



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

Processo nº 11610.001974/2003-08
Recurso nº 177.484 Voluntário
Acórdão nº 1301-00.386 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de setembro de 2010
Matéria IRPJ
Recorrente SUDESTECEL PARTICIPAÇÕES S/A
Recorrida 4ª TURMA / DRJ SÃO PAULO-I / SP

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2001

MATÉRIA PRECLUSA

Questões não provocadas a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo, com a apresentação da petição impugnativa inicial, e somente vêm a ser demandadas na petição de recurso, constituem matérias preclusas das quais não se toma conhecimento, por afrontar o princípio do duplo grau de jurisdição a que está submetido o Processo Administrativo Fiscal.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DATA DO ENCONTRO DE CONTAS. INCIDÊNCIA DE MULTA DE MORA PARA DÉBITOS VENCIDOS.

Para as DCOMP's apresentadas a partir da vigência da IN SRF nº 323/2003 (isto é, a partir de 28/05/2003), a extinção do crédito tributário pela compensação ocorre na data da apresentação da DCOMP. Vale dizer, nessa data ocorre a atualização do crédito, assim como o débito também é atualizado até a mesma data, inclusive com a incidência de multa de mora, se já vencido. Irrelevante se o crédito já existia anteriormente.

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.

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente

WALDIR VEIGA ROCHA - Relator

12 NOV 2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Ricardo Luiz Leal de Melo, Paulo Jakson da Silva Lucas, Guilherme Polastri Gomes da Silva, Valmir Sandri e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

SUDESTECCEL PARTICIPAÇÕES S/A, já devidamente qualificada nestes autos, recorre a este Conselho contra a decisão prolatada pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo-I/SP, que indeferiu os pedidos veiculados através de manifestação de inconformidade apresentada contra a decisão da Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária em São Paulo/SP.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado pelo diligente relator do processo, por ocasião do julgamento em primeira instância, a seguir transcrito:

Trata o presente processo de solicitação de compensação de crédito relativo a saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2000, com as Declarações de Compensação – DCOMP relacionadas na Tabela 01 (fl. 155/156) do Despacho Decisório EQPIR/DIORT/DERAT-SPO de fls. 155/161.

A este processo está apensado o de nº 11610.006436/2003-00, o qual contém uma DCOMP, constante da Tabela 1 mencionada acima.

No que tange ao litígio, a autoridade administrativa, analisando o crédito alegado, reconheceu o direito creditório no valor de R\$ 986.671,50 – por ter sido utilizado parte do saldo negativo em compensações sem processo – e homologou as compensações declaradas, vinculadas a este crédito (Tabela 01), até o limite do direito creditório reconhecido, sobre o qual incidiu juros equivalentes à taxa Selic, conforme legislação em vigor. Salientou-se que eventual saldo remanescente não seria restituído ao contribuinte, devido à extinção do direito de pleitear a restituição, nos termos do art. 168 do CTN e do art. 27 da IN SRF nº 600, de 2005.

A interessada, tendo tomado ciência do despacho decisório em 02/01/2008 (fl. 162), apresentou manifestação de inconformidade (fls. 184/189), protocolada em 31/01/2008, por intermédio de seu procurador (fls. 192/207), alegando, em síntese, que:

Apesar do crédito concedido ser suficiente para extinguir todos os valores, a Fazenda indeferiu parte da compensação relativa à DCOMP transmitida em 17/02/2005, reputando em aberto o valor original de R\$ 84.779,68, referente ao débito de IRPJ (código de receita 2362; PERÍODO DE APURAÇÃO 12/2002; vencimento em 31/01/2003, no valor de R\$ 361.895,68), tendo a empresa sido intimada da cobrança do principal somada de multa (R\$ 16.955,90), mais juros de mora (R\$ 66.356,93), o que totaliza o montante de R\$ 168.092,36.

A controvérsia não se refere à existência do crédito da Requerente, pois o mesmo foi integralmente reconhecido pela autoridade administrativa, mas cinge-se sobre a sua insuficiência para extinguir todos os débitos declarados.

A Fazenda aumentou artificialmente e de forma ilegal a dívida da Requerente mediante acréscimos moratórios indevidos. Ora, tendo sido o crédito gerado em data anterior ao período de apuração dos débitos não há que se falar em mora do contribuinte, mas sim em mora do Estado no momento do vencimento das obrigações fiscais objeto do presente processo. É dizer, os recursos destinados ao pagamento dos tributos em apreço (crédito do contribuinte) já se encontravam na disponibilidade do Fisco quando do vencimento dos débitos, não se justificando a aplicação de multa moratória sobre o débito.

A alocação do saldo negativo de IRPJ, no valor de R\$ 1.107.250,13, aos débitos compensados nos PTA's nºs 11610.001974/2003-08 e 11610.006436/2003-00, deve contemplar a atualização dos débitos, acrescida de 1% no mês do vencimento (art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/1995), conforme jurisprudência já consolidada do Conselho de Contribuintes.

Pretendendo demonstrar a extinção de todos os débitos, a Requerente junta nesta oportunidade tabela de controle de créditos fiscais (doc. 04), na qual relaciona todos os valores compensados ao longo dos anos-calendário de 2001, 2002 e 2003, com a respectiva evolução de seu crédito tributário.

Da impossibilidade da aplicação de multa

A aplicação de multa tem a função, no direito tributário, de sancionar o descumprimento de obrigações, dos deveres jurídicos, tendo caráter, única e exclusivamente, punitivo, no que concerne a situação do contribuinte.

Nesta esteira e, pretendendo punir a Requerente, que supostamente teria descumprido uma obrigação acessória, já que a transmissão dos documentos fiscais informando as compensações constitui um dever de natureza instrumental, o Fisco aplicou multa sobre as compensações informadas em atraso, o que só seria cabível no caso de descumprimento de obrigação principal.

No vencimento dos débitos compensados, a disponibilidade econômica com a qual a Recorrente realizou a compensação já se encontrava em poder do Fisco desde 31/12/2000, ano em que a mesma apurou prejuízo fiscal.

Assim não há que se falar em mora da Requerente, vez que, bem da verdade, era a Fazenda que estava na posse da disponibilidade antes do devido. Ressalte-se que, ao invés de considerar o período em que as divisas ingressaram no erário público como a data de recolhimento do tributo em comento, o fisco somente considerou o período em que as DCTFs e DCOMPs foram encaminhadas a sua apreciação, o que fere frontalmente o princípio da verdade material.

Da infringência ao art. 163, III, do CTN, em decorrência dos procedimentos adotados pelo Fisco para efetuar a homologação

Ao promover a alocação dos créditos da Requerente, a fiscalização não respeitou o ditame legal estabelecido pelo art. 163, III, do CTN. É que, apesar de ter analisado toda a documentação em conjunto e proferido uma única decisão relativa aos diversos débitos compensados, o Fisco, ao promover a alocação do crédito, não o inputou primeiro aos débitos mais antigos e posteriormente aos mais recentes, desobedecendo, assim, o inciso III supra.

Por uma questão de lógica jurídica, resta claro que as exações com vencimentos mais atuais possuem prazo prescricional maior, vez que a prescrição somente começa a correr após a data de vencimento do tributo.

Portanto, constata-se que a conduta perpetrada pelo Fisco de compensar gravames com vencimento antigo em detrimento de tributo com maior prazo de prescrição é ilegal face ao exposto pelo CTN e não pode prevalecer.

A 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo-I/SP analisou a manifestação de inconformidade apresentada pela contribuinte e, mediante o Acórdão nº 16-19.995, de 26/12/2008 (fls. 237/242), indeferiu a solicitação, conforme ementa a seguir transcrita:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2000

JUROS DE MORA. MULTA DE MORA. COMPENSAÇÃO.

Correta a cobrança de juros de mora e multa de mora no encontro entre o crédito e o débito, em procedimento de compensação por meio de DCOMP, pois efetuado conforme as normas vigentes à época dos fatos.

IMPUTAÇÃO. COMPENSAÇÃO.

Na compensação, por meio de declaração de compensação - DCOMP, prevalece a ordem escolhida pelo contribuinte nas DCOMP, não se aplicando, à espécie, norma específica para casos de pagamento, instituto diverso de extinção do crédito tributário.

JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. VINCULAÇÃO.

Os julgadores administrativos são vinculados ao entendimento da SRF expresso em atos normativos, bem como devem observar as normas legais e regulamentares vigentes.

Ciente da decisão de primeira instância em 19/02/2009, conforme documento de fl. 243v, e com ela inconformada, a empresa apresentou recurso voluntário em 19/03/2009 (registro de recepção à fl. 244, razões de recurso às fls. 245/254), mediante o qual oferece, em apertada síntese, os seguintes argumentos:

A recorrente afirma a regularidade das compensações por ela efetuadas, e reitera que a controvérsia não se refere à existência de seus créditos, mas à sua suposta insuficiência para extinguir os débitos declarados. Em suas palavras (fl. 247): “O suposto saldo devedor residual decorre da imputação de multa moratória sobre determinados débitos compensados, cujos PER/DECOMP foram transmitidos ao fisco após a data de vencimento dos débitos. Todavia, como o crédito refere-se a saldo negativo oriundo de período anterior ao período de apuração dos débitos, afigura-se destituída de causa válida a imputação de acréscimos moratórios aos débitos, a título de multa”.

Sustenta que não seria o envio ao Fisco do PER/DCOMP que extingue a obrigação, mas sim o pagamento consubstanciado no crédito do contribuinte. A declaração serviria para informar ao credor que o débito reclamado já teria sido extinto com pagamento (crédito) já efetuado anteriormente. E, desde que esse crédito já se encontrava em poder do Fisco antes do vencimento da obrigação, inexistiria, por sua ótica, fundamento para aplicação da multa moratória.

Aduz que inexistente dispositivo legal, senão mera instrução normativa (IN SRF nº 323/2003 e outras que especifica) determinando a imputação de multa moratória na situação

em comento. O art. 61 da Lei nº 9.430/1996, ao estabelecer a multa moratória, somente se refere a pagamento em atraso, e não a compensação.

A interessada insiste em que teria havido infringência ao art. 163, inciso III, do CTN, em decorrência dos procedimentos adotados pelo Fisco para efetuar a homologação, não respeitando a ordem crescente dos prazos prescricionais.

Pelo princípio da eventualidade, caso seus argumentos anteriores não sejam aceitos, a interessada reclama que o Fisco deveria ter procedido ao lançamento da multa em autos de infração apartados (multa isolada), em cumprimento do art. 90 da MP 2.158/2001. Como não o fez, teria decaído o direito da Fazenda de constituir o crédito tributário referente a essa multa.

Ainda pelo princípio da eventualidade, a recorrente argui a impossibilidade da cobrança de parcela da estimativa de IRPJ após findo o ano-calendário. As estimativas seriam precárias, subsistindo tão somente até o término do exercício correspondente, e sua exigência perderia o sentido quando conhecido o efetivo *quantum debeatur*. No caso concreto, *“o suposto saldo devedor residual atinente à estimativa não homologada integralmente teria o condão de, simplesmente, reduzir o saldo negativo apurado. Portanto, afigura-se ilegal a não homologação da compensação e a cobrança do suposto saldo em aberto”*.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro WALDIR VEIGA ROCHA, Relator

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Os argumentos trazidos pela recorrente se dirigem contra a alteração na sistemática de compensação, introduzida a partir da Lei nº 10.637/2002 e, especialmente, da regulamentação estabelecida pela Instrução Normativa SRF nº 323/2003. Pela ótica da interessada, seria indevida a exigência de multa de mora, acrescida aos débitos compensados, nos cálculos da Receita Federal, ao argumento de que seus créditos seriam pré-existentes ao vencimento dos débitos.

Ao analisar as queixas da recorrente, constato que não há inconformidade quanto ao direito creditório reconhecido, no valor de R\$ 1.107.250,13. Esse valor corresponde integralmente ao crédito que consta na primeira declaração de compensação apresentada (fl. 04). Esse saldo foi reduzido por força da compensação sem processo de 10 débitos, listados na tabela 02 do despacho decisório (fls. 158/159), em datas entre 30/04/2001 e 31/07/2002. O demonstrativo de compensação está às fls. 152/154, e todas as compensações foram valoradas em 28/12/2000 (último dia útil do período em que foi apurado o crédito em favor do contribuinte). Ou seja, os débitos foram deflacionados para confronto com o crédito, e não houve incidência de qualquer multa, em conformidade com as regras então vigentes. O saldo credor, inicialmente de R\$ 1.107.250,13, foi reduzido para R\$ 986.671,50. Aqui não há litígio.

Igualmente, inexistiu inconformidade no que toca à homologação: (i) da Declaração de Compensação de fls. 01/02, apresentada em 05/02/2003, total do débito R\$ 134.117,07; e (ii) da Declaração de Compensação de fls. 01/02 do processo apensado, nº 11610.006436/2003-00, apresentada em 08/05/2003, total do débito R\$ 167.158,87. Em ambos os casos, a data de valoração considerada foi 28/12/2002 e os débitos foram deflacionados, sem a incidência de multa, para confronto com os créditos¹, tais eram as regras então vigentes, consubstanciadas na Instrução Normativa SRF nº 210/2002. As duas declarações referidas, ressaltado, foram entregues antes de 28/05/2003. De especial interesse o art. 28 da referida IN:

Art. 28. A compensação deverá ser efetuada considerando-se as seguintes datas:

I - do pagamento indevido ou a maior que o devido, no caso de restituição, ressalvadas as hipóteses seguintes;

[...]

A inconformidade surge a partir daí. Para as declarações de compensação apresentadas em datas posteriores a 27/05/2003, já em sua forma eletrônica intitulada PER/DCOMP, a autoridade administrativa utilizou os critérios previstos pela Instrução Normativa SRF nº 323², de 24/04/2003 (DOU de 28/05/2003), posteriormente repetidos na Instrução Normativa SRF nº 460, de 18/10/2004 (DOU de 29/10/2004) e na Instrução Normativa SRF nº 600, de 2005. A mudança no momento do “*encontro de contas*” decorre diretamente das alterações legais e infralegais que ocorriam na época, pelo que não é supérflua a breve resenha que se segue.

A compensação em matéria tributária rege-se por disposições específicas, diversas daquelas aplicáveis à compensação na esfera civil. Aqui, vigora o artigo 170 da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional – CTN):

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.

Em cumprimento da faculdade outorgada pelo supracitado art. 170 do CTN, foi promulgada a Lei nº 9.430/1996, cujo artigo 74 tinha, originalmente, a redação abaixo:

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

A Lei nº 10.637, de 30/12/2002 (DOU de 31/12/2002), alterou essa redação, que passou a ser a seguinte:

¹ Vide, respectivamente, demonstrativo de compensação às fls. 169/176, débito 001; e demonstrativo de compensação às fls. 177/179, débitos 001 a 009.

² Esta IN alterou a redação de vários artigos da IN SRF nº 210/2002.

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

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação.

I - o saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física;

II - os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação.

§ 4º Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo.

§ 5º A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo.

Observe-se que a autorização expressa para que a então Secretaria da Receita Federal disciplinasse as disposições acerca da compensação tributária e do instrumento declaratório recém criado levou, no início de 2003, à edição da Instrução Normativa SRF nº 323, de 24/04/2003 (DOU de 28/05/2003). Essa norma alterou os procedimentos até então vigentes (IN SRF nº 210/2002), particularmente, no que diz respeito à lide em discussão, quanto ao momento em que se daria a compensação e, em consequência, à forma de valoração dos créditos e débitos. Foram preservados, é certo, os direitos adquiridos quanto aos pedidos e declarações de compensação protocolizados em data anterior a sua vigência (até 27/05/2003, portanto), vide art. 2º da IN SRF nº 323/2003.

Transcrevo, a seguir, a nova redação do art. 28 da IN SRF nº 210/2002, com as alterações introduzidas pela IN SRF nº 323, de 24/04/2003, DOU 28/05/2003:

Art. 28. Na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os créditos serão acrescidos de juros compensatórios na forma prevista nos arts. 38 e 39 e os débitos sofrerão a incidência de acréscimos moratórios, na forma da legislação de regência, até a data da entrega da Declaração de Compensação.

[...]

Essas mudanças atingiram a interessada no que toca ao processamento das declarações de compensação de fls. 116/126, todas com data de protocolo posterior a 27/05/2003.

Por amor à clareza, vale enfatizar, de modo sintético, a forma prevista para compensações a partir da Lei nº 10.627/2002 e da Instrução Normativa SRF nº 323/2003, sem a necessidade de transcrição de todos os artigos que tratam da matéria:

- A ordem de compensação dos débitos corresponde à ordem indicada pelo contribuinte nas DCOMP's, tal como determina o § 7º do art. 21 da IN SRF nº 210/2002, introduzido pelo art. 1º da IN SRF nº 323/2003, disposição esta repetida nos instrumentos normativos posteriores já referidos. Havendo mais de uma declaração de compensação, aplica-se a ordem cronológica de protocolização.
- Para as DCOMP's apresentadas a partir da vigência da IN SRF nº 323/2003 (isto é, a partir de 28/05/2003), o encontro de contas ocorre na data da apresentação da DCOMP. Vale dizer, nessa data ocorre a atualização do crédito (acréscimos dos juros de mora à taxa SELIC), assim como o débito também é atualizado até a mesma data (SELIC + multa de mora, se já vencido). Este procedimento está disciplinado no art. 28 da IN SRF nº 210/2002, com a redação dada pelo art. 1º da IN SRF nº 323/2003 e repetido nos instrumentos normativos posteriores já referidos.

Exatamente esses foram os procedimentos adotados pela autoridade administrativa ao processar as compensações declaradas pela interessada, o que se encontra estampado nos demonstrativos de compensação de fls. 169/176.

Observe-se que, pela nova sistemática acima referida, o contribuinte declara a compensação e nesse mesmo ato (ou seja, no momento em que entrega a DCOMP) o débito se extingue, sob condição resolutória de ulterior homologação. Resta evidente que é o momento da extinção do débito que deve ser considerado para o encontro de contas, atualizando-se créditos (pela SELIC, na forma da lei) e débitos (se vencidos, com multa de mora e SELIC, igualmente na forma da lei) até aquele momento. Irrelevante se o crédito já existia anteriormente. Ao contrário do que sugere a recorrente, não são as instruções normativas que lhe impõem ônus de devedor, mas sua própria inércia, ao não promover a compensação que lhe é facultada por lei antes do vencimento de seus débitos. Após esse vencimento, os acréscimos legais são indispensáveis. E, conforme visto, a Instrução Normativa da SRF nada mais fez do que disciplinar a compensação, especialmente no que diz respeito à data do encontro de contas, em cumprimento ao disposto no § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996 (na redação então vigente) e, em última análise, do art. 170 do CTN.

Quanto às alegações de que teria havido infringência ao art. 163, inciso III, do CTN, o qual determina a imputação do pagamento recebido na ordem crescente dos prazos prescricionais, deve-se ressaltar que tal dispositivo trata de pagamento (CTN, art. 156, I), forma de extinção do crédito tributário diversa da compensação (CTN, art. 156, II), pelo que descabe aqui sua aplicação.

Restam, finalmente, as alegações trazidas em sede de recurso em atenção ao princípio da eventualidade: (i) de que o lançamento da multa deveria ter sido procedido em autos de infração apartados; e (ii) acerca da impossibilidade da cobrança de parcela da estimativa de IRPJ após findo o ano-calendário.

No que tange a essas considerações, cabe observar que a recorrente traz, em sede de recurso, contestação em relação a matérias que não foram objeto de impugnação. Com

efeito, por ocasião da apresentação da referida peça (impugnação) a recorrente, em nenhum momento, aduziu quaisquer argumentos sobre algum dos pontos acima mencionados.

Assim, a teor do que dispõe o artigo 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, na redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.532, de 1997, a matéria que não tenha sido expressamente contestada, considerar-se-á não impugnada, tornando-se preclusa. Decorre daí que, não tendo sido objeto de impugnação, carece competência à autoridade de segunda instância para dela tomar conhecimento em sede de recurso voluntário.

Por todo o exposto, em conclusão, não conheço da matéria somente trazida em sede de recurso, por preclusa e, no mais, nego provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 02 de setembro de 2010

WALDIR VEIGA ROCHA