



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.904552/2015-57
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-004.811 – 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: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

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. Prejudicada a análise quanto à arguição de nulidade suscitada em recurso. 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.

Relatório

Trata-se de Pedido de Restituição (PER) de n.º 06030.79805.291210.1.2.03-2800, anexo às e-fls. 658 a 660 e objeto de Despacho Decisório de e-fl. 652. O direito creditório sob análise refere-se a Saldo Negativo de CSLL, 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 CSLL AC/2006), no valor de R\$ 235.668,27 e obtido a partir de Estimativa Compensada referente ao mês de 01/2006 (vide e-fls. 654 e 660).

2. Consoante Despacho Decisório de e-fls. 652 e 654 a 656, restou não confirmado, do montante de Estimativas Compensadas, um valor de R\$ 20.587,67, fazendo assim com que, do valor pleiteado de R\$ 235.668,27, só tivesse sido reconhecido como direito creditório um montante de R\$ 215.080,60. 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 (vide e-fl. 655).

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, a partir de cuja análise foi prolatado, em 13/07/2017, o Acórdão DRJ/BEL n.º 01-34.426, de e-fls. 708 a 720, onde se julgou improcedente a referida manifestação, mantendo-se o direito creditório reconhecido a título de SN CSLL/AC 2006 no valor de R\$ 215.080,60, ou seja, não se reconhecendo o direito creditório adicional pleiteado de R\$ 20.587,67. A decisão de 1ª instância encontra-se assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

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.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas proferidas por Conselhos de Contribuintes 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.

ESTIMATIVAS COMPENSADAS. NÃO-HOMOLOGAÇÃO. APROVEITAMENTO NO AJUSTE ANUAL. IMPOSSIBILIDADE.

É entendimento da RFB que somente as estimativas com compensação homologada podem ser levadas ao ajuste anual.

ESTIMATIVAS COMPENSADAS. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. APROVEITAMENTO NO AJUSTE ANUAL CONDICIONADA À EXISTÊNCIA DE CRÉDITO QUE DÊ SUPORTE À UTILIZAÇÃO.

É entendimento da RFB que inexistente homologação tácita do saldo negativo, razão pela qual as estimativas compensadas e tacitamente homologadas somente podem ser levadas ao ajuste anual caso haja crédito que resultaria em homologação dessa compensação.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

4. Cientificada da decisão de 1ª instância em 15/08/2017 (cf. e-fl. 722), a contribuinte apresentou, em 24/08/2017 (cf. e-fl. 725), Recurso Voluntário de e-fls. 726 a 760, onde, em breve síntese, após breve relato dos fatos, 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;

b) Ressalta que, todavia, em que pese o acórdão recorrido ter afirmado que ocorreu a homologação tácita da DComp em comento, a manifestação de inconformidade foi julgada improcedente, mantendo-se o crédito originalmente reconhecido;

c) Rechaça tal entendimento, com base nos seguintes motivos: c.1) Violação ao Princípio da Segurança Jurídica e à Ampla Defesa da Recorrente, que configuram nulidade da decisão; c.2) Impossibilidade da análise de fatos ocorridos em período já abrangido pela decadência do direito de constituir o crédito tributário; c.3) Da data de transmissão das Dcomps até a data que foi proferido o despacho decisório, passaram-se mais de 5 (cinco) anos, restando configurada, pois, a homologação tácita; c.4) A compensação regularmente declarada extingue o crédito tributário, equivalendo ao pagamento para todos os fins (inclusive a composição do saldo negativo); c.5) A compensação definitivamente não homologada dá à Fazenda o direito de exigir o débito compensado pelas vias ordinárias, ajuizando a competente execução fiscal e c.6) Por fim, o entendimento do Fisco acarreta dupla cobrança do mesmo débito, uma vez que, de um lado, terá prosseguimento a cobrança do débito decorrente da estimativa de CSLL não homologada, e, de outro, haverá a redução do saldo negativo gerando outro débito com a mesma origem. Passa a discorrer, em detalhes, sobre cada um dos fundamentos supra;

d) **Quanto à nulidade da decisão**, cita o art. 59 do Decreto-Lei n.º 70.235, de 1972, e os arts. 2º e 50 da Lei n.º 9.784, de 1999, alegando que:

d.1) desde a manifestação de inconformidade, vem argumentando que o despacho decisório não havia sido motivado e tampouco agora o foi o acórdão recorrido;

d.2) ao se afastar o reconhecimento da homologação tácita em decisão administrativa já definitiva em outro processo, há clara violação ao Princípio da Segurança Jurídica, uma vez que: i) do Acórdão que homologou a Dcomp, prolatado no âmbito do processo 11080.722344/2009-93, nenhuma das partes apresentou recurso, ou seja, houve a preclusão desta decisão, formando-se coisa julgada e ii) O entendimento interno da própria Receita Federal, contido na Solução de Consulta Interna (SCI) COSIT n.º 18/2006 é contrário a tal afastamento;

d.3) Ou seja, 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;

d.4) Alega que se o Fisco pretende desconsiderar a homologação tácita reconhecida em processo administrativo já encerrado definitivamente, a fim de analisar a origem dos créditos da Recorrente, deveria ter ocorrido, nestes autos, a discussão acerca da validade

desses créditos. No entanto, a Recorrente jamais foi intimada a se manifestar acerca da origem dos créditos utilizados para quitar as estimativas de CSLL e a Administração limitou-se a afirmar que havia parcelas não homologadas (em que pese fulminadas pela decadência). Pois bem, diante desse cenário é nítido o cerceamento da defesa da Recorrente;

d.5) Argumenta que o acórdão recorrido não analisa o porquê das glosas dos créditos da Recorrente, apenas afirma que tais valores não teriam sido homologados, mas não fundamenta a sua decisão. Entende que o recorrido não demonstra as razões jurídicas e fáticas que o sustentam e não permite o exercício adequado do direito de defesa por parte da contribuinte, além de cobrar quantias que já foram expressamente homologadas (ainda que tacitamente) no processo n.º 11080.722344/2009-93. Alega que não está capacitada para adequadamente impugnar essa exigência, porque não sabe até agora as razões pelas quais seus créditos não foram reconhecidos, pois no processo que estavam em discussão houve o reconhecimento da homologação tácita, sem que fosse adentrado no mérito do porquê da glosa de cada item;

d.6) Registra, ainda, que o entendimento da Recorrente é, e sempre foi, no sentido de que operando-se a homologação tácita (decadência do Fisco para lançar diferenças de tributo), não cabem mais questionamentos acerca daquele lançamento, tornando-se definitiva a compensação realizada para todos os fins. Porém, na realidade, o que pretende a Receita Federal é recompor a apuração da CSLL ano-calendário 2006. Todavia, mesmo sob o pretexto de tão somente contestar o saldo negativo declarado pelo contribuinte, é vedado ao Fisco revisar toda a apuração de tributo mediante incursão dos lançamentos na DIPJ;

d.7) Defende que tal situação ultrapassa a mera verificação da liquidez e certeza do crédito apurado pelo contribuinte (o que ocorreria na hipótese da singela confirmação da existência de retenções e de pagamento das estimativas, à luz do disposto no art. 2.º, §4.º da Lei n.º 9.430, de 1996), constituindo-se verdadeiro lançamento e, por isso, sujeito ao prazo decadencial quinquenal (item que explora em maiores detalhes a seguir);

d.8) Conclui, assim, que o despacho decisório é nulo por violar frontalmente o princípio da Segurança Jurídica e, em face da ausência de fundamentação quanto à validade dos créditos, por cercear o direito de defesa da expoente e violar a legislação específica (acima indicada) a respeito dos requisitos de tal ato administrativo;

e) Quanto à decadência, defende que, com fulcro nos arts. 173 e 174 do CTN, quando o contribuinte declara na DIPJ ou na DCTF obrigação de recolher determinado tributo, essa é a atividade de lançamento que o contribuinte realiza em substituição ao Fisco, não se revelando necessária qualquer atividade estatal para constituir o crédito tributário;

f) Vigora, nesse caso, em seu entender, o art. 174: o crédito já está constituído por atividade do contribuinte e passa a contar o prazo prescricional da ação para cobrança do crédito tributário. Entretanto, se isso é verdade em relação ao Fisco, também o é em relação ao contribuinte. Vale para créditos tributários de parte a parte. Assim, quando o contribuinte se apropria de saldo negativo na DIPJ, o Fisco passa a ter 5 (cinco) anos para se manifestar sobre esse crédito, sob pena de decadência para a glosa eventualmente cabível. Cita a Súmula STJ 436;

g) Entende, assim, que embora a Administração Tributária tenha o dever de verificar a liquidez e a certeza do crédito pleiteado pelo contribuinte em sua Declaração de Compensação, o Fisco não dispõe de prazo ilimitado para retroceder no tempo e revisar a apuração do crédito pleiteado pelo contribuinte. Ao contrário, o procedimento de revisão da apuração feita pelo contribuinte somente poderá ser feito dentro do prazo de 5 (cinco) anos de

que dispõe a autoridade administrativa para efetuar a constituição do crédito tributário, contados a partir do fato gerador, nos termos do artigo 150, § 4º., do CTN;

h) Dessa forma, a Fiscalização somente poderá questionar os saldos negativos de IRPJ e CSLL informados na DIPJ do contribuinte dentro do prazo de que dispõe para a constituição do crédito tributário (art. 174 do CTN), tendo em vista que os resultados lançados pelo contribuinte em sua declaração tornam-se imutáveis com o decurso do prazo decadencial de cinco anos contados a partir do fato gerador ou, na pior hipótese, após cinco contados do primeiro dia útil do período seguinte. 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;

i) Nesta linha de raciocínio, se o Fisco se manteve silente durante o prazo outorgado pela lei para que revisasse a apuração do resultado de um determinado período, sofrerá ele o ônus da preclusão em relação a este mesmo período, de forma que não poderá, a pretexto de analisar a existência de crédito pleiteado pelo contribuinte na Declaração de Compensação, recompor a base de cálculo do tributo relativo ao período decaído;

j) Assim, no caso presente, é o próprio despacho decisório que confirma tratar-se de saldo negativo de CSLL do ano de 2006. É evidente que transcorreram mais de cinco anos, da data do despacho decisório, em relação ao período de apuração (fato gerador), ao primeiro dia útil do período seguinte, das DComps, etc. Ou seja, defende que a remontagem do cálculo do saldo negativo, assim como proposto no despacho decisório, está alcançada pela decadência, portanto;

k) Defende que a atividade de homologação recai sobre a apuração do crédito tributário feita pelo contribuinte, isto é, o ato administrativo de homologação abrange todos os atos materiais realizados pelo contribuinte em substituição à autoridade fiscal, entendendo que o ato de homologação não alcança somente o pagamento do tributo antecipado, mas também os atos 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;

l) Ou seja, alega que a homologação consiste na aprovação dada pela autoridade administrativa aos atos praticados pelos contribuintes no âmbito do lançamento por homologação, para que produzam os efeitos jurídicos que lhes são próprios. Assim, em sua acepção técnica, a atividade de homologação consiste na confirmação, pela autoridade competente, dos atos materiais praticados pelo contribuinte no âmbito do lançamento por homologação, em substituição à autoridade fiscal;

m) Portanto, o objeto da homologação não pode ser somente o recolhimento do tributo feito pelo contribuinte (*i.e.*, a DCOMP), uma vez que o pagamento constitui simples modalidade de extinção do crédito tributário, atividade esta que sempre esteve sob a responsabilidade do contribuinte e que não se confunde com a realização do lançamento. Logo, o ato administrativo de homologação atinge não apenas o pagamento realizado pelo contribuinte, mas também a própria apuração do respectivo crédito tributário. Cita o art. 150 do CTN e doutrina a propósito;

n) **Quanto à homologação tácita**, cita que a transmissão das DComps em litígio ocorreu no ano de 2006, enquanto que o despacho decisório foi datado em 05/08/2015. Portanto,

considerando-se a data de emissão do despacho decisório, tem-se que ele somente poderia abranger DComps transmitidas após 05/08/2010, cinco anos antes. Todas as Dcomps transmitidas antes desta data estão tacitamente homologadas, citando, a propósito, o art. 74, §5º. da Lei n.º.9.430, de 1996;

o) Assim, 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;

p) 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;

q) 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;

r) Passa, a seguir, a repetir toda a argumentação já traçada quando da alegação de decadência, argumentando que, com efeito, o que pretende a fiscalização é proceder a uma verdadeira recomposição da base de cálculo de CSLL apurada 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;

s) Ou seja, alega, uma vez mais, 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;

t) 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;

u) Sustenta que, aplicando-se a jurisprudência acima ao caso ora em análise, o Fisco não pode negar o direito creditório da Recorrente, seja com base em supostas diferenças entre os valores informados em sua DIPJ, uma vez que esse procedimento equivale a efetuar um lançamento de ofício relativo aos períodos anteriores, dado que, ao não reconhecer o direito creditório questionado referente a saldo negativo de CSLL, há um juízo de valor da fiscalização acerca da correção dos saldos de prejuízos fiscais, o que é completamente inadmissível em relação a um período alcançado pela decadência.

v) **Quanto à duplicidade de procedimentos administrativos**, cita que as PER/DComps por meio das quais a contribuinte pagou as estimativas foram totalmente

questionadas em manifestações de inconformidade as quais tiveram a questão de mérito prejudicada, já que foi reconhecida a homologação tácita. E, caso tivessem sido indeferidos os créditos e as respectivas manifestações de inconformidade definitivamente no CARF, tais créditos tributários poderiam ter sido cobrados judicialmente pela Fazenda Nacional, que iria inscrevê-los em Dívida Ativa, salvo alguma hipótese de suspensão de exigibilidade prevista em lei, para fins de recolhimento dos valores devidos com multa e juros;

w) Ou seja, uma vez que nos processos em que manifestou inconformidade houve o reconhecimento da homologação tácita, seu direito à restituição aqui pleiteado segue intacto, falecendo razão a seu indeferimento, citando julgado do TRF da 4ª. Região a propósito e julgados oriundos do CARF e de Delegacias Regionais de Julgamento, no sentido de deferimento do saldo negativo, ainda que as compensações tivessem restado não homologadas em outros feitos, tendo em vista a cobrança a ser efetuada no âmbito daqueles outros processos;

x) Assim, entende que as estimativas cujo adimplemento se deu por compensação devem ser consideradas como pagas em qualquer hipótese, até porque, caso ao final não sejam homologadas (ou mesmo se forem consideradas declaradas), nenhum prejuízo advirá ao Fisco, que poderá exigir o débito decorrente da não homologação através de execução fiscal. O que não se pode admitir, a toda evidência, é a dupla cobrança da estimativa mensal objeto de compensação não homologada, por meio da redução do saldo negativo do exercício, e por meio de posterior execução;

y) Ressalta, também, que se deve, ainda, considerar a natureza das estimativas e o seu regime tributário. Uma vez encerrado o período, as estimativas deixam de ser exigíveis, pois a configuração do lucro real passa a determinar exigibilidade do tributo definitivamente apurado. Exigir-se o tributo na estimativa e na ação fiscal que apura o tributo após encerrado o período fiscal também enseja dupla cobrança. Portanto, impõe-se reconhecer que o indeferimento da restituição do saldo negativo concomitante às homologações parciais e cobrança dos mesmos créditos no processo de débito configura dupla cobrança do mesmo crédito fazendário, ensejando enriquecimento injustificado da Fazenda e prejuízo em dobro ao contribuinte;

z) Cita novamente a Solução de Consulta COSIT n.º 18, de 2006 e trecho de Acórdão oriundo da 1ª. Turma da CSRF (Acórdão CARF n.º 9101-002.489), no sentido de que em face da não homologação de alguma das compensações que formaram saldo negativo, "*o Fisco deverá cobrar o valor da estimativa que ficou em aberto, não podendo alterar o valor já utilizado em compensações posteriores*". Assim, considerando que o precedente retro reflete o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais para caso idêntico ao presente, deve ser dado provimento ao presente recurso pelos mesmos fundamentos;

aa) Assim, pleiteia:

1) O reconhecimento da nulidade do acórdão recorrido, em face da violação ao Princípio da Segurança Jurídica e da Ampla Defesa;

2) O reconhecimento da impossibilidade da análise de fatos ocorridos em período já abrangido pela decadência do direito de constituir o crédito tributário;

3) O reconhecimento da homologação tácita das DComps e a reforma do acórdão recorrido, para reconhecer o direito creditório da Recorrente, procedendo com a restituição dos R\$ 20.587,67;

4) Ainda, que seja reconhecido que a compensação regularmente declarada extingue o crédito tributário, pois equivalente ao pagamento para todos os fins (inclusive a composição do saldo negativo);

5) Ainda, sejam consideradas as estimativas, extintas por compensações (homologadas tacitamente) na composição do saldo negativo do respectivo período a fim de evitar cobrança em duplicidade dos respectivos valores;

6) Seja aplicada a correção monetária pela Taxa Selic, desde a data do protocolo do pedido de ressarcimento até a efetiva restituição dos créditos à Recorrente;

7) Por fim, requer o provimento do recurso para reconhecer a legalidade dos créditos da Recorrente, nos termos da fundamentação apresentada no âmbito do processo 11080.722344/2009-03 e a ulterior produção de provas.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Heitor de Souza Lima junior, Relator.

5. Cientificada da decisão de 1ª. instância em 15/08/2017 (cf. e-fl. 722), a contribuinte apresentou, em 24/08/2017 (cf. e-fl. 725), Recurso Voluntário de e-fls. 726 a 760. Assim, o pleito é tempestivo e passo à sua análise.

Quanto à homologação tácita

6. Quanto à homologação tácita ocorrida no Processo n.º. 11080.722344/2009-93, 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)

(…)”

7. 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.

8. Mais especificamente *in casu*, não se confunde, assim, a extinção por compensação da estimativa pleiteada no âmbito 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 CSLL referente ao período de apuração de 01/2006, no outro se está (aqui) a analisar pedido de repetição de indébito.

9. 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 processo.

10. 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.

11. 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) oriundo 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.

12. 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

13. 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.

14. Refere-se o citado art. 150, § 4º. à homologação do lançamento efetuado pelo sujeito passivo, instituto intrinsecamente relacionado ao crédito tributário, rejeitando este Conselho, 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.

15. Em linha com tal entendimento, cita-se o teor do Acórdão CSRF nº. 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 atuante 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 n.º 1101-001.084, do qual peço vênia para transcrever excerto.

O caput do art. 74 da Lei n.º 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 n.º 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 credito 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 n.º 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 n.º 66/2002, convertida na Lei n.º 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 n.º 9101-002.548, 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 n.º 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 n.º 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.

(...)"

16. 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 CSLL 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 CSLL em análise, ocorrido em 12/2006.

17. 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 n.º. 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.

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

a) Quanto ao art. 67, I e II da IN RFB n.º. 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 cogitar de cobrança em duplicidade decorrente da negativa da parcela de Saldo Negativo em discussão, na medida em que não há que se falar de cobrança do débito de estimativa de 01/2006 em litígio, a partir de sua extinção por compensação tacitamente homologada no âmbito do feito 11080.722344/2009-93.

Quanto à análise de liquidez e certeza do direito creditório

19. 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; 295 a 304 e 619 a 630). 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 CSLL referente ao período de 01/2006 (assim, não dotado de liquidez e certeza) o montante de R\$ 20.587,67 (vide e-fl. 305).

20. Por fim, quanto à nulidade arguída pela Recorrente, faço notar que a rejeitei, com fulcro em argumentação detalhada deduzida em sede de julgamento, tendo porém restado prejudicada a apreciação da referida nulidade por este Colegiado, a partir da adoção de posicionamento majoritário de provimento ao recurso (por reconhecimento do direito creditório em litígio, oriundo de estimativas compensadas objeto de homologação tácita), na forma do Voto Vencedor constante do presente Acórdão.

21. Diante do exposto, inobstante vencido na forma supra, mantenho meu 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\$ 20.587,67).

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior

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 CSLL 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. nº 10453.40744.230206.1.3.11-3246, cuja análise ocorreu no processo nº 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 nº 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 base de cálculo do IRPJ e da CSLL relativas a períodos fulminados pela decadência, com o objetivo de provar eventual repercussão nas base 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\$ 20.587,67), homologando a compensação até o limite do crédito reconhecido.

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza