



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.721568/2011-14
ACÓRDÃO	1004-000.335 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VOTORANTIM INVESTIMENTOS INTERNACIONAIS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2003

MATÉRIA PRELIMINAR. INOVAÇÃO RECURSAL. NÃO CONHECIMENTO.

A manifestação de inconformidade contra apenas um dos critérios de imputação do direito creditório integralmente reconhecido aos débitos compensados – acréscimo de multa moratória aos débitos compensados depois de seu vencimento – acarreta a preclusão do direito de questionar, em recurso voluntário, outros aspectos que possam ter afetado a homologação parcial das compensações.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003

COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA. DÉBITOS VENCIDOS. INCIDÊNCIA.

A compensação tributária não tem o condão de afastar a incidência dos encargos legais quando realizada após o vencimento dos débitos compensados.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

A compensação não equivale a pagamento para fins de aplicação do artigo 138 do Código Tributário Nacional, que trata de denúncia espontânea. Inteligência da Súmula CARF nº 203.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer da preliminar arguida e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário. Votaram pelas conclusões, quanto à preliminar, os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Designada para redigir os fundamentos do voto vencedor acerca do não conhecimento da preliminar a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca – Relator

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do v. acórdão de fls. 186/195, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade de fls. 31/48.

2. O Despacho Decisório, com os valores e razões de decidir, está abaixo reproduzido:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
DERAT SÃO PAULO

DESPACHO DECISÓRIO

Nº de Rastreamento: 904624978

DATA DE EMISSÃO: 14/12/2010

1-SUJEITO PASSIVO/INTERESSADO

CNPJ 04.480.652/0001-21	NOME EMPRESARIAL VOTORANTIM INVESTIMENTOS INTERNACIONAIS S/A
-----------------------------------	--

2-IDENTIFICADOR DO PER/DCOMP

PER/DCOMP COM DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO	PERÍODO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO	TIPO DE CRÉDITO	Nº DO PROCESSO DE CRÉDITO
42452.40827.241108.1.7.02-4404	Exercício 2004 - 01/01/2003 a 31/12/2003	Saldo Negativo de IRPJ	10880-978.870/2010-61

3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL

Analisadas as informações prestadas no documento acima identificado e considerando que a soma das parcelas de composição do crédito informadas no PER/DCOMP deve ser suficiente para comprovar a quitação do imposto devido e a apuração do saldo negativo, verificou-se:

PARCELAS DE COMPOSIÇÃO DO CRÉDITO INFORMADAS NO PER/DCOMP

PARC.CREDITO	IR EXTERIOR	RETENÇÕES FONTE	PAGAMENTOS	ESTIM.COMP.SNPA	ESTIM.PARCELADAS	DEM.ESTIM.COMP.	SOMA PARC.CRED.
PER/DCOMP	1.610.366,45	1.610.366,45	0,00	0,00	0,00	0,00	3.220.732,90
CONFIRMADAS	0,00	1.610.366,45	0,00	0,00	0,00	0,00	1.610.366,45

Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 1.610.366,45 Valor na DIPJ: R\$ 1.610.366,45
Somatório das parcelas de composição do crédito na DIPJ: R\$ 1.610.366,45

IRPJ devido: R\$ 0,00

Valor do saldo negativo disponível=(Parcelas confirmadas limitado ao somatório das parcelas na DIPJ) - (IRPJ devido) limitado ao menor valor entre saldo negativo DIPJ e PER/DCOMP, observado que quando este cálculo resultar negativo, o valor será zero.

Valor do saldo negativo disponível: R\$ 1.610.366,45

O crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual:

HOMOLOGO PARCIALMENTE a compensação declarada no PER/DCOMP: 42452.40827.241108.1.7.02-4404

NÃO HOMOLOGO a compensação declarada no(s) seguinte(s) PER/DCOMP:

30537.34124.290606.1.3.02-3803

Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 31/12/2010.

PRINCIPAL	MULTA	JUROS
212.873,11	42.574,61	176.462,07

Para informações sobre a análise de crédito, detalhamento da compensação efetuada e identificação dos PER/DCOMP objeto da análise, verificação de valores devedores e emissão de DARF, consultar o endereço www.receita.fazenda.gov.br, menu "Onde Encontrar", opção "PER/DCOMP", item "PER/DCOMP-Despacho Decisório".

Enquadramento Legal: Art. 168 da Lei nº 5.172, de 1996 (Código Tributário Nacional). Inciso II do Parágrafo 1º do art. 6º da Lei 9.430, de 1996. Art. 4º da IN RFB 900, de 2008. Art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Art. 36 da Instrução Normativa RFB nº 900, de 2008.

3. Para melhor compreensão da matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o relatório da r. decisão recorrida:

1 O presente processo trata de manifestação de inconformidade, às fls. 31/48, contra o Despacho Decisório nº 904624978, emitido em 14/12/2010, às fls. 03, ciência em 21/12/2010, Aviso de Recebimento - AR, às fls. 14, que reconheceu integralmente a existência de crédito tributário na quantia de R\$ 1.610.366,45 (um milhão, seiscentos e dez mil, trezentos e sessenta e seis reais e quarenta e cinco centavos), referente a Saldo Negativo do IRPJ, relativo ao exercício 2004, período de 01/01/2003 a 31/12/2003, porém, devido à insuficiência do crédito reconhecido, homologou parcialmente as compensações declaradas no PER/DCOMP nº 42452.40827.241108.1.7.02-4404, às fls. 19/30, e não homologou o PER/DCOMP:30537.34124.290606.1.3.02-3803, às fls. 15/18, conforme detalhamento da compensação às fls. 184/185.

2 As parcelas do crédito tributário pretendido totalizavam R\$ 3.220.732,90 (três milhões, duzentos e vinte mil, setecentos e trinta e dois reais e noventa centavos), tendo sido demonstrado pela interessada no PER/DCOMP nº 42452.40827.241108.1.7.02-4404, às fls. 19/30. As antecipações da composição confirmadas ou não pela autoridade administrativa estão detalhadas no demonstrativo às fls. 04/05.

3 É importante salientar que o processo de crédito gerado protocolizado sob o nº 10880.978870/2010-61, devido ao reconhecimento total do Saldo Negativo pretendido, foi automaticamente encerrado. Entretanto, em respeito ao disposto no § 3º, do art. 33, da Norma de Execução Codac/Cosit/Cofis/Cocaj/Cotec nº 6/2007, abriu-se o processo administrativo à epígrafe, em prol de suspender a cobrança dos débitos remanescentes, ante a apresentação da Manifestação de Inconformidade, às fls. 31/48. Nesta, a interessada registra que houve o reconhecimento integral pela Autoridade Fiscal do crédito pleiteado, todavia discorda da não homologação das compensações relacionadas alegando, em síntese, que:

3.1 A Derat, ao usar (...) *parte do crédito em questão para a compensação de supostos débitos de multa moratória, (...) que sequer se encontravam elencados no PER/DCOMP viola, frontalmente, toda a sistemática jungida à compensação, em especial o artigo 74, § 1º, da Lei nº 9.430/96 e artigo 34, § 7º, da IN RFB nº 900/2008.* Em favor desta aceção acrescentou:

3.1.1 (...) *pela sistemática esculpida pelo referido artigo 74, é o sujeito passivo (Manifestante) que determina quais débitos serão compensados com seus créditos, não havendo qualquer regra de exceção para esta norma;*

3.1.2 *Ademais, de acordo com a regra do § 7º do artigo 34, da IN RFB nº 900/2008, "os débitos do sujeito passivo **serão compensados na ordem por ele indicada na Declaração de Compensação**";*

3.1.3 *Assim, temos que é vedada à Autoridade Administrativa a alteração das informações constantes das Declarações de Compensação entregues pelo contribuinte, especialmente se estas alterações disserem respeito aos débitos indicados para a compensação com os seus créditos;*

3.1.4 *Nos DCOMPs guereados não há requerimento de compensação relativa à eventual multa de mora, mas apenas do débito principal, acrescido dos juros moratórios. (...) Contudo, em direta afronta ao quanto disposto no § 1º, do artigo 74, da Lei nº 9.430/96, bem como ao §7º, do artigo 34 da IN RFB nº 900/2008, a autoridade administrativa espuriamente ignorou as informações constantes das Declarações de Compensação entregues pela Manifestante, para homologar a compensação de seu crédito de R\$ 1,610.366,45 com débitos que se referem à multa que não constava da referida declaração;*

3.1.5 (...) *se a Autoridade Fiscal verificou a existência de qualquer outro débito ou infração da Manifestante, caberia a esta, por dever de ofício, informar o órgão responsável para que o mesmo realizasse os procedimentos necessários para a constituição do crédito tributário, tal como determina o artigo 142 do Código Tributário Nacional, mas nunca alterar as DCOMPs do contribuinte para compensar débito que sequer foi declarado; e*

3.1.6 *E nem se diga que por se tratar de falta de pagamento de multa relacionada ao débito objeto da compensação em tela estaria a Autoridade Administrativa dispensada de constituir o crédito tributário, pois como se vê do disposto no artigo 43, da Lei nº 9.430/96, tal argumento não se sustenta;*

3.2 *Ainda que fosse correto o procedimento adotado pela autoridade administrativa de alterar "de ofício" os débitos que foram indicados pela Manifestante para compensação em suas PER/DCOMPs, o que se admite apenas face ao princípio da eventualidade, **jamais poderia a mesma exigir multa de mora sobre os débitos compensados pela Manifestante especificamente no que tange aos débitos de estimativas, mensais de CSLL dos meses de janeiro/04, abril/04 e maio/04, bem como o débito de estimativa de IRPJ do mês de junho/05.** Sobre esta refutação asseverou, inclusive citando doutrina e jurisprudência administrativa:*

3.2.1 *A impossibilidade de cobrança de multa de mora sobre débitos de estimativa de IRPJ e de CSLL decorre do fato de que estes débitos não são definitivos, não havendo, portanto, que se falar em atraso de seu recolhimento ou mora do contribuinte;*

3.2.2 *O artigo 61, da Lei nº 9.430/96, prevê a incidência da multa de mora apenas e tão somente nos casos em que se verifique o atraso no pagamento dos tributos devidos à União dentro do prazo estipulado na legislação específica;*

3.2.3 *ora, no caso em análise, não há que se falar em mora nas compensações/pagamentos dos débitos de estimativa de CSLL (janeiro/04, abril/04 e maio/04) e de IRPJ (junho/05) eis que o fato gerador destes ocorreu apenas ao final dos respectivos períodos anuais (31.12.2004 e 31.12.2005), de acordo com a sistemática de apuração do Lucro Real Anual;*

3.2.4 Destarte, somente em 31 de dezembro, quando efetivamente ocorre o fato gerador, é que a dívida do IRPJ e da CSLL se tornam líquidas. Sendo certo, neste esteio, que somente a obrigação líquida não cumprida no vencimento constitui o devedor em mora de pleno direito (artigo 397 do Código Civil);

3.2.5 O pagamento de estimativas mensais, em verdade, é mera técnica de arrecadação, tanto que o artigo 2º, § 3º da Lei nº 9.430/96 diz ser uma opção "pelo pagamento do imposto", não se tratam as estimativas de imposto propriamente dito, mas sim de uma mera antecipação do pagamento que deverá acontecer ao término do ano-calendário;

3.2.6 Tanto é assim, que as autoridades administrativas, após o encerramento do ano-calendário, estão proibidas de cobrar as antecipações calculadas de forma estimada, conforme dispõem expressamente os artigos 15,16 e 49, da Instrução Normativa do SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997;

3.2.7 Com efeito, com relação aos débitos de estimativa, somente se poderá falar em mora se, após o "ajuste", o contribuinte apurar valor a recolher e não o fizer, A partir de então é cabível a aplicação da multa de mora do artigo 61, da Lei nº 9.430/96 sobre este valor (valor do ajuste), jamais sobre débitos de estimativa;

3.2.8 No caso em apreço, os débitos de estimativa de IRPJ e de CSLL referentes ao exercício de 2004 e 2005, foram compensados, respectivamente, antes de 31.12.2005 e de 31.12.2006, razão pela qual não há que se falar em mora;

3.2.9 Aliás, sequer há no ordenamento jurídico norma legal que embase a cobrança de multa de mora sobre débitos de estimativa, em razão da alteração da redação do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 11.488/07.

3.3 (...) nenhum dos débitos compensados pela Manifestante poderia sofrer a incidência da multa de mora, em razão da denúncia espontânea realizada. Neste sentido, afirmou:

3.3.1 Até que o Fisco se pronuncie sobre a homologação, seja expressa ou tacitamente, no prazo de cinco anos, a compensação tem o mesmo efeito do pagamento antecipado, nos estritos termos do artigo 74, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 10.637/02;

3.3.2 Este é, inclusive, o entendimento do Colendo Superior Tribunal de Justiça, que é firme no posicionamento de que **"a compensação efetuada possui efeito de pagamento sob condição resolutoria"** (RESP 1.136.372-RS, Ministro Hamilton Carvalhido, 15.12.2009);

3.3.3 Pois bem, no caso em questão, a Manifestante, **antes de qualquer procedimento do Fisco** pagou antecipadamente os débitos que se encontravam em atraso, **computando os juros devidos**. Este pagamento se deu mediante a apresentação dos PERDCOMPs nºs 02567.45566.191205.1.3.02-7105 (retificadora nº 42452.40827.241108,1,7,024404) e 30537.341.24.290606.1.3.023803 (docs. 04, 05 e 06);

3.3.4 Destaque-se, ademais, que os débitos não se encontravam declarados em DCTFs quando a Manifestante procedeu às compensações (leia-se pagamento);

3.3.5 Portanto, considerando que a Manifestante promoveu a compensação dos débitos, não declarados em DCTFs (docs. 7 a 14), mediante a apresentação das competentes Declarações de Compensação à Secretaria da Receita Federal do Brasil - o que equivale ao pagamento, **resta**

configurada a denúncia espontânea, nos estritos termos do artigo 138. do Código Tributário Nacional;

3.3.6 E, uma vez configurada a denúncia espontânea, afigura-se cabível a exclusão da multa moratória, conforme entendimento sedimentado no âmbito do Colendo Superior Tribunal de Justiça.

4.A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador (BA) desproveu a manifestação de inconformidade, rejeitando o argumento da contribuinte de que débitos de estimativa não comportariam multa de mora por não serem definitivos até 31 de dezembro. Fundamentou-se no artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996, que estabelece a incidência de multa de mora a partir da data de vencimento do débito, não do fato gerador, enfatizando que as estimativas, mesmo sendo antecipações, constituem débitos sujeitos aos acréscimos legais, conforme o artigo 36 da IN nº 900, de 2008. Foi ainda afastada a alegação de denúncia espontânea, mediante distinção entre compensação e pagamento, concluindo que o artigo 138 do CTN exige pagamento integral concomitante à denúncia, não compensação. Citou a Nota Técnica COSIT nº 19, de 2012, que expressamente exclui a compensação via DCOMP do conceito de denúncia espontânea, e a Súmula 208 do extinto TRF, segundo a qual nem mesmo o parcelamento configura denúncia espontânea. Por fim, aplicou o sistema de imputação proporcional, com base no artigo 167 do CTN, segundo o qual, quando há crédito insuficiente para liquidar débito vencido, a amortização deve ser proporcional entre principal, juros e multa de mora. Citou o Parecer PGFN/CDA nº 1.936, de 2005, que considera a amortização proporcional a única forma admitida pelo CTN, e precedentes do antigo Conselho de Contribuintes que consolidaram este entendimento.

5. Inconformada, a Recorrente manejou o Recurso Voluntário de fls. 206/224, via do qual reedita e reforça os argumentos da manifestação de inconformidade, acrescentando matéria preliminar, a saber:

- **Preliminarmente:** Contesta a não homologação da DCOMP 30537.34124.290606.1.3.02-3803, argumentando que ela foi apresentada em 28.06.2006, anterior à DCOMP parcialmente homologada de 24.11.2008. Defende que segundo o artigo 34, §7º da IN RFB nº 900, de 2008, os débitos devem ser compensados na ordem indicada pelo contribuinte. A análise detalhada da DCOMP mostra que a compensação foi realizada corretamente, incluindo multa e juros de mora para um débito de IRPJ vencido em 30.06.2005, contrariando a alegação fiscal de ausência desses valores.
- **Denúncia espontânea:** Sustenta que as compensações realizadas configuram denúncia espontânea nos termos do artigo 138 do CTN. Baseando-se em jurisprudência do STJ, argumenta que a compensação equivale ao pagamento para fins de denúncia espontânea.
- **Inexigibilidade de multa de mora em estimativas:** Discorre sobre a natureza das estimativas de IRPJ e CSLL, sustentando que não são tributos definitivos.

Com base nos artigos 2º da Lei 9.430, de 1996, e 35 da Lei 8.981, de 1995, aduz que os pagamentos mensais são meras antecipações do tributo que será apurado em 31 de dezembro. Defende que o fato gerador do IRPJ e CSLL ocorre apenas em 31 de dezembro, quando se apura o lucro real definitivo. Conseqüentemente, não há como configurar mora em relação a estimativas, pois estas não possuem a definitividade necessária para caracterizar inadimplemento.

Invoca a Instrução Normativa SRF nº 93, de 1997 (artigos 15, 16 e 49), que proíbe às autoridades administrativas cobrar antecipações estimadas após o encerramento do ano-calendário, restringindo-se à multa de ofício sobre valores não recolhidos.

Menciona a alteração do artigo 44 da Lei 9.430, de 1996, pela Lei 11.488, de 2007, que teria suprimido a previsão de multa de ofício isolada por falta de recolhimento de estimativas sem multa moratória, aplicando-se retroativamente por ser mais benéfica.

6.É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Jandir José Dalle Lucca**, Relator.

7.O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos legais de admissibilidade, com a exceção que será tratada no exame da matéria preliminar suscitada.

8.Trata-se de PER/DCOMP não homologado e homologado parcialmente, tendo em vista que o direito creditório reconhecido, relativo ao saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2003, foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo.

9.A decisão recorrida enfatizou que *“é essencial destacar que não há crédito a ser discutido na presente lide, posto que o Saldo Negativo do IRPJ pleiteado, relativo ao exercício 2004, período de 01/01/2003 a 31/12/2003, consolidado na quantia de R\$ 1.610.366,45 (um milhão, seiscentos e dez mil, trezentos e sessenta e seis reais e quarenta e cinco centavos), foi totalmente reconhecido. As não homologações detectadas decorreram da insuficiência deste crédito para compensar os débitos apontados nos PER/DCOMP nº 42452.40827.241108.1.7.02-4404, às fls. 19/30, e PERD/COMP: 30537.34124.290606.1.3.02-3803, às fls. 15/18”*.

10.A empresa insurge-se especificamente contra a inclusão de multa de mora no cálculo dos débitos compensados, argumentando que nas declarações de compensação havia indicado apenas o valor principal dos débitos acrescido de juros moratórios, sem mencionar multa de mora. A autoridade fiscal, ao constatar a insuficiência do crédito disponível, aplicou multa de

mora sobre os débitos vencidos, utilizando parte do crédito para compensar estas multas não declaradas expressamente pela empresa.

PRELIMINARMENTE: COMPENSAÇÃO REALIZADA VIA DCOMP 30537.34124.290606.1.3.02-3803

11.Cumpra observar que a matéria preliminar arguida pela Recorrente não foi desenvolvida na manifestação de inconformidade de fls. 31/48, revelando clara inovação recursal.

12.Com efeito, o recurso sustenta inconsistência na ordem de homologação das compensações, centrando-se especificamente na DCOMP 30537.34124.290606.1.3.02-3803. Aduz que o artigo 34, § 7º da Instrução Normativa RFB 900, de 2008, estabelece expressamente que "os débitos do sujeito passivo serão compensados na ordem por ele indicada na Declaração de Compensação", conferindo ao contribuinte o direito de determinar a sequência de utilização de seus créditos para compensação de débitos específicos.

13.Informa que a primeira declaração, DCOMP 30537.34124.290606.1.3.02-3803, foi apresentada em 28.06.2006, enquanto a segunda, DCOMP 42452.40827.241108.1.7.02-4404, data de 24.11.2008. Aduz que a DCOMP de 2006 incluía corretamente os valores devidos a título de multa de mora e juros de mora. A compensação abrangia débito de IRPJ por estimativa vencido em 30.06.2005, totalizando R\$ 15.475,26, sendo R\$ 11.223,72 de principal, R\$ 2.006,80 de juros e R\$ 2.244,74 de multa.

14.Conclui que a autoridade administrativa não pode ignorar arbitrariamente a ordem estabelecida pelo contribuinte para utilização de seus créditos. A rejeição da primeira compensação em favor da homologação parcial da segunda constitui alteração unilateral e ilegal da ordem indicada nas declarações apresentadas.

15.Como se vê, a matéria tratada em preliminar é inédita nos autos, consistindo em argumentação completamente ausente na manifestação de inconformidade. Por outro lado, a falta de impugnação expressa configura ausência de lide em relação à matéria agora trazida em sede recursal, nos exatos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, assim enunciado:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

16.Outrossim, rememore-se que, nos termos do artigo 245 do CPC/1973, em vigor à época da apresentação da MI, "A nulidade dos atos deve ser alegada na primeira oportunidade em que couber à parte falar nos autos, sob pena de preclusão"¹.

17.Nesse contexto, em se constatando que o Recorrente alegou matéria não impugnada em primeira instância, **não merece ser conhecido o recurso no tema objeto da inovação**, sob pena de se validar a reabertura da lide na fase recursal, com a consequente violação do devido processo legal e ofensa ao princípio da devolutibilidade do recurso, suprimindo-se o primeiro grau de jurisdição administrativa.

¹ Dispositivo reproduzido no artigo 278 do CPC/2015.

MÉRITO

18.A questão central em debate nos autos demanda a interpretação da natureza jurídica dos débitos de estimativas mensais. Contrariamente ao entendimento que sustenta a impossibilidade de cobrança de acréscimos moratórios sobre estimativas após o encerramento do exercício, é fundamental reconhecer que tais débitos possuem natureza tributária plena, constituindo antecipações do próprio tributo devido.

19.Quando a pessoa jurídica opta pelo regime de apuração anual com recolhimentos mensais por estimativa, conforme previsto na legislação tributária, está submetendo-se a um sistema de pagamentos antecipados que não perde sua característica de tributo. Dessa forma, os valores devidos a título de estimativas integram o conjunto de obrigações tributárias sujeitas ao regime geral de acréscimos legais quando não adimplidas nos prazos regulamentares.

20.A operação de compensação tributária, regulamentada pela legislação específica, não tem o condão de afastar a incidência dos encargos legais quando realizada após o vencimento dos débitos objeto da compensação. Este entendimento encontra respaldo no princípio da isonomia tributária, uma vez que seria inadequado conferir tratamento mais benéfico ao contribuinte que compensa em atraso em relação àquele que efetua o pagamento direto também em atraso.

21.A homologação da compensação pela autoridade fiscal reconhece a existência e validade do crédito utilizado, porém não tem o efeito de retroagir os efeitos da compensação para fins de afastar os acréscimos moratórios incidentes sobre débitos vencidos. A data de apresentação da Declaração de Compensação constitui o marco temporal para fins de imputação do pagamento, mantendo-se íntegra a exigibilidade dos encargos relativos ao período de inadimplência anterior.

22.A edição do Parecer COSIT nº 2, de 2018, que reconhece expressamente a possibilidade de cobrança e inscrição em dívida ativa de estimativas confessadas mediante Declaração de Compensação não homologada, demonstra a consolidação do entendimento sobre a exigibilidade de tais débitos:

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. EXTINÇÃO DE ESTIMATIVAS POR COMPENSAÇÃO. ANTECIPAÇÃO. FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO. 31 DE DEZEMBRO. COBRANÇA. TRIBUTO DEVIDO.

Os valores apurados mensalmente por estimativa podiam ser quitados por Declaração de compensação (Dcomp) até 31 de maio de 2018, data que entrou em vigor a Lei nº 13.670, de 2018, que passou a vedar a compensação de débitos tributários concernentes a estimativas.

Os valores apurados por estimativa constituem mera antecipação do IRPJ e da CSLL, cujos fatos jurídicos tributários se efetivam em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário. Não é passível de cobrança a estimativa tampouco sua inscrição em Dívida Ativa da União (DAU) antes desta data.

No caso de Dcomp não declarada, deve-se efetuar o lançamento da multa por estimativa não paga. Os valores dessas estimativas devem ser glosados. Não há como cobrar o valor

correspondente a essas estimativas e este tampouco pode compor o saldo negativo de IRPJ ou a base de cálculo negativa da CSLL.

No caso de Dcomp não homologada, se o despacho decisório que não homologou a compensação for prolatado antes de 31 de dezembro, e não foi objeto de manifestação de inconformidade, não há formação do crédito tributário nem a sua extinção; não há como cobrar o valor não homologado na Dcomp, e este tampouco pode compor o saldo negativo de IRPJ ou a base de cálculo negativa da CSLL.

No caso de Dcomp não homologada, se o despacho decisório for prolatado após 31 de dezembro do ano-calendário, ou até esta data e for objeto de manifestação de inconformidade pendente de julgamento, então o crédito tributário continua extinto e está com a exigibilidade suspensa (§ 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996), pois ocorrem três situações jurídicas concomitantes quando da ocorrência do fato jurídico tributário:

(i) o valor confessado a título de estimativas deixa de ser mera antecipação e passa a ser crédito tributário constituído pela apuração em 31/12;

(ii) a confissão em DCTF/Dcomp constitui o crédito tributário;

(iii) o crédito tributário está extinto via compensação. Não é necessário glosar o valor confessado, caso o tributo devido seja maior que os valores das estimativas, devendo ser as então estimativas cobradas como tributo devido.

Se o valor objeto de Dcomp não homologada integrar saldo negativo de IRPJ ou a base negativa da CSLL, o direito creditório destes decorrentes deve ser deferido, pois em 31 de dezembro o débito tributário referente à estimativa restou constituído pela confissão e será objeto de cobrança.

Dispositivos Legais: arts. 2º, 6º, 30, 44 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; arts. 52 e 53 da IN RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017; IN RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017. e-processo 10010.039865/0413-77.

23.A exigência de acréscimos moratórios sobre compensações realizadas em atraso encontra amparo na legislação geral aplicável aos débitos tributários, que fixa a incidência automática de multa de mora e juros sobre valores não pagos nos respectivos vencimentos. Esta regra não comporta exceções específicas para as operações de compensação, devendo ser aplicada de forma uniforme para preservar a efetividade do sistema arrecadatório. A aplicação da taxa SELIC como indexador dos juros moratórios, conforme orientação sumulada (Súmula CARF nº 4), reforça o tratamento isonômico dispensado aos diferentes instrumentos de quitação de obrigações tributárias, seja mediante pagamento direto ou compensação.

24.O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, é categórico ao dispor que 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, serão acrescidos de multa de mora, nos seguintes termos:

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. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 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. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

25.A incidência de multa de mora e juros de mora sobre pedidos de compensação realizados em relação a débitos vencidos constitui aplicação regular da legislação tributária, não configurando *bis in idem* ou oneração indevida ao contribuinte. O reconhecimento da natureza tributária plena dos débitos de estimativas e a necessidade de preservação da isonomia no tratamento das obrigações fiscais fundamentam a manutenção dos acréscimos moratórios nas compensações realizadas após o vencimento dos respectivos débitos. Nesse sentido:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2003

COMPENSAÇÃO. DÉBITOS VENCIDOS. MULTA. JUROS.

Devem incidir a multa de mora e juros de mora sobre os pedidos de compensação realizados em relação a débitos vencidos

(Acórdão nº 9101-007.323)

26.Já no que toca à aplicação do instituto da denúncia espontânea às compensações, impende destacar que a matéria não comporta mais discussão em face do enunciado da Súmula CARF nº 203, *litteris*:

Súmula CARF nº 203

Aprovada pelo Pleno da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

A compensação não equivale a pagamento para fins de aplicação do art. 138 do Código Tributário Nacional, que trata de denúncia espontânea.

27.Por fim, registre-se que a alteração promovida pela Lei nº 11.488, de 2007, não extinguiu a penalidade em questão, tendo apenas promovido a reestruturação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

CONCLUSÃO

28.Ante o exposto, não conheço da matéria preliminar arguida e, no mérito, nego provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca

VOTO VENCEDOR

Conselheira Edeli Pereira Bessa, redatora designada

O I. Relator restou vencido em seus fundamentos para não conhecer da preliminar arguida, concernente a inconsistência na ordem de homologação das compensações veiculadas na DCOMP 30537.34124.290606.1.3.02-3803.

A maioria deste Colegiado tem admitido que novos argumentos sejam trazidos em recurso voluntário, acerca de matéria controvertida em impugnação, como expresso desde a declaração de voto apresentada por esta Conselheira no Acórdão nº 9101-006.296²:

No mérito do recurso fazendário, esta Conselheira acompanha o I. Relator apenas em sua conclusão. Isto porque, diversamente do exposto em seu voto, não se vislumbra, na competência de julgamento dos Colegiados do CARF, a possibilidade de atuação de ofício com a amplitude referida, além de tal abordagem ser despidianda neste caso, vez que a Contribuinte trouxe a alegação sob apreciação.

Na visão desta Conselheira, a questão se resolve por inexistir a alegada ofensa ao art. 17 do Decreto nº 70.235/72, por não haver matéria nova trazida em impugnação, mas apenas novo argumento de defesa. A infração imputada à Contribuinte, consistente em *despesa indevida de correção monetária* redutora do lucro líquido do ano-calendário 1991, foi impugnada em sua inteireza, e em tais circunstâncias não há vedação, no regramento processual, à complementação da defesa em sede de recurso voluntário.

São, aqui, adotadas as razões de decidir do precedente nº 9101-00.514, que distingue matéria de fundamentos de defesa, e admite a inovação de argumentos em sede de recurso voluntário. Assim consta de seu voto condutor, de lavra do ex-Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho:

Quanto ao outro item recursal, cinge-se a discussão em saber se o contribuinte tem a prerrogativa de suscitar em sede de recurso voluntário fundamentos de defesa contra a exigência que não foram aventados em impugnação (primeira instância administrativa).. Para a adequada compreensão da matéria sob exame, vale relevar que a Contribuinte contestou a tributação via impugnação e, em sede de recurso voluntário, reiterou seus fundamentos de defesa e aduziu novas questões de mérito para pleitear o cancelamento da atuação (quais sejam, "que seu lucro em dezembro de 1996 é fictício, inexistente; e que como está em processo de extinção, poderia compensar a totalidade do prejuízo, sem limitação").

A resposta é afirmativa.

Tenho assente que as normas processuais que regem o processo administrativo fiscal devem ser interpretadas com menos rigor, especialmente aquelas relacionadas às fases postulatória e instrutória do procedimento. E de interesse da própria Administração proceder adequadamente ao controle da legalidade dos

² Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente), e acompanharam o relator, Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, pelas conclusões, conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano e Fernando Brasil de Oliveira Pinto, e, por fundamentos distintos, o conselheiro e Gustavo Guimarães da Fonseca, divergindo o conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, que dava provimento ao recurso fazendário.

atos administrativos, pelo que é salutar que sejam flexibilizadas as regras que impeçam as partes (por razões temporais) trazer ao conhecimento do julgador elementos de fato e de direito que permitam melhor exame da controvérsia.

Seguindo citada linha de interpretação, entendo que a preclusão de que trata o art. 17 do Decreto nº 70.235/72 deve ser aplicada apenas nas hipóteses em que o contribuinte deixa de contestar a própria tributação (ou melhor, infração) em impugnação e pretende fazê-lo apenas via recurso ordinário (voluntário). "Matéria não impugnada" significa, em outros termos, "exigência/infração não contestada": e é apenas essa a falta que não inicia o contencioso administrativo. A *contrario sensu*, impugnada a exigência, iniciado está o contencioso administrativo, no qual devem ser apreciados todos os argumentos de defesa apresentados pelo contribuinte em quaisquer de suas instâncias, ainda que não tenham sido suscitados originariamente em impugnação. A preclusão em referência não atinge os "fundamentos de defesa", mas sim a "defesa" contra determinada exigência ou infração à legislação tributária caso esta não tenha sido feita em primeira instância administrativa. Trata-se de aplicação dos princípios da instrumentalidade das formas e do formalismo moderado que informam o procedimento administrativo fiscal.

Esta Conselheira vinha orientando seu entendimento, nesta questão, em razão da competência atribuída aos órgãos de julgamento administrativo em face de recurso administrativo apto a suspender a exigibilidade do crédito tributário. Mas em declaração de voto no Acórdão nº 9101-005.300³ melhor explicitou esta premissa, nos seguintes termos:

Concordo com a I. Relatora quanto à impossibilidade de se apreciar, em sede de recurso voluntário, qualificação da penalidade que deixou de ser questionada em sede de impugnação.

Apenas observo que, embora precluso o direito de defesa da Contribuinte contra esta matéria, na forma do que dispõe o art. 17 do Decreto nº 70.235/72, a exigibilidade desta parcela do crédito tributário permaneceria, ainda assim, suspensa. Isto porque, como acessório da exigência principal, o questionamento desta impede o destaque e cobrança da penalidade, pois se a exigência principal for cancelada, nada será devido a título de penalidade.

Faço esta ressalva em reparo do que antes consignei no voto vencedor do Acórdão nº 9101-004.599⁴ quando, distinguindo matéria e argumento, admiti a inovação deste em sede de recurso voluntário, no seguinte contexto:

A Contribuinte manifestou sua inconformidade em 13/04/2010, defendendo a necessidade de prévia intimação para apresentação dos documentos faltantes ou para correção de eventual inconsistência na apuração,

³ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente), e divergiram na matéria os Conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Caio Cesar Nader Quintella.

⁴ Participaram do julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Andrea Duek Simantob (Presidente em Exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Andréa Duek Simantob (relatora), André Mendes de Moura e Viviane Vidal Wagner.

observando que, apesar de não intimada a tanto, apresentara a DIPJ, juntando naquele momento DIPJ retificadora entregue em 09/04/2010 (e-fls. 135/165).

A autoridade julgadora de 1ª instância observou que as retenções na fonte não foram admitidas porque os rendimentos não foram oferecidos à tributação, e afirmou desnecessária a prévia intimação do sujeito passivo quando a autoridade fiscal entende suficientes as provas dos autos para formar sua convicção. Assim, declarou a improcedência da manifestação de inconformidade porque correto o procedimento adotado, descabendo a anulação do despacho decisório para nova apreciação do pedido de restituição, até porque a Contribuinte se limitou a apresentar a DIPJ retificadora, desacompanhada de qualquer explicação acerca das razões de mérito postas pela autoridade fiscal.

Em recurso voluntário, a Contribuinte esclareceu que as receitas auferidas no período eram inferiores às despesas pré-operacionais e, assim, registrou-as em Ativo Diferido. Por tais razões, pediu a reforma do despacho de indeferimento do Pedido de Restituição. O Colegiado *a quo* invocou o art. 17 do Decreto nº 70.235/72 para afirmar não impugnada a matéria, e também observou que a Contribuinte não trouxe documentos que lastreassem suas alegações no recurso voluntário, documentos estes que deveriam ter sido juntados desde a impugnação, na forma do art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72.

Neste contexto importa observar, inicialmente, que o Colegiado *a quo* aplicou impropriamente o art. 17 do Decreto nº 70.235/72, que assim dispõe:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Referido dispositivo deve ser interpretado em conformidade com o art. 145 do Código Tributário Nacional - CTN, que estabelece as hipóteses de alteração de lançamento e, implicitamente, delimita a competência das autoridades administrativas em face dos diferentes contextos nos quais ela pode ser exercida:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Nestes termos, se a matéria não foi objeto de impugnação, a autoridade julgadora de 1ª instância não tem competência para avaliar o crédito tributário a ela vinculado e, eventualmente, alterá-lo, ainda que em favor do sujeito passivo. Matéria, assim, guarda correspondência com os motivos para exigência de parcela autônoma do crédito tributário, passível

de ser destacada e destinada à cobrança, por não usufruir da suspensão da exigibilidade conferida pela interposição do recurso administrativo, na forma do art. 151, inciso III do CTN.

Daí a impropriedade em se cogitar de matéria não impugnada quando o sujeito passivo, tendo controvertido o crédito tributário lançado – ou, no caso, o direito creditório não reconhecido – acrescenta, em seu recurso voluntário, argumentos antes não deduzidos em impugnação/manifestação de inconformidade.

É certo que o art. 16, inciso III do Decreto nº 70.235/72 determina que a impugnação mencione *os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir*. Todavia, os parágrafos seguintes do referido dispositivo apenas limitam a produção posterior de provas, nos seguintes termos:

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

[...]

Infere-se, daí, que, em relação à matéria impugnada, o sujeito passivo pode deduzir em recurso voluntário argumentos antes não veiculados em impugnação. Apenas não lhe é permitido iniciar a discussão acerca de matéria que não foi objeto de impugnação. E, quanto às provas que sustentam aquela argumentação, admite-se a juntada de novos elementos ao recurso voluntário caso destinados a *contrapor fatos ou razões* trazidos por ocasião da decisão de 1ª instância, ou se enquadrados nas demais ressalvas do art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72.

Mas o presente caso ainda apresenta uma especificidade.

Como antes relatado, a Contribuinte aponta, apenas em recurso voluntário, que se encontrava em fase pré-operacional e, assim, suas receitas teriam sido confrontadas com as despesas pré-operacionais registradas no Ativo Diferido. Mas, embora não deduzindo argumentação neste sentido em impugnação, a DIPJ retificadora apresentada naquela ocasião distinguia-se da original justamente por agora trazer as Fichas 36A e 37A, nas quais está reproduzido o Balanço Patrimonial e evidenciada a evolução positiva do Ativo Diferido entre 2007 e 2008, com aumento do saldo de “Despesas Pré-Operacionais ou Pré-Industriais” de R\$ 4.802.015,32, em 2007, para R\$ 31.793.384,20, em 2008. Para além disso, a Contribuinte consignou em recurso voluntário que:

4. Dessa forma nos formulários da D1PJ-2009 Calendário 2008 protocolo 18.10.33.26.71-81 enviados em 21 de setembro de 2009, foram assim preenchidos; conseqüentemente, o rendimento não foi apostado na linha 22 Ficha 06-A bem como o custo financeiro de igual período também não foi apostado na Ficha 06-A linha 40.

5. Após o recebimento do despacho decisório nº 16306.000305/2009-63, pelo qual a autoridade administrativa entendeu que, por não estarem classificados os rendimentos no compute do Lucro Real, não era procedente o pedido de restituição, a Recorrente, embora sem incorrer na modificação da Base de cálculo fiscal, promoveu a retificação daquela DIPJ sendo reenviada no dia 09 de abril de 2010 conforme protocolo de entrega 14.78.21.54.16-60 (anexo 1) dando assim cumprimento ao solicitado pela autoridade administrativa, ou seja, passamos a refletir na Ficha 06-A, os custos das despesas financeiras do período de competência do respectivo calendário, bem como *todo o rendimento do período*. (anexo 2).

Em suma, em recurso voluntário a Contribuinte trouxe novas razões de direito, cujo prova documental produzira em manifestação de inconformidade, e que assim deixou de ser apreciada porque dissociada de qualquer argumentação neste sentido.

Neste contexto, afastada a preclusão com fundamento no art. 17 do Decreto nº 70.235/72, e não se verificando as demais vedações presentes no art. 16 do Decreto nº 70.235/72, vez que a prova documental foi juntada com a manifestação de inconformidade, restam desconstituídas as justificativas do Colegiado *a quo* para não apreciar as alegações trazidas pela Contribuinte em recurso voluntário. A irregularidade cometida pela Contribuinte, ao deixar de situar a argumentação no mesmo momento da juntada da prova, apenas lhe suprime o direito de ver sua defesa também apreciada pela autoridade julgadora de 1ª instância.

Esclareça-se que a Contribuinte pede em seu recurso especial que lhe seja reconhecido, *em definitivo, o seu direito creditório, com base na prova já carreada aos autos, por meio da qual se identifica que, na fase pré-operacional, suportou retenções na fonte, em aplicações financeiras devidamente declaradas e que compõem saldo negativo plenamente restituível*. Contudo, a solução do dissídio jurisprudencial posto resulta,

apenas, na afirmação de que o Colegiado a quo deveria ter apreciado o argumento deduzido em recurso voluntário, especialmente porque vinculado a prova documental juntada à manifestação de inconformidade, não competindo a esta Turma da CSRF decidir sobre o direito creditório em litígio.

Assim, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial, e determinar o retorno dos autos ao Colegiado de Origem para apreciação da argumentação que foi declarada preclusa no acórdão recorrido. *(destaquei)*

Naquela ocasião conclui que o Decreto nº 70.235/72 não veda a inovação de razões, em recurso voluntário, acerca de matéria impugnada, mas defini matéria não impugnada como a parcela do crédito tributário que, por ser exigida com fundamento em motivos não questionados, seria *passível de ser destacada e destinada à cobrança, por não usufruir da suspensão da exigibilidade conferida pela interposição do recurso administrativo, na forma do art. 151, inciso III do CTN.*

O que o presente litígio ensina é que matéria, neste contexto, não representa, necessariamente, parcela de exigibilidade autônoma, mas sim parcela exigida com fundamentos autônomos, demandando confrontação específica, em impugnação, para ser estabelecida a competência do órgão julgador de alterar o lançamento naquele ponto. Esta é a interpretação que se extrai da disciplina expressa no art. 17 do Decreto nº 70.235/72 c/c art. 145, inciso I do CTN, e também tendo em conta que o art. 16, inciso III do Decreto nº 70.235/72 determina que a impugnação mencione *os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possui*, a exigir que ao menos algum fundamento autônomo da matéria autuada seja discutido em impugnação para evitar que a matéria seja considerada não impugnada.

A qualificação da penalidade demanda fundamentação específica, vez que não decorre da mera falta de recolhimento e de declaração do tributo devido, e sim de circunstâncias que, no entender da autoridade fiscal, caracterizam o intuito de fraude expresso nos arts. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64⁵. Logo, se este é o requisito para formalização daquela exigência específica, também a sua caracterização como matéria impugnada demanda a apresentação de motivos de fato e de direito que infirmem este fundamento específico da acusação fiscal.

Não basta, assim, que o lançamento tenha sido impugnado para que as autoridades julgadoras tenham competência para apreciar a integralidade do crédito tributário constituído. O sujeito passivo pode, de forma expressa, impugnar parcialmente o crédito tributário pretendendo a redução da penalidade⁶ na liquidação ou

⁵ Lei nº 9.430, de 1996, alterada pela Lei nº 11.488, de 2007:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

⁶ Lei nº 8.218, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009:

parcelamento em relação às matérias com as quais concorda, e sobre esta parcela a autoridade julgadora não poderá se manifestar. Mas o sujeito passivo também pode apresentar impugnação que não seja expressamente parcial, e esquecer de contestar alguma parcela exigida com fundamentação autônoma, caso em que perderá o direito de fazê-lo na forma do art. 17 do Decreto nº 70.235/72. Nesta última circunstância, porém, o crédito tributário correspondente à matéria não impugnada poderá, ainda assim, permanecer com exigibilidade suspensa caso sua determinação dependa de outra matéria devidamente impugnada, quer em razão de a sistemática de apuração do tributo principal ser afetada por matéria impugnada, quer em razão de a matéria corresponder a acessórios cuja exigência é dependente da confirmação do principal lançado. Ou seja, ainda que a matéria seja autônoma e demande questionamento específico para restar impugnada, a suspensão da exigibilidade pode ser afetada pela forma como esta matéria se correlaciona com outras autuadas.

Assim, tem razão o voto condutor do acórdão recorrido quando afirma que *houve irresignação geral da recorrente*, mas apenas para fins de definição da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, dependente da apreciação dos questionamentos dirigidos à totalidade do principal lançado. Já para definição da competência da autoridade julgadora de alterar o lançamento, é indispensável que exista impugnação e, impugnação, na forma do Decreto nº 70.235/72, é estruturação argumentativa para discordância em face da matéria lançada com fundamento autônomo. Se os fundamentos da multa qualificada não são enfrentados nessa peça recursal, a alteração desta parcela do lançamento no contencioso administrativo somente pode se dar por decorrência da decisão em face das demais matérias impugnadas.

Estas as razões, portanto, para DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN e, em consequência, restabelecer a qualificação da penalidade. (*destaques do original*)

No presente caso, a inovação promovida em recurso voluntário afeta parcela do crédito tributário com exigibilidade suspensa por impugnação que confrontou os fundamentos autônomos da exigência, restando estabelecida a competência do órgão julgador de alterar o lançamento mediante apreciação de argumento de defesa, ainda que deduzido somente em recurso voluntário. Em tais circunstâncias, o sujeito passivo apenas abdica do direito de ver seu argumento

Art. 6º Ao sujeito passivo que, notificado, efetuar o pagamento, a compensação ou o parcelamento dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, inclusive das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, será concedido redução da multa de lançamento de ofício nos seguintes percentuais: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – 50% (cinquenta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado do lançamento; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – 40% (quarenta por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado do lançamento; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

III – 30% (trinta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado da decisão administrativa de primeira instância; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

IV – 20% (vinte por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado da decisão administrativa de primeira instância. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

enfrentado pelas duas instâncias administrativas de julgamento, vez que mesmo para a complementação de impugnação juntada depois de já proferida a decisão de 1ª instância, o art. 16, §6º do Decreto nº 70.235/72⁷ limita sua apreciação à autoridade julgadora de segunda instância.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.
(destaques do original)

O presente caso não decorre de lançamento de ofício, mas sim de homologação parcial de compensações. De toda a sorte, também aqui é possível vislumbrar equivalente a “exigência”, manifestada mediante objeção à compensação declarada pela Contribuinte, e integrada por todos os critérios de imputação do direito creditório integralmente reconhecido aos débitos compensados, aí inseridos, por exemplo, o montante de direito creditório e sua atualização, a identificação das DCOMP a ele vinculadas, os acréscimos moratórios atribuíveis aos débitos em razão da data em que formalizada a compensação e a ordem de imputação.

Ocorre que a Contribuinte apenas manifestou sua inconformidade contra uma das causas desta objeção à extinção pretendida com a compensação, deduzindo sua irresignação somente contra o acréscimo de multa moratória aos débitos compensados depois de seu vencimento. A confrontação específica deste aspecto justificado por fundamentos próprios constitui, assim, a única matéria impugnada quando lhe foi facultada a dedução de defesa administrativa sob os mesmos contornos previstos no Decreto nº 70.235/72 para as exigências de crédito tributário.

Resta, assim, alcançado pela preclusão o suposto vício⁸, vislumbrado apenas por ocasião do recurso voluntário, quanto à ordem de compensação. Com referência a este aspecto, Contribuinte não trouxe, em manifestação de inconformidade, *os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir*. Nestas circunstâncias, este Colegiado não tem competência para apreciar tais questionamentos.

Estas as razões, portanto, para NEGAR CONHECIMENTO à preliminar arguida, apenas, em recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

⁷ Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;
(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

⁸ A Contribuinte indica que a DCOMP nº 42452.40827.241108.1.7.02-4404, que teria sido apresentada em 24/11/2008, foi liquidada antes da DCOMP nº 30537.34124.290606.1.3.02-3803, apresentada em 28/06/2006, mas nada refere quanto ao fato de a DCOMP nº 42452.40827.241108.1.7.02-4404 ter retificado a DCOMP nº 02567.45566.191205.1.3.02-7105, originalmente entregue em 19/12/2005, como se vê na retificadora juntada às e-fls. 19/30.

Edeli Pereira Bessa

DOCUMENTO VALIDADO