



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

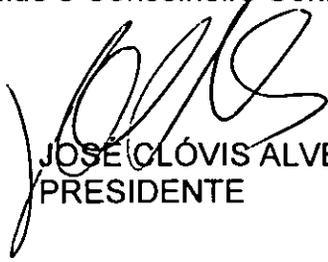
Processo nº : 13808.001208/2002-72
Recurso nº : 134.946
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - EXS.: 1999 e 2001
Recorrente : TROMBINI PAPEL E EMBALAGENS S/A
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ em SÃO PAULO/SP-I
Sessão de : 07 DE JULHO DE 2004
Acórdão nº : 105-14.554

CSLL - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - GLOSA DE COMPENSAÇÃO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - APROVEITAMENTO DE BASES NEGATIVAS DE SOCIEDADE INCORPORADA - AUSÊNCIA DE FORMALIZAÇÃO DO PEDIDO DE COMPENSAÇÃO - TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES DE ESPÉCIES DISTINTAS - Até o advento da Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999, inexistia qualquer impedimento legal para que a sociedade sucessora por incorporação, fusão ou cisão pudesse compensar a base de cálculo negativa da Contribuição Social apurada pela sucedida a partir de janeiro de 1992, não procedendo a glosa da compensação efetuada naquele sentido, a qual fica sujeita às normas gerais que regem a matéria. A compensação de débitos fiscais de responsabilidade da pessoa jurídica, com créditos relativos a tributos de espécies ou destinação constitucional distintas, realizada por iniciativa do sujeito passivo à revelia da Instrução Normativa SRF nº 21, de 1997, não constitui forma de extinção do crédito tributário correspondente.

Recurso parcialmente provido.

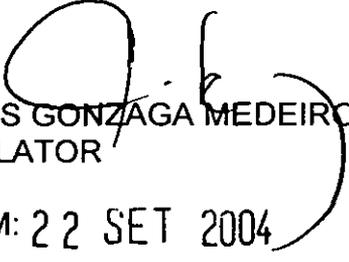
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TROMBINI PAPEL E EMBALAGENS S/A ,

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para afastar a exigência relativa à compensação indevida de base de cálculo negativa da CSLL de sociedade incorporada, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Corinto Oliveira Machado, que negava provimento.


JOSE CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE

9.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nº : 13808.001208/2002-72
Acórdão nº : 105-14.554


LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 22 SET 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: ROBERTO BEKIERMAN (Suplente Convocado), EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT, NADJA RODRIGUES ROMERO, IRINEU BIANCHI e JOSÉ CARLOS PASSUELLO. Ausente, justificadamente o Conselheiro DANIEL SAHAGOFF.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
Processo nº : 13808.001208/2002-72
Acórdão nº : 105-14.554

Recurso nº : 134.946
Recorrente : TROMBINI PAPEL E EMBALAGENS S/A

RELATÓRIO

TROMBINI PAPEL E EMBALAGENS S/A, já qualificada nos autos, recorre a este Conselho, da decisão prolatada pela 1ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo/SP I, consubstanciada no Acórdão de fls. 183/198, do qual foi cientificada em 26/11/2002 (Aviso de Recebimento – AR às fls. 199-v), por meio do recurso protocolado em 20/12/2002 (fls. 202).

Contra a Contribuinte foi lavrado o Auto de Infração (AI) de fls. 132/135, para a formalização da exigência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, relativa aos exercícios financeiros de 1999 e 2001 (anos calendário de 1998 e 2000, respectivamente), resultante das infrações detalhadamente descritas no Termo de Verificação de fls. 84/86, a seguir indicadas:

1. compensação indevida de bases de cálculo negativas de pessoa jurídica incorporada em 20 de novembro de 1998, na apuração da base tributável da contribuição do ano-calendário de 1998;

2. falta de recolhimento da CSLL, em consequência de compensação indevida dos valores declarados em DCTF nos meses de fevereiro a novembro do ano-calendário de 2000; a Autuada procedeu a compensação de créditos oriundos de Pedido de Ressarcimento do IPI (Processo nº 10880.006783/99-21), informando os valores nas DCTF apresentadas, sem formalizar os respectivos pedidos em autos próprios, na forma preconizada pela Instrução Normativa (IN) SRF nº 21, alterada pela IN SRF nº 73, ambas de 1997; além disso, o crédito constante do processo administrativo correspondente ao pedido de ressarcimento de IPI foi integralmente aproveitado no processo do REFIS, ao qual a Fiscalizada aderiu em dezembro de 2000.



Inconformada com a exigência, a Autuada ingressou tempestivamente com a impugnação de fls. 142/149, instruída com os documentos de fls. 150 a 178, onde contesta a exigência com base nos argumentos dessa forma sintetizados no julgado recorrido:

(...)

"6. Quanto à compensação da base de cálculo negativa realizada no ano-calendário de 1998, a autuada alega que 'a legislação vigente à época não impedia essa espécie de compensação em caso de incorporação. A proibição só apareceu com o advento da Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de julho de 1999'.

"7. Transcreve ementa de julgado da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, em consonância com o seu entendimento, e destaca que a compensação efetuada observou o limite legal de 30% estabelecido pelo artigo 58 da Lei nº 8.981, de 20.01.1995.

"8. No que tange às compensações realizadas durante os meses de fevereiro a novembro de 2000, a impugnante afirma possuir créditos de IPI cuja restituição está sendo pleiteada através do processo administrativo nº 10880.006783/99-61, fundado em consulta formulada junto à Superintendência Regional da Receita Federal na 8ª Região Fiscal, que originou o processo administrativo nº 10880.026377/99-33, através da qual restou assegurada a possibilidade de creditamento do IPI relativo a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens adquiridos de comerciante atacadista não contribuinte, calculado pelo adquirente, mediante a aplicação da alíquota a que estiver sujeito o produto, sobre 50% de seu valor, constante na respectiva nota fiscal.

"9. No que concerne ao argumento da fiscalização de que não foram formalizados os pedidos de compensação de que tratam as Instruções Normativas SRF nº 21/1997 e nº 73/1997, aduz que 'de fato, por erro de procedimento da impugnante, deixou-se de promover às formalizações das compensações, muito embora esses atos tenham sido devidamente informados nas DCTF, o que de modo algum pode ser razão para lhe retirar suas validades'.

"10. Trata-se, na verdade, de mero erro formal que não tem o condão de invalidar as compensações, sobretudo porque a empresa ora impugnante efetivamente possui créditos a ressarcir, os quais foram regularmente compensados'.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13808.001208/2002-72

Acórdão nº : 105-14.554

"11. No que tange ao aproveitamento dos créditos de IPI, que já teriam sido compensados com os débitos de IRPJ, na adesão da impugnante ao REFIS, alega que informou em sua Declaração REFIS (fls. 163), no item destinado aos créditos próprios, o valor originário do crédito em questão, tendo em vista que o Pedido de Ressarcimento formulado ainda aguarda deferimento pelo Fisco.

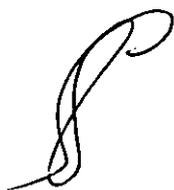
"12. 'Em outras palavras, a impugnante fez constar, quando do protocolo de sua opção pelo Refis, o valor histórico global constante do Pedido de Ressarcimento nº 10880.006.783/99-21, muito embora parte desse crédito já tivesse sido utilizada nas compensações efetuadas nos períodos de apuração relativos aos meses de fevereiro a novembro de 2000, além de haver saldo remanescente de créditos a ser compensado com os débitos incluídos no parcelamento Refis, quando de sua apuração final pelo Fisco, na forma estabelecida pelos artigos 12 e 21 da multicitada IN SRF nº 21/1997, com a redação que lhe foi dada pela IN SRF nº 73/1997, ou seja, a 'compensação de débito, objeto de parcelamento, será efetuada na ordem inversa do prazo de vencimento das prestações, a partir da última vincenda para a última vencida' (artigo 21)'. "

"13. O motivo pelo qual a fiscalização conclui pela duplicidade nas compensações decorre da não atenção aos fatos postos acima. Ora, jamais houve intenção, por parte da contribuinte, de utilizar seus créditos em duplicidade, mediante compensações sobrepostas, mesmo por que é o Fisco que tem a atribuição de apurar o montante global a ser ressarcido, a partir do que os débitos antecipadamente compensados serão homologados e, se houver saldo remanescente, haverá a devida compensação de ofício no parcelamento Refis'."

Em Acórdão de fls. 183/198, a Primeira Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo/SP I manteve a exigência, se fundamentando nos argumentos a seguir resumidos:

I – Da compensação de bases negativas apuradas pela pessoa jurídica sucedida por incorporação:

1. inicialmente, afirma que o permissivo legal contido no parágrafo único, do artigo 44, da Lei nº 8.383, de 1991, autoriza a compensação apenas de bases negativas



apuradas pela própria pessoa jurídica, não se estendendo a terceiros ou a empresas por ela incorporadas;

2. a seguir, faz um paralelo com a legislação que veda a compensação, pela sucessora, de prejuízos fiscais apurados pela sucedida, para concluir que a norma contida no artigo 33, do Decreto-lei nº 2.341, de 1987, não introduziu a proibição daquele procedimento, tendo, apenas, explicitado uma proibição já existente;

3. assim, o fato de inexistir lei que proibisse o aproveitamento de bases negativas apuradas pela empresa sucedida, na determinação da base de cálculo da CSLL da sucessora, não autoriza o contribuinte a fazê-lo; assevera o voto condutor do julgado recorrido que, como o conceito legal da base imponible da contribuição de que se cuida (resultado do exercício antes da provisão para o IRPJ, com os ajustes nele expressamente previstos), não contempla a possibilidade de deduzir bases negativas apuradas na incorporada, não poderia o contribuinte efetuar tal compensação, por falta de autorização em lei;

4. adotando-se o mesmo raciocínio aplicável ao IRPJ, quanto à compensação de prejuízos fiscais da pessoa jurídica sucedida, conclui o acórdão guerreado que a vedação contida no artigo 20, da MP nº 1.858-6, de 1999, apenas explicitou a vedação para compensar bases negativas apuradas na incorporada, contida em legislação preexistente, sistematicamente interpretada, e visou dar maior eficácia àquela norma de conduta, considerando-se os efeitos de uma proibição expressa.

II – Da compensação da CSLL devida com créditos resultantes do pedido de ressarcimento do IPI:

1. por meio de um estudo da legislação de regência, o julgado recorrido distingue as duas modalidades de compensação disciplinadas por normas próprias, a saber:

a) aquelas realizadas entre tributos e contribuições da mesma espécie e destinação constitucional, que independem de prévio pedido à autoridade administrativa,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES

Processo nº : 13808.001208/2002-72

Acórdão nº : 105-14.554

nos termos do artigo 66, da Lei nº 8.383, de 1991, combinado com o artigo 39, da Lei nº 9.250, de 1995;

b) as compensações que não ficavam condicionadas a tributos e contribuições de mesma espécie, reguladas pelo artigo 74, da Lei nº 9.430, de 1996, em sua redação original, as quais dependeriam de requerimento do contribuinte, conforme dispunha literalmente o dispositivo; o referido comando legal, juntamente, com o artigo 73, da citada lei, foram objeto de regulamentação pelo Decreto nº 2.138 (artigo 1º) e pela Instrução Normativa (IN) SRF nº 21 (artigo 12), ambos de 1997;

2. da análise realizada, o relator do aresto concluiu que a compensação de tributos e contribuições de diferentes espécies ou destinações (como no caso presente, envolvendo o IPI e a CSLL), somente poderia ser efetuada de ofício ou a requerimento do sujeito passivo, por se enquadrar na segunda modalidade; nesse sentido, cita a doutrina e a jurisprudência, consubstanciadas em ensinamentos de Hugo de Brito Machado e no Acórdão nº 201-74.516, de 18 de abril de 2001, prolatado pela 1ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, acerca da matéria; invoca, ainda, julgado da lavra do Tribunal Federal Regional da 4ª Região, no qual se decidiu pela necessidade de prévia solicitação administrativa na hipótese de que se cuida, por se tratar de regime distinto do previsto na Lei nº 8.383, de 1991;

3. afasta o argumento da defesa de que a falta de solicitação das compensações constitui mero erro formal, que não as invalida – considerando a efetiva existência dos créditos a ressarcir e a informação prestada nas DCTF – asseverando que, ao contrário do que alega a Impugnante, a formulação de requerimento com aquele fim, configura ato essencial ao tipo de compensação pretendida pela Contribuinte;

4. traça breve histórico da criação e evolução da DCTF, ressaltando o seu caráter meramente informativo, e conclui que a entrega da declaração onde é informada uma compensação pressupõe a existência desse fato; não preexistindo a compensação, a informação prestada estará incorreta, dando ensejo ao lançamento de ofício;



5. nem ao menos a alteração procedida no artigo 74, da Lei nº 9.430, de 1996, pelo artigo 49, da Medida Provisória (MP) nº 66, de 2002, ampara a tese da defesa, uma vez que o requerimento previsto no dispositivo original foi substituído por declaração específica para fins de compensação, o que corrobora o entendimento manifestado nesta oportunidade, de que a mera entrega da DCTF não supre a ausência do pedido de compensação;

6. considera irrelevante o suposto aproveitamento em duplicidade dos créditos pleiteados no Processo nº 10880.006783/99-61, tendo em vista que, de acordo com a conclusão ora esposada, não houve a compensação dos valores do IPI a serem ressarcidos, com os débitos da CSLL exigidos nestes autos, o que não prejudica a indicação dos pretensos créditos no formulário de adesão da Contribuinte ao REFIS.

Por meio do recurso voluntário de fls. 208/226, a Contribuinte, representada por seu Procurador (Mandato às fls. 239/240), vem de requerer a este Colegiado, a reforma da decisão de 1º grau, repisando os mesmos argumentos apresentados na instância inferior e acrescentando, em síntese, o seguinte:

I - Da compensação de bases negativas apuradas pela pessoa jurídica sucedida por incorporação:

1. a Recorrente censura a posição da Turma recorrida, que teria se valido de analogia prejudicial à contribuinte, para concluir pela impossibilidade de compensar bases de cálculo negativas da empresa sucedida por incorporação, reiterando o seu argumento de que inexistia, por ocasião daquele ato de transformação societária, qualquer norma que proibisse a incorporação, também, da base negativa da CSLL, tendo em vista que somente com a edição da MP nº 1.858-6, de 29/07/1999, passou a vigorar a vedação em tela, prescrita em seu artigo 22 (na verdade, no *artigo 20*);

2. cita jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes alinhada àquela tese (Acórdão nº 107-06.488), e assegura que, ao efetuar a compensação glosada no



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nº : 13808.001208/2002-72
Acórdão nº : 105-14.554

procedimento fiscal, foi cumprida a limitação de 30% do lucro líquido ajustado, prevista no artigo 58, da Lei nº 8.981, de 1995;

3. alega que aquele posicionamento defende a retroação da lei no tempo, matéria disciplinada pelo direito intertemporal, objeto dos princípios da irretroatividade da lei, e o da segurança jurídica, preconizados na vigente Carta Política; nessa esteira, invoca as disposições contidas no artigo 5º, inciso XXXVI, da CF/88, no artigo 6º, da Lei de Introdução ao Código Civil, e nos artigos 105 e 106, do Código Tributário Nacional (CTN);

4. traz à luz julgado de Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidindo pela inviabilidade da retroação de ato visando atingir fatos pretéritos, para concluir que a MP nº 1.858-6, de 1999, não pode ser aplicada retroativamente a fatos geradores ocorridos antes de sua edição, como no presente caso.

II - Da compensação da CSLL devida com créditos resultantes do pedido de ressarcimento do IPI:

1. o pedido de ressarcimento de IPI decorreu de solução de consulta, na qual a Superintendência Regional da Receita Federal da 8ª Região (SRRF/8ª) reconheceu o direito da ora Recorrente de se creditar *"(...) do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos de comerciante atacadista não-contribuinte, calculado pelo adquirente mediante a aplicação da alíquota a que estiver sujeito o produto, sobre cinquenta por cento de seu valor, constante da respectiva nota fiscal"*, nos termos do artigo 148 do RIPI/98, conforme trecho reproduzido da correspondente decisão;

2. o pedido – realizado há mais de três anos, sem que até o momento tenha havido qualquer decisão, em flagrante prejuízo para o contribuinte – foi efetuado com base no artigo 3º, inciso I, da IN SRF nº 21, com a redação dada pela IN SRF nº 73, ambas de 1997; já a compensação se realizou com fulcro no artigo 5º, do citado ato normativo, que prevê a utilização do aludido crédito para compensação com débitos de qualquer espécie,



relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal (SRF); assim, não há que se falar em falta de certeza e liquidez do crédito compensado;

3. a Recorrente cita precedente do Segundo Conselho de Contribuintes (Acórdão nº 201-75.130, publicado no DOU de 25/02/2002), no qual o Colegiado conclui pela legitimidade da compensação efetuada com base nas IN SRF nº 21 e 73, ambas de 1997, independentemente de os créditos serem oriundos de tributos e contribuições de mesma espécie ou destinação constitucional;

4. assevera que mesmo que não formalizado o correspondente pedido, é obrigação do Fisco promover a compensação de créditos com débitos vencidos antes de efetuar a restituição, nos termos do artigo 74, da Lei nº 9.430, de 1996, e no Decreto nº 2.138, de 1997 (artigos 1º e 3º);

5. a alteração procedida na redação do artigo 74, da Lei nº 9.430, de 1996, pela MP nº 66, de 2002 (artigo 49), que autoriza a compensação de créditos do contribuinte passíveis de restituição ou ressarcimento, com débitos relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pela SRF determina que essa compensação *“extingue o crédito tributário sob a condição resolutória de sua ulterior homologação”*;

6. concluindo que deve ser afastado o argumento contido na decisão recorrida de ser impossível a compensação de tributos e contribuições de espécies diversas, nos termos da legislação citada, arremata a Recorrente, *in verbis*:

“Ademais, o parágrafo quarto do dispositivo transcrito estabeleceu que os pedidos de compensação, cujo pedido de ressarcimento se encontra pendente de decisão definitiva, devem ser considerados como ‘declaração de compensação’, com o efeito de extinguir o crédito tributário sob a condição resolutória de sua ulterior homologação.” (fls. 221 - destaquei).

7. reitera a alegação de que a falta de formalização dos pedidos de compensação – tendo esse ato sido devidamente informado nas DCTF – se trata de mero



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nº : 13808.001208/2002-72
Acórdão nº : 105-14.554

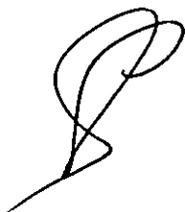
erro formal, por configurar uma obrigação acessória, não dando motivação a que seja desconsiderada a obrigação principal, devidamente cumprida; invoca julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais e da 2ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes em apoio de sua tese;

8. afirma que, em razão de a exata mensuração dos créditos a que tem direito o contribuinte depender de pronunciamento do Fisco, fica patenteado o equívoco no lançamento fiscal sob discussão; e como a legislação atual não mais exige a formalização do pedido de compensação, mas apenas que seja ela declarada, tal requisito se acha suprido no presente caso, por meio das informações prestadas nas DCTF;

9. por fim, reprisa os argumentos relacionados à inclusão do crédito em questão, quando de sua adesão ao Programa REFIS, observando que *“(...) com a submissão dos comprovantes de regularidade fiscal, o Fisco teve, mais uma vez, notícia da compensação dos valores relativos ao pedido de ressarcimento de IPI, motivo pelo qual não pode, em hipótese alguma, alegar duplicidade de compensação. Se a recorrente apresentou simultaneamente o valor total do crédito e os documentos que advertiam sobre a utilização parcial desse valor, competia ao Fisco deduzir do montante total as quantias já utilizadas.”* Nesse sentido, arremata a defesa que a única obrigação da contribuinte ao ingressar no REFIS, era a de informar os créditos que possuía.

O arrazoado é encerrado com o pedido de que seja julgado improcedente o Auto de Infração, com o conseqüente arquivamento do processo.

Às fls. 202 a 207 e 243 a 401, constam documentos relacionados ao arrolamento de bens e direitos realizado pela Contribuinte com o objetivo de assegurar o seguimento do recurso voluntário interposto, formalizado nos termos da legislação vigente,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nº : 13808.001208/2002-72
Acórdão nº : 105-14.554

tendo a Repartição de origem providenciado a abertura de processo destinado ao controle dos bens arrolados (fls. 403), e encaminhado os presentes autos para a apreciação deste Colegiado, de acordo com os despachos de fls. 404 e 405.

É o relatório.



V O T O

Conselheiro LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Como descrito no relatório, a matéria objeto do litígio instaurado nos presentes autos se refere à glosa de bases negativas da CSLL apuradas por empresa incorporada, na determinação da base imponible da contribuição relativa ao ano-calendário de 1998, assim como, de falta de recolhimento da CSLL referente aos períodos de apuração correspondentes aos meses de fevereiro a novembro de 2000, por alegada compensação com créditos da Autuada, concernentes a Pedido de Ressarcimento do IPI, sem que tenha sido formalizado o respectivo requerimento, nos termos da legislação de regência.

Passo, sem maiores delongas, a apreciar os argumentos da defesa contrários à acusação fiscal.

I – Da compensação de bases negativas apuradas pela pessoa jurídica sucedida por incorporação.

Trata-se de se verificar a legitimidade da compensação de saldo de bases negativas de períodos-base anteriores, na apuração da CSLL, cuja origem se situa na inclusão, naquele saldo, de base de cálculo negativa apurada por sociedade incorporada pela Autuada.

Segundo o Acórdão recorrido tal procedimento é inaceitável, por falta de previsão legal, uma vez que a permissão para a compensação da base de cálculo negativa da CSLL, instituída pelo parágrafo único, do artigo 44, da Lei nº 8.383/1991, não admitia que a pessoa jurídica deduzisse a base de cálculo negativa proveniente de outra empresa,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nº : 13808.001208/2002-72
Acórdão nº : 105-14.554

mesmo na hipótese de incorporação; acrescenta o relator do julgado, que tal vedação apenas veio a se tornar explícita com a edição da Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999.

Já a Recorrente argumenta que, por ocasião da compensação efetuada, não existia qualquer norma impeditiva do exercício do direito transferido pela sociedade incorporada, na sucessão.

Inicialmente, há que recordar que até a edição da Lei nº 8.383/1991, inexistia previsão legal para que as pessoas jurídicas pudessem compensar bases de cálculo negativas de períodos anteriores, na determinação da base de cálculo da CSLL e, ainda que alguns contribuintes tenham buscado este alegado direito nas esferas administrativa e judicial, a jurisprudência é amplamente majoritária no sentido de que tal compensação somente se tornou possível a partir dos períodos de apuração posteriores à publicação do aludido diploma legal, não se admitindo a retroatividade de sua aplicação.

Uma primeira ilação pode-se tirar da assertiva acima, qual seja a de que, não obstante inexistir norma que vedasse a compensação de que se cuida, a mesma não era possível, em face de a legislação posta à época não assegurar, explicitamente, aquele pretense direito, embora, já há algum tempo, fosse facultada a compensação de prejuízos fiscais na determinação da base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas.

O mesmo dispositivo legal que passou a disciplinar a compensação da base de cálculo negativa da CSLL (artigo 44, da Lei nº 8.383/1991), previu em seu *“caput”*, uma regra genérica, já consagrada em diplomas legais editados posteriormente (Leis nº 8.541/1992, artigo 38, e 8.981/1995, artigo 57, entre outros), de que *“aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988), as mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas (...)”*.

Poder-se-ia invocar tal regra para concluir que, como o artigo 33, do Decreto-lei nº 2.341/1987, veda a compensação de prejuízos fiscais da sociedade incorporada, pela pessoa jurídica sucessora, tal vedação alcançaria a compensação de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nº : 13808.001208/2002-72
Acórdão nº : 105-14.554

bases de cálculo negativas da CSLL, em período anterior à sua extensão, pelo artigo 20, da Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999, como o fez o autor do feito.

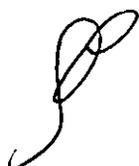
No entanto, não parece ser essa a melhor interpretação aplicável ao caso, uma vez que a compensação de prejuízos ou de bases de cálculo negativas da CSLL não se enquadra entre as *"normas de apuração (...)"*, a que se refere o dispositivo supra, tanto que o legislador, ao limitar, posteriormente, em 30% do lucro líquido ajustado, o direito à compensação de que se cuida, tratou de estabelecer tal regra em dispositivos distintos para o IRPJ e para a CSLL (artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/1995).

No dizer de Hiromi Higuchi e Fábio Hiroshi Higuchi (*in "Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática"*, 21ª edição – 1996 – pg. 555), *"(...) As 'mesmas normas de apuração' referem-se aos conceitos utilizados na legislação do imposto de renda para definir o que seja receita bruta, demais receitas, ganhos de capital, renda variável etc."* (destaquei), não se aplicando, segundo eles, aquela regra genérica, à matéria tratada nos presentes autos.

Concluem os autores não haver, à época da edição da obra, qualquer impedimento legal para que a sucessora por incorporação, fusão ou cisão pudesse compensar a base de cálculo negativa da CSLL apurada pela sucedida a partir de janeiro de 1992, por ausência de vedação expressa.

Nesse contexto se insere perfeitamente o comando contido no artigo 20, da Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999, o qual vedou expressamente o direito à aludida compensação, devendo se concluir que a regra contida no artigo 44, da Lei nº 8.383/1991 e legislação posterior, não poderia ser invocada para impedir o exercício do direito da incorporadora na sucessão, assegurado genericamente pelo artigo 227, da Lei nº 6.404/1976.

Concordo com o argumento da defesa, no sentido de que, a prevalecer a tese do Fisco, restaria violado o princípio da irretroatividade da norma legal, previsto nos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nº : 13808.001208/2002-72
Acórdão nº : 105-14.554

artigos 5º, inciso XXXVI, e 150, III, "a", da CF/88, no artigo 6º, da LICC, e nos artigos 105 e 106, I, do CTN, pois, como a MP nº 1.858-6 foi editada em 30/06/1999, não pode ser aplicável a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1998, sendo incontroverso que a natureza do comando contido em seu artigo 20, não é interpretativa.

Dessa forma, é de se dar provimento ao recurso, neste particular, para admitir a compensação de bases de cálculo negativas da CSLL, oriundas da sociedade incorporada, observando-se a limitação legal de 30%, nos termos dos artigos 58, da Lei nº 8.981/1995, e 16, da Lei nº 9.065/1995, a qual foi obedecida na espécie dos autos, conforme asseverou a ora Recorrente, sem ser contraditada pela autoridade julgadora recorrida.

II – Da compensação da CSLL devida com créditos resultantes do pedido de ressarcimento do IPI.

Apesar de a Recorrente enfatizar o fato de a compensação em questão envolver tributos de espécies diferentes, como motivador da exação fiscal de que se cuida, e de sua manutenção pela instância recorrida, na verdade, o fator determinante da exigência tratada nos autos foi a falta de formalização de requerimento da Fiscalizada naquele sentido, o qual, segundo o voto condutor do aresto guerreado, constitui *ato essencial* ao tipo de compensação pretendida pela Contribuinte, exatamente por se referir a tributos e contribuições de espécies e destinações constitucionais distintas.

Assim, o cerne da lide a ser dirimida no julgamento do litígio, importa em concluir se o fato incontroverso de a Contribuinte não haver ingressado com o pedido de compensação configura fundamento para a exigência do crédito tributário formalizado nos presentes autos, por falta de recolhimento da contribuição, já que não se acatou a sua extinção pela forma alegada na defesa.



A apreciação da matéria leva, necessariamente, à análise da legislação de regência vigente por ocasião dos fatos geradores arrolados na autuação, diante das circunstâncias que envolvem a pretensa compensação, o que se fará a seguir.

1. Do não atendimento ao requisito para compensação a pedido do sujeito passivo.

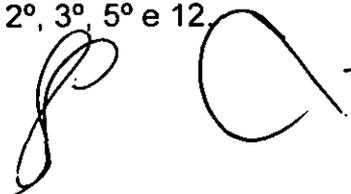
O acórdão recorrido fez, muito bem, a distinção entre o regramento aplicável às compensações de tributos e contribuições de mesma espécie e destinação constitucional, disciplinadas pelo artigo 66, da Lei nº 8.383, de 1991, combinado com o artigo 39, da Lei nº 9.250, de 1995, e as que envolvem espécies diferentes (como no presente caso), modalidade introduzida pela Lei nº 9.430, de 1996 (artigos 73 e 74).

O artigo 73, da Lei nº 9.430 tratou da utilização de créditos de natureza tributária do sujeito passivo, para quitação de seus débitos, por parte da Secretaria da Receita Federal, em procedimentos internos realizados *de ofício*.

Já o artigo 74, com a redação a seguir reproduzida, cuidou da aludida utilização, quando solicitada pelo sujeito passivo:

"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 a sua administração."(destaquei).

Em perfeita harmonia com o dispositivo transcrito (e com o Decreto nº 2.138, de 29/01/1997, que o regulamentou), o Secretário da Receita Federal editou a Instrução Normativa nº 21, de 1997 (parcialmente alterada pela IN SRF nº 73, de 1997), visando operacionalizar aquela modalidade de compensação, não só na hipótese de ser ela realizada de ofício, como também, a pedido do sujeito passivo, condicionando-a, nessa situação, à apresentação de requerimento pelo contribuinte, segundo o teor de seus artigos 2º, 3º, 5º e 12.



O artigo 12, e o seu parágrafo 3º, mais diretamente relacionados à hipótese dos autos, têm a seguinte redação:

“Art. 12. Os créditos de que tratam os arts. 2º e 3º, inclusive quando decorrentes de sentença judicial transitada em julgado, serão utilizados para compensação com débitos do contribuinte, em procedimento de ofício ou a requerimento do interessado.”

“(….)”

“§ 3º A compensação a requerimento, formalizada no ‘Pedido de Compensação’ de que trata o Anexo III, poderá ser efetuada inclusive com débitos vencidos, desde que não exista débitos vencidos, ainda que objeto de parcelamento, de obrigação do contribuinte.” (os grifos não são do original).

Dessa forma, tanto a matriz legal que autorizou a compensação entre tributos e contribuições de espécies e destinações constitucionais distintas, quanto o ato normativo que a disciplinou, prescreveram como requisito para o procedimento de iniciativa do sujeito passivo, a formalização de requerimento naquele sentido, não se tratando, pois, como quer a defesa, de mera obrigação acessória que, descumprida, não viesse comprometer a sua aceitação por parte da Administração Tributária.

Trata-se, na verdade, de ato essencial, considerando a necessidade do pleno controle dos valores e tributos envolvidos na operação, tendo em vista a crucial questão da repartição das receitas tributárias, prevista na Carta Magna (artigos 157 a 162), a qual não pode ser violada, ainda que sob a alegação de que os correspondentes procedimentos pudessem criar dificuldades para o sujeito passivo fazer valer o pretense direito, conforme reconhecido pela própria doutrina, nos termos do excerto da lavra do eminente tributarista Hugo de Brito Machado, reproduzido no acórdão recorrido.

Uma outra questão diz respeito ao conteúdo do parágrafo 3º, do artigo 12, do ato normativo em comento, que, provavelmente, explicaria a omissão da Recorrente em não formalizar o pedido de compensação de que se cuida, conforme discorrido abaixo:



a) o pedido de ressarcimento de IPI ingressou na repartição em 26 de março de 1999 (fls. 165), e o alegado crédito poderia ter sido objeto de compensação a pedido, com débitos vencidos até aquela data, ou com débitos vincendos, somente na hipótese de inexistência daqueles;

b) os débitos utilizados pela Contribuinte na compensação não formalizada (relativos a fatos geradores ocorridos entre fevereiro e novembro de 2000), eram vincendos à época do ingresso do pedido de ressarcimento, o que pressupunha a inexistência de débitos vencidos, para que o procedimento se conformasse com a norma estatuída na IN SRF nº 21/1997;

c) entretanto, ao aderir ao Programa de Recuperação Fiscal – REFIS (fls. 176 a 178), em 05 de dezembro de 2000, a ora Recorrente confessou débitos tributários vencidos até 29 de fevereiro de 2000, os quais constituíam o objeto daquele programa, denotando que existiam débitos vencidos que deveriam preceder a compensação realizada, ainda que irregular, discutida nestes autos;

d) é possível que a busca da maximização da utilização dos instrumentos legais postos à disposição dos contribuintes para a regularização de seus débitos tributários tenha levado à falha constatada nos procedimentos da Autuada, uma vez que no período objeto dos valores glosados no procedimento fiscal (relativo a fatos geradores ocorridos entre fevereiro a novembro de 2000), os correspondentes débitos não poderiam ser confessados no Programa REFIS (limitados às dívidas existentes até 29 de fevereiro de 2000), nem, tampouco, poderiam ser objeto da compensação com o alegado crédito relativo ao ressarcimento do IPI, se essa viesse a ser formalizada, em razão de se constituírem débitos vincendos, e existirem débitos já vencidos, só posteriormente confessados ao REFIS.

Nesse sentido, é inócua a invocação da jurisprudência contida no recurso, uma vez que o julgado citado tratou de compensações realizadas com fulcro nas IN SRF nº



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nº : 13808.001208/2002-72
Acórdão nº : 105-14.554

21 e 73, ambas de 1997, o que pressupõe o atendimento aos requisitos nelas contidos, o que não configura a espécie dos autos.

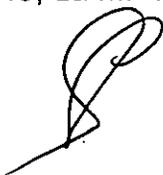
2. Da alegada certeza e liquidez do crédito compensado sem a formalização do pedido.

Ainda que seja censurável, do ponto de vista dos princípios que informam a atuação da Administração Pública, a demora na apreciação do pedido de ressarcimento formalizado pela Contribuinte no Processo nº 10880.006783/99-61, tal fato em nada contribui para a alegada certeza e liquidez do crédito pleiteado, a qual somente pode ser atestada pela autoridade administrativa por ocasião da análise daquele pleito.

Mesmo que houvesse sido formalizada a compensação de que se cuida, não estaria prescindida aquela análise, considerando que a extinção dos débitos, nessa modalidade, fica sujeito à posterior homologação de sua legitimidade, condicionando-se, pois, à certificação da certeza e liquidez dos alegados créditos do contribuinte.

(A propósito, a Fiscalização fez juntar aos autos cópias das planilhas de cálculo do pretense crédito, elaboradas pela ora Recorrente, nas quais são demonstrados os valores que compõem as bases de cálculo do montante pleiteado – fls. 121 a 126; independentemente da apreciação aprofundada a ser realizada pela autoridade competente da jurisdição da Contribuinte, um apressado exame de sua composição denota a possibilidade de que os valores pleiteados não venham a ser acatados, em razão de envolver matéria controversa, ainda não pacificada em nível de jurisprudência, tais como a inclusão de operações ocorridas há mais de cinco anos contados da formalização do pedido, e o fato de a incidência de juros moratórios ser computada desde as respectivas operações que motivaram o alegado direito).

3. Da alteração procedida na redação do artigo 74, da Lei nº 9.430, de 1996, pelo artigo 49, da MP nº 66, de 2002.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nº : 13808.001208/2002-72
Acórdão nº : 105-14.554

Ao invocar a alteração procedida na redação do artigo 74, da Lei nº 9.430, de 1996, pelo artigo 49, da MP nº 66, de 2002 (convertida na Lei nº 10.637, de 29/08/2002), que autoriza a compensação de créditos do contribuinte passíveis de restituição ou ressarcimento, com débitos relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pela SRF, determinando que essa compensação *“extingue o crédito tributário sob a condição resolutória de sua ulterior homologação”*, a Recorrente enfatizou o teor do seu parágrafo quarto, para concluir que deve ser reformada a decisão recorrida, asseverando *in verbis*:

“Ademais, o parágrafo quarto do dispositivo transcrito estabeleceu que os pedidos de compensação, cujo pedido de ressarcimento se encontra pendente de decisão definitiva, devem ser considerados como ‘declaração de compensação’, com o efeito de extinguir o crédito tributário sob a condição resolutória de sua ulterior homologação.” (fls. 221 - destaquei).

Do meu ponto de vista, também o argumento em questão não socorre a tese da defesa, pois mesmo que tenha sido alterada a normatização do instituto da compensação sob análise, a legislação citada não dispensou o requisito de o sujeito passivo informar em declaração específica, que está efetuando a compensação de débitos tributários com créditos que alega possuir, ficando o crédito tributário extinto sob a condição resolutória de sua ulterior homologação.

E mais: conforme palavras da própria Recorrente, o legislador tratou as situações pretéritas à inovação no regramento da matéria, por meio da conversão dos pedidos de compensação pendentes de decisão definitiva, em declarações de compensação, objetivando agilizar a solução dos pleitos ainda não analisados; entretanto, essa conversão contemplou, tão somente, os requerimentos formalizados com base na legislação anterior, não alcançando situações em que inexistia pedido, como a tratada neste processo administrativo.

O argumento adicional relacionado ao fato de a exigência legal não mais determinar a formalização de pedido de compensação, bastando que ela seja declarada, tal requisito se acha suprido no presente caso, tendo em vista as informações prestadas nas



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nº : 13808.001208/2002-72
Acórdão nº : 105-14.554

DCTF, igualmente não merece prosperar, em razão das diferenças fundamentais na natureza de uma e de outra declaração.

Com efeito, não pode ser confundida a finalidade com que todas as pessoas jurídicas apresentam a sua Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), informando ao Fisco o "*quantum*" devido relativo aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, em determinado período, com a Declaração de Compensação, criada muito posteriormente àquela, e destinada apenas aos contribuintes que se dizem titulares de créditos passíveis de compensação, para informarem à Administração Tributária que estão compensando os alegados créditos, com os débitos que especificam.

Por fim, no que concerne à adesão ao REFIS, ao contrário do que afirmou a Recorrente, o fato de se informar os créditos que possuía, não se constituía na única obrigação da contribuinte ao ingressar no Programa, o que pressupõe a ausência de responsabilidade por aquele ato; na verdade ao se declarar titular desses créditos (próprios ou de terceiros), para fins de liquidação, por meio de compensação, de valores correspondentes a multas fiscais e a juros moratórios, objeto dos débitos consolidados a serem parcelados, nos termos do parágrafo 5º, do artigo 2º, da Lei nº 9.964, de 10/04/2000, ela se sujeita à exclusão do regime, nas hipóteses de compensação ou utilização indevida dos aludidos créditos, a teor do que dispõe o artigo 5º, IV, daquele diploma legal.

Assim, a alegação, além de imprópria, não guarda qualquer relação com a glosa das compensações efetuada no procedimento fiscal.

Em consequência, nego provimento ao recurso, quanto a este item da autuação.

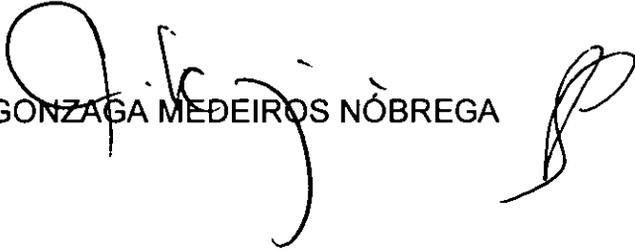


MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nº : 13808.001208/2002-72
Acórdão nº : 105-14.554

Por todo o exposto, o meu voto é no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para excluir da exigência, a parcela do crédito tributário relativo ao ano-calendário de 1998, na forma esposada acima.

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 07 de julho de 2004.


LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA