ, inviabilizando, deste modo, o cumprimento desta diligência pela fiscalização, sugiro o encaminhamento deste processo à DRJ para prosseguimento. (GRIFEI)

A 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador, Bahia, apreciando as razões trazidas pela defesa inaugural, decidiu, por meio do acórdão nº 15-

13.276, de 26 de julho de 2007, pelo deferimento parcial dos pedidos veiculados pela Manifestação Inconformidade impetrada.

O referido julgado restou assim ementado:

RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. RECOLHIMENTOS DE ESTIMATIVAS SUPERIORES AOS DECLARADOS EM DCTF RETIFICADORA. INEXISTÊNCIA DE SALDO NEGATIVO.

Devem ser homologadas as compensações declaradas, até o limite do crédito reconhecido em favor da contribuinte, relativo à diferença entre os recolhimentos efetuados de estimativas IRPJ, no ano-calendário 1999, e aqueles consignados nas DCTF Retificadoras, considerados no cálculo do IRPJ anual, apurado em Auto de Infração. Demonstrada a inexistência de saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 1999, indefere-se o pleito da empresa para utilizá-lo na compensação de outros débitos.

Por relevante, reproduzo o inteiro teor do resultado do julgamento na instância *a quo*.

Acordam os membros da 2ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar PARCIALMENTE PROCEDENTE a manifestação de inconformidade para RECONHECER o direito creditório em favor da contribuinte, no valor original de R\$16.580.222,00 (dezesseis milhões quinhentos e oitenta mil e duzentos e vinte e dois reais), correspondente à diferença entre os recolhimentos efetuados por meio dos DARF de fls.78/80 e o das estimativas efetivamente declaradas na DCTF Retificadora e consideradas no ajuste anual apurado no Auto de Infração formalizado no processo nº 10580.011897/2005-90 e para HOMOLOGAR a compensação dos débitos discriminados nos pedidos de compensação de fls. 02, 534, 538, 539, 860, **ATÉ o LIMITE DO CRÉDITO RECONHECIDO**, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. (GRIFO DO ORIGINAL)

Irresignada, a contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 1557/1.579), por meio do qual argumenta:

- que renova a argumentação trazida em sede de Manifestação de Inconformidade acerca da compensação da estimativa relativa a janeiro de 1999 com saldo negativo apurado na declaração de rendimentos do exercício de 1989;

- que é fato inconteste que as estimativas mensais, declaradas em DCTF, apuradas no período de janeiro/1999 a novembro/1999, sobretudo no que se refere à extinção de sua exigibilidade, configuram matéria totalmente estranha ao feito;

- que, relativamente ao saldo negativo, a questão se prende a um lançamento de ofício em revisão que carece de fundamentos jurídicos e fáticos, devidamente contestado e ainda pendente de decisão final - vale dizer, sobre o qual inexiste certeza para a cobrança, motivo pelo qual nunca poderia obstar o reconhecimento da existência de saldo negativo de IRPJ no ajuste anual do respectivo ano-calendário (1999) e o conseqüente direito à compensação pleiteada, conforme demonstrado às fls. 540/547;

- que o próprio reconhecimento do direito à compensação de R\$ 16.580.222,20 (valor resultante dos reparos efetuados no acórdão, com os quais já disse não concordar) é, por si só, a prova eloqüente de que as estimativas foram recolhidas a maior;

- que não é possível o acórdão aceitar a compensação apenas de uma parte das estimativas, utilizando como argumento para impedir a compensação do "saldo" (R\$ 18.084.563,90), a existência de processo administrativo em que se discute exigência superveniente imposta pelo Fisco;

- que, em respeito ao princípio da eventualidade, na hipótese de serem superadas as questões até aqui explanadas e remanescerem débitos, salienta que não se conforma com a inclusão de multa e juros, uma vez que se encontra em regime de liquidação extrajudicial.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do apelo.

Penso que se deve definir, em primeiro lugar, os contornos da lide.

A contribuinte, por meio do documento de fls. 01, pediu restituição do montante de R\$ 23.438.715,59, que, nos exatos termos do descrito no quadro 2 do formulário (MOTIVO DO PEDIDO), refere-se a “**pagamento a maior do que o devido relativo à antecipação obrigatória de IRPJ, conforme declarado na DIPJ/2000...**”.

No DEMONSTRATIVO DO CÁLCULO DA RESTITUIÇÃO (Quadro 3 do formulário), a contribuinte indicou:

(R\$ 18.084.563,92) – valor devido de IRPJ Estimativa Mensal

(R\$ 342.447,99) – Juros moratórios até a data dos efetivos recolhimentos

R\$ 36.100.425,14 – Antecipações do IRPJ, realizada em 1999

R\$ 736.570,05 – Atualização das antecipações até data da utilização

R\$ 778.972,91 – Crédito de IRPJ – Saldo negativo em períodos anteriores

R\$ 588.747,72 – Atualização do saldo negativo em períodos anteriores de IRPJ até a utilização em 1999

R\$ 19.777.703,91 – Antecipação a maior do que a devida em 1999 (PRINCIPAL)

Conforme demonstrativo de fls. 23, os montantes de R\$ 778.972,91 e R\$ 588.747,72 referem-se, respectivamente, a saldos negativos de períodos anteriores e atualização, utilizados para compensar a estimativa relativa ao mês de janeiro de 1999.

Cumulativamente, foi apresentado pedido de compensação no valor de R\$ 9.360.952,71 (fls. 02).

Posteriormente, outros pedidos de compensação foram aportados ao processo.

Diante da constatação de inúmeras inconsistências, a Delegacia da Receita Federal em Salvador, por meio de Despacho (fls. 856/857), propôs a realização de diligência fiscal para fins de confirmação dos fatos apurados.

Amparada nas averiguações promovidas por meio da Diligência Fiscal requerida, a Delegacia da Receita Federal em Salvador emitiu o Parecer/SEORT nº 431/2005

(fls. 1.163/1.165), no qual esclareceu que a contribuinte **excluiu, para efeito de apuração do lucro real, da base de cálculo da CSLL e da base de cálculo das estimativas mensais do ano-calendário de 1999, variação cambial sobre NTN – série A3. Os juros calculados sobre referidos títulos foram excluídos, apenas, para efeito de apuração da base de cálculo do imposto de renda.** Concluiu a referida unidade administrativa no sentido da **inexistência de suporte legal para a exclusão das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL dos valores relativos à variação cambial e aos juros sobre Notas do Tesouro Nacional – subserie A3, conforme Medida Provisória nº 1.858-10, art. 30, e reedições posteriores, e Medida Provisória nº 1.991-12, de 1999, e reedições.**

Recalculando a base de cálculo do imposto de renda, a partir da descon sideração das exclusões promovidas pela contribuinte, a Delegacia da Receita Federal em Salvador concluiu pela inexistência de crédito no ano-calendário de 1999, pois, diante do recálculo, o resultado final foi imposto a pagar.

O Parecer/SEORT nº 431/2005 resultou na emissão de Despacho Decisório pelo Delegado da Receita Federal em Salvador (fls. 1.165).

Cuidou, ainda, a Delegacia da Receita Federal em Salvador, de representar ao setor competente para que fossem averiguados os fatos descritos no Parecer/SEORT nº 431/2005 em referência (fls. 1.166).

Cabe destacar que a Delegacia da Receita Federal em Salvador, de início, tratou o pedido da contribuinte, acertadamente, como recolhimento a maior no ano de 1999, eis que no Despacho de fls. 856/857 assinalou:

Trata o presente processo do pedido de restituição do valor de R\$23.438.715,59 (vinte e três milhões, quatrocentos e trinta e oito mil, setecentos e quinze reais e cinquenta e nove centavos), relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica recolhido a maior pela empresa supra qualificada durante o ano calendário de 1999. (GRIFEI)

Contudo, no Parecer de fls. 1.163/1.165, a referida unidade recepcionou o pedido de restituição da contribuinte como se fosse relativo a saldos negativos do ano-calendário de 1999 e de períodos anteriores, eis que nele registrou consignado:

BANCO ECONÔMICO S/A. comparece perante esta unidade da Secretaria da Receita Federal, fl. 01/02, apresentando pedido de restituição/compensação de débitos relativos a CSLL, IRPJ, PIS e COFINS , totalizado em R\$ 23.438.715,59 (vinte e três milhões, quatrocentos, trinta e oito mil, setecentos e quinze reais, cinqüenta e nove centavos), com saldo negativo de IRPJ referente ao ano-calendário de 1999 e anteriores. (GRIFEI)

A contribuinte interpôs Manifestação de Inconformidade (fls. 1.175/1.204).

Diante da interposição da defesa pela contribuinte, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador decidiu converter o julgamento em diligência (Despacho DRJ/SDR nº 003, fls. 1.456/1.458), para que fosse verificado na contabilidade da requerente se havia registros de compensações de débitos de imposto de renda com o suposto crédito correspondente a saldo negativo do ano-calendário de 1999, no período entre a retificação da DIPJ/2000 e o término da vigência da IN/SRF nº 21/97 (30 de setembro de 2002), caso em que referidas compensações deveriam ser discriminadas.

Do Despacho acima referenciado releva destacar os seguintes elementos:

i) o pedido de restituição (R\$ 23.438.715,59) seria correspondente a antecipações recolhidas a maior do que a devida no ano de 1999 (principal no montante de R\$ 19.777.703,91, atualizado até dezembro de 2000);

ii) em virtude da Representação formalizada anteriormente, foi lavrado auto de infração (processo nº 10580.011897/2005-90), no qual foi apontada redução indevida do lucro real relativo ao ano-calendário de 1999 em razão da apuração, entre outras infrações, da exclusão indevida da variação cambial e dos juros sobre as Notas do Tesouro Nacional – subsérie A3;

iii) a contribuinte efetuou recolhimentos de estimativas por meio dos DARF no total de R\$ 36.670.555,45, e declarou em DCTF retificadoras valores devidos de estimativa mensal de IRPJ, no ano-calendário de 1999, no montante de R\$18.084.563,92;

iv) o valor de R\$ 18.084.563,92 foi deduzido do IRPJ apurado como devido no ajuste anual demonstrado no Auto de Infração para fins de determinação do montante a ser lançado de ofício;

v) a partir de tais conclusões, a contribuinte teria direito, a princípio, à parcela significativa do direito creditório pleiteado, correspondente a antecipações recolhidas a maior do que a devida nas DCTF Retificadoras;

vi) considerando, porém, que até 30/09/2002 estava em vigor a IN/SRF nº 21/1997, que permitia a compensação de tributos da mesma espécie e mesma destinação constitucional, independentemente de requerimento, existia possibilidade de a contribuinte ter utilizado o suposto crédito de R\$18.084.563,92 para compensar débitos subseqüentes de IRPJ de sua titularidade, no período da vigência da referida Instrução Normativa.

Note-se que a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador, acertadamente, aprecia o pedido de reconhecimento de direito creditório formalizado pela contribuinte como referente a PAGAMENTO A MAIOR de estimativas (antecipações obrigatórias) do ano-calendário de 1999.

A diligência fiscal requerida, contudo, foi inconclusiva, vez que a contribuinte não atendeu as intimações formalizadas (Relatório às fls. 1.483).

A Decisão exarada em primeira instância assinala que, para compensar os débitos apontados nas Declarações de Compensação anexadas às fls. 538/539, a contribuinte utilizou, além do crédito de R\$ 23.438.715,50 indicado no pedido de fls. 01, o montante de saldo negativo apurado na DIPJ/2000 no valor de R\$ 18.084.563,90.

Do referido ato decisório, extraio as seguintes conclusões:

a) o valor correspondente à diferença entre os valores recolhidos a título de estimativas de IRPJ referentes ao ano-calendário de 1999 e aqueles declarados na DCTF (retificadora) é passível de ser restituído ou utilizado para compensação com débitos do contribuinte relativos a tributos ou contribuições sob a administração da Receita Federal;

b) a compensação de parte do IRPJ devido por estimativa no mês de janeiro de 1999 com créditos de períodos anteriores não restou comprovada nos autos;

c) a contribuinte deixou de computar a multa de mora por atraso nos recolhimentos das estimativas referentes aos meses de janeiro a abril de 1999;

d) o saldo negativo apurado no ano de 1989 que teria sido utilizado para extinguir parcela da estimativa de janeiro de 1999, conforme decisão exarada em primeira instância nos autos do processo administrativo nº 10580.021241/99-94 (acórdão DRJ/SDR nº 6.647, de 08 de março de 2005), foi utilizado para a compensação de débitos relativos aos períodos de apuração de 2002 e de 2003;

e) são devidos a multa de mora e os juros de mora sobre o valores do IRPJ devido mensalmente por estimativa, vencidos e não pagos nos respectivos vencimentos;

f) o saldo negativo de R\$ 18.084.563,90, apurado na DIPJ/2000, é inexistente, vez que o acórdão nº 15-11.853 da 1ª Turma de Julgamento daquela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, rejeitando a preliminar de decadência, manteve parcialmente o lançamento promovido nos autos do processo administrativo nº 10580.011897/2005-90, para considerar devido o IRPJ no montante de R\$ 189.360.022,33; e

g) o voto condutor da decisão de primeiro grau ainda assinala:

Quanto à informação de que, em virtude dos "Fatos Novos de Alta Relevância" que dizem respeito à necessidade de adequação da sua contabilidade aos ajustes determinados pelo Banco Central do Brasil, e para fins de interrupção do prazo prescricional, a impugnante protocolou pedidos de restituição de todos os valores compensados no presente feito, cumpre informar que não será objeto de análise, por ser matéria alheia ao presente processo, cuja competência originária para apreciação é da DRF/Salvador.

Com base em tais fundamentos, a autoridade julgadora de primeira instância reconheceu o direito creditório no valor de R\$ 16.580.222,00, correspondente à diferença entre os recolhimentos efetuados por meio de DARF e o montante das estimativas declaradas em DCTF (retificadora), e homologou as compensações até o limite do crédito reconhecido.

Em apertada síntese, os limites da controvérsia instaurada no presente processo estão representadas pelas conclusões descritas nas letras "a" a "g" acima, e é contra elas que a contribuinte se insurge em sua peça recursal.

Aprecio, pois, os argumentos expendidos pela ora Recorrente.

COMPENSAÇÃO DA ESTIMATIVA DE JANEIRO DE 1999

A Recorrente reafirma que na determinação do valor da estimativa de janeiro de 1999 utilizou saldo negativo apurado na declaração de rendimentos do exercício de 1989. Diz que a compensação é matéria incontroversa, vez que a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador, por meio do acórdão nº 6.647/2005 (processo administrativo nº 10580.021241/99-94) expressamente a admitiu. Alega que a própria decisão recorrida concluiu que o direito à restituição/compensação foi reconhecido. Sustenta que a afirmação constante na decisão de primeiro grau de que os débitos cuja compensação foi homologada não se referem à

parte da estimativa do mês de janeiro de 1999, mas, sim, a períodos de apuração de 2002 e de 2003, não resiste sequer ao exame da documentação acostada aos autos (DCTF retificadora).

A afirmação a que faz referência a Recorrente, tomou por base análise empreendida no acórdão DRJ/SDR nº 6.647, proferido no processo administrativo nº 10580.021241/99-94, juntado aos autos às fls. 1.485/1.494, e em cópias de algumas peças do referido processo (fls. 1.446/1.448).

Do referido julgado, reproduzo os seguintes excertos:

[...]

33. **Quanto ao pedido de homologação da compensação, verifica-se que não há mais como fazer referência ao Pedido de fl. 01, ante o Pedido de Desistência formal apresentado pelo contribuinte em 12/11/2002 (fl.199), requerida em data de 11/11/2002, no prazo legal previsto para desistência (art. 1º da IN SRF nº 233, de 29 de outubro de 2002).**

34. Assim, é oportuno observar que para efeito de compensação deverá ser considerado o pedido relativo à Declaração de Compensação de fls. 1077/1079 entregue pela interessada em 30/07/2003 em substituição ao de fls.202/204, uma vez que àquela data o pedido de restituição dos créditos encaminhado a SRF se encontrava pendente de decisão administrativa à data do encaminhamento da "Declaração de Compensação"(IN SRF nº 360, de 24 de setembro de 2003, em seu art. 4º) .

35. **Em consonância com este mesmo entendimento, há que ser esclarecido ainda, que não se apreciará as razões pelas quais houve alteração nos valores relacionados no pedido de compensação de fl. 01, e, em decorrência, a retificação nas DCTF, porque os débitos ali discriminados já não são objeto do presente processo,** não se relacionando ao litígio ora posto: a análise do pedido de restituição e a não homologação da compensação (fl. 1077).

(GRIFEI)

Às fls. 1.448 consta cópia do Pedido de Compensação, que constituiu a folha 01 do processo administrativo nº 10580.021241/99-94 e que, de acordo com a decisão de primeira instância nele exarada, não foi objeto de apreciação em virtude de a contribuinte ter formalizado pedido de desistência.

Observe-se que o pedido em questão trata, entre outras, de compensação de débito de antecipação obrigatória (estimativa) de IRPJ de janeiro de 1999.

Correta, pois, à luz da documentação que serviu de suporte, a decisão de primeira instância no sentido de que não se pode acolher a pretensão da contribuinte.

MULTA DE MORA SOBRE AS ESTIMATIVAS VENCIDAS

Alega a Recorrente que na composição do valor recolhido a maior do que o devido foi trazida, apenas, a compensação da estimativa mensal apurada no mês de dezembro de 1999, isto é, os períodos de apuração de janeiro a novembro de 1999 “*sequer compõem a matéria tratada neste processo*”.

Equivoca-se a Recorrente.

Com efeito, os próprios demonstrativos aportados ao processo pela contribuinte às fls. 23/75 demonstram que os pagamentos realizados a maior em outubro de 1999 objetivaram quitar, ao menos em parte, antecipações obrigatórias que já se encontravam vencidas.

Referidos demonstrativos, inclusive, guardam inteira relação com o DEMONSTRATIVO DE IMPUTAÇÃO de fls. 831/833, onde encontram-se devidamente detalhados os débitos, suas datas de vencimento, os pagamentos efetuados e os encargos legais cabíveis.

Na linha do sustentado pela decisão recorrida, diante das disposições do art. 60 da Lei nº 9.430, de 1996, as entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial sujeitam-se às normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União aplicáveis às pessoas jurídicas, em relação às operações praticadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e o pagamento do passivo.

Tratando-se, pois, de extinção de débito após o vencimento legal da obrigação, são aplicáveis as disposições do art. 61 do diploma referenciado no parágrafo anterior, abaixo transcritas.

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.

SALDO NEGATIVO DE IRPJ DO ANO-CALENDÁRIO DE 1999

Argumenta a Recorrente que a questão se prende a um lançamento de ofício em revisão que carece de fundamentos jurídicos e fáticos, devidamente contestado e ainda pendente de decisão final. Diz que, em virtude de tal fato, o referido feito, objeto do processo administrativo nº 10580.011897/2005-90, não poderia obstar o reconhecimento da existência do saldo negativo em questão. Sustenta que o próprio reconhecimento do direito à compensação de R\$ 16.580.222,20 é, por si só, prova de que as estimativas foram recolhidas a maior. Afirma que, na hipótese de vir a ser confirmado em decisão final, o auto de infração será objeto de cobrança final.

De início, algumas considerações.

O processo administrativo nº 10580.011897/2005-90 já foi objeto de decisão final, conforme acórdão nº 101-96.514 da Primeira Câmara do então Primeiro Conselho de Contribuintes, vez que o Recurso Especial impetrado pela Fazenda Nacional não foi conhecido

pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (acórdão nº 9101-00.342, de 25 de agosto de 2009).

Os referidos julgados restaram assim ementados:

Acórdão nº 101-96.514

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - IRPJ - PRELIMINAR DE DECADÊNCIA - Consoante jurisprudência firmada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, após o advento da Lei no 8.383/91, o Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas é lançado na modalidade de lançamento por homologação e a decadência do direito de constituir crédito tributário rege-se pelo artigo 173 do Código Tributário Nacional.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - DECADÊNCIA- Por se tratar de tributo cuja modalidade de lançamento é por homologação, expirado cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito.

Acórdão nº 9101-00.342

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. ADMISSIBILIDADE. Não se conhece de recurso especial de divergência, quando a decisão do acórdão paradigma não deu a lei tributária interpretação divergente da que lhe foi dado pelo acórdão recorrido, mas ao contrário, convergem na mesma direção.

O reconhecimento, pela Turma Julgadora de primeira instância, do direito à compensação de R\$ 16.580.222,20, por sua vez, decorreu da efetiva constatação de PAGAMENTO A MAIOR das antecipações obrigatórias, não guardando relação, portanto, com o saldo negativo apurado ao final do período de apuração, que deriva, entre outras possíveis origens, da estimativa devida e recolhida nos termos da legislação de regência.

Analisando o decidido pela Primeira Câmara do então Primeiro Conselho de Contribuintes nos autos do processo administrativo nº 10580.011897/2005-90, verifico que o recurso voluntário impetrado foi provido, vez que foi acolhida a preliminar de decadência.

A meu ver, na medida em que a questão de mérito impeditiva do reconhecimento do direito creditório representado pelo saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 1999 não foi apreciada em segunda instância, eis que decretada, liminarmente, a caducidade do direito de a Fazenda constituir o crédito tributário, ela deve ser apreciada neste momento, única e exclusivamente como forma de aferir a liquidez e certeza do crédito utilizado nas compensações tributárias.

Esclareço, primeiramente, que a análise da legislação que disciplina o instituto da compensação no âmbito tributário conduz a conclusões que demonstram de forma inequívoca que não se pode aplicar as normas relativas à constituição do crédito tributário ao instituto da compensação, senão vejamos:

1. o Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a matéria, estabeleceu (art. 170, *caput*): a) que compete à lei autorizar a compensação; b) que a lei pode atribuir à autoridade administrativa poderes para estipular condições e garantias para que a compensação

seja deferida; c) que **a compensação de débitos do contribuinte envolve, necessariamente, créditos líquidos e certos desse mesmo sujeito passivo contra a Fazenda Pública;**

2. a Receita Federal está autorizada pela lei a expedir instruções necessárias à efetivação da compensação (Lei nº 8.383/91, art. 66, parágrafo 4º);

3. a compensação submete-se a procedimento homologatório, ainda que pela via tácita (Lei nº 9.430/96, art. 74, parágrafos 2º e 5º);

4. **o procedimento de homologação da compensação se submete a prazo, e o início de sua contagem se dá a partir do momento em que a compensação é requerida nos termos e condições estabelecidos pela lei** (Lei nº 9.430/96, art. 74, parágrafo 5º);

5. a não homologação da compensação pleiteada faculta ao contribuinte a apresentação de manifestação de inconformidade e eventual recurso, nos exatos termos do Decreto nº 70.235, de 1972 (Lei nº 9.430/96, art. 74, parágrafos 9º, 10 e 11);

6. a manifestação de inconformidade e o recurso eventualmente apresentados suspendem a exigibilidade do débito tido como indevidamente compensado nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional (Lei nº 9.430/96, art. 74, parágrafo 11, *in fine*);

A legislação referenciada deixa fora de dúvida de que à COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA são aplicadas normas especiais no que tange à competência para a apreciação dos pedidos correspondentes, à necessária homologação dos citados pedidos, ao prazo para a efetivação da homologação e ao rito processual aplicável à matéria.

Aceitar tese contrária, qual seja, a de que a aferição da liquidez e certeza do crédito indicado para compensação se submete à regra de decadência estampada pelo parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, significaria, em última análise, afastar, por desnecessária, a norma estampada no parágrafo 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

Obviamente, tal entendimento não encontra ressonância na legislação de regência, eis que, como já disse, o instituto da compensação é regido por um conjunto próprio de normas, e, no que diz respeito a prazo para homologação, a regra não pode ser outra senão a prevista no parágrafo 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

Recepcionada sob outra ótica, poder-se-ia afirmar que o entendimento sob apreciação não afastaria, necessariamente, a aplicação do prazo previsto no parágrafo 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, sendo que este seria aplicável à homologação da compensação e o previsto no parágrafo 4º do art. 150 do CTN deveria ser observado na aferição da liquidez e certeza do crédito apontado para o encontro de contas.

A meu ver, tal raciocínio revela-se, da mesma forma, absolutamente equivocado, eis que não se pode admitir homologação de compensação sem que a certeza e liquidez dos créditos sejam aferidas, pois, do contrário, estar-se-á deixando de observar requisito imposto pela norma de regência (*caput* do art. 170 do Código Tributário Nacional).

Em síntese: a homologação da compensação pleiteada pelo contribuinte está representada, em essência, pela verificação da certeza e liquidez dos créditos indicados no pedido.

Em conclusão, penso que, não obstante o crédito tributário constituído a partir da Representação formalizada pela Delegacia da Receita Federal em Salvador tenha sido cancelado em razão do decurso do prazo decadencial, devemos nos debruçar sobre os fundamentos do Despacho Decisório de fls. 1.165, estampados no Parecer/SEORT nº 431/2005 (fls. 1.163/1.165).

Neste particular, por entender que não é digna de reparo e por não ter os seus fundamentos contraditados por meio do recurso voluntário interposto no processo administrativo que cuidou do lançamento tributário (10580.011897/2005-90)¹, acolho por inteiro as razões de decidir esposadas no acórdão nº 15-11.853, proferido pela Primeira Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador, no sentido de julgar indevida a exclusão, na determinação do lucro real, da variação cambial sobre as Notas do Tesouro Nacional – subsérie A3.

Reproduzo, abaixo, excertos do julgado em referência.

[...]

Variação Cambial das NTN

A impugnante alegou que as NTN objeto da autuação terão seus vencimentos implementados no ano de 2024, por isso seria impossível estimar a taxa cambial em que se darão suas liquidações, e que toda e qualquer mutação decorrente do câmbio até o dia do vencimento e efetivo resgate seria mera expectativa de renda, ou de lucro ou de prejuízo. Desta forma, caso não fosse afastada a tributação da renda fictícia produzida pelas oscilações do câmbio flutuante ocorridas no câmbio em 1999, ela teria um efeito de confisco, e considerando que a empresa estava em processo de liquidação extrajudicial, não seria razoável que efetuasse um recolhimento apurado sobre meras expectativas de receitas provisórias, precárias, fictas e indisponíveis e, após dois meses o valor principal do imposto fosse considerado como recolhimento a maior do que o devido.

Inicialmente, cabe frisar que é obrigação decorrente de preceito legal, inserido tanto na lei comercial como na legislação fiscal, a utilização do regime de competência no registro contábil dos fatos ocorrentes numa empresa. Consiste tal regime de escrituração na apropriação de receitas e despesas no momento de ocorrência desses eventos, independentemente do recebimento ou pagamento dos valores.

No ano calendário de 1999, período base autuado, a legislação em vigor determinava expressamente que as variações monetárias ativas, em função da taxa de câmbio, deveriam ser tributadas como receitas financeiras de acordo com o regime de competência, conforme art. 375 do RIR/1999, abaixo transcrito:

Art. 375. Na determinação do lucro operacional deverão ser incluídas, de acordo com o regime de competência, as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito do contribuinte, assim como os ganhos cambiais e monetários realizados no

¹ O Relatório do acórdão nº 101-96514 da Primeira Câmara do então Primeiro Conselho de Contribuintes, prolatado nos autos do processo administrativo nº 10580.011897/2005-90, assinala que a contribuinte limitou-se a reprimir, em sede de recurso voluntário, a argumentação expendida na peça impugnatória.

pagamento de obrigações (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 18, Lei nº 9.249, de 1995, art. 8º)

Parágrafo único. As variações monetárias de que trata este artigo serão consideradas, para efeito da legislação do imposto, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso (Lei nº 9.718, de 1998, art. 9º).

Somente a partir de 1º de janeiro de 2000, foi alterada a forma de tributação das referidas variações monetárias, devendo ser considerada no momento da liquidação da correspondente operação, conforme estabelecido no art. 30 da Medida Provisória nº 1.858-10, de 26 de outubro de 1999, abaixo transcrito:

Art. 30. A partir de 1º de janeiro de 2000, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, bem assim da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação.

Quanto à alegação de que a tributação segundo o regime de competência no período autuado teria efeito de confisco ou não seria razoável por estar a empresa em processo de liquidação extrajudicial, foge à competência da autoridade administrativa apreciar a arguição e declarar ou reconhecer a inconstitucionalidade ou ilegalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento pátrio, por se tratar de prerrogativa reservada ao Poder Judiciário, nos termos do art. 102 da Constituição Federal.

A norma jurídica, regularmente editada, goza da presunção de legitimidade e constitucionalidade, cabendo a autoridade administrativa tão-somente zelar pelo seu fiel cumprimento, até que seja excluída do mundo jurídico por uma outra norma superveniente ou por resolução do Senado Federal, a partir de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal (STF) declarando sua inconstitucionalidade.

Foi alegado, ainda, que os referidos títulos nunca permaneceram para negociação na carteira da impugnante, estando, sempre e ininterruptamente, vinculados ao BACEN, em garantia do PROER. Desta forma, a renda proveniente da variação cambial somente seria tributável após o real acréscimo patrimonial, face sua indisponibilidade jurídica e econômica. Tal entendimento estaria respaldado em resposta a consulta formulada ao BACEN, às fls. 574, onde foi esclarecido que os ganhos decorrente da variação cambial em foco seriam auferidos por ocasião do vencimento da aplicação, por integrarem o valor de face ou de resgate dos títulos, conforme Ofício do Banco Central do Brasil - DEPAD/CONEP nº 99/0016, de 18/03/1999, às fls. 575.

Além disso, o fato dos títulos estarem custodiados e vinculados ao BACEN para garantia da dívida por ela assumida, consistiria uma condição suspensiva, cujo implemento dependeria de evento futuro, qual seja, o pagamento da dívida, com a existência de saldo remanescente em seu favor. Assim somente com implemento desta condição poder-se-ia exigir o tributo, pois somente então ocorreria o seu fato gerador.

Conforme verificado em diligência fiscal, as NTN foram de fato vinculadas em garantia aos empréstimos concedidos pelo Banco Central do Brasil sob o amparo

do PROER, entretanto, os referidos títulos permaneceram na esfera patrimonial da impugnante, configurando assim a disponibilidade jurídica dos seus rendimentos. A característica essencial de uma garantia é a entrega voluntária do bem para guarda ou vigilância de terceiro, com o objetivo de prevenir os riscos da operação, e não a transferência de propriedade do bem ou de seus rendimentos. Os títulos, assim como seus rendimentos, somente deixariam de pertencer à impugnante no caso da execução da garantia pelo inadimplemento do empréstimo, o que ainda não ocorreu.

Conforme já analisado, a legislação em vigor determinava expressamente que as variações monetárias ativas, em função da taxa de câmbio, fossem tributadas como receitas financeiras de acordo com o regime de competência, portanto, o pagamento da dívida não configura uma condição suspensiva à ocorrência do fato gerador do tributo, como pretende a impugnante.

Diante do exposto, mantenho o lançamento fiscal referente à variação cambial incidente sobre as Notas do Tesouro Nacional (NTN), no valor de R\$ 1.221.332.132,61.

Despesa Financeira Não Contabilizada

A impugnante alegou que no período autuado deixou de contabilizar parcela das despesas financeiras relativas aos contratos de mútuo celebrados junto ao Banco Central do Brasil sob a égide do PROER, e que tinham como garantia reais as NTN cujos rendimentos foram objeto de autuação. As despesas contabilizadas teriam sido calculadas com base na Taxa Referencial - TR, quando deveriam ter sido calculadas nos moldes contratuais, ou seja, a remuneração dos títulos dados em garantia acrescido de 2% ao ano. Em decorrência, a despesa dedutível que teria deixado de ser contabilizada no período autuado totalizaria R\$ 2.063.827.633,00. Desta forma, qualquer lucro que em tese tivesse sido auferido pela valorização dos títulos seria anulado pelo prejuízo decorrente da atualização da dívida por eles garantidos.

Primeiramente, cabe observar que para efeitos fiscais a dedução de uma despesa dedutível é uma faculdade que compete ao contribuinte, nos termos do art. 377 do RIR/1999, e para exercer tal faculdade o contribuinte deve contabilizá-la e incluí-la em sua declaração de rendimentos. A impugnante não pode pretender deduzir uma despesa quando ela própria não a reconhece como despesa em sua contabilidade. Somente para demonstrar os efeitos patrimoniais no caso em concreto, transcrevo matéria veiculada através do jornal Valor Econômico, em 3 de novembro de 2006:

BC pode ter de pagar bilhões a donos de banco liquidado

O Banco Central sofreu nesta semana uma importante derrota. A pedido do Ministério Público, a Justiça da Bahia desbloqueou os bens dos controladores e ex-administradores do Banco Econômico, entre eles Ângelo Calmon de Sá. Não há mais como recorrer. Os bens estavam bloqueados desde a intervenção no Econômico, em agosto de 1995. Como na época o patrimônio líquido do banco estava negativo em cerca de R\$ 1,8 bilhão, imóveis e carros foram arrestados para cobrir eventuais prejuízos a credores ao final da liquidação. A ação de arresto havia sido proposta pelo próprio MP. Agora, no pedido de encerramento do processo, o MP criticou a lentidão da liquidação do Econômico e se baseou em balanços do banco que indicam equilíbrio entre ativos e passivos.

Há, porém, divergências sobre os números do balanço. Na contabilidade apresentada pelo liquidante do Econômico até maio, foi utilizada a TR para corrigir a dívida da instituição com o Banco Central, conforme determina a Lei 8.177. Mas o BC entende que a Lei de Falências (6.024) permite a correção pelo custo das garantias - neste caso, as NTNA3 (variação cambial mais 6% ao ano).

Cabe observar, ainda, que a decisão da autoridade julgadora concentra-se na análise do mérito e legalidade do procedimento do lançamento, que no caso concreto está focalizada na exclusão não autorizada na apuração do lucro real de rendimentos financeiros vinculados às Notas do Tesouro Nacional e na falta da adição da realização mínima do Lucro Inflacionário. A despesa financeira que teria deixado de ser computada na apuração do resultado não foi objeto da autuação, nem constituiu despesa necessária para obtenção dos rendimentos em litígio. Desta forma, deixo de acolher a referida argumentação

INEXIGIBILIDADE DE MULTA E JUROS DE MORA

Afirma a Recorrente que não se conforma com a inclusão de multa e juros, uma vez que se encontra em regime de liquidação extrajudicial.

Embora o caso apreciado verse sobre processo de falência, tomo por empréstimo os argumentos expendidos pelo ilustre Conselheiro Antônio Bezerra Neto no acórdão nº 203-11076, eis que, por analogia, os fundamentos ali esposados aplicam-se à liquidação extrajudicial.

No referido acórdão restou consignado:

[...]

Do cabimento de multa e juros contra a massa falida

Argúi a impugnante o descabimento de multa de ofício e dos juros de mora, em face do que dispõem os artigos 23 e 26 do Decreto-Lei nº 7. 661, de 21 de junho de 1945 – Lei de Falências, bem assim das **Súmulas nº 192 e nº 565 do STF**.

Reproduzem-se os dispositivos invocados pela defendente:

“Art . 23. Ao juízo da falência devem concorrer todos os credores do devedor comum, comerciais ou civis, alegando e provando os seus direitos.

Parágrafo único. Não podem ser reclamadas na falência:

(...)

III – as penas pecuniárias por infração das leis penais e administrativas.

(...)

Art . 26 . Contra a massa não correm juros, ainda que estipulados forem, se o ativo apurado não bastar para o pagamento do principal. (g. n)

(...)"

A respeito da matéria, o Supremo Tribunal Federal editou as Súmulas 192 e 565, que preceituam:

"Súmula 192 – Não se inclui no crédito habilitado em falência a multa fiscal com efeito de pena administrativa. "

"Súmula 565 – A multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência. "

Por outro lado, a Lei n 6.830, de 22 de setembro de 1980 – Lei de Execuções Fiscais, estabelece que:

"Art . 5º. A competência para processar e julgar a execução da Dívida Ativa da Fazenda Pública exclui a de qualquer outro Juízo, inclusive o da falência, da concordata , da liquidação, da insolvência ou do inventário.

(...)

Art . 29. A cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, concordata, liquidação, inventário ou arrolamento.

(...)

Art . 31. Nos processos de falência, concordata, liquidação, inventário, arrolamento ou concurso de credores, nenhuma alienação será judicialmente autorizada sem a prova de quitação da Dívida Ativa ou a concordância da Fazenda Pública.

(...)"

Acerca da questão, assim se pronunciou a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, em Parecer de n 1.400/99:

*"Em assim sendo, tornou-se pacífico nos tribunais pátrios que o dispositivo da Lei de Falências, **analogamente aplicado ao da Lei nº 6.024/74 (art. 18, alínea 'f')**, não atinge os créditos, cuja cobrança é regida pela Lei das Execuções Fiscais, em cumprimento ao comando emergente do seu art. 29. "*

A análise mais acurada dos preceptivos legais até aqui colacionados revela que, a rigor, não são eles de maior relevância para a hipótese dos autos, pois seus comandos regulam uma fase posterior à da constituição do crédito tributário, qual seja, a sua cobrança. A constituição do crédito tributário, cuja legitimidade se está a examinar na presente demanda, incluiu a aplicação da multa de ofício e dos juros de mora com amparo nos artigos 44, I, e 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 c/c artigos 5º e 29 da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, não havendo nenhuma disposição legal que exima tais gravames do contribuinte com falência decretada. Em consequência, não poderia a autoridade fiscal autuante furtar-se a aplicá-los, ante o caráter obrigatório e vinculado de que se reveste o lançamento (art. 142, parágrafo único, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional – CTN).

Clara está, portanto, a imposição legal para a inclusão da multa de ofício e dos juros de mora na constituição do crédito tributário, independentemente da decretação da falência do contribuinte. Como já visto, o diploma legal de que se socorreu a impugnante não infirma este entendimento, vez que não se reporta à fase da constituição do crédito, e sim da sua cobrança, ocasião em que aí sim será discutida a exigência perante **o juízo competente**. Nem poderia ser diferente, pois, a priori, nada impede que se reverta o estado falimentar, antes do trânsito em julgado da falência, hipótese em que a Fazenda Pública não poderia exigir os acréscimos legais se já os houvesse excluído quando do lançamento. Por outras palavras, à autoridade fiscal cabe, por dever de ofício, nos termos do art. 142 do CTN, constituir, pelo lançamento, o crédito tributário em sua totalidade, não lhe sendo atribuída qualquer faculdade discricionária que lhe permitisse se abster de aplicar as penalidades aos dispositivos infringidos. Ao juiz, nos casos de falência, compete, por sua vez, habilitar os créditos reclamados contra a massa falida e, a í sim, nessa oportunidade, obstruir aquelas parcelas cujo seguimento fosse legalmente vedado.

Apenas como argumento subsidiário, pois a recorrente não se subsume ao regramento da nova Lei de Falências, essa polêmica não mais subsiste, pois, com a edição da Lei nº 11.101, de 2005, que, revogou o Decreto-lei nº 7.661, de 1945, vindo a regular a “recuperação judicial, deixou isso bem assente, conforme se verifica da redação de seus arts. 83 e 84, *litteris*:

“Art. 83. A classificação dos créditos na falência obedece à seguinte ordem:

I – os créditos derivados da legislação do trabalho, limitados a 150 (cento e cinquenta) salários mínimos por credor, e os decorrentes de acidentes de trabalho;

II – créditos com garantia real até o limite do valor do bem gravado;

III – créditos tributários, independentemente da sua natureza e tempo de constituição, excetuadas as multas tributárias;

IV – créditos com privilégio especial, a saber :

a) a c) ... omissis ...;

V – créditos com privilégio geral, a saber:

a) a c) ... omissis ...;

VI – créditos quirografários, a saber:

a) a c) ... omissis ...;

VII – as multas contratuais e as penas pecuniárias por infração das leis penais ou administrativas, inclusive as multas tributárias;

VIII – créditos subordinados, a saber :

a) e b) ... omissis ...;

§ 1º a 4º... omissis ...

Art. 84 . Serão considerados créditos extraconcursais e serão pagos com precedência sobre os mencionados no art. 83 desta Lei, na ordem a seguir, os relativos a:

I a V.

.. omissis ... ”

Deixou, portanto, bastante assente a falta de qualquer impedimento legal a que sejam reclamadas, na falência, **as multas tributárias, sejam as de ofício ou as de mora**, devendo elas, apenas, obedecer à primazia de créditos de outras naturezas (créditos extraconcursais, créditos trabalhistas, com garantia real, tributários, com privilégios especiais, com privilégios gerais, e quirografários).

Relativamente aos juros de mora , a dicção do art. 124 da mesma Lei n º 11.101, de 2005, é a seguinte, *litteratim*:

“Art . 124. Contra a massa falida não são exigíveis juros vencidos após a decretação da falência, previstos em lei ou em contrato, se o ativo apurado não bastar para o pagamento dos credores subordinados. ”

Como se observa, tanto pela Lei 11.101/ 2005 quanto pela antiga Lei de Falências, a decretação de falência não impede que se cobrem juros de mora da massa falida, por isso que a sua exigibilidade ficará condicionada ao fato de a futura realização do ativo superar, ou não, o passivo da entidade (suficiência do ativo).

A despeito de que as decisões judiciais não sejam vinculantes, vale realçar que as súmulas e os acórdãos trazidos a lume pela impugnante confirmam que os mencionados dispositivos da Lei de Falências referem-se à fase de cobrança, **e não à fase administrativa**. Acerca da exigibilidade da multa de ofício e dos juros de mora no lançamento, assim se manifestaram a Câmara Superior de Recursos Fiscais e os Conselhos de Contribuintes:

“FALÊNCIA – Multa de lançamento ‘ex officio ’ – A multa de lançamento ‘ex officio ’ é exigível de empresas falidas, sobre o imposto apurado em procedimento de ofício .” (Ac. CSRF nº 0101.187, sessão de 26/ 11/81)

“IPI MASSA FALIDA ENCARGO S LEGAIS. I) MULTA E JUROS - Integram o crédito tributário tendo a fiscalização o direito à exigência. Jurisprudência deste Colegiado. ” (Ac. n 203-00766, sessão de 19/10 /93)

“ MULTA DE OFÍCIO. FALÊNCIA. A multa de lançamento de ofício deve ser aplicada às empresas falidas sobre o imposto apurado em procedimento de ofício, podendo ser excluída, apenas, em juízo, nos termos do art. 23 do Decreto-lei n 7.661/45 (Lei de Falências). ” (Ac. n 108-06212, sessão de 17/ 08/2000)

(...)

Na mesma linha, a ilustre Conselheira Edeli Pereira Bessa, em recente pronunciamento nos autos do processo administrativo nº 16682.720072/2010-65, assinalou:

[...]

Nos autos do processo administrativo nº 19740.000573/2003-59, ao analisar exigência de CSLL pertinente ao ano-calendário 2002, assim se manifestou o Conselheiro Maurício Prado de Almeida, consoante voto inserido no Acórdão nº 103-21.849:

MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA

Em relação à multa de ofício e os juros de mora, objeto do Auto de Infração de que trata o presente processo, o recorrente alega que pelo fato de se encontrar em regime de liquidação extrajudicial, os mesmos não poderão ser cobrados, fundamentado-se no artigo 18, letras "d" e "f", da Lei nº 6.024, de 1974.

Ratifico o entendimento do julgado de primeira instância, de que a multa de ofício de 75% e os juros de mora são previstos em lei, devendo ser aplicados quando em decorrência de autuação com apuração de valor recolhido a menor a título de CSLL.

Segundo o já mencionado artigo 60 da Lei nº 9.430, de 1996, a partir de 1º de janeiro de 1997, as entidades submetidas ao regime de liquidação extrajudicial sujeitam-se às normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União aplicáveis às pessoas jurídicas, em relação às operações praticadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e o pagamento do passivo. E, relativamente à multa de ofício e aos juros de mora, aplicáveis às pessoas jurídicas, a legislação tributária não prevê nenhuma exceção para as empresas que se encontram em regime de liquidação extrajudicial.

A Lei nº 6.024, de 1974, que dispõe sobre a intervenção e a liquidação extrajudicial de instituições financeiras, estabelece no artigo 18, letra "b", citado pelo recorrente, sobre a não fluência de juros, enquanto não integralmente pago o passivo.

A mesma Lei nº 6.024/74 prevê no artigo 19 que a liquidação extrajudicial cessará, se os interessados, apresentando as necessárias condições de garantia, julgadas a critério do Banco Central do Brasil, tomarem a si o prosseguimento das atividades econômicas da empresa (letra "a") e, também, se decretada a falência da entidade (letra "d").

O Decreto-Lei nº 7.661, de 1945, dispõe no artigo 23, parágrafo único, inciso III, que "não podem ser reclamadas na falência as penas pecuniárias por infração das leis penais e administrativas." E, também, a Súmula do Supremo Tribunal Federal nº 192, estabelece que "não se inclui no crédito habilitado em falência a multa fiscal com efeito de pena administrativa."

Referindo-se à citada legislação, estabelecem os itens 30 a 32 do voto condutor do Acórdão desta 3ª Câmara nº 103-20.994:

30. A Lei nº 6024/74, em seu art. 18, alínea "b", dispõe sobre a não fluência de juros "enquanto não integralmente pago o passivo", e o D.L. nº 7661/45, art. 23, III, estabelece que "não podem ser reclamadas na falência" as penas pecuniárias por infração de leis penais e administrativas.

31. Como se vê, a questão sobre a exigibilidade ou não das multas ou juros deve ser tratada na fase de execução, no foro competente, conforme bem ressaltado em julgado deste Primeiro Conselho, (Acórdão nº 101-90.612) "verbis":

"MULTAS E ENCARGOS - As regras do art. 23, inciso III, do Dec.-Lei 7.661, de 21/06/45, sobre exigência da multa de lançamento ex officio da massa falida e demais encargos financeiros somente devem ser examinadas na fase de execução, até mesmo porque o estado falimentar pode ser superado até aquela oportunidade."

32. A Súmula 192 do STF dispõe sobre a não-inclusão de multa fiscal, com efeito de pena administrativa, no rol de créditos habilitados, em processo de falência, a evidenciar que a matéria deve ser enfrentada na fase de execução."

Com base nos mencionados artigos 18 e 19 da Lei nº 6.024/74, artigo 23, parágrafo único, inciso III, do Decreto-Lei nº 7.661/45, Súmula do STF nº 192, e nas conclusões constantes dos itens 30 a 32 do voto condutor do Acórdão nº 103-20.994, que ratifico, evidencia-se que a questão sobre a exigibilidade ou não da multa de ofício e dos juros de mora das empresas em regime de liquidação extrajudicial deve ser tratada somente na fase de execução e no foro competente, até mesmo porque a situação de liquidação extrajudicial ou falência pode ser cessada antes da realização da execução.

Destarte, não cabe ao julgador declarar indevida a aludida exigência de multa e juros, quando configurados os pressupostos legais para sua imposição.

No âmbito deste 1º Conselho de Contribuintes, corroboram o aludido entendimento, além dos Acórdãos acima citados, também, dentre outros, os de nºs 101-90.612, 103-21.055, 104-20.300, e 107-06.135, cujas ementas transcrevo abaixo:

Acórdão nº 101-90.612

"MULTAS E ENCARGOS - As regras do art. 23, inciso III, do Dec.-Lei 7.661, de 21/06/45, sobre exigência da multa de lançamento ex officio da massa falida e demais encargos financeiros somente devem ser examinadas na fase de execução, até mesmo porque o estado falimentar pode ser superado até aquela oportunidade."

Acórdão nº 103-21.055

"LIQUIDAÇÃO EXTRAJUDICIAL - ACRÉSCIMOS LEGAIS - A decretação da liquidação extrajudicial de instituição financeira

não exclui, do lançamento de ofício, a imposição de multa e juros, cujas exigências devem ser examinadas na fase de execução."

Acórdão nº 104-20.300

"LIQUIDAÇÃO EXTRAJUDICIAL - ACRÉSCIMOS LEGAIS - A decretação da liquidação extrajudicial de instituição financeira não exclui, do lançamento de ofício, a imposição de multa e juros, cujas exigências devem ser examinadas na fase de execução."

Acórdão nº 107-06.135

"MULTA DE OFICIO E JUROS DE MORA - É procedente a exigência de multa de ofício e de juros de mora no lançamento de ofício levado a efeito contra instituição financeira em fase de liquidação"

A Câmara Superior de Recursos Fiscais igualmente confirma o aludido entendimento de exigibilidade da multa de ofício de empresas falidas, conforme Acórdão CSRF/01-0.187, cuja ementa transcrevo abaixo:

Acórdão CSRF/01-0.187

"FALÊNCIA - Multa de lançamento "ex-officio" — A multa de lançamento "exofficio" é exigível de empresas falidas, sobre o imposto apurado em procedimento de ofício"

O Conselheiro Aloysio José Percínio da Silva adotou este entendimento ao redigir os votos condutores dos Acórdãos nº 103-21.942 e 103-21.951, relativos aos processos administrativos nº 10768.001669/2003-51 e 10768.001668/2003-15, que veicularam exigências de IRPJ e CSLL pertinentes ao ano-calendário 2001. O I. Conselheiro também invocou estas decisões para fundamentar o voto condutor do Acórdão nº 103-23.291, relativo ao processo administrativo nº 19740.000234/2006-15, que veiculou exigência de IRPJ pertinente ao ano-calendário 2003.

De forma semelhante posicionou-se a Conselheira Sandra Maria Faroni, no voto condutor do Acórdão nº 1102-00.0085, que teve por objeto exigência de CSLL pertinente ao ano-calendário 2003, formalizada nos autos do processo administrativo nº 19740.000233/2006-71:

A questão da reclamação de multa das empresas em processo de liquidação extrajudicial diz respeito à fase de execução. Tendo se configurado os pressupostos legais para imposição da multa por lançamento de ofício, não cabe ao julgador declará-la indevida.

E, recentemente, o Conselheiro Eduardo de Andrade manteve o mesmo entendimento nos votos condutores dos Acórdãos nº 1302-00.596 e 1302-00.597, ao apreciar exigências de IRPJ e CSLL pertinentes ao ano-calendário 2004, formalizadas nos

autos dos processos administrativos nº 19740.000006/2008-15 e 19740.000007/2008-51:

(e) Aplicação de juros de mora e multa de ofício após decretação de liquidação extrajudicial de instituição financeira – Lei nº 6.024/74 – Nota PGFN/PAG/722/2006, aprovada pelo Ministro da Fazenda.

O art. 18, "d", da Lei nº 6.024/76 determina, como efeito da decretação de liquidação extrajudicial, que não fluem juros contra a massa, enquanto não integralmente pago o passivo.

Tal norma, de alcance geral, passou a encontrar limite a partir de 1997, em face do art. 60 da Lei nº 9.430/96, que expressamente estende às entidades em situação de liquidação extrajudicial as normas gerais sobre tributos e contribuições, no período em que perdurarem os procedimentos para realização do ativo e pagamento do passivo.

Assim, é correta a aplicação da multa de ofício de 75% e a fluência de juros Selic sobre o crédito constituído.

Não há reparos a tais conclusões, motivo pelo qual expressa-se a divergência em face do voto do I. Relator, que propôs a exclusão da penalidade aqui aplicada.

Em que pese o fato desses inúmeros julgados fazerem referência à multa de ofício, resta evidente que, com maior propriedade, o entendimento neles estampados aplica-se, de igual forma, às multas moratórias.

Assim, considerado todo o exposto, conduzo meu voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães - Relator