

## Almeida: Retificação de livros fiscais e compensação tributária

A compensação é modalidade de extinção do crédito tributário prevista nos artigos 156, II, 170 e 170-A do CTN. No Direito Tributário, a compensação deve ser prevista em lei, tratando-se de modalidade indireta de extinção do crédito, por meio do confronto entre débitos e créditos. Ou seja, a compensação é o confronto de contas dos débitos e dos créditos na hipótese de duas pessoas serem ao mesmo tempo



O sujeito passivo possui um crédito com o Fisco, por

exemplo, quando efetua um pagamento indevido de tributo. Assim, a compensação é modalidade extintiva do crédito tributário, quando o sujeito passivo é devedor e credor do Fisco concomitantemente. A compensação não pode ser feita ao bel-prazer do contribuinte, devendo ser feita sempre com respaldo na lei. Portanto, a lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública (artigo 170 do CTN). Destarte, pode-se apontar como requisitos necessários para a compensação tributária: 1) fungibilidade, significando que as obrigações não podem possuir natureza personalíssima, sendo fungível o bem que pode ser trocado ou substituído por outro da mesma espécie e valor, como o dinheiro; 2) créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos; 3) reciprocidade das obrigações, significando equivalência entre os débitos e créditos e 4) lei autorizativa.

Nesse rumo, no que interessa ao presente artigo, atualmente existe uma discussão a respeito dos efeitos retroativos da alteração de legislação infralegal (decreto) que permite ao contribuinte retificar o livro fiscal eletrônico (LFE) para fins de aproveitamento de créditos, com base nos documentos fiscais de entrada, no prazo de cinco anos a contar da emissão do respectivo documento fiscal, contrariando a regra comum de não poder ser efetuada aproveitamento do crédito em períodos de apuração anteriores ao da sua comunicação. A alteração legislativa tem provocado uma discussão árdua a respeito da possibilidade de compensação de créditos tributários do passado, a partir de uma retificação retroativa e extemporânea do LFE. Ressalta-se que o entendimento pela retroatividade da norma e a sua aplicação em autos de infração não definitivamente julgados poderá, em tese, configurar desrespeito a falta de segurança jurídica e a não estabilização do processo administrativo fiscal, que poderia ser alterado, a critério do contribuinte, durante cinco longos anos, a depender apenas do momento de sua escrita fiscal.

Nesse ponto, no caso, vale refletir acerca das implicações da manutenção do entendimento pela retroatividade da compensação tributária, como bem pontuado pelo desembargador Sandoval Oliveira do Tribunal de Justiça do Distrito Federal, *in verbis*: "*A preservação do entendimento exposto na sentença implicaria, indiretamente, na permissão de recolhimento de imposto em valor menor que o efetivamente devido, enquanto não ocorrida a fiscalização; e, ocorrido o procedimento fiscal, na possibilidade de retificação fora do prazo, sem quaisquer consequências a respeito do recolhimento a menor, em precedente que põe em risco a isonomia em relação aos demais contribuintes e desvirtua a modalidade de lançamento do ICMS, que se dá por homologação. Com isso, poderia o contribuinte em geral deixar de promover a adequada escrituração, na expectativa de se eximir do recolhimento oportuno, enquanto não fiscalizado, sopesando o risco de ser autuado e a possibilidade de futura compensação de créditos das operações que deixou de transmitir. Sendo assim, revendo o posicionamento outrora adotado, deve o contribuinte arcar com as consequências da ausência de transmissão do livro fiscal eletrônico em momento e condições oportunas, em observância à legalidade que rege a Administração Pública. (...) Desse modo, eventual aproveitamento dos créditos relativos ao período fiscalizado não pode ser feito da forma como pretende a contribuinte, ou seja, que o fisco realize apuração dos créditos com base nas notas fiscais de entrada e compense com os débitos das notas de saída, pois conforme já explanado, esta obrigação, legalmente atribuída ao contribuinte, não foi cumprida no prazo estabelecido pela norma. Ademais, ainda que o ordenamento preveja ao contribuinte a possibilidade de aproveitamento de créditos não escriturados, mediante observância de prazo para retificação, eventuais créditos de ICMS apurados quanto ao período fiscalizado somente poderiam ser compensados com operações posteriores à comunicação realizada ao Fisco"* (Acórdão 1150869, 07009903120178070018, 2ª Turma Cível, data de julgamento: 6/2/2019, publicado no DJE: 20/2/2019).

Decerto, a possibilidade de o contribuinte retificar o LFE para fins de aproveitamento de créditos do passado, a partir de uma retificação retroativa do livro fiscal, também poderá representar infringência ao *caput* do artigo 144 do CTN, que dispõe que o "*lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada*". Também possível desobediência a dispositivos constitucionais como, por exemplo, o de que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Dessa maneira, vislumbra-se, igualmente, possível violação à Lei Complementar 24/1975. Nesta está disposto que, ante as peculiaridades do ICMS, incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais não de estar previstos em instrumento formalizado por todas as unidades da federação. Com efeito, os convênios serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do governo federal. Em outras palavras, os convênios são celebrados no âmbito do Confaz e não no âmbito das Assembleias Legislativas, sendo que as reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das unidades da federação.

Assim sendo, a concessão dos benefícios fiscais do ICMS dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes. A inobservância das regras citadas da LC 24/75 acarretará, cumulativamente: 1) a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria; e 2) a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente. A essas sanções, poder-se-ão acrescentar a presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação dos Estados e do DF.

Outro ponto preocupante é referente à decadência tributária e à aplicação do artigo 173, I, do CTN, seguindo a jurisprudência tradicional do STJ, pois o contribuinte retificando o LFE para fins de aproveitamento de créditos do passado, no prazo de cinco anos a contar da emissão do documento fiscal, o prazo decadencial de primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido efetuado, correspondente ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador, poderá acarretar, evidentemente, quase prazo algum para o Fisco lançar o ICMS de ofício.

Nesse sentido, conclui-se que alterações legislativas infralegais pelo Poder Executivo que permitam compensações para fins de aproveitamento de créditos de forma retroativa, atingindo processos administrativos fiscais em curso e fatos geradores ocorridos antes de sua edição, traduzem-se em violação aos dispositivos legais citados e a outros que porventura não estejam aqui especificados, tal como ofensa à isonomia tributária em relação aos contribuintes que atuarem em conformidade com o artigo 144 do CTN e respeito à aplicação e vigência da lei no momento da data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

**Date Created**

12/02/2021