



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.904553/2015-00
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-004.812 – 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: 2007

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.

Fl. 2 do Acórdão n.º 1301-004.812 - 1ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 11080.904553/2015-00

Relatório

Trata-se de Pedido de Restituição (PER) de n.º 11964.12107.291210.1.2.02-4779, anexo às e-fls. 543 a 546 e objeto de Despacho Decisório de e-fl. 537. 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 2007 (SN IRPJ AC/2007), no valor de R\$ 19.251,66 e obtido a partir de: a) Imposto sobre a Renda Retido na Fonte, no valor de R\$ 19.789,87 e b) Estimativas Compensadas referentes aos meses de 01/2007, 02/2007, 03/2007 e 06/2007, no montante de R\$ 2.095.968,89 (vide e-fl. 540).

2. Consoante Despacho Decisório de e-fls. 537 e 539/540, restou não confirmado, do montante de Estimativas Compensadas, um valor de R\$ 832.593,31 (restando confirmadas somente um montante de R\$ 1.263.375,58, cf. e-fl. 540), fazendo assim com que, a partir do valor de IRPJ devido apurado de R\$ 2.095.968,89, não houvesse direito creditório a ser reconhecido a título de saldo negativo para o referido ano-calendário de 2007. Mais especificamente, a parcela não reconhecida originou-se da análise das DComps n.ºs. 13222.74021.270207.1.3.11-4445, 18817.41577.270207.1.3.11-9021, 23927.03287.290307.1.3.11-0153 e 29400.29598.020807.1.3.11-6575, realizada no âmbito do processo administrativo n.º 11080.722344/2009-93 (vide, respectivamente, e-fls. 290, 291, 292 e 295 e 502 a 513).

3. Cientificada a contribuinte acerca do indeferimento parcial de seu PER em 13/07/2015 (e-fl. 538), apresentou manifestação de inconformidade de e-fls. 02 a 08 e anexos, a partir de cuja análise foi prolatado, em 13/04/2017, o Acórdão DRJ/BEL n.º 01-34.094, de e-fls. 651 a 666, onde se julgou improcedente a referida manifestação, mantendo-se o não reconhecimento parcial do direito creditório a título de SN IRPJ/AC 2007. A decisão de 1ª instância encontra-se assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2007 a 29/06/2007

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. ANÁLISE. PRAZO.

Inexiste prazo na legislação tributária a ser seguido pelo Fisco para fins de análise de direito creditório pleiteado, descabendo falar em decadência com relação a esse procedimento.

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 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.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

4. Cientificada da decisão de 1ª instância em 12/05/2017 (cf. e-fl. 671), a contribuinte apresentou, em 12/06/2017 (cf. e-fl. 673), Recurso Voluntário de e-fls. 674 a 727, onde, em breve síntese, após breve relato dos fatos, aduz a seguinte argumentação e pedido:

a) Relata que a diferença em litígio foi objeto de análise nos processos de n.ºs. 11080.722344/2009-93, 11080.721813/2011-71, 18336.002053/2005-51, 18336.002060/2005-53 e 11080.725589/2012-78, que se encontravam pendentes de apreciação de manifestação de inconformidade à data do Recurso, ali não sendo reconhecida por inexistência de liquidez e certeza;

b) Rechaça tal entendimento, com base nos seguintes motivos: b.1) Violação ao Princípio da Segurança Jurídica e à Ampla Defesa da Recorrente, que configuram nulidade da decisão; b.2) Impossibilidade da análise de fatos ocorridos em período já abrangido pela decadência do direito de constituir o crédito tributário; b.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; b.4) A compensação regularmente declarada extingue o crédito tributário, equivalendo ao pagamento para todos os fins (inclusive a composição do saldo negativo); b.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 b.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 IRPJ 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;

c) **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:

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

c.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 as Dcomps 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;

c.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;

c.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 IRPJ 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;

c.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 que estavam em discussão houve o reconhecimento da homologação tácita, sem que fosse adentrado no mérito do por quê da glosa de cada item;

c.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 do IRPJ do ano-calendário 2007. 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;

c.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. 2º., §4º. 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);

c.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;

d) 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 revelando-se necessária qualquer atividade estatal para constituir o crédito tributário;

e) 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;

f) 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;

g) 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;

h) 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;

i) 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;

j) 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;

k) 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;

l) Assim, no caso presente, é o próprio despacho decisório que confirma tratar-se de saldo negativo de IRPJ do ano de 2007. 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. Admitir em sentido oposto implicaria garantir à Fazenda a ampliação indefinida dos seus prazos para fiscalizar.

m) **Quanto à homologação tácita**, cita que a transmissão das DComps em litígio ocorreu no ano de 2007, enquanto que o despacho decisório foi datado em 03/07/2015. Portanto, considerando-se a data de emissão do despacho decisório, tem-se que ele somente poderia abranger DComps transmitidas após 03/07/2010, 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;

n) 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;

o) 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;

p) 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;

q) 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 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;

r) 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. Entende que o fisco não dispõe de prazo ilimitado para retroceder no tempo e revisar a apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. O procedimento de revisão da apuração feita pela Recorrente somente poderia ter sido feito dentro do prazo de 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, parágrafo 4º., do CTN;

s) 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;

t) 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 IRPJ, 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;

u) Quanto à impossibilidade de desconsideração das estimativas compensadas pendentes de análise, entende que a extinção do crédito tributário ocorre desde o momento em que o contribuinte realiza a apuração do tributo devido e antecipa o pagamento e que a possibilidade de o Fisco exigir eventuais diferenças não transforma o pagamento realizado pelo contribuinte em condicional, mas apenas admite que a suficiência do mesmo seja analisada pela autoridade administrativa em momento posterior, citando doutrina a propósito;

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) A seguir, em e-fls. 709 a 725, encarta fundamentação, de forma a defender a liquidez e certeza do direito creditório utilizado para fins de compensação da estimativa em discussão (créditos de PIS/COFINS), alegando em breve síntese:

aa.1) **Quanto aos créditos de frete**, alega que se trata da apropriação de créditos de matéria-prima e não de produto acabado, mais especificamente alegando que não pratica frete entre estabelecimentos de produtos acabados, simplesmente porque produz de acordo com os pedidos já realizados pelos clientes e, por isso, assim que concluídos, os produtos são enviados diretamente aos mesmos. Até porque nos caso de fertilizantes, as embalagens são carregadas diretamente dentro do caminhão, pois se tratam de toneladas de fertilizantes a cada carregamento, os quais possuem necessidades específicas de armazenamento para conservar a qualidade do produto. Ou seja, a Recorrente não transfere produtos acabados pela inadequação logística e também pelas próprias especificidades do seu produto. Entende que não há dúvidas de que tais fretes participam do próprio processo de industrialização e obtenção de receita da Recorrente;

aa.2) Cita o art. 7º. da Lei n.º 10.865, de 2004, e o art. 3º. da Lei no. 10.637, de 2002, para defender que os gastos com serviços realizados no país e pagos para pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, são essenciais para que o bem importado possa chegar aos seus estabelecimentos e, assim, devem ser observados à luz das Leis n.ºs. 10.833, de 2003 e 10.637, de 2002.

aa.3) Cita, ainda Processo de Consulta, Solução de Consulta oriunda da RFB e julgados do CARF, estes últimos em ementas e trechos de votos, para concluir que a contratação de serviço de transporte entre estabelecimentos da própria empresa autoriza a apropriação de créditos de PIS e de COFINS, uma vez se tratando de frete de produtos inacabados (sendo só este tipo de frete que a Recorrente contrata), ou seja, que o custo de transferência de matéria-prima entre unidades da empresa gera crédito de PIS e COFINS por se tratar de produto em fase de industrialização, sendo certo que esse frete, nessas condições, compõe o custo do bem;

aa.4) Cita, ainda que, no caso em tela, a Recorrente possui sede em Porto Alegre e unidades em vários Estados da federação, existindo, em determinados casos (embora muito

menos usual do que a remessa de matéria prima), a remessa de produtos acabados destinados à venda. Isso é fácil de compreender: a unidade de Porto Alegre, por exemplo, pode ter em estoque determinado produto vendido pela unidade de Imperatriz, no interior do Maranhão. A fim de atender à demanda que lhe foi encaminhada, não se deve exigir que a empresa produza, no Maranhão, o fertilizante de que já dispõe estocado no Rio Grande do Sul, já que, como narrado linhas acima, o fertilizante se deteriora rapidamente com o passar do tempo, devendo sempre ser comercializado o produto que se encontra há mais tempo em estoque. Mas ao transportar a mercadoria até suas unidades pelo país, a contribuinte gasta um considerável montante em frete. Porém, se os bens transportados já estão destinados à venda, esse frete também deve estar sujeito aos créditos de PIS e de COFINS previstos nos artigos 3º, IX e 15, II da Lei nº. 10.833, de 2003, pois há apenas um deslocamento do trajeto que seria realizado originalmente, caso o produto saísse do estabelecimento industrial de Porto Alegre e fosse transferido diretamente ao comprador.

aa.5) Defende que o valor desse frete, em hipótese de venda direta pela unidade de Porto Alegre ao cliente no Maranhão, constituiria base de cálculo para apropriação de créditos de PIS e de COFINS. A prevalecer a orientação adotada na fiscalização, de outro lado, o custo do frete parcial (entre as unidades do RS e MA da mesma empresa) não geraria os créditos, subtraindo da empresa boa parte do valor do hipotético frete no caso da venda direta da unidade de POA ao cliente final no interior do MA.

aa.6) Em outras palavras, a interpretação da legislação tributária não pode impor obrigação ao contribuinte que ele não teria em condições idênticas, com meras variações na operacionalização do negócio. Até porque a contribuinte estaria sendo duplamente punida: 1) porque a logística do país é péssima (muito em decorrência da também péssima ou da ausente/ineficaz/insuficiente política pública de melhoria das condições de transportes de mercadorias); e 2) por haver se estruturado e criado unidades pelo país.

aa.7) Dessa forma, deve ser aplicado ao presente caso o mesmo entendimento manifestado nos acórdãos colacionados, eis que as situações são idênticas, não ensejando entendimentos tão divergentes, sob pena de violação aos Princípios da Legalidade e Isonomia.

aa.8) **Quanto aos créditos oriundos de depreciação do ativo imobilizado**, defende que as hipóteses de “insumos” passíveis de constituição de crédito de PIS e COFINS, prescritas nas Leis nº. 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, não são taxativas, pois sua própria redação segue um padrão exemplificativo e porque deixam de prever notórias despesas inerentes e necessárias à atividade empresarial. Ressalta que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, na maior parte de suas decisões, não tem adotado, para fins de aproveitamento de créditos do PIS/Pasep e da Cofins, a interpretação do conceito de insumos segundo a legislação do Imposto de Renda, nem aquela veiculada pelas Instruções Normativas SRF nºs. 247/2002 e 404/2004, na forma de julgado que colaciona aos autos;

aa.9) Ressalta que o entendimento que prevalece nos precedentes deste CARF é no sentido de aceitar os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que neles sejam empregados indiretamente, consoante novo julgado deste Conselho colacionado ao Recurso;

aa.9) Cita as atividades constantes de seu objeto social, para defender que, apesar de a Autoridade Fiscal ter glosado encargos com depreciação de bens do ativo imobilizado (por não serem aplicados diretamente no processo produtivo de bens destinados à venda), conforme conceito de insumo acima referido e amplamente aceito pelo CARF, as máquinas que participam

do processo produtivo, embora a ele não se integrem, dão direito aos créditos de PIS e Cofins, colacionando novos precedentes oriundos deste Conselho;

aa.10) Conclui, desta forma, que os julgados referidos são claros no sentido de que, no âmbito do regime da não-cumulatividade, a pessoa jurídica poderá descontar créditos a título de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens destinados ao ativo imobilizado que estejam diretamente associados ao processo produtivo de bens destinados à venda, como ocorre no caso da Recorrente;

ab) 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\$ 19.789,87;

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 dos processos 11080.722344/2009-93, 11080.721813/2011-71, 18336.002053/2005-51, 18336.002060/2005-53 e 11080.725589/2012-78, resumidamente replicada nesta peça 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 12/05/2017 (cf. e-fl. 671), a contribuinte apresentou, em 12/06/2017 (cf. e-fl. 673), Recurso Voluntário de e-fls. 674 a 727. Assim, o pleito é tempestivo e passo à sua análise.

6. Inicialmente, nota-se que:

6.1) Quanto ao processo 11080.721813/2011-71 citado pela Contribuinte, trata-se de pedido de restituição que teve seu direito creditório integralmente reconhecido, com o feito já estando a esta altura, inclusive, arquivado.

6.2) Quanto aos processos 18336.002053/2005-51 e 18336.002060/2005-53, em ambos os casos, trata-se de processo em papel (também de restituição) e também já devidamente arquivados, ambos desde 30/01/2015;

6.3) Quanto ao processo 11080.725589/2012-78 também citado, este se refere, conforme despacho decisório de e-fl. 57 daquele feito, à homologação da DComp 41678.53891.160311.1.7.11-5403, tendo ali sido integralmente deferido o direito creditório pleiteado, assim, sem manifestação de inconformidade apresentada pela Contribuinte.

6.4) A partir das constatações supra, verifica-se que o único outro feito de interesse à análise do presente processo é o de n.º 11080.722344/2009-93, o qual abrangeu a análise de todos os débitos não confirmados constante de quadro reproduzido pela Recorrente à e-fl. 676, consoante comprovado pelo teor de e-fls. 290, 291, 292 e 295 (que reproduzem as e-fls. 271, 272, 273 e 276 do citado Processo 11080.722344/2009-93, com as Dcomps constantes do mencionado quadro recursal de e-fl. 676 sendo expressamente abrangidas em planilha de e-fls. 251 a 253 do Processo 11080.722344/2009-93, aqui constante de e-fls. 280 a 282).

Quanto à homologação tácita

7. 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)

(…)”

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 das DComps n.ºs. 13222.740212.702071.3.11-4445, 18817.415772.702071.3.11-9021, 23927.032872.903071.3.11-0153 e 29400.29598.020807.1.3.11-6575. 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 aos períodos de apuração de 01/2007, 02/2007, 03/2007 e 06/2007, 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 processo.

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) 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.

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 furar 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 1101-001.084, do qual peço vênias 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 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 n.º 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 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 controlos 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.

(...)"

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 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 13/07/2015, cf. e-fl. 538), mais de 5 anos desde a ocorrência do fato gerador de IRPJ em análise, ocorrido em 2007.

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 declarada 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 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 em cobrança dos débitos de estimativa 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

20. Por sua vez, 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. 85 a 87, 279 a 282 e 502 a 513). 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 aos períodos de 01/2007, 02/2007, 03/2007 e 06/2007 (assim, não dotado de liquidez e certeza) o montante de R\$ 832.593,31 (vide e-fl. 318, 319, 320 e 323), inexistindo assim Saldo Negativo de IRPJ a ser restituído.

21. 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.

22. 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 do Saldo Negativo pleiteado em litígio.

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 IRPJ, 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 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 pleiteado, homologando a compensação até o limite do crédito reconhecido.

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza