



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11080.904551/2015-11  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1301-004.810 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de outubro de 2020  
**Recorrente** YARA BRASIL FERTILIZANTES S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006

**HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. EXAME DAS PARCELAS QUE COMPÕEM O SALDO NEGATIVO.**

A homologação tácita (§ 5º. do art. 74 da Lei nº. 9.430, de 1996) da compensação dos débitos de estimativa de determinado ano-calendário implica na desnecessidade de análise da liquidez e certeza do direito creditório pleiteado, restando desnecessária a confirmação destas parcelas que compõem o Saldo Negativo de IRPJ ou CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencido o Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior (relator) que votou por lhe negar provimento. Designado o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza para redigir o voto vencedor.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior - Relator

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, José Eduardo Dornelas Souza, Heitor de Souza Lima Junior, Lucas Esteves Borges, Bianca Felicia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente). Ausente o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa.

Fl. 2 do Acórdão n.º 1301-004.810 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 11080.904551/2015-11

## Relatório

Trata-se de Pedido de Restituição (PER) de n.º 01695.40885.291210.1.2.02-2449, anexo às e-fls. 658 a 663 e objeto de Despacho Decisório de e-fl. 652. O direito creditório sob análise refere-se a Saldo Negativo de IRPJ, pleiteado pelo sujeito passivo na qualidade de sucessor por incorporação de Fertibrás S/A, CNPJ 61.442.109/0001-73, apurado para o ano-calendário de 2006 (SN IRPJ AC/2006), no valor de R\$ 3.080.669,65 e obtido a partir das seguintes parcelas: a) IRPJ na Fonte, no valor de R\$ 2.428.035,57 e b) Estimativas Compensadas: R\$ 652.634,08 (e-fls. 654/655).

2. Consoante Despacho Decisório de e-fls. 652 e 654/655, restou não confirmado, do montante de Estimativas Compensadas, um valor de R\$ 205.900,80, fazendo assim com que, do valor pleiteado de R\$ 3.080.669,65, só tivesse sido reconhecido como direito creditório um montante de R\$ 2.874.768,85.

Mais especificamente, a parcela não reconhecida originou-se da análise da DComp de n.º 10453.40744.230206.1.3.11-3246, realizada no âmbito do processo administrativo n.º 11080.722344/2009-93.

3. Cientificada a contribuinte acerca do indeferimento parcial de seu PER em 13/08/2015 (e-fl. 657), apresentou manifestação de inconformidade de e-fls. 02 a 07 e anexos, assim perfeitamente resumidos pela autoridade julgadora de 1ª instância:

Constam ainda dos autos os seguintes documentos que merecem destaque: PER/DComp 10453.40744.230206.1.3.11-3246 (fl.37/40), PER/DComp 09052.07383.100206.1.1.11-4841 (fl.41/44), cópia do processo administrativo n.º 11080.722344/2009-93 (fl.45/650), despacho de encaminhamento (fl.651), DIPJ/2007 ano-calendário 2006 (fl.664/705) e despacho de encaminhamento (fl.710).

4. A partir da análise da manifestação de inconformidade, foi prolatado, em 06/04/2017, o Acórdão DRJ/BEL n.º 01-34.073, de e-fls. 711 a 722, onde se julgou improcedente a referida manifestação, mantendo-se o direito creditório reconhecido a título de SN IRPJ/AC 2006 no valor de R\$ 2.874.768,85, ou seja, não se reconhecendo o direito creditório adicional pleiteado de R\$ 205.900,80. A decisão de 1ª instância encontra-se assim ementada:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2006

**NULIDADE. INEXISTÊNCIA.**

Descabida a alegação de nulidade quando o Despacho Decisório apresenta de forma didática a motivação para o não reconhecimento do direito creditório, inclusive com os fundamentos legais.

**HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.**

Operou-se a homologação tácita em relação às compensações efetuadas e não analisadas no período de cinco anos a partir da data de transmissão.

**SALDO NEGATIVO QUESTIONADO. ESTIMATIVA COMPENSADA. HOMOLOGAÇÃO PARCIAL. PARCELA REMANESCENTE. APROVEITAMENTO NO AJUSTE ANUAL. IMPOSSIBILIDADE.**

A homologação parcial de estimativa compensada resulta no aproveitamento restrito à parte homologada.

**ESTIMATIVA COMPENSADA. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. APROVEITAMENTO AUTOMÁTICO NO AJUSTE ANUAL. PROCEDIMENTO INCORRETO.**

A homologação tácita de estimativa mensal não implica aproveitamento imediato no ajuste anual, cabendo verificar se existe crédito de suporte para que a estimativa componha o saldo negativo do período. Procedimento diverso significa conceder ao contribuinte crédito que o mesmo não possui.

#### DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

#### DUPLICIDADE COBRANÇA.

Não procede a alegação de duplicidade de cobrança eis que débito de estimativa mensal quitado por compensação e, não aproveitado na composição do saldo negativo do período, resultando em não reconhecimento do saldo negativo ou reconhecimento parcial, implica não homologação e cobrança de débito diverso.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

5. Cientificada da decisão de 1ª instância em 02/05/2017 (cf. e-fl. 727), a contribuinte apresentou, em 26/05/2017 (cf. e-fl. 729), Recurso Voluntário de e-fls. 730 a 745, onde, em breve síntese, aduz a seguinte argumentação e pedido:

a) Relata que a diferença não reconhecida do direito creditório pleiteado refere-se à DComp n.º 10453.40744.230206.1.3.11-3246, objeto do processo n.º 11080.722344/2009-93, onde restou reconhecida a homologação tácita da referida DComp, consoante trechos daquele outro feito e, ainda, do acórdão recorrido, que transcreve em seu recurso, citando ainda a propósito o teor do art. 74, §5º., da Lei n.º 9.430, de 1996;

b) Ressalta que, todavia, em que pese o acórdão recorrido ter afirmado que ocorreu a homologação tácita da PER/DComp em comento, o mesmo considerou que tal fato não impede que a fiscalização analise a origem de tais créditos;

c) Rechaça tal entendimento, alegando que, tendo em vista a homologação da compensação representar o encontro de contas entre débitos e créditos, após transcorrido o prazo para implemento da condição resolutória e, conseqüentemente, ocorrida a homologação tácita, nos termos do § 5º. do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996, ao contrário do quanto sustentado no acórdão recorrido, não caberiam questionamentos quanto à certeza e liquidez do crédito informado para a compensação. Ou seja, a homologação tácita acarreta, a seu ver, a impossibilidade de exigência do débito compensado, bem como de questionamento acerca da certeza e liquidez do crédito utilizado na compensação;

d) Entende que não havendo contestação da declaração apresentada pelo contribuinte no tempo estabelecido no parágrafo 5º. do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996, estaria esgotado o prazo para a Fazenda Pública cumprir seu papel de agente fiscalizador, tornando-se irrefutável a declaração do contribuinte de que o referido crédito possui os atributos de certeza e liquidez, como dispõe o art. 170 da Lei n.º 5.172 - Código Tributário Nacional (CTN), de 25 de outubro de 1966, estando os débitos, portanto, definitivamente extintos por compensação. Cita Acórdãos oriundos da DRJ/CTA e da DRJ/CPS que suportariam tal entendimento;

e) Argumenta, ainda, que, se o crédito utilizado na compensação, mesmo que homologada tacitamente, não gozasse dos pressupostos de certeza e liquidez, não poderiam ser implementadas as disposições dos incisos I e II, do art. 67 da IN RFB n.º 1.300, de 2012;

f) Alega que, com efeito, o que pretende a fiscalização é proceder a uma verdadeira recomposição da base de cálculo do IRPJ apurado pela Recorrente. Contudo, o Fisco não está autorizado a retroceder no tempo para recompor as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL relativas a períodos fulminados pela decadência, com o objetivo de provocar eventual repercussão nas bases de cálculo apuradas em anos calendário subsequentes, ainda não atingidas pela decadência, citando, a propósito, os arts. 149, § único e 150, §4º. do CTN;

g) Defende que, no caso de encerramento deste prazo de cinco anos sem manifestação expressa por parte do Fisco, considera-se tacitamente homologada a atividade exercida pelo contribuinte, com a consequente extinção do direito da autoridade administrativa recusar a homologação e efetuar o lançamento de ofício, entendendo que o ato de homologação não alcança somente o pagamento do tributo antecipado, mas também os atos materiais de apuração do crédito tributário realizados pelo sujeito passivo, especialmente a determinação da matéria tributável e o cálculo do tributo devido, envolvendo a verificação da ocorrência do fato gerador, a sua identificação como sujeito passivo e, até, a indicação de eventual penalidade a ser aplicada, consoante art. 142, do CTN;

h) Ou seja, alega que o ato administrativo de homologação atinge não apenas o pagamento realizado pelo contribuinte, mas também a própria apuração do respectivo crédito tributário, a qual se torna imutável após a homologação tácita;

i) Argumenta que a legislação deve ser interpretada a partir da premissa de que o ordenamento jurídico constitui um sistema consistente e coerente, de modo que, caso fosse possível pretender rediscutir a base de cálculo relativa a período atingido pela decadência, o Fisco entraria em contradição com sua própria conduta anterior, que homologou (ainda que tacitamente) toda a atividade material realizada pelo contribuinte em relação a determinado fato gerador;

j) Entende que a revisão das bases de cálculo de IRPJ e CSLL, após a homologação tácita devidamente reconhecida pela Administração, gera injustificável insegurança jurídica, em evidente afronta a esse princípio fundamental. Nada mais preocupante, em matéria tributária, do que deixar o contribuinte na incerteza em relação às bases de cálculo dos tributos por ele recolhidos, as quais, caso prevaleça o entendimento ora questionado, seriam passíveis de modificação ao arbítrio das autoridades fiscais, independentemente do decurso do prazo decadencial;

k) Cita o Acórdão n.º 101-92.362, oriundo do então 1º. Conselho de Contribuintes, os Acórdãos CSRF n.º 01-05.594, de 05.12.2006, e 01-04.734, de 14.10.2003, e outros precedentes deste Conselho que sustentariam o posicionamento defendido, no sentido de que a Administração Tributária não poderia questionar as bases de cálculo de IRPJ e CSLL e nem os registros contábeis efetuados pelo sujeito passivo relevantes ao direito creditório sob litígio;

l) Assim, pleiteia o deferimento do direito creditório em litígio e que seja conhecido e provido o recurso voluntário, para reconhecer a impossibilidade de recomposição da base de cálculo do IRPJ relativa a períodos atingidos pela decadência, como no PER em discussão.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Heitor de Souza Lima junior, Relator.

6. Cientificada da decisão de 1ª. instância em 02/05/2017 (cf. e-fl. 727), a contribuinte apresentou, em 26/05/2017 (cf. e-fl. 729), Recurso Voluntário de e-fls. 730 a 745. Assim, o pleito é tempestivo e passo à sua análise.

### *Quanto à homologação tácita*

7. Quanto à homologação tácita, citada pela Recorrente de forma a suportar o seu pleito de restituição, esclareça-se que o instituto, consoante previsto pelo art. 74, §5º. da Lei n.º. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, limita-se à extinção de débitos por compensação, enquanto no presente processo está-se a tratar de pedido de restituição de direito creditório (PER), *verbis*:

#### **Lei 9.430/96**

“(…)

Art. 74 (…)

(…)

§ 5º O prazo **para homologação da compensação** declarada pela sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei n.º 10.833, de 2003) (grifou-se)

(…)”

8. Ou seja, cediço que o legislador, na forma do parágrafo supra, cingiu os efeitos da homologação tácita à *extinção, por compensação, de débitos constantes de declaração de compensação* de iniciativa do sujeito passivo (DComp), nada havendo no referido dispositivo que remeta a uma eventual “homologação tácita de Saldo Negativo de IRPJ ou CSLL” quando da apreciação de Pedido Eletrônico de Restituição (PER) tal como o aqui analisado, ainda que tal Saldo Negativo esteja correlacionado à compensação de estimativas mensais do ano-calendário a que se refere.

9. Mais especificamente *in casu*, não se confunde, assim, a extinção por compensação da estimativa pleiteada no âmbito da DComp n.º. 10453.40744.230206.1.3.11-3246 com a Restituição que aqui se requer, o que é objetivamente evidenciado pelo fato de que enquanto se tenciona, em um caso, extinguir o débito de estimativa de IRPJ referente ao período de apuração de 01/2006, no outro se está (aqui) a analisar pedido de repetição de indébito.

10. Trata-se, assim, de pleitos distintos, ainda que correlacionados, limitando-se, todavia, a possibilidade de consideração de eventuais efeitos de transcurso do prazo previsto no referido art. 74, §5º. da Lei n.º. 9.430, de 1996, à apreciação daquele outro feito.

11. A propósito, de se ressaltar, também, a necessária observância, em sede de análise do presente Pedido de Restituição, do disposto no art. 170 do CTN, que requer que o crédito pleiteado seja dotado de liquidez e certeza, recapitulando-se ser tal dispositivo também aplicável na seara de restituição de SN IRPJ e de SN CSLL, a partir do disposto no art. 6º., §1º, II, também da referida Lei n.º. 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei n.º. 12.844, de 19 de julho de 2013.

12. Ou seja, a partir do disposto no referido art. 170, do CTN, entendo que, contrariamente ao defendido pela Recorrente, não há que se falar em necessário e imediato reconhecimento consequente, para fins de restituição, da parcela de composição do saldo-negativo de IRPJ ou CSLL (SN) oriunda de estimativas compensadas, sem que, antes, se analise

a liquidez e certeza de tal parcela, ainda que tenham sido tais compensações homologadas tacitamente, uma vez que tais estimativas repercutem no direito creditório sob análise, este último só restituível se dotado das referidas liquidez e certeza.

13. Desta forma, acerca do tema, alinhio-me aqui ao que dispôs a RFB em sua SCI Cosit n.º 16, de 2012, *verbis*:

“(…)

25. Não se pode concluir que a autoridade fiscal deva aprovar o saldo negativo de IRPJ demonstrado na DIPJ correspondente, e decidir pela homologação da compensação, sem a verificação prévia da liquidez e certeza do indébito tributário que lhe dá suporte. **A norma específica que versa sobre DComp não deixa dúvidas quanto à limitação da homologação tácita somente às compensações, e não ao crédito em si.**

26. Assim, é dever da autoridade, ao analisar os valores informados em DComp para fins de decisão de homologação ou não da compensação, investigar a exatidão do crédito apurado pelo sujeito passivo. No caso sub examine, o crédito provém de saldo negativo de IRPJ resultante de pagamento a maior de estimativas quitadas em períodos anteriores, mediante compensações tacitamente homologadas, que está sendo utilizado em compensação no período atual. Para tanto, não há como se furtrar do levantamento do valor do imposto devido ao final do ano em que foram quitadas as estimativas, conforme a sistemática brevemente relatada nos itens 10 a 13, mesmo que não seja mais possível o lançamento de eventual diferença apurada nessa verificação. (grifei)

(…)

31.2. Todavia, pode a Administração Tributária, dentro do lapso de que esta dispõe (art. 74, § 5º, da Lei n.º 9.430, de 1996), não homologar a compensação declarada em momento posterior, em que se utilizem créditos de saldo negativo de IRPJ ou de CSLL, inclusive os oriundos de estimativas quitadas por meio de DComps homologadas tacitamente, se verificada a inexistência de liquidez e certeza desses créditos. (grifei)

(…)”

#### *Quanto à decadência*

14. Também, de se notar que não se confunde a fluência do prazo decadencial para fins de constituição do crédito tributário de ofício (cuja contagem, em sede de lançamento por homologação, se dá com fulcro no art. 150, §4º. do CTN ou, alternativamente, com fulcro no art. 173, I, do CTN), com a verificação que aqui se está a realizar, rechaçando-se assim a hipótese de impossibilidade da revisão de Saldos Negativos de IRPJ e ou de CSLL, por força dos referidos dispositivos.

15. Refere-se o citado art. 150, § 4º. à homologação do lançamento efetuado pelo sujeito passivo, instituto intrinsecamente relacionado ao crédito tributário, rejeitando este Conselheiro, com a devida vênia aos que entendem de forma diversa, a tese de que tal homologação se estenderia à atividade de apuração do contribuinte como um todo, de forma a se poder decretar, também, a imutabilidade, por força da fluência do prazo decadencial, de Saldos Negativos de IRPJ e CSLL apurados e posteriormente objeto de pedido de restituição e/ou de utilização em declarações de compensação.

16. Em linha com tal entendimento, cita-se o teor do Acórdão CSRF n.º 9101-003.994, adotando-se os seguintes excertos do voto vencedor daquele julgado, de lavra do Conselheiro André Mendes de Moura, como razões de decidir adicionais, *verbis*:

“(…)”

Trata-se de dizer se a administração tributária, ao verificar a liquidez e certeza do direito creditório pleiteado pelo contribuinte, encontra-se submetida ao prazo decadencial de cinco anos previsto no § 4º, art. 150 do CTN, aplicável aos lançamentos por homologação.

**Ocorre que o processo de reconhecimento de direito creditório é diferente daquele previsto para a constituição do crédito tributário.** (grifou-se)

O direito creditório só é reconhecido se revestido dos atributos de liquidez e certeza, conforme o art. 170 do CTN:

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

Por isso, compete à autoridade tributária apurar a origem do crédito tributário, sendo que, neste caso, o ônus da prova é do contribuinte.

Por outro lado, o Fisco tem um prazo determinado para promover a devida análise e a homologação do direito creditório, sob pena de se homologar tacitamente o pedido do sujeito passivo.

Assim, a contagem do prazo decadencial para que o Fisco possa promover a análise do direito creditório pleiteado pelo contribuinte inicia-se a partir da data de entrega da declaração, conforme dispõe o § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003 (*O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de cinco anos, contado da data da entrega da declaração de compensação*).

A devida investigação da origem do crédito, que, no caso concreto, teve origem em saldos negativos de anos anteriores, resultou em uma nova apuração do tributo referente ao ano-calendário.

Trata-se de análise em que não se aplica contagem de decadência, vez que se restringe à verificação da liquidez e certeza do crédito tributário. É situação distinta daquela em que a investigação da autoridade autuante é no sentido de se verificar a apuração efetuada pelo sujeito passivo para a constituição do crédito tributário e, caso seja detectado tributo a pagar, efetua-se o lançamento de ofício.

A diferença é ilustrada com bastante precisão no voto proferido pela Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão nº 1101001.084, do qual peço vênia para transcrever excerto.

*O caput do art. 74 da Lei nº 9.430/96, nesta nova redação, exige que o crédito indicado em DCOMP seja passível de restituição ou ressarcimento, significando que ele não pode estar prescrito.*

*Contudo, uma vez deduzida tempestivamente a pretensão de ver extintos débitos com aquele crédito, admitir que o prazo para confirmação deste já estaria fluindo desde o encerramento do período de apuração correspondente, limitaria significativamente a eficácia do §5º do referido art. 74, pois antes de cinco anos da apresentação da DCOMP a certeza e liquidez do crédito restaria afirmada pelo decurso do prazo decadencial no qual, no entender da Recorrente, o Fisco poderia questionar sua apuração.*

*Não há qualquer ressalva na disposição legal que autorize esta interpretação. Os prazos decadenciais estão previstos para fins de lançamento de crédito tributário, ou seja, para que a autoridade fiscal: 1) discorde do tributo pago com base em apuração do sujeito passivo; 2) supra a omissão do sujeito passivo na apuração daquele pagamento; ou 3) pratique o lançamento dos tributos ou penalidades cuja constituição a Lei reserva ao agente fiscal. Esta é a dicção do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) (grifou-se):*

(...)

*A decadência, nestes termos, encerra o poder-dever do Fisco de formalizar o crédito tributário por intermédio do lançamento, pondo fim à relação jurídica material surgida entre o contribuinte e o Estado com a ocorrência do fato gerador.*

*Recorde-se que a atividade de lançamento é definida pelo art. 142 do Código Tributário Nacional como o procedimento tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Nestes termos, se a autoridade fiscal constatar divergências na apuração que resultou em saldo negativo de IRPJ, não poderá lançar a diferença apurada se o fato gerador lucro pertencer a período já atingido pela decadência. Mas pode e deve o Fisco indeferir pedido de restituição ou não homologar compensações que tenham se valido de indébito tributário inexistente conforme o ajuste realizado de ofício.(grifou-se)*

*É certo que nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, há uma grande discussão doutrinária e jurisprudencial acerca de qual seria o objeto da homologação: a atividade de apuração ou o pagamento do tributo devido. Todavia, há relativo consenso no sentido de que o transcurso do prazo contido no §4º do art. 150 do CTN atinge o direito de o Fisco constituir o crédito tributário, mediante o lançamento substitutivo da apuração efetuada pelo sujeito passivo, veiculada pelos instrumentos definidos na legislação fiscal.*

(...)

*Admitir que os saldos negativos informados na DIPJ estariam homologados tacitamente depois de transcorridos 5 (cinco) anos do fato gerador correspondente, exigiria que se emprestasse à DIPJ o poder de constituir aquele direito creditório, o que vai contra o caráter meramente informativo daquele documento, o qual não se presta, sequer, a instrumentalizar a cobrança dos saldos devedores nele indicados.*

*Somente se concebe como instrumentos de constituição formal de direitos e obrigações aqueles assim expressamente previstos na legislação, como é o caso, por exemplo da Declaração de Débitos e Créditos Federais — DCTF, relativamente aos tributos devidos pelos contribuintes. Já relativamente aos direitos creditórios detidos pelos sujeitos passivos, a legislação apenas prevê, atualmente e na época em que a contribuinte arguiu seu direito, a DCOMP e o Pedido de Restituição como instrumentos para sua formalização perante a Receita Federal.*

*É certo que o recolhimento indevido já existe, como evento, desde sua ocorrência no mundo fenomênico. Procedidas as antecipações exigidas por lei, encerrado o período de apuração e efetivados os recolhimentos que se entendeu devidos, tem-se do confronto destes, eventualmente, um desembolso maior que o devido.*

*Todavia, este evento somente passa a se constituir em um fato jurídico apto a produzir as conseqüências previstas em lei quando formalizado pelo interessado em face do devedor, no caso, o Fisco. Dai porque, a partir do recolhimento indevido, deflagra-se o prazo prescricional para que o sujeito passivo manifeste seu direito perante o Fisco, e a partir desta manifestação o prazo para o Fisco, em caso de compensação, reconhecer ou não aquele crédito.*

*Alias, veja-se que, à época em que este direito era deduzido apenas mediante a apresentação de Pedido de Restituição, sequer havia prazo fixado em lei para manifestação do Fisco acerca do que ali veiculado. Cabia ao interessado manter a guarda dos comprovantes necessários para prestar eventuais esclarecimentos acerca de seu direito, enquanto o crédito não lhe fosse reconhecido.*

*Apenas com a criação da DCOMP passou a existir um prazo para que o Fisco pudesse questionar o direito manifestado pelo interessado, até porque, vinculado o crédito a débitos que se pretendia ver extintos, somente haveria alguma utilidade no questionamento daquele crédito enquanto possível a cobrança dos débitos compensados, direito este que pereceria ante a inércia do Fisco por mais de 5 (cinco) anos.*

*Impróprio, assim, tentar opor, ao Fisco, uma limitação temporal à confirmação do direito creditório deduzido pelo sujeito passivo, que em momento algum esteve prevista no Código Tributário Nacional ou em lei ordinária, sendo na sistemática instituída a partir da criação da DCOMP, e evidentemente em função da vinculação daquele crédito a débitos compensados. (grifou-se)*

*Interessante notar, ainda, que a formalização do direito creditório em outras declarações não é requisito para sua veiculação em DCOMP. Do caput do art. 74 da Lei nº 9.430/96, desde a redação que lhe foi dada pela Lei no 10.637/2002, não se extrai qualquer exigência de que o direito creditório deva estar previamente evidenciado em declarações prestadas pelos sujeitos passivos, A exceção da própria DCOMP, prevista no seu § 10.*

*É certo que a evidenciação do crédito em DIPJ ou DCTF é um elemento de prova em favor do sujeito passivo que afirma ter efetuado recolhimento a maior. Mas somente quando provocado pelo sujeito passivo acerca do seu interesse de se valer daquele crédito, mediante restituição ou compensação, passa o Fisco a ter o dever de avaliar a certeza e a liquidez daquele valor para admitir, ou não, a destinação pretendida pelo interessado.*

*Firmadas estas premissas, recorde-se que, nos termos da legislação processual em vigor, o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (art. 333 do Código de Processo Civil).*

*Assim, no presente caso, a prova do indébito tributário, fato jurídico a dar fundamento ao direito de compensação, compete ao sujeito passivo que teria efetuado o pagamento indevido ou maior que o devido.*

*Decorre, daí, que a compensação deveria estar suportada por provas do indébito tributário no qual se fundamenta. Contudo, deve-se recordar que o procedimento em debate já se iniciou mediante a apresentação de DCOMP, desacompanhada, por autorização normativa, de qualquer prova do indébito ali indicado, posto que o Fisco teria ainda cinco anos para confirmá-lo. (grifou-se)*

*Em verdade, a interpretação veiculada pela Recorrente confere ao sujeito passivo a faculdade de definir o prazo do qual o Fisco dispõe para homologar, ou não, a compensação declarada.*

*Optando o sujeito passivo por utilizar seu crédito depois de transcorridos quatro anos e 11 meses do fato gerador, o Fisco teria apenas um mês para avaliar a liquidez e certeza do crédito.*

*Se utilizasse mais rapidamente seu crédito, maior prazo teria o Fisco para esta confirmação.*

*Certamente outro foi o objetivo da criação da DCOMP. Tal instrumento conferiu tratamento diferenciado aos contribuintes que, deduzindo créditos na forma da nova redação do caput do art. 74 da Lei nº 9.430/96, já poderiam, sem prévio exame do seu real conteúdo, angariar a extinção imediata dos débitos compensados, bem como a suspensão de sua exigibilidade até a decisão administrativa final acerca da regularidade de seu procedimento.*

*Admitir que o prazo para questionamento desta regularidade seria definido pelo sujeito passivo está em evidente descompasso com a referência contida na Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002:*

35. O art. 49 institui mecanismo que simplifica os procedimentos de compensação, pelos sujeitos passivos, dos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, atribuindo maior liquidez para seus créditos, **sem que disso decorra perda nos controles fiscais**. (negrejou-se)

(...)

*Em síntese, conclui-se que o ato de verificação da certeza e liquidez do indébito, em sede de DCOMP ou pedido de restituição apresentados pelo sujeito passivo, não está limitado aos valores das antecipações recolhidas no curso do ano-calendário, devendo atingir, também, a verificação da regularidade da determinação da base de cálculo apurada pelo interessado. Conseqüentemente, ainda que a retificação de base de cálculo do tributo para fins de sua exigência somente seja cabível mediante lançamento de ofício, a verificação também deve ser efetuada no âmbito da análise de DCOMP ou pedido de restituição vinculados ao saldo negativo de IRPJ, para efeito de determinação da certeza e liquidez do crédito invocado pelo sujeito passivo para extinção de outros débitos fiscais.*

*A matéria também foi tratada recentemente pelo presente Colegiado, no Acórdão nº 9101002.548, na sessão de julgamento de 07/02/2017, voto do relator Marcos Aurélio Pereira Valadão, cuja ementa foi a seguinte:*

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário:2007

RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. CRÉDITO. COMPROVAÇÃO.

Tratando-se de fato constitutivo de direito, cujo ônus da prova incumbe ao autor, em conformidade com o art. 373, inciso I, do Código de Processo Civil CPC (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015), e tendo em vista que a existência, certeza e liquidez do crédito pleiteado são requisitos essenciais ao deferimento da restituição/compensação requerida, na forma do art. 170 do Código Tributário Nacional CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), compete ao sujeito passivo, que dele pretende se beneficiar, a efetiva comprovação daquele crédito, não cabendo opor a esse ônus alegações de decadência ou de homologação tácita por parte do Fisco.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento.

Solicitou apresentar declaração de voto a conselheira Cristiane Silva Costa.

(...)"

17. Resumidamente, a partir do acima exposto, entende-se plenamente cabível a verificação da liquidez e certeza do direito creditório que se buscou, *in casu*, utilizar para compensação do valor devido a título de estimativa de IRPJ em 01/2006 em litígio, rejeitando-se que deva ser tal valor imediatamente validado e reconhecido como direito creditório, ainda que se esteja diante de hipótese de homologação tácita de tais débitos e, ainda que já tivessem transcorridos, até a data de ciência do despacho decisório pelo contribuinte (ocorrida em 13/08/2015, cf. e-fl. 653), mais de 5 anos desde a ocorrência do fato gerador de IRPJ em análise, ocorrido em 12/2006.

18. A partir de tal digressão, rejeitam-se, destarte: a) a necessidade, alegada pela Recorrente, de reconhecimento do montante de direito creditório em litígio decorrente da homologação tácita da DComp nº. 10453.40744.230206.1.3.11-3246, realizada no âmbito do Processo 11080.722344/2009-93 e b) a impossibilidade de análise do referido direito creditório por fluência do prazo decadencial.

19. Por sua vez, quanto às alegações suplementares apresentadas pela Recorrente, esclareça-se que:

a) Quanto ao art. 67, I e II da IN RFB nº. 1.300, de 2012, cediço que se trata o referido artigo de dispositivo infra-legal de viés notadamente operacional e cujos efeitos cingem-

se também à compensação de débitos, ou seja, ao processo 11080.722344/2009-93, rechaçando-se a possibilidade de que tal artigo tivesse o condão de dispensar a análise de liquidez e certeza do direito creditório prevista no art. 170 do CTN, ou mesmo de vincular tal análise no sentido de uma necessária conclusão de existência de tais requisitos, ainda que se esteja a tratar de estimativas compensadas tacitamente homologadas e transmudadas em Saldo Negativo. Deflui do referido art. 170 do CTN a necessidade e possibilidade de análise de liquidez e certeza que aqui são defendidas;

b) Ainda, note-se que não há, aqui, que se falar em cobrança em duplicidade decorrente da negativa da parcela de Saldo Negativo em discussão, na medida em que inexistente cobrança do débito de estimativa de 01/2006 em litígio, a partir da extinção por compensação tacitamente homologada no âmbito do feito 11080.722344/2009-93.

#### **Quanto à análise de liquidez e certeza do direito creditório**

20. Já quanto à realização de análise de liquidez e certeza do direito creditório em litígio, de se notar que se está a tratar de direito alegado cuja origem decorre da apuração de PIS/COFINS e já objeto de análise anterior no âmbito do referido processo 11080.722344/2009-93 (consoante e-fls. 95 a 97, 298 a 302 e 618 a 629). A propósito, entendo que não merece qualquer reparo a conclusão ali atingida, no sentido de reconhecimento parcial do direito creditório pleiteado, de forma que permaneça como saldo de principal de estimativa de IRPJ referente ao período de 01/2006 (assim, não dotado de liquidez e certeza) o montante de R\$ 205.900,80 (vide e-fl. 302).

21. Diante do exposto, voto no sentido de que, afastando o reconhecimento do direito creditório em discussão por força da homologação tácita ocorrida no âmbito do processo 11080.722344/2009-93 ou, ainda, por força de decadência, seja negado provimento ao recurso voluntário, por inexistência de liquidez e certeza da parcela em litígio (R\$ 205.900,80).

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior

Fl. 12 do Acórdão n.º 1301-004.810 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 11080.904551/2015-11

## Voto Vencedor

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza - Redator Designado

Em que pese o entendimento do ilustre Relator, que entendeu possível a verificação da liquidez e certeza o valor devido a título de estimativa de IRPJ em 01/2006, durante as discussões, surgiu divergência que levou a conclusão diversa. Assim, passo a expor os fundamentos da divergência e as conclusões do Colegiado acerca da matéria.

Conforme mencionado, a estimativa não confirmada se refere à Dcomp. n.º 10453.40744.230206.1.3.11-3246, cuja análise ocorreu no processo n.º 11080.722344/2009-93. Naqueles autos restou reconhecida a homologação tácita da referida Dcomp, pelo decurso do prazo de cinco anos entre a sua transmissão e o respectivo Despacho Decisório.

Assim, no entendimento do contribuinte, não cabe mais questionamentos quanto à certeza e liquidez do crédito em litígio, pois a aludida homologação acarreta a impossibilidade de exigência do débito compensado, bem como de questionamento acerca da certeza e liquidez do crédito utilizado na compensação.

É de se dar razão ao contribuinte.

Com efeito, em se tratando de declaração de compensação, o contribuinte declara o crédito que afirma ser titular, devendo a Fazenda Nacional apreciar as provas pertinentes para confirmar (ou não) a compensação declarada, no prazo estabelecido em lei (parágrafo 5º do art. 74 da Lei n.º 9.430/1996). Não apreciando neste prazo, estaria esgotado seu direito de glosar a compensação declarada, tornando-se irrefutável a declaração do contribuinte, tornando-se, assim, extintos os débitos discriminados naquele instrumento.

Logo, a homologação tácita da compensação declarada pelo sujeito passivo impossibilita a verificação da certeza e liquidez do crédito utilizado na compensação.

Com efeito, penso que o fisco não está autorizado a retroceder no tempo para recompor as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL relativas a períodos fulminados pela decadência, com o objetivo de provar eventual repercussão nas bases de cálculo apuradas em anos-calendário subsequentes, ainda não atingidas pela decadência.

Se as autoridades fiscais permanecem inertes ao longo dos cinco anos seguintes àqueles em que os fatos ocorreram, como no caso em tela já foi reconhecido pela própria Fiscalização, a atividade exercida pelo contribuinte na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL não mais pode ser questionada, seja pela decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário, seja pela homologação tácita da atividade realizada pelo contribuinte no âmbito do lançamento por homologação.

É de se dizer que o ato de homologação manifestado pela Administração Tributária não alcança somente o pagamento antecipado, mas também os atos materiais de apuração do crédito tributário realizados pelo sujeito passivo, especialmente a determinação da matéria tributável e o cálculo do tributo devido.

Assim, considerando que a atividade de recai sobre a apuração do crédito tributário feita pelo contribuinte, é evidente que após o decurso do prazo decadencial para homologação, o Fisco não pode mais recompor as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, com o objetivo de efetuar ajustes que repercutirão no cálculo dos tributos devidos em anos calendários subsequentes, ainda não atingidos pela decadência.

Veja-se, o ato de homologação abrange todos os atos materiais realizados pelo contribuinte em substituição à autoridade fiscal. Com base no artigo 142 do CTN, percebe-se que os atos materiais praticados pelos contribuintes no âmbito do lançamento por homologação envolvem a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante e do tributo devido, a sua identificação como sujeito passivo e, até, a indicação de eventual penalidade a ser aplicada.

Ante o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, para reconhecer o crédito adicional pleiteado (R\$ 205.900,80), homologando a compensação até o limite do crédito reconhecido.

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza