



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10923.000026/2009-46
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-005.370 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de abril de 2021
Recorrente INOX TECH COMÉRCIO DE AÇOS INOXIDÁVEIS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2003

COMPENSAÇÃO. PREJUÍZO FISCAL. BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL. EMPRESA SUCEDIDA. VEDAÇÃO LEGAL.

A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar saldos de prejuízos fiscais ou bases de cálculo negativas da CSLL da sucedida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do relatório e voto do relator. Votou pelas conclusões o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, que também manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Marozzi Gregorio, Gustavo Guimarães da Fonseca, Andréia Lúcia Machado Mourão, Flávio Machado Vilhena Dias, Cleucio Santos Nunes e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente). Ausente a Conselheira Fabiana Okchstein Kelbert.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por INOX TECH COMÉRCIO DE AÇOS INOXIDÁVEIS LTDA contra acórdão que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada diante da não homologação, pela DRF/São Bernardo do Campo-SP,

da compensação de crédito de saldos negativos do IRPJ e da CSLL com débitos da própria contribuinte.

Em seu relatório, a decisão recorrida assim descreveu o caso:

Trata o presente processo de Pedidos de Restituição nos. 20231.52207.270308.1.2.02-2414 e 21099.16459.270308.1.2.03-1053 de alegados créditos de saldo negativo de IRPJ (R\$921.492,22) e CSLL (R\$277.989,07) referentes ao AC2003, aos quais a interessada atrelou as Declarações de Compensação 32048.81251.280308.1.3.02-6792 18723.65036.290408.1.3.02-6143 (saldo negativo de IRPJ), 05476.58475.280308.1.3.03.1501, 31047.09230.290408.1.3.03-9933 (saldo negativo de CSLL), para extinguir débitos próprios.

Conforme Representação nº 026/2009 do SEORT da DRF em São Bernardo do Campo/SP, a análise dos PER e das DCOMPS tiveram tratamento manual.

Após as providências cabíveis aquele SEORT exarou o Despacho DRF/SBC 277/2009, fls. 324 e seguintes, por meio do qual não homologou as compensações declaradas. Do Despacho há que se reproduzir:

Exames nas Declarações entregues pela interessada revelaram a retificação, por ela, da DIPJ/2004 - Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica. Isso provocou, in casu, a diminuição do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Em ambas as diminuições, detectou-se que a interessada utilizou compensações com saldos de prejuízos fiscais e bases de calculo negativas registrados em exercícios anteriores (fls. 30/31). Prejuízo fiscal é o lucro/prejuízo contábil que, após ser adicionado e subtraído de rubricas previamente estipuladas na legislação fiscal, resulta negativo. Base de cálculo negativa, no caso da CSLL, é equivalente: a partir do resultado contábil, adições e subtrações predeterminadas levarão a uma base de incidência negativa dessa Contribuição, sobre a qual, obviamente, não haverá exação. E ambos, prejuízo fiscal e base negativa, são incentivos fiscais dados pela legislação (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 6º c/c Lei nº 2.906/95, art. 15 e parágrafo único) a fim de proteger a atividade empresarial: servem à redução do lucro real futuro.

Buscando a certeza da existência de tais créditos, intimou-se a interessada a explicar e comprovar a existência desses prejuízos em sua contabilidade (Termo de Intimação nº 250/2009 - fls. 32), como afirmou na DIPJ/2004.

Em resposta tempestiva (fls. 36/38), consta que a empresa Feital Comercial Ltda (CNPJ 33.038.464/0001-46) buscou provimento judicial para poder compensar todo o lucro real ajustado com o saldo de prejuízos existente até o período, sem a limitação de 30% trazida pelo art. 42 da Lei nº 8.981/95, c/c art. 15 da Lei nº 9.065/95. Embora não lograsse êxito, nem liminarmente, em sua ambição, passou a compensar em cada exercício, à revelia das disposições legais, a totalidade do lucro real com o saldo de prejuízos de que dispunha. Em 14/12/1998, foram lavrados Autos de Infração contra a empresa Feital Comercial Ltda (fls. 142/188), nos quais estornaram-se os prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL utilizados em compensações acima do limite legal (30%), por não haver autorização judicial definitiva.

Em 01/10/1999 (fls. 37 e 295), a Feital Comercial Ltda foi incorporada pela interessada. Esta, em 15/09/2006, para liquidar os débitos lançados por meio dos Autos de Infração alhures mencionados, solicitou adesão ao parcelamento excepcional nascido pela Medida Provisória nº 303/2006 (fls. 72/74), pagando a primeira parcela (fls. 294). Ou seja, houve concordância com os lançamentos

citados, suscitando, inclusive, a desistência das ações judiciais já comentadas que pugnavam pela eliminação do limite de 30% outrora explicado (fls. 75/77).

Logo, alega a interessada (fls. 37), por pagar os tributos - através do parcelamento transcrito, na condição de sucedida - lançados por meio dos Autos que consideraram o limite legal de 30% na dedução do lucro real, retornaram aos saldos outrora existentes na empresa Feital Comercial Ltda os prejuízos e bases negativas indevidamente aproveitados, e que poderiam sê-lo em lucros futuros, respeitado o limite legal (30%). E por entender que foram, na incorporação, "todos os direitos e deveres incorporados juntamente com a Feital Comercial Ltda" (fls. 37), a ora requerente, na qualidade de sucedida, utilizou tanto o prejuízo fiscal (valor de R\$3.030.848,77 oriundo da Feital Comercial Ltda) quanto a base de calculo negativa da CSLL (valor de R\$3.088.767,40 oriundo da Feital Comercial Ltda) para diminuir o lucro real do período em epígrafe, o que fez mediante a retificação da DIPJ/2004 em 27/03/2008.

Tal aproveitamento, contudo, é vedado pela legislação fiscal. Diz o art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87:

Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.

Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido.

Ora, sendo os saldos negativos de IRPJ e de CSLL, apurados em 31/12/2003, existentes fundamentalmente em razão da utilização de tais prejuízos, trazidos da empresa incorporada Feital Comercial Ltda, é seguro afirmar que, uma vez zerados tais prejuízos, não mais haverá saldo negativo, mas positivo, em ambas as apurações (IRPJ e CSLL). Não é outro o resultado a que chegou a interessada, antes da retificação da DIPJ/2004 (fls. 296/297).

Vide, a respeito, decisões administrativas na mesma linha:

...

Não poderia, mesmo, ser diferente: sendo a pessoa jurídica incorporada considerada extinta no ato de incorporação, por força do artigo 219 da lei das Sociedades Anônimas, Lei nº 6.404, de 1976, o que transfere-se em decorrência legal sucessória, emanada do artigo 1.116 do Código Civil, Lei nº 10.406, de 2002, são os direitos e obrigações, portanto o patrimônio líquido, seu acervo líquido, os elementos constantes do balanço de encerramento. Não o lucro real, ou o prejuízo fiscal, a base negativa e demais ajustes fiscais, extra contábeis e de ordem tributária.

Relevante salientar que aplicam-se as mesmas normas de apuração e pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por força do artigo 57, da Lei nº 8.981, de 1995, e artigo 3º da Instrução Normativa SRF nº 390, de 2004.

A contribuinte apresenta a Manifestação de Inconformidade, fls. 333 e seguintes, a seguir parcialmente reproduzida:

Todavia, a fiscalização não recepcionou como válidos os documentos e as alegações da contribuinte, afirmando que "(...) consta que a empresa Feital Comercial Ltda (CNPJ 33.038.464/0001-46) buscou provimento judicial para poder compensar todo o lucro real ajustado com o saldo de prejuízos existente até o período, sem a limitação de 30% (...). Embora não lograsse êxito, nem liminarmente,

em sua ambição, passou a compensar em cada exercício, à revelia das disposições legais, a totalidade do lucro real com o saldo de prejuízos de que dispunha. Em 14/12/1998 foram lavrados Autos de Infração contra a empresa Feital Comercial Ltda (fls. 142/188) nos quais estornaram-se os prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL, utilizados em compensações acima do limite de 30% por não haver autorização judicial definitiva.

Neste ponto, necessárias certas observações da maior relevância, a saber:

Primeiro - não está absolutamente certa a afirmação de que a contribuinte Feital Comercial Ltda não logrou êxito algum na pretensão perseguida, quanto à ação judicial relativa ao aproveitamento de 100% dos prejuízos. O fato é que a sentença de 1ª Instância (embargos de declaração), publicada em 11/10/1999, foi do seguinte teor:

"Ante o exposto, e considerando o tudo mais que dos autos consta, JULGO PROCEDENTE a pretensão da autora, declarando o seu direito de excluir, integralmente, todo o prejuízo acumulado até 31. de dezembro de 1994 da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, bem como do imposto de renda, calculado sobre o lucro real auferido nas distribuições financeiras encerradas a partir de 31 de janeiro de 1995."

Como dito, a sentença foi publicada em 11/10/1999 e os Autos de Infração foram lavrados em 14/12/1998. Somente em 10.01.2001 foi editada a Lei Complementar nº 104, que incluiu o Art. 170-A ao CTN, artigo aquele que dispõe:

"É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial."

Assim sendo, não deve e não pode prevalecer o entendimento de que o direito de o contribuinte estaria obstado pelo fato de não ter havido decisão definitiva, pois à época dos fatos a legislação ainda não havia imposto esta condição.

Passa-se, agora, a um segundo aspecto, que ampara a situação fática:

- com o advento da Medida Provisória 303/2006 a contribuinte, aproveitando o benefício, parcelou e pagou integralmente os débitos consignados nos autos de infração.

Considerando-se que em momento algum a legislação impediu o aproveitamento dos 100% dos prejuízos, com o pagamento da diferença de 70% objeto dos autos de infração, a contribuinte readquiriu o direito à compensação, mesmo porque a própria lei que restringiu, a 30%, o direito à dita compensação, em cada exercício, ampliou, indefinidamente, o tempo do benefício. A revogação da restrição temporal está expressa no art. 117 da lei 8981/95, que dispõe:

"Art. 117- Revogam-se as disposições em contrário, e, especificamente:

I - os arts. 12 e 21 e o parágrafo único do art. 42 da lei 8541, de 23 de dezembro de 1992.

E dispõe o art. 12, mencionado no inc. I da lei em exame:

"Art. 12. Os prejuízos fiscais apurados a partir de 1º de janeiro de 1993 poderão ser compensados, corrigidos, monetariamente, com o lucro real apurado em até quatro anos-calendários, subsequentes ao ano da apuração."

Como se vê, o dispositivo legal que fixou o prazo máximo, de 4 anos, para compensação foi revogado e nenhum outro foi editado, restringindo o tempo para o

contribuinte usufruir do benefício. Portanto, a qualquer tempo poderia, como pode, a contribuinte operar a compensação em debate.

Como última fundamentação, roga-se seja observado aspecto de fundamental importância para o deslinde da questão:

- quanto à questão da utilização de prejuízos fiscais de empresa incorporada - no caso, a compensação de prejuízos fiscais apurados em nome da Feital pela sua incorporadora a Inox-tech, ora impugnante - o Sr. Agente Fiscal, as fls. de sua fundamentação, afirma que:

"E por entender que foram, na incorporação, "todos os direitos e deveres incorporados juntamente com a Feital Comercial Ltda" (fis. 37), a ora requerente, na qualidade de sucedida, utilizou tanto o prejuízo fiscal (...) quanto a base de cálculo negativa da CSLL (...) para diminuir o lucro real do período em epígrafe, o que fez mediante a retificação da DIPJ /2004 em 27/03/2008."

Pois bem. Veja-se o seguinte:

...

Em outras palavras:

- a divergência entre fisco e contribuinte tem um ponto crucial, a saber: a identificação da natureza do crédito objeto do pedido de restituição. O crédito, embora tem geografia de compensação (em razão de advir de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa), em verdade, são créditos tributários, oriundos de imposto de renda e de CSLL, devidamente escriturados e contabilizados na pessoa jurídica incorporada - a Feital;

- no momento da incorporação, a incorporada mantinha escriturados (ou seja, apurados) lucro real de imposto de renda e base de cálculo positiva de CSLL, tendo, então, procedido ao recolhimento dos tributos devidos - este é o primeiro recolhimento;

- após o ato físico da incorporação, a incorporada foi fiscalizada, sendo que a incorporadora assumiu sua posição de sucessora, atendendo a todas as exigências, que lhe foram impostas pela fiscalização. Assim, exclusivamente em relação as compensações que ultrapassaram o limite dos 30%, imposto pela lei 8981/95, houve lançamento de ofício, visto que o fisco entendeu indevidos os valores que ultrapassaram aquela porcentagem.

- com isto, duas frentes se abriram, naquele momento: uma em relação à situação fática ocorrida antes do ato da incorporação e a outra são as consequências deste lançamento de ofício na incorporadora.

Quanto à primeira: a empresa incorporada, após esgotado o saldo do prejuízo fiscal e da base negativa da contribuição social obteve lucro real e base positiva de contribuição social, tendo recolhidos os respectivos tributos. Contudo, se tivesse observado o limite legal inovador dos 30 % em relação ao lucro real auferido e correlata base positiva da CSLL, teria absorvido os 70 % restantes nos resultados dos subseqüentes exercícios e antes do ato da incorporação. Logo, segundo este entendimento e a princípio, o que houve foi uma postergação de recolhimentos. Todavia, não foi este o entendimento do fisco, que fez o lançamento, de forma integral (principal, multa e juros), na incorporadora.

- paralelamente, o litígio judicial teve prosseguimento e a incorporadora ratificava o entendimento de aproveitamento dos 100%, é óbvio, oferecendo impugnação aos atos do- fisco, com base na mesma tese. Finda e perdida a demanda, a

incorporadora assumiu a dívida e pagou por meio do parcelamento da MP 303/2006. - este é o segundo pagamento do mesmo débito.

Se, como visto acima, ocorreram dois pagamentos:

- um, quando do recolhimento dos tributos, acima analisado;

- o segundo, através o parcelamento pela MP 303/2006, um deles é indevido e o não reconhecimento do direito ao crédito é ilegal e se configura locupletamento ilícito por parte do Estado.

- outra questão, que poderia ser abordada, seria a forma como aproveitar esse crédito, gerado do pagamento em dualidade. Neste ponto, a incorporadora optou por prestar todas as informações ao fisco, promovendo segundo as técnicas contábeis a reversão dos lançamentos e promovendo a entrega das declarações das informações econômico-fiscais da pessoa jurídica retificadora, indicando as referidas compensações de prejuízos fiscais e de base negativa de CSLL.

Concomitantemente, formalizou processo eletrônico, indicando os recolhimentos a maior, apurados pela DIPJ retificadora em decorrência da redução do resultado, auferido por consequência do aproveitamento daqueles prejuízos fiscais e base negativa de CSLL, que têm natureza de recolhimentos a maior.

Ora, esse procedimento não é mais do que um dos previstos na vasta legislação tributária, que autoriza e, por seu lado, regulamenta, as diversas formas de compensação de tributos, com prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL.

A DRJ/Juiz de Fora-MG proferiu, então, acórdão cuja ementa assim figurou:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2001

COMPENSAÇÃO. PREJUÍZO FISCAL E BASE NEGATIVA DE EMPRESA INCORPORADA. VEDAÇÃO LEGAL.

A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais ou bases negativas da CSLL da sucedida.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cumpra acrescentar que, mesmo ressalvando que não seria esse o ponto central do não reconhecimento dos créditos pleiteados, a instância *a quo* considerou ineficaz o argumento de que o art. 170-A ainda não havia sido incluído no CTN por ocasião da lavratura dos autos de infração contra a empresa incorporada porque já havia a condição preexistente de que apenas os créditos líquidos e certos poderiam ser objeto de pedidos de compensação. Quanto à tese da duplicidade de pagamento, deixou claro que já estavam preclusos os argumentos contrários aos fundamentos dos mencionados autos de infração por causa da existência de decisão definitiva no âmbito administrativo e também pelo reconhecimento da correspondente dívida com a sua inclusão no parcelamento instituído pela MP nº 303/2006.

Inconformada, a interessada apresentou recurso voluntário onde, essencialmente, alega que: (i) a incorporada podia proceder à compensação sem o emprego da trava dos 30% tão logo foi publicada a decisão judicial que lhe foi favorável (reconhece, entretanto, que esta não se trata de matéria primordial para a sua tese); (ii) o fato de ter havido a decisão definitiva quanto

aos autos de infração não afasta o seu direito constitucional de efetuar a mais completa defesa quanto à imputação que lhe foi realizada; (iii) não obstante o CTN não ter feito menção expressa ao direito de a incorporadora utilizar prejuízos fiscais da incorporada, seria desprovido de qualquer lógica e raciocínio jurídico que a situação fosse diferente porque não há norma que vede essa utilização; e (iv) não se configura razoável e pacificamente aceitável a vedação à compensação de prejuízo da empresa extinta por sua incorporadora (transcreve o teor de alguns julgados do CARF que entende vir ao encontro do seu caso).

Ao final, pede que se determine a homologação das compensações declaradas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Como relatado, o caso envolve o aproveitamento de saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL, os quais seriam oriundos da empresa incorporada no ano de 1999 (a Feital Comercial Ltda), nas apurações da interessada que resultaram em saldos negativos dos respectivos tributos no ano-calendário de 2003. Os créditos correspondentes a esses saldos negativos não foram reconhecidos nas compensações pleiteadas no presente processo justamente porque a unidade de origem desconsiderou aquele aproveitamento.

Independentemente das infrutíferas questões levantadas na manifestação de inconformidade (a inexistência do art. 170-A no CTN por ocasião da lavratura dos autos de infração e a tese da duplicidade do pagamento), corretamente rechaçadas pela DRJ, o fato é que há uma clara vedação legal no art. 33 do Decreto-Lei nº 2.341/87 que impede o referido aproveitamento. Veja-se:

Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.

E mesmo que não se concorde com a identidade de bases de cálculo propugnada no art. 57 da Lei nº 8.981/95, há também uma determinação expressa para a aplicação daquele dispositivo à base de cálculo da CSLL no art. 22 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 (com redação original dada pela Medida Provisória nº 1.858-06/99), *verbis*:

Art. 22. Aplica-se à base de cálculo negativa da CSLL o disposto nos arts. 32 e 33 do Decreto-Lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987.

Portanto, está absolutamente equivocada a recorrente quando alega que não há norma que vede a utilização dos saldos de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL.

Outrossim, comete outro equívoco quando invoca a jurisprudência adotada por parte deste tribunal administrativo no sentido de permitir o aproveitamento daqueles saldos em casos de sucessão. O que se permitia em todos os casos invocados pela recorrente (que não

necessariamente representam a posição majoritária desta Casa) era o seu aproveitamento nas apurações finais da própria empresa sucedida sem a restrição da trava dos 30%. Não se tratava, como no presente caso, de transferir o aproveitamento para as apurações futuras da empresa sucessora.

Ademais, as alegações concernentes à inexistência do art. 170-A no CTN por ocasião da lavratura dos autos de infração e à tese da duplicidade do pagamento (quando se poderia apenas cogitar de sua mera postergação) possuem caráter totalmente retórico. A essência do saldo negativo apresentado como crédito advém do aproveitamento de saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL produzidos na esfera patrimonial da empresa posteriormente sucedida. E, como dito, a lei veda expressamente essa utilização.

Não se pode, portanto, dar guarida à pretensão recursal.

Pelo exposto, oriento meu voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregorio

Declaração de Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca

De antemão, não discordo, em absoluto, das conclusões do D. Relator, nem tampouco do exame fático por ele realizado. Com base nas premissas por ele assumidas, o voto é inatacável.

Todavia, este Conselheiro tem um entendimento que só não é aplicável à espécie porque o próprio contribuinte não aventou qualquer pedido que pudesse autorizar a sua inserção na querela (mormente por não se tratar de matéria de ordem pública).

I COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO. REVISÃO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

Com efeito, o caso revolve pedido de compensação de crédito oriundo de saldo negativo que somente podem ser reconhecidos caso a própria apuração dos tributos seja mantida. E no caso, tanto para o cálculo do IRPJ, como da CSLL, foram utilizados saldos acumulados de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa, oriundos de empresa sucedida pela recorrente, e sem a observância da trava legal.

A grande questão é que, mesmo que, no caso vertente, o uso de tais saldos contrarie explicitamente a lei (não estamos, aqui, tratando da tese do uso do prejuízo fiscal sem trava, pela empresa incorporada ou cindida, sem limites), o fato é que para se “glosar” tais parcelas, e, assim, negar o direito creditório pretendido, a Unidade de Origem teve que remexer na própria base de cálculo das exações e isso, num processo de compensação, é impossível. Não há como se glosar parcelas conformadoras do próprio lucro líquido ou do lucro real porque isso pressupõe, por certo, ato de lançamento.

De fato, como brilhantemente exposto em sessão ocorrida no passado pelo nosso Presidente, Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, tanto no caso da CSLL, como em relação ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, as parcelas que compõem o saldo negativo, em especial, aquelas atinentes às antecipações da obrigação (IRRF/CSLL retida e estimativas pagas/compensadas), são formas de quitação (mesmo que parcial) do próprio crédito tributário. Assim, não há, efetivamente, óbice ao seu exame pela Autoridade Fiscal quando da prolação de decisão sobre a liquidez e certeza do direito creditório (se não há pagamento/extinção, não há indébito/crédito a recuperar).

Por certo, não se pode pretender exigir, do contribuinte, os valores porventura não comprovados (até porque inexistente pedido de “reconvenção” no processo administrativo). Mas, inadvertidamente, pode-se, mesmo que ultrapassado o interregno de 5 anos desde a data da formação do aludido saldo, verificar o efetivo pagamento daquelas parcelas a fim de atestar a extinção (ainda que parcial, insista-se), da obrigação apurada pelo interessado (se não há extinção, não há, por certo, crédito).

Situação diferente, entretanto, se observa quando a Administração Tributária se propõe a rever a própria apuração do tributo – a sua base de cálculo – porque, neste caso, não se estará perscrutando as parcelas utilizadas para extinguir o crédito tributário. Estar-se-á, isto sim, discutindo a própria constituição deste. E isto, a teor do por vezes mencionado art. 150, e seu § 4º, do CTN, somente pode ocorrer por meio do lançamento:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

E, note-se, que o art. 150 é explícito: a homologação expressa ou tácita torna estável a relação jurídico-tributária surgida com o fato gerador e confessada pelo contribuinte por

meio do “auto-lançamento”¹. Isto é, o ato de homologação, seja ele formalmente praticado pela Autoridade Administrativa, seja ele materializado pelo oco temporal, aperfeiçoa e torna definitivos os seus efeitos. Trata-se, aí, claramente, de um “*ato jurídico perfeito*” sobre o qual, a luz dos preceitos do art. 5º, XXXVI, da Constituição da República Federativa do Brasil – CRFB, descabem quaisquer novas incursões (por quem quer que seja, ressalvados os casos de fraude, como aposto ao fim do § 4º acima transcrito).

Os casos em que descabem dúvidas sobre as parcelas de que tratam a ficha 12A da DIPJ (não se questionando, pois, a ocorrência efetiva das antecipações já aventadas anteriormente), somente desafiariam questionamentos quanto a liquidez e certeza do crédito pretendidos pelo contribuinte se, e somente se, dentro do prazo decadencial, ocorresse o ato de lançamento a que aludem os art. 142 e 149 do CTN. Fora daí, instar-se o contribuinte a comprovar a própria apuração da base de cálculo do tributo representaria clara afronta aos ditames dos preceitos dos por vezes mencionados artigos 142, 149 e 150, todos do CTN. E, mais que isso, fazê-lo após o prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador (§ 4º do art. 150), conformaria acinte à garantia constitucional encartada no prefalado art. 5º, inciso XXXVI, da CRFB.

Daí porque, com muito mais profundidade e coerência, o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, em voto que revela ao mesmo tempo um brilhantismo impar e, outrossim, uma humildade não muito comum no âmbito da atividade judicante (seja no processo administrativo, seja no processo judicial), modificou o entendimento que vinha, desde há muito, acompanhando. Ali, diga-se, o mencionado Conselheiro cravou, precisamente, a impossibilidade de revisão da apuração da base de cálculo dos tributos, em processos de compensação, notadamente quando ultrapassado o quinquênio decadencial:

PROCESSOS DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. REVISÃO PELO FISCO DA APURAÇÃO E DO QUANTUM DEVIDO, CONFESSADO PELO CONTRIBUINTE MEDIANTE DECLARAÇÃO. NATUREZA DA ATIVIDADE. FORMA DE CONSTITUIÇÃO DAS DIFERENÇAS APURADAS NO QUANTUM DEVIDO.

Na modalidade de lançamento por homologação a atividade do contribuinte de confessar o débito em declaração e efetuar o pagamento constitui o crédito tributário, dispensando o Fisco de qualquer providência para a sua constituição. Para modificar os valores originalmente declarados o contribuinte necessita apresentar nova declaração retificadora dos débitos.

Na revisão pelo Fisco dos valores apurados e confessados pelo contribuinte eventuais diferenças devidas e não confessadas devem ser objeto da constituição do respectivo crédito tributário pelo lançamento. Esta é a forma legal de revisão do pagamento e declaração do tributo realizados pelo contribuinte, sujeitos à homologação da autoridade Fiscal, sem o que as apurações do sujeito passivo permanecem válidas e o Fisco não pode exigir as diferenças apuradas, pois sequer pode inscrevê-la em dívida ativa.

A obrigatoriedade de realização do lançamento para constituição do crédito tributário apurado, quando este não foi regularmente apurado e confessado pelo sujeito passivo, está prevista na lei que rege o processo administrativo fiscal, que determina a lavratura de auto de infração ou notificação de lançamento, inclusive para os casos “em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário”.

¹ Mais uma expressão que, não obstante largamente utilizada, demanda as necessárias reprimendas, ao menos do ponto de vista técnico (mesmo que tenha a sua utilidade para fins meramente descritivos).

DECADÊNCIA MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. CONHECIMENTO DE OFÍCIO.

Por se tratar de matéria de ordem pública, conhecível a qualquer tempo, deve ser reconhecida de ofício pelo julgador, ainda que não tenha sido expressamente suscitada.

PROCESSOS DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. REVISÃO PELO FISCO DA APURAÇÃO E DO QUANTUM DEVIDO, CONFESSADO PELO CONTRIBUINTE MEDIANTE DECLARAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL. APLICAÇÃO.

Considerando que a revisão pelo Fisco da apuração e do quantum devido, enseja a necessidade de realização de lançamento de ofício das diferenças apuradas, na forma prevista na lei que rege o processo administrativo fiscal, não há fundamento para afastar a aplicação dos prazos decadenciais previstos no art. 150 ou 173, inc. I do CTN às revisões desta natureza feita pela autoridade administrativa no bojo da análise dos pedidos de restituição e/ou compensação.

Ultrapassado o prazo decadencial, o lançamento resta homologado e torna-se imutável a apuração do quantum de tributo devido confessado pelo contribuinte.

Esses prazos decadenciais não se aplicam ao exame das parcelas que compõem a quitação do crédito tributário apurado, objeto de pedido de restituição/compensação total ou parcial pelo sujeito passivo, pois estas correspondem à essência do direito creditório pleiteado, sem as quais inexistiria o próprio crédito (Acórdão de nº 1302-004.715, publicado no DJe de 27/08/2020).

Por fim, impende destacar que, não raras vezes, é oposto, à tese agora apresentada, um argumento de índole pragmática por assim dizer, sustentando-se haver uma injustiça nos casos em que o contribuinte se socorre de declarações retificadoras transmitidas no limiar do prazo decadencial e que, assim, reduziriam, sobremaneira, o prazo de que dispõe o fisco para analisar os pedidos de compensação (que seriam de 5 anos, contados da data da apresentação da DCOMP, na forma do art. 74, § 5º, da Lei 9.430/95).

Ocorre, com a devida vênia, que este argumento é, primeiramente, casuístico. Isto porque, em situações normais (em que a retificação das informações prestadas pelo contribuinte não ocorre), caso prevalecesse este contra-argumento, o Fisco teria, em verdade, dez anos para analisar as informações prestadas pelo contribuinte. Isto é, além dos cinco anos preconizados pelo art. 150 e, também, pelo art. 168, ambos do CTN, a Administração Pública ainda disporia de mais 5 anos, previstos pelo mencionado art. 74, § 5º, da Lei 9.430/95, para concluir o exame do direito creditório pretendido. E aí, a injustiça alardeada por aqueles que sustentam a possibilidade da revisão da base de cálculo seria verificada em desfavor do contribuinte, e não do fisco.

Noutro giro, e mesmo na hipótese no exemplo extremo apontado acima, é preciso lembrar que o ato de lançamento é dever da Administração Tributária; é ato de competência vinculada cuja omissão impõe, inclusive, a responsabilização funcional do agente administrativo.

Se o fato do contribuinte atravessar uma declaração retificadora no apagar das luzes do prazo previsto pelo art. 150, § 4º pode aparentar a injustiça tão alardeada, é fato, também, que o Fisco permaneceu inerte durante quase todo o percurso do lustro decadencial, permitindo ao contribuinte, inclusive, lançar mão do instituto preconizado pelo art. 138 do CTN. Semelhante injustiça, assim considerada, decorreria não, e apenas, da malícia do contribuinte, mas, também, da inação da fiscalização. Isto, sem prejuízo da possibilidade de adoção de

medidas tendentes à obstaculizar a concretização da conduta do contribuinte anteriormente mencionada (algo já alertado pelo D. Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado no precedente invocado linhas acima).

Seja como for, é preciso reafirmar que a revisão da base de cálculo do tributo (no caso, do IRPJ e da CSLL), pressupõe o lançamento; até que este ocorra, as informações prestadas pelo contribuinte, e os valores por ele apurados, se encontram abarcados pela estabilidade alhures referida. E isto, diga-se, afasta também e invocação, também comum, do princípio da verdade material. Este princípio se volta para o descortinamento de fatos relevantes para a verificação da materialização da hipótese de incidência. Se tais fatos, contudo, já se encontram fulminados pela decadência ou pressupõe a prática do ato de lançamento, a sua relevância, para fins de incidência, desaparece.

II O CASO CONCRETO E O MOTIVO PELO QUAL O ENTENDIMENTO ACIMA NÃO PODE LHE SER APLICADO.

A par de tudo o que foi dito, este Conselheiro somente não pode aplicar o entendimento exposto acima, como contraponto a boa parte das razões de decidir brilhantemente, frise-se, propostas pelo D. Relator, por que o contribuinte simplesmente nunca aventou qualquer pedido ou razão neste sentido (alias, como já advertido no início desta declaração de voto).

É certo que a decadência do direito do fisco revisar a base de cálculo dos tributos é matéria de ordem pública, cognoscível de ofício, a teor dos preceitos dos artigos 332, § 1º c/c 342, II, ambos do Código de Processo Civil. Só que no caso presente, esta decadência não ocorreu, já que os saldos negativos somente foram apurados em DIPJ retificadora transmitida em 2008, enquanto o Despacho Decisório foi proferido em 2009.

E, quanto ao problema da falta de lançamento, insista-se e reprise-se, a recorrente nada disse e esta matéria, por certo, não se enquadra dentro daquelas consideradas de ordem pública, não podendo, este Colegiado, invoca-la como razão de decidir.

III CONCLUSÃO.

A luz do exposto, e ainda que com base em argumentos, em parte, distintos dos adotados pelo D. Relator, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca