



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15578.720033/2013-35
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-005.393 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de maio de 2021
Recorrente BRASIL TRADING LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

PROVA EMPRESTADA PROCESSUAL. VALIDADE.

É válido o emprego no processo administrativo tributário de prova carreada de outro processo administrativo, cujo valor probante dependerá de nova valoração, sendo assegurado novo contraditório e ampla defesa.

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

Ano-calendário: 2007

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. DECADÊNCIA DO DIREITO DE REVISAR. INEXISTÊNCIA.

Com o transcurso do prazo decadencial apenas o poder/dever de constituir o crédito tributário estaria obstado. Não se submetem à decadência do direito de o fisco revisar seus assentamentos contábeis e fiscais os saldos negativos de IRPJ apurados direta ou indiretamente nas declarações apresentadas a serem regularmente comprovados quando objeto de pedido de restituição ou declaração de compensação.

FINANCIAMENTO. LIQUIDAÇÃO. DESÁGIO. RECEITA TRIBUTÁVEL.

A liquidação com deságio de financiamento efetuado por banco estadual, para fomento das atividades de importação e exportação, gera uma receita financeira tributável em igual valor ao deságio.

COMPENSAÇÃO. GLOSA DE ESTIMATIVAS DE IRPJ COBRADAS EM PER/DCOMP. DESCABIMENTO.

Na hipótese de compensação não homologada de estimativas de IRPJ, os débitos serão cobrados com base em Pedido de Ressarcimento ou Restituição/Declaração de Compensação (Per/DComp), e, por conseguinte, não cabe a glosa de tais estimativas na apuração do imposto a pagar ou do saldo negativo apurado na Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ).

COMPENSAÇÃO. GLOSA DE ESTIMATIVAS DE IRPJ COBRADAS EM PARCELAMENTO. DESCABIMENTO.

Na hipótese de compensação de estimativas de IRPJ parceladas, os débitos serão cobrados com base no parcelamento, e, por conseguinte, não cabe a glosa de tais estimativas na apuração do imposto a pagar ou do saldo negativo apurado na Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e prejudicialidade; por voto de qualidade, em rejeitar a prejudicial de decadência, vencidos, quanto a esta última matéria, os Conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias, Cleucio Santos Nunes e Fabiana Okchstein Kelbert, que reconheciam a decadência; e, quanto ao mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Cleucio Santos Nunes. Julgamento iniciado na reunião de abril/2021.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ricardo Marozzi Gregório, Gustavo Guimarães da Fonseca, Andréia Lúcia Machado Mourão, Flávio Machado Vilhena Dias, Cleucio Santos Nunes, Sérgio Abelson (suplente convocado), Fabiana Okchstein Kelbert e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 5.530/5.560) interposto contra o Acórdão nº 01-31.689, proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém/PA (fls. 5.495/5.523), que, por unanimidade, julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade apresentada pela ora Recorrente, decisão esta consubstanciada na seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2012

Ementa:

CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. As garantias do contraditório e da ampla defesa somente se manifestam com a instauração da fase litigiosa, ressalvados os procedimentos fiscais para os quais lei assim exija. Comprovado que o sujeito passivo tomou conhecimento pormenorizado da fundamentação fática e legal do despacho decisório, e que lhe foi oferecido prazo para defesa, não há como prosperar a tese de nulidade por cerceamento do direito ao contraditório e da ampla defesa.

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE. Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem nulidade da decisão enquanto ato administrativo.

DECADÊNCIA. APURAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. O prazo decadencial estampado no CTN impede o lançamento, mas não obsta a aferição do direito creditório do contribuinte.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2012

DESPESA NÃO COMPROVADA. PRESSUPOSTOS. A configuração da infração de despesa não comprovada pressupõe o oferecimento da oportunidade do sujeito passivo de se manifestar a respeito da existência da despesa, ressalvada a comprovação inequívoca de sua inexistência.

FINANCIAMENTO. LIQUIDAÇÃO. DESÁGIO. RECEITA TRIBUTÁVEL. A liquidação com deságio de financiamento efetuado por banco estadual, para fomento das atividades de importação e exportação, gera uma receita financeira tributável em igual valor ao deságio.

ESTIMATIVAS PARCELADAS. SALDO NEGATIVO. COMPENSAÇÃO. O saldo negativo de IRPJ apurado na declaração anual, oriundo de valores devidos mensalmente por estimativa, não recolhidos tempestivamente e inscritos em parcelamento, somente poderá ser utilizado pelo sujeito passivo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pela RFB à medida que forem quitados, e desde que o montante já pago exceda o valor do imposto ou da contribuição e que a quitação ocorra até a data de entrega da declaração de compensação.

O presente processo cuida da Declaração de Compensação (DComp) nº 05984.14385.191212.1.3.02-3209 (fls. 02/12), apresentada pela Recorrente, com base em suposto saldo negativo de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) apurado em relação ao ano-calendário de 2007, no montante de R\$ 25.329.907,67 (vinte e cinco milhões, trezentos e vinte e nove mil, novecentos e sete reais e sessenta e sete centavos), e composto do seguinte modo:

DESCRIÇÃO	VALOR (R\$)
Lucro líquido	123.532.014,05
Adições	13.588.503,75
Exclusões	101.138.154,59
Lucro Real	35.982.363,21
Compensações de prej. anteriores	1.500.887,88
Lucro Real após compensações	34.481.475,33
IRPJ apurado em 31/12/2007	8.596.368,83
(-) Retenções na fonte	202.195,30
(-) Estimativas mensais	33.724.081,20
Saldo negativo	25.329.907,67

Por meio do Parecer Seort nº 1.448/2014 e Despacho Decisório nele embasado (fls. 5.308/5.325), o Delegado da Receita Federal do Brasil em Vitória/ES não homologou a compensação de que trata a referida DComp, com base na verificação do saldo negativo apurado pelo contribuinte em sua Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), e na desconsideração dos seguintes valores:

a) R\$ 23.853.960,66, referentes a valores de estimativas parceladas no âmbito dos processos administrativos nº 10783.724372/2011-80, 13804.001653/2007-87 e 13804.002635/2007-12, e que começaram a ser quitadas apenas a partir do ano de 2011;

b) R\$ 6.538.039,35, referentes a valores de estimativas compensadas em Declarações de Compensação (DComp), mas que, da análise do direito creditório, resultou a não-homologação, por inexistência de crédito;

c) exclusão, na apuração do Lucro Real do ano-calendário de 2007, do montante de R\$ 20.519.622,39, relativo a receitas com descontos obtidos na liquidação de contratos de financiamento do Fundo para o Desenvolvimento das Atividades Portuárias (FUNDAP), sem que haja amparo na legislação para tal exclusão;

d) R\$ 26.507.123,67, referente a despesas consideradas indedutíveis, conforme apuração realizada em procedimento fiscal anterior, em relação aos anos-calendários de 2008, 2009 e 2010, e que resultaram em auto de infração que compõe o processo administrativo nº 15578.720163/2013-78.

Após todas as descon siderações acima descritas, o resultado do período do ano-calendário de 2007 foi ajustado, de modo que não resultou qualquer saldo negativo de IRPJ, conforme detalhado a seguir:

DESCRIÇÃO	VALOR (R\$)
Lucro líquido antes do IRPJ	123.532.014,05
Adições	13.588.503,75
Exclusões	101.138.154,59
Lucro Real	35.982.363,21
Compensações de prej. anteriores	1.500.887,88
Lucro Real após compensações apurado	34.481.475,33
Ajustes	
(+) Soma das despesas não dedutíveis	26.507.123,67
(+) Excesso de exclusão	20.519.622,29
Lucro Real ajustado	81.508.221,29
IRPJ apurado	20.353.055,32
(-) Retenções na fonte	202.195,30
(-) Estimativas mensais	3.332.081,19
IRPJ a pagar	16.818.778,83

O sujeito passivo apresentou, em 07/11/2014, Manifestação de Inconformidade, cujas alegações foram sintetizadas pelo Acórdão recorrido, do seguinte modo:

Da decadência

1. Houve a decadência do direito da fazenda pública promover a glosa das despesas ocorridas no ano-calendário 2006;

Da prejudicialidade da decisão

2. A decisão é nula em razão do Relatório de Fiscalização, utilizado para subsidiar a decisão, ter sido objeto de impugnação no processo nº 15578.720163/2013-78, carecendo portanto de definitividade;

3. Deve ser reconhecida a prejudicialidade da impugnação em relação a este processo, conforme art. 265, IV, “a” e “b”, do Código Processo Civil;

4. Apenas com o trânsito em julgado do processo administrativo que aprecia o lançamento é que a situação jurídica se constitui definitivamente, nos termos do art. 116, II, do CTN;

5. Deve-se aguardar o desfecho daquele processo, sob pena de ofender o art. 151, III, do CTN;

6. Requer a suspensão do processo e/ou a conversão do julgamento em diligência, até que seja proferida decisão final (com trânsito em julgado) nos autos do Processo Administrativo nº 15578.720163/2013-78;

Do crédito de estimativas parceladas

7. O art. 177 da Lei nº 6.404/76, determina que os resultados devem observar o regime de competência. Assim, o imposto originado no exercício fiscal de 2006 deve ser considerado para fins do ajuste anual, independentemente da forma e o motivo de sua quitação posterior;

Da exclusão da receita financeira do FUNDAP

8. Os valores obtidos em atividades relativas ao FUNDAP não resultaram receitas financeiras, mas recursos que não podem ser assim consideradas, inclusive por não representarem resultados considerados na apuração do lucro da beneficiária do sistema;

9. O montante obtido com o leilão “fundapiano” não foi incorporado na apuração dos lucros da Impugnante, nem distribuído aos sócios, porque, como demonstra a documentação tempestivamente apresentada, tais valores foram reservados para investimento no incremento de suas atividades, posto sua natureza de subvenção para Investimento;

10. O acréscimo de patrimônio proporcionado pela subvenção não pode ser atingido pela incidência do IRPJ, pois não se encontra na livre disponibilidade do seu beneficiário;

11. Se viesse a ser considerada receita financeira, haveriam de ser deduzido os custos, dentre eles aqueles relativos à caução;

Da glosa das despesas

12. A glosa das despesas é ilegal, posto que baseada em uma ação fiscal que não abrangeu o período de competência das despesas;

13. Houve cerceamento do direito de defesa, vez que não teve a oportunidade de comprovar os serviços prestados no ano de 2007;

14. O enquadramento legal não condiz com a infração de “despesa não comprovada”;

Das despesas com a Target Consultoria e Planejamento Ltda

15. A alegação de inexistência de fato da Target está eivada de lacunas e conclusões sem o devido fundamento legal, além de se basear em indícios e presunções não autorizados pela legislação em vigor;

16. Os valores pagos foram livremente pactuados entre as partes, inexistindo na legislação em vigor limite em relação aos valores a serem pagos;

17. A empresa está ativa no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ, foi localizada pela fiscalização e respondeu aos questionamentos que lhes foram formulados, não havendo de se falar em irregularidade ou inexistência;

Das despesas com a Litwell Consultoria e Orientação Tributária Ltda

18. O sócio da Litwell, o advogado Antônio Carlos Gomes Munhões, recebeu, por mera formalidade, o título de diretor jurídico da KIA MOTORS, tratando-se na verdade de preposto da Litwell para prestação de serviços específicos;

19. Pelo fato da empresa Litwell não ser uma sociedade de advogados, as prestações de serviços advocatícios do referido senhor foram faturadas como consultoria tributária;

20. Os serviços prestados foram devidamente comprovados através de o acompanhamento de mais de 67 (sessenta e sete) processos judiciais;

21. A existência da empresa resta comprovada pelo atendimento das intimações; o serviço prestado, pelo pagamento e contabilização das notas fiscais emitidas;

Das despesas com a Levs Consultoria Tributário Ltda

22. O fato de um dos sócios atuar como diretor da empresa Kia Motors do Brasil, coligada à impugnante Brazil Trading, não descaracteriza a efetiva prestação dos serviços pela empresa a qual é sócio (Levs);

23. Os valores livremente pactuados e pagos a empresas prestadoras de serviços especializados em regra são superiores aos valores dos salários pagos aos executivos e/ou diretores, notadamente ante a ausência de contribuições previdenciárias, FGTS, etc., bem como ante a temporariedade dos serviços a serem prestados;

24. Os serviços prestados pela empresa Levs restaram devidamente comprovados pelas cerca de 25 (vinte e cinco) apostilas sobre temas diferentes, bem como pela escrituração contábil e tributação de todos os lançamentos decorrentes dos serviços prestados;

25. Não há de se falar de inexistência de fato da empresa posto que esta foi localizada pela fiscalização, atendeu todas as intimações, apresentando farto material que comprova a prestação dos serviços, estava regularmente registrada em todos os órgãos, emitiu documentos fiscais de todos os serviços prestados e recolheu todos os impostos devidos;

Das despesas com a Negócios Soluções Assessoria Empresarial Ltda

26. A Negócios Soluções está sediada em sala sublocada por outra empresa, à Rua Libero Badaró, 377, conj. 1105, sala 02, Centro, São Paulo/SP, e regularmente cadastrada na prefeitura e no Ministério da Fazenda – MF;

27. É impossível uma empresa constituir-se sem apresentar ao contador um local de funcionamento, mediante contrato de aluguel ou outra prova, que será levada aos órgãos de registro de cadastramento, para verificação da possibilidade de aprovação ou não da solicitação;

28. A empresa Negócios e Soluções foi localizada pela fiscalização, atendeu todas as intimações, está regularmente registrada em todos os órgãos administrativos, emitiu documentos fiscais dos serviços prestados e recolheu os impostos devidos;

29. Nada de objetivo e conclusivo foi apresentado pela fiscalização para embasar sua alegação de inexistência de fato da empresa, impondo-se, portanto, a decretação de insubsistência desta parte do lançamento;

Das despesas com a MFB Empreendimentos e Participações Ltda

30. A mera divergência em relação ao cadastro existente num e noutro órgão não pode servir de base para presunções e conclusões de inexistência de prestação de serviços, notadamente quando houve recolhimento de todos os impostos inerentes aos mesmos;

31. Não se pode concluir pela inexistência da prestação do serviço baseada somente no funcionamento da empresa em endereço residencial e na simplicidade do serviço;

Das despesas com a Uniconsult Consultores Associados Ltda

32. Pequenas empresas podem funcionar no endereço do sócio;

33. Foi vítima de má-fé por parte do sócio da Uniconsult;

34. A glosa é improcedente ante a contabilização das notas fiscais emitidas pela prestação do serviço e o recolhimento dos tributos incidentes na fonte;

35. O ônus da prova de inexistência da prestadora de serviço é da autoridade lançadora;

36. A Uniconsult está na condição de ativa até a presente data;

37. O enquadramento nas hipóteses previstas nos artigos 71 e 73 da Lei 4562/64, beira o excesso por parte da fiscalização, por estar calçada em ficções, indícios e presunções;

38. Não houve sequer a consideração de um valor justo para a execução dos serviços;

39. A declaração de inidoneidade das notas fiscais requereria a declaração de inaptidão da empresa, nos termos dos art. 216 e 217 do RIR/99;

40. O fato de a empresa ter respondido às intimações expedidas durante a fiscalização é suficiente para se afastar a aplicação de multa qualificada em 150%.

O processo administrativo nº 15578.720150/2014-80, que trata do lançamento da multa isolada aplicada sobre a compensação não homologada, foi juntado a este por apensação (fl. 5.492).

O Acórdão recorrido afastou as preliminares de nulidade do Despacho Decisório, de conexão e prejudicialidade do processo administrativo nº 15578.720163/2013-78 em relação aos presentes autos, e de cerceamento do direito ao contraditório e à ampla defesa.

A par disso, rejeitou suposto erro no enquadramento legal do Despacho Decisório, quanto à exclusão de despesas.

No mérito, não foram acatadas as teses de ilegalidade da glosa das despesas, por se basear em uma ação fiscal que não abrangeu o mesmo período de competência; e de decadência do direito da Fazenda Pública para promover as referidas glosas em relação ao ano-calendário de 2007.

De outra parte, por ausência de questionamento ao sujeito passivo a respeito da comprovação da efetiva prestação do serviço e por ausência de demonstração de excesso de valor pago pela Recorrente, as glosas das despesas com as pessoas jurídicas Target Consultoria e Planejamento Ltda, Uniconsult Consultores Associados Ltda, Negócios Soluções Assessoria Empresarial Ltda, Levs Consultoria Tributário Ltda, Litwell Consultoria e Orientação Tributária Ltda e MFB Empreendimentos e Participações Ltda foram consideradas improcedentes.

No que tange à exclusão da receita de valores relativos ao Fundap, considerou que tais valores não podiam ser considerados como subvenção, tratando-se de deságio na liquidação antecipada de financiamento, portanto sujeito à incidência do IRPJ. Negou, ainda, o direito à dedução da caução, pois tal valor permanece no Ativo da pessoa jurídica.

Por fim, quanto à utilização dos débitos de estimativas mensais parcelados, na composição do saldo negativo do período, ainda que quitadas após a data de apuração, apesar de entender que o limite temporal de quitação para utilização do crédito deve ser o momento da compensação, manteve-se o não reconhecimento dos valores, posto que não quitados ou quitados após a data de entrega da DComp.

Nesse sentido, o resultado do período do ano-calendário de 2007, foi ajustado ao decidido, remanescendo a inexistência de saldo negativo de IRPJ, de modo que foi mantida a não homologação da compensação declarada na DComp nº 09543.71901.291211.1.3.02-2134.

O resultado do período, considerando-se as conclusões do Acórdão recorrido, é detalhado a seguir:

DESCRIÇÃO	VALOR (R\$)
Lucro líquido antes do IRPJ	123.532.014,05
Adições	13.588.503,75
Exclusões	101.138.154,59
Lucro Real	35.982.363,21
Compensações de prej. anteriores	1.500.887,88
Lucro Real após compensações apurado	34.481.475,33
Ajustes	
(+) Soma das despesas não dedutíveis	- - -
(+) Excesso de exclusão	20.519.622,29
Lucro Real ajustado	55.001.097,62
IRPJ apurado	13.726.274,41
(-) Retenções na fonte	202.195,30
(-) Estimativas mensais	3.332.081,19
IRPJ a pagar	10.191.997,92

No Recurso Voluntário apresentado, a Recorrente:

a.1) Suscita, mais uma vez, a preliminar de decadência do direito de a Fazenda Pública promover glosa de despesas em relação ao ano-calendário de 2007, o que violaria o art. 156, inciso V, e 173, ambos do CTN, posto que ultrapassado o prazo de 05 (cinco) anos.

a.2) Sustenta, ainda, que ao contrário do afirmado no Acórdão recorrido, o caso trata sim de lançamento de créditos tributários, posto que em decorrência do não reconhecimento do direito creditório, teria sido realizado tal lançamento;

a.3) Invoca, em favor de sua alegação, o Acórdão nº 107-08.306, proferido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), bem como aponta que decisão proferida pelo julgador de primeira instância, no âmbito do processo administrativo nº 15578.720163/2013-78, já teria reformado parte da glosa que fundamentou aquelas procedidas no âmbito dos presentes autos;

b.1) Igualmente, repete as alegações de nulidade do Parecer e Despacho Decisório que não homologaram a compensação declarada, bem como de prejudicialidade do Recurso Voluntário apresentado no processo administrativo nº 15578.720163/2013-78, já que, ao seu ver, os fatos produzidos na ação fiscal que resultou naquele processo foram ilegal e indevidamente utilizadas para embasar as glosas realizadas no caso sob análise;

b.2) Afirma que, ao não se aguardar o trâmite do processo administrativo nº 15578.720163/2013-78, houve cerceamento do seu direito de defesa, no sentido de que foi impedida de se defender de fato consumado com base em situação pendente de julgamento e que após o resultado definitivo daquele processo poderá resultar em reflexos na apuração do saldo negativo de que tratam os presentes autos;

b.3) Por força da alegada prejudicialidade, defende a suspensão do presente processo, ou conversão em diligência, até que decisão final seja proferida no processo administrativo nº 15578.720163/2013-78;

c.1) No mérito, assevera que todos os valores de tributo referentes ao ano-calendário de 2007 devem ser considerados, independentemente da forma e do motivo de sua quitação posterior;

c.2) Insurge-se, portanto, contra o critério adotado na decisão que não considerou os valores liquidados após o encerramento do exercício, tendo em vista que tal montante não poderia ser utilizado posteriormente;

d.1) Alega que os valores relativos ao FUNDAP não podem ser atingidos pela incidência do IRPJ e da CSLL, pois não se encontram na livre disponibilidade do seu beneficiário;

d.2) Repete a alegação de que, caso se considerem os referidos valores como receita, devem ser consideradas as deduções de custos, dentre os quais os relativos à caução;

d.3) Invoca o Acórdão nº 103-22861 proferido pela 3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, que teria decidido em consonância com a sua tese;

d.4) Contesta os fundamentos da decisão recorrida quanto à necessidade de vinculação dos recursos recebidos a empreendimentos, como exigência para caracterização como subvenção para investimentos;

e) Finaliza, tecendo comentários acerca do acerto do Acórdão guerreado na parte em que reconheceu a insubsistência da glosa referente às despesas com prestação de serviços, ratificando os fatos e fundamentos contidos em sua Manifestação de Inconformidade.

O processo foi distribuído para a Conselheira Edeli Pereira Bessa (presidente desta Turma Ordinária, à época), que, por entender presente decorrência com o processo de nº 15578.720163/2013-78, promoveu a redistribuição à Conselheira Ana de Barros Fernandes Wipprich, relatora naqueles autos (fls. 5.562/5.563).

Tendo em vista o término do mandato desta última Conselheira (fl. 5.564), o processo me foi atribuído, em novo sorteio.

Por meio do Despacho de fls. 5.565/5.566, o presente processo foi encaminhado à Delegacia da Receita Federal do Brasil em Vitória/ES, para que fosse procedida a juntada ao processo apenso nº 15578.720150/2014-80 do comprovante de ciência pelo sujeito passivo do Acórdão nº 01-31.692, nele proferido.

Após a manifestação da autoridade preparadora (fl. 5.568), os autos retornaram para julgamento, tendo porém havido a conversão em Diligência, por meio da Resolução nº 1302-000.705 (fls. 5.571/5.583), de modo a que fossem esclarecidos:

- a) (...) dos totais de estimativas de IRPJ que compuseram o crédito informado na DComp nº 05984.14385.191212.1.3.023209, quais os montantes que efetivamente foram objeto de pagamento, Dcomp e/ou de parcelamento até a data da sua apresentação;
- b) (...) para cada mês do referido ano-calendário, o desfecho de cada uma das DComp eventualmente apresentadas e/ou parcelamentos eventualmente formalizados referentes a estimativas de IRPJ, com indicação do número do processo administrativo correspondente;

A Diligência foi cumprida, na forma do Despacho de fls. 5.632/5.634, em relação ao qual se manifestou a Recorrente (5.640/5.5642).

O julgamento foi novamente convertido em diligência, por meio da Resolução nº 1302-000.782 (fls. 5.651/5.674), para o esclarecimento de dúvidas que remanesceram da diligência anterior. Especificamente, buscou-se aclarar:

- a)(...) se os débitos de estimativa de IRPJ relativos aos meses de janeiro, fevereiro e abril, nos valores de R\$ 260.000,00, R\$ 570.000,00, R\$ 700.000,01 e R\$ 154.864,16 foram extintos, por algum modo, antes da apresentação da DComp nº 05984.14385.191212.1.3.02-3209;
- b) (...), em relação a cada uma das estimativas parceladas nos processos administrativos nº 10783.724372/2011-80, 13804.001653/2007-87 e 13804.002635/2007-12, qual o montante extinto por pagamento até 19/12/2012;

A diligência resultou no Despacho de fls. 5.765/5.771, do qual a Recorrente foi cientificada, apresentando a manifestação de fls. 5.777/5.778.

O processo retorna, então, a julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, Relator.

1 DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

A Recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância em 09 de abril de 2015 (fl. 5.529) e apresentou o Recurso Voluntário de fls. 5.530 a 5.560, em 07 de maio de 2015, dentro, portanto, do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

O Recurso é assinado por Procuradoras, devidamente constituídas às fls. 340 a 344 do processo apenso nº 15578.720150/2014-80.

A matéria objeto do Recurso está contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme Art. 2º, inciso I, e Art. 7º do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

Isto posto, o Recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

2 DA INEXISTÊNCIA DE DECORRÊNCIA COM O PROCESSO ADMINISTRATIVO Nº 15578.720163/2013-78 EM DECORRÊNCIA DAS PROVAS

Antes de adentrar à análise do Recurso apresentado, é importante esclarecer a relação existente entre o presente processo e o de nº 15578.720163/2013-78, posto que tal fato perpassa boa parte das alegações suscitadas pela Recorrente e poderia, até mesmo, constituir óbice ao julgamento imediato do Recurso contido nestes autos.

Conforme se pode constatar por meio da leitura do Relatório de Fiscalização de fls. 623/1.056 e do Acórdão nº 01-31.261 - 1ª Turma da DRJ/BEL (fls. 5.495/5.523), o referido processo administrativo trata de procedimento fiscal e Autos de Infração relativos aos anos-calendários de 2008, 2009 e 2010.

Os presentes autos, por outro lado, como já relatado, dizem respeito a Declaração de Compensação (DComp) apresentada com base em suposto saldo negativo de IRPJ apurado em relação ao ano-calendário de 2007, e compensado com débito de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) do período de apuração de novembro de 2012 (fls. 2/12).

Fica patente, portanto, a total dissociação de períodos.

O único vínculo existente, como bem delimitado pelo Acórdão recorrido, diz respeito ao aproveitamento, no presente processo, de elementos de prova colhidos no âmbito do procedimento fiscal que originou o processo administrativo nº 15578.720163/2013-78 (fls. 623/5.305).

Trata-se, portanto, de prova emprestada (em sua acepção processual), definida, na lição de Ada Pellegrini Grinover (*apud* Fabiana Del Padre Tomé, *A Prova no Direito Tributário*, 3ª ed, São Paulo: Noeses, 2011, p. 137), como "*aquela que é produzida num processo para nele gerar efeitos, sendo depois transportada documentalmente para outro, visando a gerar efeitos em processo distinto*".

O mero aproveitamento da prova produzida no processo administrativo nº 15578.720163/2013-78 não produz nenhuma relação de decorrência ou prejudicialidade destes autos em relação aqueles, posto que a valoração das referidas provas será realizada de modo independente em um e outro processo.

É essa a precisa lição de Fabiana Del Padre Tomé (op. citado, p. 137):

No que diz respeito à valoração, cumpre ao julgador do processo, ao qual o documento transladado foi juntado, apreciá-la no contexto da nova relação processual, servindo essa espécie de prova documental como um dos elementos de convicção. Sua força probatória não é, necessariamente, a mesma que lhe foi atribuída nos autos em que ocorreu sua produção originária, sendo o julgador livre para valorá-la.

Isto posto, fica comprovado que, em razão da utilização das provas emprestadas, o presente processo não está vinculado ao processo administrativo nº 15578.720163/2013-78 por decorrência (nos moldes do art. 6º, §1º, inciso II, do Anexo II do RI/CARF), ao contrário inclusive do que, à primeira vista, concluiu-se no Despacho de fls. 5.562/5.563.

3 DAS PRELIMINARES

3.1 DA NULIDADE E DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Como dito, a Recorrente suscita a nulidade do Parecer e Despacho Decisório que não homologaram a compensação declarada por meio da Declaração de Compensação (DComp) nº 05984.14385.191212.1.3.02-3209, posto que os fatos produzidos no procedimento fiscal que resultou no processo administrativo nº 15578.720163/2013-78 teriam sido ilegal e indevidamente utilizados para embasar as glosas realizadas no presente processo.

No seu entender, ao se utilizar das referidas provas, sem que se aguarde o trânsito em julgado administrativo do processo de origem, violou-se o seu direito de defesa, de modo a ensejar a nulidade, por força do art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235, de 1972.

A matéria foi adequadamente abordada no Acórdão recorrido que concluiu não existir evidência de nulidade na decisão que não homologou a compensação realizada pela Recorrente, posto que *"o Despacho Decisório foi lavrado por servidor competente e o autuado tomou conhecimento da decisão, tendo sido concedido ao mesmo o amplo direito de defesa, o que exerceu amplamente, conforme Manifestação de Inconformidade recebida e conhecida de fls. 5328 e 5330."*

Como já demonstrado no item precedente, não existe vinculação por decorrência entre o presente processo e o de nº 15578.720163/2013-78, sendo que, tão somente, provas produzidas neste último foram utilizadas pela Autoridade Fiscal para embasar a sua decisão na análise da DComp apresentada pela Recorrente. Decisão esta plenamente fundamentada consoante as razões expressas no Parecer Seort nº 1.448/2014.

Ora, o uso de provas emprestadas no Processo Administrativo Fiscal (PAF), sejam aquelas oriundas de outros processos administrativos envolvendo as mesmas partes (provas emprestadas processuais), sejam aquelas produzidas por outras Fazendas Públicas (provas emprestadas tributárias) é plenamente admitido pela legislação, doutrina e jurisprudência.

O Decreto nº 70.235, de 1972, é silente em relação a requisitos genéricos para a admissão da prova emprestada processual, tratando exclusivamente, em seu art. 30, §3º, do uso de laudos e pareceres técnicos sobre produtos.

De resto, os limites que tem sido impostos pela jurisprudência, quando muito, tem-se limitado a que os processos sejam entre as mesmas partes, que seja assegurado o contraditório e a ampla defesa, e que o empréstimo seja apenas das provas e não das conclusões.

Neste sentido,

PROVA EMPRESTADA. PROVAS INDICIÁRIAS. VALIDADE.
É válido o emprego no processo administrativo tributário de prova emprestada, bem como de provas indiciárias, cujo valor probante dependerá da quantidade e da

consistência dos indícios. (Acórdão CARF nº 1301-002.205, 1ª Seção / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Relator Roberto Silva Júnior, julgado em 14 de fevereiro de 2017)

PROVA EMPRESTADA. ADMISSIBILIDADE. As provas obtidas em outro processo do Fisco Estadual, mesmo que este ainda não tenha "transitado em julgado", são admissíveis no processo administrativo fiscal, desde que não prejudique o direito de defesa do contribuinte. (Acórdão CARF nº 1401-001.568, 1ª Seção / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Relator Antônio Bezerra Neto, julgado em 02 de março de 2016)

PROVA EMPRESTADA. ADMISSIBILIDADE. As provas obtidas do Fisco Estadual na fase de fiscalização são admissíveis no processo administrativo fiscal desde que submetidas a novo contraditório por justamente não prejudicarem o direito de defesa do contribuinte. (Acórdão CARF nº 1103-000.823, 1ª Seção / 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária, Relator Sérgio Luiz Bezerra Presta, julgado em 06 de maio de 2013)

PROVA EMPRESTADA. EXISTÊNCIA DE CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. POSSIBILIDADE.

Cientificado da formalização da exigência fiscal, o sujeito passivo passa a ter direito na fase litigiosa ao contraditório e à ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes, nos termos do processo administrativo tributário.

Inexiste óbice à utilização de prova emprestada no processo administrativo fiscal, tampouco é necessária a identidade entre as partes no processo de origem e aquele a que se destina a prova emprestada.

Não há que se falar em nulidade no uso de prova emprestada quando é oportunizado ao sujeito passivo manifestar-se sobre todos os elementos trazidos aos autos pela autoridade lançadora. (Acórdão CARF nº 2401-004.483, 2ª Seção / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Relator Cleberson Alex Friess, julgado em 17 de agosto de 2016)

No caso em análise, as provas trazidas aos autos se originaram do processo administrativo nº 15578.720163/2013-78 (em que as partes são as mesmas deste processo), a autoridade fiscal realizou a sua valoração e sobre elas extraiu as suas conclusões para o período de apuração de 2007 (o Acórdão recorrido, inclusive, concluiu no sentido de que elas não foram suficientes para, isoladamente, comprovar a inexistência das despesas) e foi inteiramente assegurado ao sujeito passivo a apresentação dos recursos previstos, tanto que o caso foi submetido às instâncias do contencioso administrativo.

Também não procede a alegação da Recorrente de que, ao não se aguardar o trâmite do processo administrativo nº 15578.720163/2013-78, houve cerceamento do seu direito de defesa, no sentido de que foi impedida de se defender de fato consumado com base em situação pendente de julgamento e que após o resultado definitivo daquele processo poderá resultar em reflexos na apuração do saldo negativo de que tratam os presentes autos

Como já tratado no item 2, não há qualquer reflexo das decisões exaradas no processo administrativo nº 15578.720163/2013-78 em relação aos presentes autos, posto que se tratam de objetos e períodos de apuração completamente distintos e dissociados. Aquele, trata de constituição de crédito tributário em relação aos anos-calendários de 2008 a 2010; estes de compensação de saldo negativo relativo ao ano-calendário de 2007, com débito referente a período de apuração contido no ano-calendário de 2012.

Neste sentido, rejeito as preliminares de nulidade e cerceamento do direito de defesa.

3.2 DA PREJUDICIALIDADE E DA SUSPENSÃO DO PROCESSO

A Recorrente alega a prejudicialidade da decisão final do processo administrativo nº 15578.720163/2013-78 em relação àquela que venha a ser proferida nestes autos, pugnando pela suspensão do presente processo, ou conversão em diligência, até que decisão final seja proferida naquele processo administrativo.

Esta matéria já foi suficientemente afastada nesta decisão, com a demonstração da inexistência de vinculação por decorrência entre os referidos processos, hipótese em que se poderia aventar da aplicação da suspensão determinada no art. 6º, §5º, do Anexo II do RI/CARF.

Ademais, já há decisão final exarada no referido processo administrativo, o Acórdão nº 1302-003.996, de 15 de outubro de 2019.

Neste sentido, rejeito igualmente a alegação de prejudicialidade e a necessidade de suspensão do processo ou conversão em diligência.

4 DA REVISÃO DA BASE DE CÁLCULO DO DIREITO CREDITÓRIO

A Recorrente invoca a decadência do direito de a Fazenda Pública promover glosa de despesas em relação ao ano-calendário de 2007, uma vez que ultrapassado o prazo de 05 (cinco) anos, posto que isso violaria o art. 156, inciso V, e 173, ambos do CTN.

Como bem esclarecido na decisão recorrida, o prazo de que trata o art. 173 do CTN trata da **constituição do crédito tributário**, não guardando qualquer relação com o objeto do presente processo que é a análise de suposto direito creditório invocado pela Recorrente na DComp apresentada.

Como sabido, uma vez apresentada pelo sujeito passivo a Declaração de Compensação de que trata o art. 74, §1º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, na redação conferida pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, a Fazenda Pública dispõe do prazo de 5 (cinco) anos para verificar a correção da compensação declarada, sob pena de homologação tácita desta.

Por óbvio que esta verificação da correção da compensação declarada deve envolver a liquidez e a certeza do crédito que o sujeito passivo utilizou para embasar a sua declaração, posto que tais características são requisitos essenciais fixados pela lei para a realização da compensação, conforme art. 170 do CTN.

Assim, na verificação realizada pela Autoridade Fiscal dentro do prazo de 5 (cinco) anos após a apresentação da DComp não há como se impor limites a que se analise inclusive a base de cálculo do suposto crédito invocado pelo sujeito passivo, ainda que se refira a fatos ocorridos a mais de 5 (cinco) anos, **não para que realize lançamento tributário, mas para embasar a decisão acerca da restituição/compensação.**

Há diversos precedentes deste Conselho neste sentido (Acórdão nº 1401-001.656, 1ª Seção / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Relator Antônio Bezerra Neto, julgado em 09 de junho de 2016; Acórdão nº 1402-002.306, 1ª Seção / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Relator Luiz Augusto de Sousa Gonçalves, julgado em 15 de setembro de 2016; Acórdão nº 1301-001.300, 1ª Seção / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Relator Paulo Jackson da Silva Lucas,

julgado em 08 de outubro de 2013; Acórdão nº 3201-002.449, 3ª Seção/ 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Relatora Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo, julgado em 24 de janeiro de 2017).

Na verdade, conclusão diversa tornaria letra morta o referido prazo para a homologação posto que o sujeito passivo dispõe do prazo de 5 (cinco) anos contados a partir do fato gerador para retificar sua declaração (Parecer Cosit nº 48, de 1999; Solução de Consulta Interna Cosit nº 11, de 2006; Parecer Normativo Cosit nº 6, de 04 de agosto de 2014), bem como de igual prazo, contados desde a extinção do crédito tributário, para pleitear a restituição do tributo pago indevidamente ou a maior (art. 168, inciso I, do CTN).

O caso sob apreço ilustra perfeitamente tal fato:

A Recorrente, após haver apresentado DIPJ em relação ao ano-calendário de 2007 (fls. 13/123), na qual apurou saldo de imposto a pagar igual a zero, apresentou **em 19 de dezembro de 2012**, DIPJ retificadora (fls. 124/234), na qual alterou o base de cálculo do IRPJ, em R\$ 102.639.042,47, de modo que indicou saldo negativo no montante de R\$ 25.329.907,67. Na mesma data, apresentou a DComp de que trata o presente processo, por meio da qual compensou o novel saldo apurado.

Adotando-se a linha de raciocínio invocada pelo sujeito passivo, a Administração Tributária, apesar de dispor até 19 de dezembro de 2017 para homologar ou não a compensação declarada pelo sujeito passivo, disporia de apenas 12 dias para verificar a liquidez e certeza do saldo negativo que a embasou.

A interpretação de todas as normas deve ser realizada de modo sistêmico, para concluir que, embora disponha até 31 de dezembro de 2012 para constituir qualquer crédito tributário relativamente ao ano-calendário de 2007 (é disso que trata o art. 173 do CTN), a Fazenda Pública disporá de todo o lustro, contado a partir da apresentação da DComp, para verificar a liquidez e certeza do crédito invocado, inclusive contestando a base de cálculo utilizada para apurá-lo.

Mais uma vez, o caso em apreço é perfeito para ilustrar o tema:

Após 31 de dezembro de 2012, a Autoridade Fiscal possuía competência para contestar a apuração do saldo negativo de IRPJ relativo ao ano-calendário de 2007, com vistas ao não reconhecimento de direito creditório, e à não homologação da compensação declarada com base nele.

De outra parte, com base em tal apuração, jamais poderia constituir qualquer crédito tributário referente ao referido período de apuração, uma vez que já terá transcorrido o prazo decadencial.

Foi exatamente isso que ocorreu, *in casu*. Apesar de apurar que o sujeito passivo, em lugar de possuir saldo negativo de IRPJ no montante de R\$ 25.329.907,67, devia haver recolhido o valor de R\$ 16.818.778,83, a Autoridade Fiscal nada pôde fazer para constituir tal crédito tributário, limitando-se a não-homologar a compensação declarada.

Não procede a afirmação da Recorrente de que, em decorrência do não reconhecimento do direito creditório, teria sido realizado tal lançamento.

Também não aproveita à Recorrente a invocação do Acórdão nº 107-08.306, posto que a decisão é válida apenas para a parte nele envolvida. Ademais, como citado acima, há vasta jurisprudência em sentido diverso.

Por fim, igualmente não possui qualquer repercussão nos autos a alegação de que decisão proferida pelo julgador de primeira instância, no âmbito do processo administrativo nº 15578.720163/2013-78, teria reformado parte da glosa que fundamentou aquelas procedidas no âmbito dos presentes autos. Como sobejamente repetido, aquele processo administrativo não guarda relação de decorrência com o presente e a valoração das provas emprestadas daqueles autos deve ser realizada para o período de apuração aqui analisado.

Por todo o exposto, voto no sentido de não reconhecer a decadência suscitada pela Recorrente.

5 DA DESCONSIDERAÇÃO DA EXCLUSÃO DE RECEITAS

Conforme o Parecer que embasou a não-homologação da compensação, a pessoa jurídica excluiu, indevidamente, na apuração do Lucro Real relativo ao ano-calendário de 2007, valores referentes à diferença entre o deságio na liquidação de financiamento contratado por meio do Fundo Para o Desenvolvimento das Atividades Portuárias (FUNDAP).

A alegação da Recorrente é de que os referidos valores constituiriam subvenções para investimentos, portanto, não estariam sujeitos à incidência do IRPJ.

Não procede tal alegação.

Em primeiro lugar, esclareça-se de que tratam as citadas receitas: por meio de contratos de financiamento, a Recorrente obteve financiamentos oriundos do FUNDAP e, ao longo do ano-calendário em pauta promoveu o resgate em leilões das referidas obrigações, por valores bem inferiores ao que efetivamente valiam. A diferença, portanto, entre o valor da obrigação e o valor pago corresponde a receita financeira da Brazil Trading.

O Parecer Seort nº 1.448/2014 discriminou todos os valores dos descontos obtidos e contabilizados a crédito da conta contábil 3.4.1.10.012 - OUTS/RECEITAS FIN/FUNDAP (fls. 556/567).

Assim, de nada importa ao caso a discussão acerca da natureza dos valores obtidos pelo sujeito passivo provenientes dos contratos firmados a partir do FUNDAP: se subvenção governamental ou não; se subvenção para investimentos ou não.

O ganho obtido na liquidação antecipada das obrigações é óbvia receita financeira de deságio, proveito econômico da Recorrente e totalmente dissociado de qualquer aplicação em investimentos por parte desta relacionadas com o FUNDAP.

Por fim, o Acórdão nº 103-22.861, citado pela Recorrente não ampara a sua tese, mas, pelo contrário, na mesma linha da autuação, a referida decisão administrativa entende que o valor passível de tributação é apenas o deságio obtido na liquidação do financiamento (posto que, naquele caso, pretendia-se a tributação de todos os valores disponibilizados pelo agente de fomento).

Também não socorre a recorrente o Acórdão nº 1202-001.175, posto que ali se trata de afastar a exigência de que os recursos fossem aplicados apenas em equipamentos, para o enquadramento das receitas como subvenção para investimento. Matéria totalmente diversa daquela sob apreciação.

O tema, porém, já foi objeto de análise por esta turma julgadora, no Acórdão nº 1302-003.996, proferido no multicitado processo nº 15578.720163/2013-78, que, em relação aos anos-calendários de 2008, 2009 e 2010, concluiu pela submissão à tributação dos valores em questão:

FINANCIAMENTO. LIQUIDAÇÃO. DESÁGIO. RECEITA TRIBUTÁVEL.

A liquidação com deságio de financiamento efetuado por banco estadual, para fomento das atividades de importação e exportação, gera uma receita financeira tributável em igual valor ao deságio.

Deste modo, indevida, realmente, a exclusão de receitas promovida pela Recorrente.

6 DA DESCONSIDERAÇÃO DE DESPESAS

Quanto à desconsideração de despesas referentes a serviços prestados à Recorrente pelas pessoas jurídicas Negócios Soluções Assessoria Empresarial Ltda, Levs Consultoria Tributária Ltda, Litwell Consultoria e Orientação Tributária Ltda e MFB Empreendimentos e Participações Ltda, deixa-se de analisar as alegações veiculadas no Recurso Voluntário.

É que o Acórdão recorrido já considerou improcedente tal desconsideração, por ausência de questionamento ao sujeito passivo a respeito da comprovação da efetiva prestação do serviço e por ausência de demonstração de excesso de valor pago pela Recorrente.

Não há, portanto, qualquer matéria litigiosa quanto a este fato.

7 DA GLOSA DE ESTIMATIVAS

No tocante à desconsideração das estimativas recolhidas após a apresentação da DComp, a Recorrente manteve a alegação de que todos os valores de tributo referentes ao ano-calendário de 2007 devem ser considerados, independentemente da forma e do motivo de sua quitação posterior, por força do regime de competência.

Insurge-se, assim, contra a não consideração dos valores liquidados após o encerramento do exercício, tendo em vista que tal montante não poderia ser utilizado posteriormente.

Constata-se, portanto, que o sujeito passivo não considerou em seu Recurso o abrandamento de critério promovido pelo Acórdão recorrido. É que, enquanto no Despacho Decisório que não homologou a compensação declarada na DComp nº 05984.14385.191212.1.3.02-3209 foram desconsideradas todas as estimativas que não haviam sido quitadas até o encerramento do período de apuração (31/12/2007); o julgador de primeira instância, de outra parte, desconsiderou todos os recolhimentos efetuados após a data de realização da compensação, ou seja, após a data de transmissão da DComp.

Entendo não haver reparo ao raciocínio utilizado. Nos termos do art. 2º, §4º, da Lei nº 9.430, de 1996, o saldo negativo de IRPJ é apurado, em 31 de dezembro de cada ano, quando o valor do imposto devido é superado pela soma das seguintes parcelas:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - **do imposto de renda pago na forma deste artigo.** (destacou-se)

Vê-se, portanto, que apenas o valor pago poderá ser levado ao cálculo do saldo, para fins de apuração do montante passível de restituição e/ou compensação, na forma do art. 6º, inciso II, da mesma Norma.

Os valores de estimativas que deixaram de ser recolhidos tempestivamente pelo sujeito passivo, até o encerramento do exercício, não poderão mais ser exigidos por meio de lançamento de ofício (Súmula CARF nº 82), não serão cobrados administrativamente e/ou por meio de execução fiscal (Nota Cosit nº 31/2013 e Parecer PGFN/CAT nº 88/2014) e não serão objeto de parcelamento (Pareceres PGFN/CAT nº 1.658/2011 e 193/2013), sendo aplicável apenas a multa isolada de que trata o art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430, de 1996.

A controvérsia que se põe, então, é saber o tratamento a ser conferido em relação aos valores extintos a título de estimativa após o encerramento do período de apuração e levados ao ajuste anual do IRPJ.

A interpretação conjunta dos dispositivos citados da Lei nº 9.430, de 1996, com o art. 170 do CTN, que exige a liquidez e certeza do crédito do sujeito passivo, para autorizar a compensação, leva à conclusão a que chegou o Acórdão recorrido: apenas os valores pagos até a data da realização da compensação, ou seja, a data de transmissão da DComp, poderão ser aproveitados em tal compensação.

Entender o contrário, seria autorizar ao sujeito passivo a compensação de valores ilíquidos e incertos, o que feriria o referido art. 170 do CTN.

Deste modo, todos os pagamentos informados pela Recorrente na DComp sob análise, no total de R\$ 3.332.081,19, já foram considerados pela decisão recorrida.

Cabe a análise, então, em relação aos valores de estimativa de IRPJ extintos por parcelamento ou compensação.

7.1 DAS ESTIMATIVAS COMPENSADAS

O Parecer Seort nº 1.448/2014 não acata o montante de R\$ 6.538.039,35, referentes a valores de estimativas compensadas em Declarações de Compensação (DComp), mas que, da análise do direito creditório, resultou a não-homologação, por inexistência de crédito.

Por outro lado, a decisão do Acórdão recorrido é fundamentada na premissa de que todas as estimativas foram parceladas e, ou não foram quitadas ou o foram após a data de apresentação da DComp de que trata os presentes autos:

De acordo com os extratos dos processos de parcelamento (fls. 1057-1076), emitidos em 13/08/2014, os parcelamentos de que tratam os processos nº 10783.724372/2011-80 e 13804.002635/2007-12 não foram quitados. O parcelamento do processo nº 13804.001653/2007-87 foi extinto em 09/02/2013 (fl. 1064), portanto após a data da entrega da declaração de compensação (19/12/2012).

Dessa forma, diante da comprovação da **não** quitação do parcelamento das estimativas, ao tempo da apresentação da declaração de compensação, a parcela do direito creditório delas decorrentes não deve ser reconhecida.

Constatou-se, portanto, a necessidade de serem esclarecidos a forma e o tempo de extinção das estimativas que compuseram o saldo negativo compensado na Declaração de Compensação sob análise, pelo que o julgamento foi convertido em diligência, em duas oportunidades.

Esta Turma tem-se, repetidamente, manifestado no sentido de considerar na composição dos saldos negativos os valores das estimativas extintos mediante compensação, em especial, após a edição do Parecer Normativo Cosit nº 2, de 3 de dezembro de 2018 (com *status* de norma complementar, na forma do art. 100 do CTN), que concluiu:

e) no caso de Dcomp não homologada, se o despacho decisório for prolatado após 31 de dezembro do ano-calendário, ou até esta data e for objeto de manifestação de inconformidade pendente de julgamento, então o crédito tributário continua extinto e está com a exigibilidade suspensa (§ 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996), pois ocorrem três situações jurídicas concomitantes quando da ocorrência do fato jurídico tributário: (i) o valor confessado a título de estimativas deixa de ser mera antecipação e passa a ser crédito tributário constituído pela apuração em 31/12; (ii) a confissão em DCTF/Dcomp constitui o crédito tributário; (iii) o crédito tributário está extinto via compensação; não é necessário glosar o valor confessado, caso o tributo devido seja maior que os valores das estimativas, devendo ser as então estimativas cobradas como tributo devido;

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

Após a realização das diligências determinadas nos autos, ficou esclarecido que as estimativas de IRPJ relativas aos meses de janeiro, fevereiro e abril, objeto de DComp apresentadas no ano-calendário de 2007, foram extintas por pagamento, conforme trecho a seguir, extraído do Despacho nº 55/SEORT/DRF VIT/ES (fls. 5.765/5.771):

10. Apesar das estimativas em questão não terem constado das DCOMPs retificadoras ou ter constado de retificadora apresentada após a DCOMP nº 05984.14385.191212.1.3.02-3209, fazendo-se uma “varredura” nos períodos de fevereiro de 2007 a 19/12/2012, verificou-se que as referidas estimativas constaram de outras DCOMPs, não relacionadas na DCOMP em análise nem nas DCTFs retificadoras válidas.

11. Abaixo, demonstrativo das estimativas, DCOMPs onde elas foram declaradas, números dos processos de cobrança, situação do débito e data da situação.

P A	COD	DCOMP	PROC COBRANÇA	VALOR	SITUAÇÃO	DATA SITUAÇÃO
01/2007	2362	163293265515020713045110	10783.900204/2010-16	260.000,00	PAGO	25/06/2012
02/2007	2362	021295164815030713042361	10783.900511/2010-05	423.300,00	PAGO	17/06/2012
02/2007	2362	426964317815030713045604	10783.900512/2010-41	276.700,01	PAGO	25/06/2012
			SOMA	700.000,01		
04/2007	2362	271114832929050713044101	10783.918903/2009-89	154.864,16	PAGO	17/06/2012
04/2007	2362	357586670329050713042602	10783.918905/2009-78	433.219,87	PAGO	07/02/2012
04/2007	2362	401375139629050713041347	10783.918904/2009-23	143.955,31	PAGO	07/02/2012
			SOMA	577.175,18		

12. Respondendo ao quesito “a”, as estimativas foram quitadas pelo pagamento antes da data da transmissão da DCOMP 05984.14385.191212.1.3.02-3209.

As estimativas de IRPJ relativas aos meses de maio, junho e agosto, foram objeto de compensação, ainda no ano-calendário de 2007, e novamente compensadas, em DComp apresentada em 2012, conforme quadro a seguir:

P.A.	VALOR (R\$)	DCOMP	PROCESSO
05/07	1.279.000,00	24340.35158.190607.1.3.04-8517	13804.001086/2007-69
	1.279.000,00	06110.61785.220312.1.7.03-5325 (retificada pela DComp nº 00115.51046.030412.1.7.03-4570)	15578.720052/2012-81
06/07	1.237.000,00	24893.24965.180707.1.3.04-5975	13804.001086/2007-69
	1.237.000,00	06110.61785.220312.1.7.03-5325 (retificada pela DComp nº 00115.51046.030412.1.7.03-4570)	15578.720052/2012-81
08/07	2.330.000,00	38495.29024.210907.1.3.04-8292	13804.001466/2007-01
	2.330.000,00	06110.61785.220312.1.7.03-5325 (retificada pela DComp nº 00115.51046.030412.1.7.03-4570)	15578.720052/2012-81

Todas as referidas compensações foram consideradas não homologadas e se encontram pendentes de julgamento de Recursos Voluntários apresentados pela Recorrente.

Em relação a tais parcelas, portanto, aplica-se a conclusão do Parecer Normativo Cosit nº 2, de 2018, já que serão objeto de cobrança (pelo menos em decorrências das DComp apresentadas ainda no ano-calendário de 2007), devendo as estimativas serem consideradas na apuração do resultado final do ano-calendário de 2007.

7.2 DAS ESTIMATIVAS PARCELADAS

No caso dos autos, a Recorrente alegou que, do total de R\$ 33.724.081,20 de estimativas consideradas na apuração do saldo negativo do ano-calendário de 2007, R\$ 23.853.960,66 haviam sido quitado por meio de parcelamentos.

O Parecer Seort nº 1.448/2014 demonstrou que os valores, parcelados no âmbito dos processos administrativos nº 10783.724372/2011-80, 13804.001653/2007-87 e 13804.002635/2007-12, somente começaram a ser quitados a partir do ano de 2011, razão pela qual não os considerou na composição do saldo negativo.

O Despacho proferido em atendimento à segunda Diligência determinada por esta Turma (fls. 5.765/5.771), e os documentos a ele anexos, identifica precisamente quais os valores parcelados que já haviam sido extintos à data da transmissão da DComp nº 05984.14385.191212.1.3.02-3209:

P A	VALOR	PROCESSO	INSCRIÇÃO	PAGO ATÉ 19/12/2012	DÉBITO REMANESCENTE ATÉ 19/12/2012
mar/07	1.030.000,00	10783.724372/2011-80	72 2 11 002529-19		
abr/07	735.960,66	10783.724372/2011-80	72 2 11 002529-19		
SOMA	1.765.960,66	2 INSCRIÇÕES		314.141,31	1.451.819,35
jul/07	1.699.000,00	13804.001653/2007-87	72 2 11 002327-21		
SOMA	1.699.000,00	1 INSCRIÇÃO		302.988,27	1.396.011,73
set/07	3.678.000,00	13804.002635/2007-12	72 2 11 002328-02	3.678.000,00	0,00
out/07	4.325.000,00	13804.002635/2007-12	72 2 11 002328-02	1.520.299,90	2.804.700,10
nov/07	5.745.000,00	13804.002635/2007-12	72 2 11 002328-02	0,00	5.745.000,00
dez/07	6.641.000,00	13804.002635/2007-12	72 2 11 002328-02	0,00	6.641.000,00
SOMA	20.389.000,00			5.198.299,90	15.190.700,10
jan/08	3.832.000,00	13804.002635/2007-12	72 2 11 002328-02	0,00	3.832.000,00
fev/08	5.284.000,00	13804.002635/2007-12	72 2 11 002328-02	0,00	5.284.000,00
SOMA	9.116.000,00	13804.002635/2007-12	72 2 11 002328-02	0,00	9.116.000,00
TOTAL	29.505.000,00	6 INSCRIÇÕES		5.198.299,90	24.306.700,10

Fonte: Sistema PGFN

Apesar do fato de que nem todas as estimativas relativas aos ao ano-calendário de 2007 estavam extintas à data da apresentação da DComp, todos o montante de R\$ 20.389,00 havia sido objeto de parcelamento, o que implica em confissão de dívida, de modo que o mesmo raciocínio aplicado às estimativas objeto de compensação pode ser conferido às parceladas.

Afinal, acaso não venham a ser extintas regularmente, no âmbito do parcelamento, serão objeto de cobrança derivada da confissão efetuada quando do ingresso no referido procedimento. Impor que o contribuinte somente possa utilizar os referidos valores após a quitação do parcelamento levaria à perda do direito à restituição/compensação devido à prescrição. E negar o aproveitamento no saldo negativo consubstanciaria dupla cobrança, já que os valores seriam exigidos do contribuinte com base no parcelamento.

Neste sentido, já decidiu esta Turma Julgadora:

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

Ano-calendário: 2004

COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO. ESTIMATIVAS PARCELADAS.

No mesmo sentido do entendimento que foi consolidado no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 02/2018, se o valor remanescente do saldo negativo pleiteado pelo contribuinte é oriundo de um débito de estimativa confessado no âmbito de um programa de parcelamento, não há porque não reconhecer o seu direito ao correspondente crédito. (Acórdão nº 1302-005.369, de 15 de abril de 2021, Relator Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca)

Na mesma linha, há precedentes da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme ilustra o seguinte julgado:

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

Ano-calendário: 2003

COMPENSAÇÃO. CRÉDITO DE SALDO NEGATIVO. ESTIMATIVAS CONFESSADAS E PARCELADAS. UTILIZAÇÃO NA COMPOSIÇÃO DO TRIBUTO AO FINAL DO PERÍODO. POSSIBILIDADE.

Na declaração de compensação, com crédito de saldo negativo, cabe computar o valor das estimativas confessadas e cobradas em processo de parcelamento, eis que a decisão de não-homologação implicaria dupla cobrança da mesma dívida: a estimativa no processo de parcelamento e o débito no processo de Per/DComp. (Acórdão nº 9101-004.687, de 17 de janeiro de 2020, Redatora designada Conselheira Lívia De Carli Germano)

A apuração do IRPJ relativo ao ano-calendário de 2007, para fins de análise da DComp apresentada pela Recorrente, deve, portanto, considerar os referidos valores.

8 DO RESULTADO DO PERÍODO

O saldo de IRPJ referente ao ano-calendário de 2007 deve, então, ser ajustado, para levar em considerações o decidido no presente processo, sendo apurado saldo negativo de IRPJ no valor de R\$ 15.660.131,66, conforme a seguir evidenciado:

DESCRIÇÃO	VALOR (R\$)
Lucro líquido antes do IRPJ	123.532.014,05
Adições	13.588.503,75
Exclusões	101.138.154,59
Lucro Real	35.982.363,21
Compensações de prej. anteriores	1.500.887,88
Lucro Real após compensações apurado	34.481.475,33
Ajustes	
(+) Soma das despesas não dedutíveis	---
(+) Excesso de exclusão	20.519.622,29
Lucro Real ajustado	55.001.097,62
IRPJ apurado	13.726.274,41
(-) Retenções na fonte	202.195,30
(-) Estimativas mensais pagas	3.332.081,19
(-) Estimativas mensais parceladas	20.389.000,00
(-) Estimativas mensais compensadas	4.846.000,00
IRPJ a pagar	(15.660.131,66)

Por todo o exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário e HOMOLOGAR PARCIALMENTE a compensação de que trata a Declaração de Compensação (DComp) nº 05984.14385.191212.1.3.02-3209 até o limite do crédito reconhecido.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo

Declaração de Voto

Conselheiro Cleucio Santos Nunes

1. INTROITO

Conforme relatado, trata-se de processo contencioso de compensação em que a empresa transmitiu a DCOMP nº 05984.14385.191212.1.3.02-3209 (fls. 02/12), com base em suposto saldo negativo de IRPJ apurado em relação ao ano-calendário de 2007, no montante de R\$ 25.329.907,67, o qual foi compensado com débitos tributários de IPI.

A recorrente suscitou em suas defesas diversas matérias preliminares e de mérito. Dentre as preliminares, apontou ter havido decadência do direito de a Fazenda rever a base de cálculo do IRPJ, especialmente em relação às estimativas pagas mediante compensações e as glosas de despesas, o que levou à reversão do saldo negativo para imposto de renda a pagar. Considerando as peculiaridades do caso, as quais serão mais bem expostas e examinadas a seguir, pedi vista do processo para apreciar com maior atenção a questão prejudicial da decadência.

Para tanto, apresento este voto de vista com as minhas conclusões sobre este ponto específico.

De acordo com o que se verifica nos autos, a empresa transmitiu DIPJ original em 23/06/2008, portanto, no ano seguinte ao da apuração do citado saldo negativo. Exatamente na Ficha 12 A (fls. 23), a empresa informou um débito de R\$ 34.256.129,45, que teria sido pago por estimativa, não havendo no final do ano calendário de 2007 saldo de imposto a pagar nem a restituir.

Assim é que, para a Fazenda, a empresa teria pago IRPJ por estimativa, no montante informado, mas também não era credora de saldo negativo. Isso gerou a situação jurídica em que, com os pagamentos do IPRJ por estimativa, iniciou-se a contagem do prazo decadencial, na forma do art. 150, §4º do CTN, em que a Fazenda passa a ter o prazo de cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador, para homologar ou não os pagamentos do imposto realizados pelo contribuinte de forma antecipada. Considerando que o último fato gerador do imposto no período em questão foi 12/2007, a Fazenda teria até 31/12/2012 para rever os valores declarados pelo contribuinte como devidos e exigir eventuais diferenças.

No caso concreto, depois de entregar a DIPJ original, a recorrente envia DIPJ retificadora, em 19 de dezembro de 2012 (fls. 124/234), na qual alterou a base de cálculo do IRPJ, em R\$ 102.639.042,47, de modo que indicou saldo negativo de IRPJ no montante de R\$ 25.329.907,67. Na mesma data, apresentou a DComp de que trata o presente processo, por meio da qual compensou o saldo apurado com débitos de IPI (fls. 02/12).

Como se vê, faltando doze dias para se consumir a decadência do direito de a fazenda rever a base de cálculo do IRPJ, nos termos em que foi declarada inicialmente, a empresa altera as informações originais para esclarecer que além de não ter saldo de imposto a pagar, passou a ter saldo negativo a restituir no montante de R\$ 25.329.907,67.

O caso exige análise mediante a confrontação dos fatos com as regras jurídicas e, a partir disso, chegar-se a resultados interpretativos coerentes com as finalidades das normas estatuídas. Mais do que isso, a interpretação das normas jurídicas – inclusive as de direito tributário que possuem inegável inclinação ao positivismo formal – necessitam, às vezes, de juízos e técnicas interpretativas que evitem o desvirtuamento da finalidade que a norma quis alcançar. Igualmente, o resultado exegético das normas jurídicas, jamais poderá premiar o abuso do direito em favor de qualquer das partes de uma relação jurídica.

Feitas estas considerações iniciais, a análise do caso será didaticamente dividida nas seguintes partes: i) conceito de saldo negativo de IRPJ; ii) revisão do conceito de decadência; iii) norma jurídica e técnicas de interpretação; iv) aplicação dos conceitos ao caso concreto.

2. CONCEITO DE SALDO NEGATIVO DE IRPJ

De acordo com o art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996, o contribuinte sujeito ao lucro real poderá optar pelo pagamento do IRPJ mediante o regime de estimativa mensal. Conforme o ainda o dispositivo, o contribuinte deverá estimar o lucro do mês conforme as regras do lucro presumido, previstas no art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995. Prevê ainda o dispositivo em questão, que o lucro real, isto é, com as devidas adições e exclusões, será apurado em cada ano. O parágrafo 4º do art. 2º estabelece quais valores poderão ser deduzidos do imposto a pagar para a formação do saldo positivo ou negativo. Para melhor elucidar segue a transcrição literal da regra ora sintetizadas:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§1º e 2º do artigo anterior.

§4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.

Na hipótese de, no final do ano calendário e realizados os devidos ajustes, o saldo de imposto a pagar resultar positivo, significa que o contribuinte tem imposto a recolher; se, ao contrário, o saldo foi negativo, a Fazenda deverá restituir o valor pago a mais, o que poderá ocorrer por meio de compensação (Lei nº 9.430, de 1996, art. 6º, §1º, II).

Art.6º O imposto devido, apurado na forma do art. 2º, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir.

§ 1º O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro receberá o seguinte tratamento: (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

I - se positivo, será pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, observado o disposto no § 2º; ou (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

II - se negativo, poderá ser objeto de restituição ou de compensação nos termos do art. 74. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

Assim, o saldo negativo do IRPJ é o resultado de procedimento que a lei atribui ao contribuinte, em que se determina, conforme eventos praticados ao longo do ano calendário, o valor que se tem a restituir de imposto, presumindo-se que o valor pago anteriormente foi superior ao efetivamente devido. Desta forma, há uma inegável ligação de causa e efeito entre o saldo negativo e o imposto pago, a qual é relevante para caracterização dos limites da Fazenda na revisão dos procedimentos exercidos pelo contribuinte, os quais determinaram tanto o saldo negativo quanto o imposto pago.

Veja-se como exemplo o pagamento do imposto por estimativa mensal. Só é possível falar-se em saldo negativo se o pagamento estimado no respectivo mês foi maior do que o realmente devido, depois de realizados os ajustes autorizados pela legislação. Assim, o pagamento maior que o devido determina a existência do saldo negativo.

No caso concreto, conforme relatado, a empresa apurou inicialmente que não havia saldo negativo de IRPJ, ainda que tenha recolhido o imposto no regime de estimativa. O saldo negativo que decidiu compensar com outro imposto somente veio à tona depois de decorridos quatro anos, onze meses e dezenove dias contados da data do fato gerador.

Assim, há que se conciliar o saldo negativo do IRPJ enquanto crédito com a sistemática da compensação, o que será exposto na subseção 4.1 deste voto.

3. REVISÃO DO CONCEITO DE DECADÊNCIA

O instituo decadência é amplamente conhecido no chamado “mundo jurídico”, em especial nas áreas do direito civil e tributário. Conceitualmente, decadência “é a extinção do

direito pela inação de seu titular que deixa escoar o prazo legal ou voluntariamente fixado para seu exercício”.¹

No âmbito do direito tributário, há alguns prazos de decadência pulverizados em artigos do CTN, conforme explica a resenha de Eurico de Santi:

A não aceitação da possibilidade da “interrupção” da decadência decorre da crença de que existe apenas uma regra de decadência. Isto não é verdade no direito tributário, que congrega diversas hipóteses com conteúdos e objetivos distintos, *ex vi* da primeira parte do §4º do art. 150; da segunda parte do §4º do art. 150; do art. 173, I; do art. 173, II; do parágrafo único do art. 173 e do art. 156, V. Assim, no direito tributário, não se há que falar em uma só regra de decadência, mas em seis normas decadenciais, cujas hipóteses normativas concorrem para a formação de fatos jurídicos diversos, erigidos sob trechos temporais distintos.²

Vê-se, portanto, que para o direito tributário, não há uma norma única sobre a perda do direito da Fazenda de constituir crédito tributário, o que dá a nota da complexidade que o assunto às vezes esta envolvido, como é o caso dos autos, conforme será demonstrado.

De acordo com o que se explicou na primeira subseção deste voto vista, o lançamento do IRPJ se sujeita às regras do lançamento por homologação, disciplinadas pelo art. 150, §4º do CTN:

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.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 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.

A despeito das divergências teóricas se essa sistemática é ou não lançamento, uma vez que a apuração do crédito tributário é transferida ao sujeito passivo, devendo a Fazenda homologar ou não o pagamento realizado antecipadamente pelo contribuinte; para a presente análise, ficaremos com opção feita pelo CTN de que se trata de lançamento tributário sujeito à homologação expressa ou tácita do Fisco.³

¹ DINIZ, Maria Helena. Curso de direito civil brasileiro. 32ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 345.

² DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. Decadência e prescrição no direito tributário. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 126.

³ Paulo de Barros Carvalho, por exemplo, contesta a natureza procedimental do lançamento, para afirmar que se trata de ato administrativo em que os procedimentos anteriores não são relevantes para a consumação do ato, ou às

Assim, a norma do §1º, combinada com a do §4º, ambos do art. 150 do CTN, estabelece que a partir da data da ocorrência do fato gerador, a Fazenda tem cinco anos para homologar o pagamento realizado pelo contribuinte sob condição resolutória desta homologação. Decorrido este prazo fica a autoridade tributária impedida de constituir diferenças de crédito tributário decorrente do pagamento feito pelo contribuinte com base na apuração igualmente por ele realizada.

No caso em questão, a empresa declarou inicialmente que recolheu IRPJ por estimativa e não apurou saldo negativo de imposto. Dessa forma, eventual prazo para a Fazenda Pública lançar diferenças de imposto a pagar teria início a partir de 31/12/2007, último dia de consumação do fato gerador do IRPJ. Assim, em 31/12/2012, salvo as hipóteses de dolo, fraude ou simulação, a Fazenda decaiu do direito de cobrar diferenças do imposto apurado, confessado e pago pelo contribuinte.

4. NORMAS JURÍDICAS E TÉCNICAS DE INTERPRETAÇÃO

Na teoria do direito, têm-se primado em distinguir a “norma” como objeto de interpretação que se pode fazer com base no texto escrito. Assim, o conjunto de signos que se formam para descortinar palavras, frases e orações vai buscar sentido combinando não apenas elementos gramaticais ou de sintaxe, mas, especialmente, os fatos e outras normas correlatas que possam conceder coerência ao sistema normativo.

Humberto Ávila lembra com precisão que o ordenamento jurídico está inserido em um sistema que exige unidade ou coerência. A interpretação das normas jurídicas, portanto, não pode prescindir desse sistema uno, pois, do contrário, pode-se aplicar as normas de modo que estas acabem em contradizer umas em relação às outras. Nesse sentido, argumenta o professor:

O postulado da *unidade* (e de *coerência*) do ordenamento jurídico implica a necessária relação entre *parte* e *conjunto*, de tal sorte que a interpretação da norma pressupõe a do sistema do qual ela faz parte, e vice-versa. Mais que isso: a unidade do ordenamento jurídico implica sincronia na interpretação das normas, devendo-se interpretar uma norma ao mesmo tempo em que se analisam as demais.⁴

É importante registrar que a interpretação das normas, além de considerar a relação de coerência de uma norma com as outras, não pode deixar de lado os fatos que demandam suas respectivas incidências. A relação do fato com a norma, igualmente, exige análises coerentes e, além disso, busca alcançar finalidades que não requeiram as normas ao vazio ou ao plano das contradições. Toda interpretação jurídica pretende chegar a resultados que não se antagonizem ou se compadeçam com situações não razoáveis ou até mesmo bizarras, ainda que, de certa forma, tais situações tenham sido praticadas com aderência a uma norma específica. É que não basta a aderência do fato à norma para que o sistema normativo se mostre coerente e harmônico; é necessário que as normas reguladoras dos fatos produzam resultados desejáveis

vezes nem são necessários. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25ª ed. Saraiva: São Paulo: 2013, p. 399. Outros, como Hugo Machado, defendem a tese de que no lançamento por homologação o que deve ser homologado pela Fazenda são os procedimentos adotados pelo contribuinte e não propriamente o pagamento antecipado. Nas palavras do autor: "Objeto da homologação é a atividade de apuração, e não o pagamento do tributo". Cf. MACHADO, Hugo de Brito. Comentário ao Código Tributário Nacional: arts. 139-218. São Paulo: Atlas, 2005, p. 183, v. III.

⁴ ÁVILA, Humberto. Conceito de renda e prejuízos fiscais. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 16.

pelas normas e impeçam que as condutas praticadas pelos destinatários dessas normas as esvaziem de sentido.

José de Oliveira Ascensão ressalta que o caminho inicial da interpretação é a verificação dos fatos ocorridos e sua conexão com normas reguladoras desses fatos.

No que respeita à interpretação jurídica, dissemos que ela visa também, através de uma exteriorização, apurar um sentido. Há de característico a exteriorização de que se parte ser uma fonte e o resultado que se procura atingir representar uma norma. Estamos no domínio daquilo que a Betti chama a “interpretação em (ou com) função normativa”.

A fonte pode na verdade apresentar-se como um fato, de certa maneira qualificado. Do fato transita-se para um sentido intrínseco, um dever ser que se acoita no fato.

Podemos observar que com isto a tarefa da interpretação reproduz aquele movimento fundamental que caracteriza toda a ordem jurídica. Dissemos logo de início que esta é antes de mais nada fato, mas tem um sentido de dever ser. A interpretação jurídica toma também como objeto de análise o fato, mas para chegar até ao sentido que nele está insito, o dever ser.⁵

Também na teoria geral do direito se examinam os diversos métodos de hermenêutica, dentre os quais se destacam o gramatical, o lógico, o sistemático, o teleológico e o axiológico. De todos estes, merece realce para a presente análise os três últimos.

O conhecido método sistemático, recomenda que não se interpreta um dispositivo legal apenas por ele mesmo, sendo necessário relaciona-lo com outras regras ou princípios reconhecidos no ordenamento jurídico.⁶ Isso porque, uma outra norma poderá desdizer ou neutralizar o sentido que se dá ao interpretar um dispositivo tendo como única referência sua própria sintaxe normativa. Por meio da interpretação teleológica e axiológica, o interprete antevê as consequências vislumbradas pelo legislador ao elaborar a norma, de modo a projetar tais consequências sobre o caso concreto e posteriormente retornar ao interior da norma e realizar juízos lógicos que atinjam os fins centrais do direito que é o atendimento do bem comum.⁷

No caso dos autos, os três métodos interpretativos sobressaem, pois, no caso da interpretação sistemática, a regra de decadência estatuída no §4º do art. 150 do CTN não poderá ser examinada sem estabelecer relações com outras normas sobre o assunto que, em conjunto, possam alcançar um objetivo mais apropriado para resolver a questão de fato que reclama a incidência de tais normas. Simultaneamente a essa operação abstrata, é necessário supor as consequências desejadas pelo legislador ao prever as regras sobre decadência e se tais se alinham à noção de bem comum, fim amplamente desejado pelo direito.

5. APLICAÇÃO DOS CONCEITOS AO CASO CONCRETO

De acordo com o que foi explicado, o caso versa sobre compensação de saldo negativo de IRPJ referente ao ano calendário 2007 em que a recorrente compensou o mencionado saldo com débitos de IPI. Para tanto, transmitiu em 19/12/2007 a DCOMP nº 05984.14385.191212.1.3.02-3209, indicando o valor de R\$ 25.329.907,67 como crédito. Até

⁵ ASCENSÃO, José de Oliveira. Introdução à ciência do direito. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 362.

⁶ FERRAZ JR, Tercio Sampaio. Introdução ao estudo do direito. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1994, p. 289.

⁷ FERRAZ JR, Tercio Sampaio. Introdução ao estudo do direito. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1994, p. 292-293.

essa data, a empresa não havia informado qualquer saldo negativo para o imposto, ao contrário, havia indicado que pagou IRPJ por estimativa no montante de R\$ 34.256.129,45.

Entendo que a aplicação dos conceitos revistos acima sobre o caso concreto, implica em desdobrar a análise em dois segmentos, quais sejam: i) a forma legal da exigência do crédito tributário de IRPJ pela Fazenda Pública; ii) Eventual decadência do direito da Fazenda.

Passemos à exposição destes dois assuntos.

a. A forma legal da exigência do crédito tributário de IRPJ

Primeiramente, é preciso observar que a compensação é uma modalidade de extinção do crédito tributário em que o contribuinte informa um crédito que se presume líquido e certo perante a administração tributária e indica qual tributo pretende extinguir com o crédito informado. Em linhas gerais, é isso que prevê o art. 170 do CTN e, no caso dos tributos federais, o art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996 regulamenta o procedimento para que esse encontro de contas se efetive.

Assim, com a devida vênia aos que sustentam tese diversa, entendo que a compensação se limita ao exame do crédito e do débito que se pretende compensar. Dessa forma, destoa do que preveem os dispositivos mencionados, incluir no procedimento compensatório, a exigência de tributos que foram pagos anteriormente em valor menor do que o devido, especialmente quando foram confessados em DCTF. Isso porque, no exame da compensação, a administração tributária deve se limitar à verificação da liquidez e certeza do crédito (saldo negativo de IRPJ no caso concreto) e o valor do débito, especialmente se este é tributo administrado pela RFB e se o valor está devidamente corrigido.

No presente processo, vê-se que a administração foi além para rever a base de cálculo do IRPJ, considerando incorreta parte dos valores das estimativas apuradas pelo contribuinte, bem como entendeu indevidas despesas que foram excluídas do lucro, o que levou à reversão do saldo negativo para saldo positivo. Registre-se que a Fazenda não está, em tese, impedida de realizar essa revisão da base de cálculo do imposto, ainda que impulsionada a fazer diante da demanda do contribuinte que pretendeu realizar compensação tributária do saldo negativo. Ocorre que esse procedimento ultrapassa os limites legais da compensação quando aproveita o despacho decisório de não homologação para realizar dois atos, o lançamento de ofício do imposto devido e a não homologação da compensação, esta última em razão da falta de liquidez do crédito.

A prova de que o ato não homologatório da compensação é diferente do lançamento tributário reside na interpretação sistemática dos arts. 142 do CTN, combinado com os §§ 6º e 7º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, como se vê a seguir:

CTN

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Lei nº 9.430, de 1996

Art. 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. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002) (Vide Decreto nº 7.212, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 608, de 2013) (Vide Lei nº 12.838, de 2013)

§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

Note-se, portanto, que o débito do contribuinte na compensação (crédito tributário da Fazenda) é confessado pelo sujeito passivo quando este transmite a DCOMP. Compete à Fazenda, discordando da compensação, não homologá-la e exigir o crédito confessado pelo contribuinte e indevidamente compensado. É óbvio que essa exigência não prescindirá de exigir o crédito com os acréscimos legais de juros e correção.

Assim, entendo ser indevida a revisão da base de cálculo, no mesmo ato de não homologação, ainda que, antes da emissão do despacho decisório tenha a autoridade administrativa adotado providências necessárias para a mencionada revisão.

Tratando-se ainda de tributos federais, os arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 1972, orientam como deve a administração tributária proceder nos casos em que houver a necessidade de lançamento de ofício. Quando ocorrer o cometimento de infração por parte do contribuinte que enseja aplicação de penalidade, deverá ser lavrado auto de infração; na hipótese de não caber aplicação de multa, o lançamento será formalizado mediante notificação de lançamento.

No caso em questão, a autoridade tributária discordou dos valores das estimativas que levaram ao recolhimento do IRPJ devido, como também de algumas despesas excluídas do lucro apurado na DIPJ retificadora. Assim, para constituir crédito tributário decorrentes de diferenças de IRPJ devido, deveria proceder à notificação de lançamento e não aproveitar o próprio despacho decisório para exigir os dois créditos tributários, quais sejam, o decorrente da compensação não homologada (no caso IPI) e as diferenças de IRPJ apuradas com a revisão da sua base de cálculo. Esse procedimento não é possível porque o débito de IRPJ confessado pelo contribuinte é o que consta de sua DCTF. Para revisar essa declaração, a legislação estabelece que se faça por meio de retificação a cargo do próprio contribuinte, ou mediante lançamento de ofício por parte da Fazenda. O despacho de não homologação da compensação, conforme o próprio nome indica, não é lançamento tributário na forma do art. 142 do CTN, mas decisão acerca de procedimento iniciado pelo contribuinte em que este pretendeu compensar créditos com débitos tributários.

E nem se diga tratar-se de uma simples troca de termos ou de palavras, isto é, o lançamento poderia ser considerado despacho decisório e vice versa nesse tipo de caso. Se assim, haveria uma verdadeira inversão tumultuária do processo contencioso. Isso porque, o contribuinte, na eventualidade de apresentar manifestação de inconformidade, teria que se

defender da compensação não homologada e da exigência do imposto, “lançado” em conjunto com o despacho não homologatório.

Ocorre que o art. 74, §9º da Lei nº 9.430, de 1996 é explícito em estabelecer que a manifestação de inconformidade é a defesa contra o ato de não homologação da compensação e não a impugnação de lançamento de tributo diverso dos que foram compensados. Diz o dispositivo citado: “É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação”.

Na linha do que sustentamos sobre a interpretação das normas jurídicas, se desvia da finalidade da compensação permitir-se ao contribuinte pedir à administração tributária a compensação de crédito com débitos tributários e, aproveitando-se da iniciativa do contribuinte, exigir dele pagamento de tributo que não foi indicado como débito tributário da compensação. Com perdão do uso de ditado popular, mas que cabe de forma muito justa para ilustrar esse ponto, é como se o contribuinte “tivesse ido buscar lã e sair tosquiado”.

Sobre este assunto específico, em voto muito bem fundamentado, o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho, Ex-Presidente desta Turma de Julgamento, assim ementou o Acórdão nº 1302-004.715, julgado em 11/08/2020:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2000 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”.

Nessa mesma linha de entendimento, o Conselheiro Gustavo Fonseca Guimarães, desta Turma Julgadora, em declaração de voto, igualmente muito bem articulada, assim se pronunciou no Acórdão nº 1302-005.017, julgado em 11/11/2020:

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

Desta forma, entendo que no caso em questão a administração tributária equivocou-se sobre o procedimento adotado para constituir o crédito tributário de IRPJ, devendo ter lavrado notificação de lançamento ou auto de infração, conforme o caso, nos termos dos arts. 9º e 10 do Decreto nº 70.235, de 1972. Ofende a prescrição destes dispositivos legais realizar lançamento de tributo que não foi indicado como débito tributário no PER/DCOMP, sem a devida formalização do lançamento tributário em apartado.

b. Eventual decadência do direito da Fazenda

Desde logo alerto que já votei em casos anteriores acolhendo a alegação de decadência nos casos em que a Fazenda revisa a base de cálculo do tributo fora do prazo de cinco anos, contados na forma do art. 150, §4º do CTN. Aliás, assim o fiz em precedente de minha relatoria julgado em 10/11/2020, Acórdão nº 1302-005.002.

Em relação ao caso concreto, conforme se observou, na análise do direito creditório, a administração tributária auditou as informações prestadas pela contribuinte na DIPJ retificadora e concluiu que determinadas receitas deveriam ser excluídas da base de cálculo do IRPJ, assim como não aceitou algumas estimativas quitadas mediante compensações. Diante disso, a base de cálculo do imposto foi refeita, de modo que não resultou em saldo negativo, mas, pelo contrário, deu saldo positivo. Por tal razão, a compensação não foi homologada. Neste ponto, a tese da decadência é pertinente, pois, esta se aplicará no caso de o contribuinte ser notificado do despacho decisório depois de encerrado o prazo decadencial, contado na forma dos arts. 150, § 4º ou 173, I do CTN.

Assim, no caso do presente processo, faz-se necessário aferir o termo inicial e final do prazo decadencial de cinco anos para se discernir sobre a ocorrência ou não da decadência.

Conforme explicado, o saldo negativo de IRPJ foi gerado ao longo do ano calendário 2007. Assim, eventuais créditos tributários oriundos desse período terão como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador caso o contribuinte não tenha agido com dolo, fraude ou simulação na apuração de suas obrigações tributárias (CTN, art. 150, § 4º). Na hipótese de não entrega das declarações fiscais como, por exemplo, a DCTF, seguida do não pagamento do crédito tributário, aplica-se a regra do art. 173, I do CTN, conforme ficou pacificado pelo STJ no julgamento do REsp. nº 973.733/SC, representativo da controvérsia, julgado na forma do art. 543-C do CPC/1973, com a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a

constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuassem o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)

Esse entendimento inspirou a edição de súmula do STJ com o seguinte enunciado:

Súmula nº 555

Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

No caso presente, inexistente questionamento sobre eventual não entrega de DCTF e falta de pagamento do IRPJ confessado. Acrescente-se, que na DIPJ original a empresa não informou saldo negativo do imposto.

Entretanto, decorridos cinco anos, onze meses e dezenove dias da data de ocorrência do fato gerador, faltando, portanto, doze dias para se consumir a decadência do direito de a Fazenda constituir eventuais diferenças do IRPJ recolhido, a recorrente apresenta DIPJ retificadora, acompanhada de DCOMP, em que apura um saldo negativo de R\$ 25.329.907,67 para compensar com débito de IPI. Ora, não é crível que uma empresa do porte de um contribuinte que gera um crédito de mais de vinte e cinco milhões se dar conta disso somente depois de passados quase cinco anos da data do fato gerador do IRPJ, que dá margem ao aludido saldo negativo.

Para este relator fica evidente que a empresa pode ter esperado chegar às vésperas do prazo de decadência, contado na forma do §4º do art. 150 do CTN para deixar a administração tributária quase sem alternativa. A empresa certamente sabia ser impossível à Fazenda, em doze dias, adotar todas as providências necessárias para apurar eventual IRPJ devido e lançar a respectiva diferença, seja por meio de Notificação de Lançamento ou Auto de Infração. Registre-se que a apuração do IRPJ no caso era extremamente complexa, demandando a análise de diversas despesas e a checagem de compensações anteriores, o que, realmente, não seria possível ultimar-se em doze dias, sem elevados riscos de erro. Aliás, considerando que a empresa teria que ser intimada para trazer aos autos do procedimento documentos contábeis de sua responsabilidade, sequer haveria tempo hábil para esse tipo de lançamento sem violação de prazos legais para o cumprimento de providências a cargo do contribuinte.

Daí porque, na compreensão deste relator, está nítido o dolo do contribuinte de impedir que a Fazenda realizasse, com a devida acuidade, eventual lançamento de ofício de IRPJ dentro de prazo razoável. Se a empresa levou mais de quatro anos e meio para apurar diferenças em seus lançamentos contábeis, que atingiram a cifra de quase vinte e seis milhões de reais, não é nada razoável impor-se à Fazenda o dever de rever esses valores para apuração de débito de IRPJ em doze dias – repita-se: doze dias.

A questão que se impõe no momento é saber se é o caso de aplicação do art. 173, I do CTN ou outra forma de contagem do prazo decadencial contra a Fazenda Pública. Note-se que a decisão do STJ citada acima, utilizou como parâmetro para aplicação do art. 173, I do CTN, os casos em que o contribuinte não informa e nem paga o crédito tributário sujeito ao lançamento por homologação. Dito de outro modo, se o contribuinte pagou o crédito em valor menor do que o devido, a regra de decadência para exigência de eventuais diferenças não recolhidas será a primeira parte do §4º do art. 150 do CTN.

Por outro lado, como se sabe, a parte final do § 4º do art. 150 do CTN prevê a possibilidade de o Fisco constituir o crédito tributário depois de decorrido o prazo de cinco anos contados da data do fato gerador, nos casos de dolo, fraude ou simulação. Trata-se de questão tormentosa, especialmente porque, pela literalidade do dispositivo, não se fixou um prazo decadencial para a Fazenda constituir crédito tributário que não pode ser lançado dentro dos cinco anos, em razão dos citados vícios jurídicos. Luciano Amaro analisa as diversas argumentações doutrinárias sobre o tema e, na sua opinião, embora considere que não seja a melhor solução para o problema, admite a aplicação da regra do art. 173, I do CTN⁸. Isso porque, não poderia a Fazenda ficar sem um prazo extintivo ao direito de lançar o crédito tributário, ainda que não tenha conseguido fazê-lo em razão de dolo, fraude ou simulação.

⁸ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*, p. 409.

O § 4º do art. 150 do CTN é uma exceção à regra geral, uma vez que prevê a data de ocorrência do fato gerador como termo inicial de contagem do prazo de decadência. Essa regra, portanto, é menos favorável à Fazenda Pública do que a do art. 173, I do CTN, em que o prazo decadencial se inicia no ano seguinte ao do fato gerador. Por essa razão, nos casos de dolo, fraude ou simulação, em que houver pagamento do crédito tributário menor do que o devido por força de vícios jurídicos, o próprio dispositivo determina a não aplicação daquela regra menos favorável à Fazenda. Tendo em vista que o legislador não definiu regra específica para as hipóteses dos citados vícios jurídicos, a interpretação mais consentânea com o princípio da segurança jurídica será a aplicação da regra geral de decadência no direito tributário, prevista no inciso I do art. 173 do CTN. Assim, no caso concreto, a empresa utilizou estratagemas que visou impedir a Fazenda de constituir crédito tributário dentro do prazo decadencial, ficando nítido o dolo de sua conduta, que levou a pagamento de imposto menor do que o devido, autorizando a incidência da norma do art. 173, I do CTN.

O ponto controvertido que desponta no momento é o termo inicial do prazo de cinco anos, na hipótese de aplicação da parte final do art. 150, §4º do CTN. Para tanto, vale transcrever a conhecida redação do art. 173, I do CTN para análise mais atenta:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

O fato gerador do IRPJ, no caso em questão, consumou-se no dia 31/12/2007. Assim, a Fazenda somente poderia apurar eventuais infrações e constituir diferenças de crédito tributário a partir de 1º/1/2008. O primeiro dia do exercício financeiro seguinte em que tal lançamento poderia ter sido efetuado foi 1º/1/2009. Aplicando-se a regra da decadência prevista no art. 173, I, tem-se que a Fazenda decaiu do direito de lançar crédito de IRPJ, cujo fato gerador se consumou em 31/12/2007, em 1º/1/2014.

Essa interpretação, não diverge da adotada pelo STJ. Observe-se que o REsp. 973.733/SC, firmou o entendimento de que prazo do art. 173, I iniciaria no exercício seguinte ao ano calendário do imposto, nos casos de não pagamento, ausente as hipóteses de dolo, fraude ou simulação. Veja-se outra vez a ementa do mencionado precedente:

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

No caso do presente processo, conforme demonstrado, está nítido o dolo da recorrente em pagar valor menor do que o devido. Tanto assim que informou a mudança da base de cálculo do imposto faltando doze dias para a consumação da decadência contada de acordo com a norma do art. 150 §4º do CTN.

Aliás, em outro precedente (REsp. nº 1.082.280 – PE), é possível colher-se a seguinte passagem do voto do Ministro Mauro Campbell, do STJ, que se alinha perfeitamente ao entendimento exposto acima:

Em relação ao enfrentamento da decadência, os pressupostos fáticos firmados pelas instâncias ordinárias são:

Na sentença de e-STJ fl. 724

O tributo em tela se refere aos anos-base de 1990 a 1994. A declaração do imposto de renda do ano-base de 1990 ocorre em 1991, sendo que a partir de então a Fazenda poderia ter constatado as irregularidades e efetuado o lançamento. De acordo com a contagem do art. 173, inciso I, do CTN, o prazo é de cinco anos a partir de 01/01/1992, findando, portanto, em 01/01/1997.

Compulsando os autos, observo que a empresa foi cientificada do auto de infração em 17/06/1996 (fls. 48 e 57-v). Destarte, rejeito o pleito autoral neste ponto.

No acórdão de e-STJ fl. 759:

Seguindo o entendimento majoritário da jurisprudência que vem se manifestando no sentido de considerar o imposto de renda como tributo sujeito à homologação, cujo fato gerador ocorre em 31 de dezembro de cada ano, tem-se que, no caso em tela, como o fato gerador mais antigo que deu origem à lavratura de auto de infração data de 1991 (exercício 1992), tendo sido o contribuinte cientificado em 17.06.96 há ser afastada a decadência.

Desse modo, considerando os pressupostos fáticos firmados, não houve qualquer violação ao art. 173, I, do CTN, tendo o prazo decadencial sido contado de forma correta

Considerando as explicações sobre interpretação teleológica e axiológica das normas jurídicas desenvolvidas na seção nº 3 desta declaração de voto, vê-se que a interpretação mais adequada das normas dos arts. 150, §4º c/c 173, I do CTN e os fatos ocorridos, resulta no início da contagem do prazo decadencial em 1º/1/2009 com término em 1º/1/2014.

No caso dos autos, a recorrente foi notificada do Parecer Seort nº 1.448/2014 com lançamento das diferenças de IRPJ, e do Despacho Decisório que o aprova, de fls. 5325, em **21/10/2014** (fls. 5330). Portanto, depois de decorrido o prazo decadencial.

Apesar dos fundamentos deste voto, não posso deixar de registrar a minha indignação pessoal com o estado de coisas relatado neste processo, em que, provavelmente, a recorrente manipulou a ocorrência do prazo decadencial quando refez a base de cálculo do IRPJ faltando doze dias para a decadência do direito da Fazenda. Embora o presente comentário não seja exatamente de direito positivo, tenho que externar a perplexidade que me acometeu, e daí o meu pedido de vista, especialmente porque, cada real de tributo não recolhido quando o deveria ter sido, repercute nas dificuldades de enfrentamento da pobreza e da desigualdade econômica que assola o país.

Entretanto, como conselheiro, sou obrigado a aplicar as regras estabelecidas e a interpretação dos seus sentidos, dentro da coerência exigida pelo sistema normativo. E foi o que eu fiz.

Diante do exposto, acolho a alegação prejudicial de decadência, pedindo todas as vênias ao eminente relator e aos que o acompanharam.

(documento assinado digitalmente)

Cleucio Santos Nunes