



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



**Processo nº** 10380.902004/2010-31  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1002-002.084 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 12 de maio de 2021  
**Recorrente** PADRÃO 1000 SERVICE COMPANY CONDOMINIO E SERVIÇOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2001

**COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO. RETENÇÕES NA FONTE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE**

O imposto de renda retido na fonte sobre quaisquer rendimentos somente poderá ser compensado se o contribuinte trazer aos autos os elementos probatórios correspondentes, capazes de demonstrar a liquidez e certeza do crédito.

**PRAZO DECADENCIAL PARA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. DECLARAÇÃO RETIFICADORA. RENOVAÇÃO DO PRAZO.**

O prazo decadencial para o fisco homologar a compensação é de cinco anos contados da data do envio da PER/DCOMP, prazo este que é renovado em caso de apresentação de declaração retificadora, a qual substitui integralmente aquela anteriormente transmitida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ailton Neves da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ailton Neves da Silva, Marcelo Jose Luz de Macedo e Rafael Zedral

Fl. 2 do Acórdão n.º 1002-002.084 - 1ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 10380.902004/2010-31

## Relatório

Por bem sintetizar os fatos, reproduz-se em um primeiro momento o relatório constante do acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (“DRJ/SPO”):

Trata o presente processo de Manifestação de Inconformidade contra o Despacho Decisório de fl. 19 que homologou em parte a compensação declarada no(s) PER/DCOMP(s) vinculado(s) ao saldo negativo de IRPJ apurado no ano calendário de 2001.

O saldo negativo no montante de R\$ 28.675,40 indicado no PER/DCOMP identificado sob nº 20905.88537.131106.1.7.02-0808 foi analisado de forma eletrônica pelo sistema de processamento da Receita Federal do Brasil - RFB que emitiu o Despacho Decisório em comento, assinado pelo titular da unidade de jurisdição da requerente, pelo qual não foi apurado saldo negativo de IRPJ disponível para compensação.

Segundo o despacho decisório as parcelas de formação do saldo negativo indicadas no PER/DCOMP foram confirmadas como segue:

### PARCELAS DE COMPOSIÇÃO DO CRÉDITO INFORMADAS NO PER/DCOMP

#### Valores em R\$

Parc. Credito	IRRF	Pagamentos	Estim. comp. snpa,	Soma Parc. Cred
Per/Dcomp	19.951,24	31.575,95	0,00	51.527,19
Confirmadas	1.870,75	31.575,95	0,00	33.446,70

TRIB devido(a)	22.851,79
Comp. Anteriores à transmissão. DCOMP	17.999,99
Saldo Neg. Disp.	0,00

As parcelas de IRRF, não confirmadas no processamento do PER/DCOMP foram detalhadas no demonstrativo disponibilizado no site da RFB (cópia às fls. 100 a 102).

O contribuinte, irrisignado, impugnou o despacho decisório, manifestando a sua inconformidade às fls. 22 a 43, pela qual alega em apertada síntese, o seguinte:

- o despacho decisório deve ser anulado, tendo em vista que o mesmo imputa ao contribuinte a responsabilidade pelo não recolhimento do tributo retido pelo tomador do serviço e responsável tributário pela retenção e recolhimento;
- A partir apresentação da declaração acerca dos elementos considerados para a apuração do crédito tributário correspondente, o Fisco tem o dever de confirmar as informações do contribuinte através da homologação expressa ou tácita, ou proceder ao lançamento de ofício de valores que entende devidos.
- não se pode desconsiderar o fato de que o Fisco tem o prazo de cinco anos para se pronunciar acerca da homologação do lançamento, o qual, findo este prazo, considera-se homologada toda a atividade de apuração do tributo devido, tal como a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, a base de cálculo com as devidas exclusões previstas, e a matéria tributável;

- com a homologação tácita, torna-se definitivamente extinto o crédito tributário, portanto, imutável o lançamento tal como informado pelo contribuinte em sua declaração. As informações prestadas são reconhecidas como certas e o saldo negativo de Imposto de Renda incluindo as informações relativas às retenções na fonte constantes da D1PJ de 2003 não poderão mais ser questionadas pelo Fisco;
- a não homologação da compensação da postulante sob a alegativa de não existir o saldo negativo de IRPJ ressaí totalmente insubsistente, na medida em que ao não reconhecer o direito creditório e, conseqüentemente, não homologar a compensação, a Administração estará refazendo a apuração das bases após o prazo decadencial por força da homologação tácita;
- requer diligência fiscal, na forma do artigo 18 do Decreto 70.235/72.

Em sessão de 30/07/2018, a DRJ/SPO julgou improcedente a manifestação de inconformidade do contribuinte. Segundo consta dos fundamentos do acórdão em questão (fls. 128/133 do *e-processo*):

#### DA ARGUIÇÃO DE NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO

De início cumpre observar que em nenhum momento é exigindo do contribuinte a prova do efetivo recolhimento do da retenção utilizada na formação do saldo negativo de IRPJ utilizado na extinção de débitos por meio de declaração de compensação, mas sim a prova da sua efetiva retenção.

Neste ponto vale lembrar 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). Tratando-se de fato constitutivo de direito, a prova do indébito tributário, fato jurídico a dar fundamento ao direito de repetição ou à compensação, compete ao sujeito passivo.

Nesse passo, a Declaração de Compensação, por estar vinculada a um direito alegado pela contribuinte, deve estar fundamentada e acompanhada de documentação comprobatória da existência do crédito junto à Fazenda Pública para aferição da autoridade administrativa quanto à sua consistência.

Por conseguinte, o indébito não se constitui automaticamente do saldo negativo apontado nas declarações entregues à Receita Federal, tendo em conta que o resultado declarado pelos contribuintes deve obrigatoriamente refletir a apuração corretamente escriturada, sujeitando-se, assim, à comprovação documental para aferição da certeza do crédito pleiteado.

Destarte rejeito a preliminar de nulidade fundada na inversão do ônus da prova.

[...]

#### DA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA DA DCOMP

A homologação tácita dos débitos compensados não se confunde com a decadência do direito de revisão do lançamento tributário.

A homologação tácita dos débitos nada mais é do que a prescrição do direito de cobrar o débito compensado em face do decurso do prazo de 5 (cinco) anos para a revisão do débito extinto por meio da transmissão do PER/DCOMP, sob condição resolutória.

No tocante ao termo inicial da contagem do prazo de cinco anos da homologação tácita vale lembrar que, segundo o disposto no artigo 59 da IN SRF n.º 460 de 18/10/2004 e artigo 60 da IN SRF n.º 600 de 28/12/2005, vigentes na data da transmissão das DCOMP(s), analisadas no presente processo, Admitida a retificação da Declaração de Compensação, o termo inicial da contagem do prazo previsto no § 2º do art. 29 será a data da apresentação da Declaração de Compensação retificadora.

Isto porque, a transmissão da DCOMP retificadora implica na interrupção da análise do crédito. Assim, para que a administração tributária não seja surpreendida pela transmissão de uma DCOMP retificadora válida, com alterações que prejudiquem os procedimentos já realizados para confirmação do crédito é necessário o reinício da contagem do prazo, como previsto em todas as Instruções Normativas que regulamentam os efeitos da Declaração de Compensação.

No caso cumpre observar que a Requerente retificou o PER/DCOMP original que continha o demonstrativo do crédito (36184.84574.130804.1.3.02-3407) em 13/11/2006 através do PER/DCOMP n.º 20905.88537.131106.1.7.02-0808 de forma que o despacho decisório ora guerreado, foi proferido e cientificado pelo contribuinte por via postal em (17/06/2010 - fl. 21), no prazo regulamentar de 5 (cinco) anos.

Relativamente à questão da decadência do direito da Receita Federal examinar as parcelas de formação do saldo negativo relativo a períodos decaídos, cabe aqui esclarecer que, a verificação da certeza e liquidez do crédito apurado pelo contribuinte na declaração de rendimentos não se confunde com o direito de o fisco revisar os valores declarados com a finalidade de exigir tributo.

Com efeito o prazo previsto nos artigos 150 e 173 do CTN diz respeito à exigência do crédito tributário.

O saldo negativo de IRPJ decorre de antecipações efetuadas pelo contribuinte no decorrer do período de apuração do tributo. Assim, o que ocorre é a decadência e/ou prescrição do direito de o fisco exigir o pagamento da antecipação não comprovada.

O crédito decorrente (saldo negativo), não é passível de homologação.

Em outras palavras, o que a contribuinte declarou incorretamente e, por conseqüência, recolheu a menor, na DIPJ apresentada há mais de cinco anos da data da análise do crédito, não poderia mais ser exigido mas, as parcelas de formação do saldo negativo não confirmadas, não pode ser validada, pois não há “criação de créditos” por decurso do prazo homologatório, ou seja, os valores declarados continuam na DIPJ mas, constatada a sua inexistência pela Receita Federal, os mesmos não podem ser utilizados pela empresa e, por conseqüência, as compensações efetuadas não são homologadas.

#### DO ÔNUS DA PROVA / DILIGÊNCIA

A legislação processual administrativo-tributária inclui disposições que, em regra, reproduzem aquele que é, por assim dizer, o princípio fundamental do direito probatório, qual seja o de que quem acusa e/ou alega deve provar.

Assim é que, nos casos de lançamentos de ofício, não basta a afirmação, por parte da autoridade fiscal, de que ocorre o ilícito tributário; ao contrário, é fundamental que a infração seja devidamente comprovada, como se depreende do § 1º do art. 38 do Decreto n.º 7.574, de 2011, que determina que os autos de infração/notificações de lançamento deverão ser instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do fato motivador da exigência. Esse, portanto, o quadro nos lançamentos de ofício: à autoridade fiscal incumbe provar, pelos meios de prova admitidos pelo direito, a ocorrência do ilícito; ao impugnante,

cabe o ônus de provar o teor das alegações que contrapõe às provas ensejadoras do lançamento.

Entretanto, nos casos de utilização de direito creditório pelos contribuintes o quadro resta modificado. Quando a situação posta se refere a desconto, restituição, compensação ou ressarcimento de créditos, é atribuição deles a demonstração da efetiva existência do direito pretendido. O CPC, aplicável subsidiariamente ao Decreto citado, estabelece que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto a fato constitutivo do seu direito (art. 333).

Assim, em qualquer dos tipos de repetição é exigida a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório como pré-requisito ao conhecimento do direito pretendido pelos contribuintes; ausentes os documentos que atestem, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito, o pedido/declaração fica inarredavelmente prejudicado.

Portanto, a intimação fiscal para esclarecimentos, nas hipóteses de restituição/compensação, trata, em verdade, de faculdade atribuída à autoridade administrativa competente para decidir sobre o crédito utilizado, dado que, conforme já fartamente esclarecido, a prova do indébito tributário resta a cargo do sujeito passivo.

[...]

No presente caso, não foram cumpridos os requisitos para apresentação posterior de provas, tão pouco para a realização de diligência ou perícia. Ademais, entende-se incabível a realização de diligência ou perícia em se tratando de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade.

Em sede de recurso voluntário, o contribuinte reitera todos os seus argumentos de defesa anteriormente apresentados em sede de manifestação de inconformidade. Afirma inclusive que não os transcrevera integralmente no recurso voluntário para evitar a repetição, pleiteando todavia pelo seu reconhecimento.

É o relatório do necessário.

## **Voto**

Conselheiro Marcelo Jose Luz de Macedo, Relator.

## **Tempestividade**

Como se denota dos autos, o contribuinte tomou ciência acórdão recorrido em 10/08/2018 (fls. 135 do *e-processo*), apresentando o recurso voluntário, ora analisado, no dia 04/09/2018 (fls. 137 do *e-processo*), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972.

Portanto, é tempestiva a defesa apresentada e, por isso, deve ser analisada por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”).

### **Mérito**

Como visto pelo breve relato do caso, a matéria discutida nos autos é eminentemente fática, voltada especificamente para a prova de retenções sofridas pelo contribuinte no ano-calendário de 2001, as quais foram utilizadas na formação do saldo negativo do período.

Em um primeiro momento, a Unidade de Origem deixou de confirmar o crédito tributário pleiteado em razão da não confirmação em DIRF das referidas retenções. A defesa de mérito do contribuinte está centrada basicamente na alegação de que teria ocorrido a decadência do direito de o Fisco questionar tais retenções, tendo em visto o decurso do prazo de cinco anos. Ademais, quanto a prova da efetiva retenção, afirma não deter os comprovantes de retenção emitidos pelas fontes pagadoras por se tratar de documentos muito antigos os quais já não se encontrariam mais em sua posse.

Tendo em vista que o contribuinte não apresentou um único argumento jurídico adicional para refutar a fundamentação do acórdão recorrido, adiantamos desde já que o acórdão recorrido não merece qualquer reforma. Com efeito, nos termos da legislação posto, apenas as retenções efetivamente sofridas pela contribuinte podem ser compensadas pelo contribuinte. Via de regra, a prova da retenção se faz pelas declarações fornecidas pelas próprias fontes pagadoras. Todavia, pode ocorrer de tais pessoas deixar de prestar tais informações ao Fisco, razão pela qual a legislação determina que o próprio contribuinte exija das fontes os comprovantes de retenção, os quais substituirão as declarações inicialmente mencionadas. Ainda assim, é possível que tais comprovantes não sejam entregues, razão pela qual tem se admitido outros meio de prova, pelos quais o contribuinte pode demonstrar que teria auferido os valores líquidos, descontados os valores dos tributos retidos. Perceba-se que ainda assim o ônus da prova sempre será do contribuinte.

O Código Tributário Nacional (“CTN”) é claro ao somente admitir a compensação mediante a utilização de créditos líquidos e certos, veja-se:

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.

No caso de pedido de compensação, a liquidez do direito há de ser provada pela comprovação documental do quantum compensável pelo contribuinte.

O artigo 373, inciso I, do novo Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, dispõe que o ônus da prova incumbe ao autor, enquanto que o artigo 36 da Lei n.º 9.784/1999, impõe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

Em idêntico sentido atua o Decreto n.º 70.235/1972, que, regendo as compensações por força do artigo 74, § 11, da Lei n.º 9.430/1996, determina em seu art. 15 que os recursos administrativos devem trazer os elementos de prova.

Feito esse breve introito, nos valem integralmente da fundamentação jurídica constante do acórdão proferido pela DRJ/SPO para manutenção da não homologação pretendida, veja-se mais uma vez o que fora aduzido questão (fls. 128/133 do *e-processo*):

#### DA ARGUIÇÃO DE NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO

De início cumpre observar que em nenhum momento é exigido do contribuinte a prova do efetivo recolhimento do da retenção utilizada na formação do saldo negativo de IRPJ utilizado na extinção de débitos por meio de declaração de compensação, mas sim a prova da sua efetiva retenção.

Neste ponto vale lembrar 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). Tratando-se de fato constitutivo de direito, a prova do indébito tributário, fato jurídico a dar fundamento ao direito de repetição ou à compensação, compete ao sujeito passivo.

Nesse passo, a Declaração de Compensação, por estar vinculada a um direito alegado pela contribuinte, deve estar fundamentada e acompanhada de documentação comprobatória da existência do crédito junto à Fazenda Pública para aferição da autoridade administrativa quanto à sua consistência.

Por conseguinte, o indébito não se constitui automaticamente do saldo negativo apontado nas declarações entregues à Receita Federal, tendo em conta que o resultado declarado pelos contribuintes deve obrigatoriamente refletir a apuração corretamente escriturada, sujeitando-se, assim, à comprovação documental para aferição da certeza do crédito pleiteado.

Destarte rejeito a preliminar de nulidade fundada na inversão do ônus da prova.

[...]

#### DA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA DA DCOMP

A homologação tácita dos débitos compensados não se confunde com a decadência do direito de revisão do lançamento tributário.

A homologação tácita dos débitos nada mais é do que a prescrição do direito de cobrar o débito compensado em face do decurso do prazo de 5 (cinco) anos para a revisão do débito extinto por meio da transmissão do PER/DCOMP, sob condição resolutória.

No tocante ao termo inicial da contagem do prazo de cinco anos da homologação tácita vale lembrar que, segundo o disposto no artigo 59 da IN SRF n.º 460 de 18/10/2004 e artigo 60 da IN SRF n.º 600 de 28/12/2005, vigentes na data da transmissão das DCOMP(s), analisadas no presente processo, Admitida a retificação da Declaração de Compensação, o termo inicial da contagem do prazo previsto no § 2º do art. 29 será a data da apresentação da Declaração de Compensação retificadora.

Isto porque, a transmissão da DCOMP retificadora implica na interrupção da análise do crédito. Assim, para que a administração tributária não seja surpreendida pela transmissão de uma DCOMP retificadora válida, com alterações que prejudiquem os procedimentos já realizados para confirmação do crédito é necessário o reinício da contagem do prazo, como previsto em todas as Instruções Normativas que regulamentam os efeitos da Declaração de Compensação.

No caso cumpre observar que a Requerente retificou o PER/DCOMP original que continha o demonstrativo do crédito (36184.84574.130804.1.3.02-3407) em 13/11/2006 através do PER/DCOMP n.º 20905.88537.131106.1.7.02-0808 de forma que o despacho decisório ora guerreado, foi proferido e cientificado pelo contribuinte por via postal em (17/06/2010 - fl. 21), no prazo regulamentar de 5 (cinco) anos.

Relativamente à questão da decadência do direito da Receita Federal examinar as parcelas de formação do saldo negativo relativo a períodos decaídos, cabe aqui esclarecer que, a verificação da certeza e liquidez do crédito apurado pelo contribuinte na declaração de rendimentos não se confunde com o direito de o fisco revisar os valores declarados com a finalidade de exigir tributo.

Com efeito o prazo previsto nos artigos 150 e 173 do CTN diz respeito à exigência do crédito tributário.

O saldo negativo de IRPJ decorre de antecipações efetuadas pelo contribuinte no decorrer do período de apuração do tributo. Assim, o que ocorre é a decadência e/ou prescrição do direito de o fisco exigir o pagamento da antecipação não comprovada.

O crédito decorrente (saldo negativo), não é passível de homologação.

Em outras palavras, o que a contribuinte declarou incorretamente e, por consequência, recolheu a menor, na DIPJ apresentada há mais de cinco anos da data da análise do crédito, não poderia mais ser exigido mas, as parcelas de formação do saldo negativo não confirmadas, não pode ser validada, pois não há “criação de créditos” por decurso do prazo homologatório, ou seja, os valores declarados continuam na DIPJ mas, constatada a sua inexistência pela Receita Federal, os mesmos não podem ser utilizados pela empresa e, por consequência, as compensações efetuadas não são homologadas.

#### DO ÔNUS DA PROVA / DILIGÊNCIA

A legislação processual administrativo-tributária inclui disposições que, em regra, reproduzem aquele que é, por assim dizer, o princípio fundamental do direito probatório, qual seja o de que quem acusa e/ou alega deve provar.

Assim é que, nos casos de lançamentos de ofício, não basta a afirmação, por parte da autoridade fiscal, de que ocorreu o ilícito tributário; ao contrário, é fundamental que a infração seja devidamente comprovada, como se depreende do § 1º do art. 38 do Decreto n.º 7.574, de 2011, que determina que os autos de infração/notificações de lançamento deverão ser instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do fato motivador da exigência. Esse, portanto, o quadro nos lançamentos de ofício: à autoridade fiscal incumbe provar, pelos meios de prova admitidos pelo direito, a ocorrência do ilícito; ao impugnante, cabe o ônus de provar o teor das alegações que contrapõe às provas ensejadoras do lançamento.

Entretanto, nos casos de utilização de direito creditório pelos contribuintes o quadro resta modificado. Quando a situação posta se refere a desconto, restituição, compensação ou ressarcimento de créditos, é atribuição deles a demonstração da efetiva existência do direito pretendido. O CPC, aplicável subsidiariamente ao Decreto citado, estabelece que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto a fato constitutivo do seu direito (art. 333).

Assim, em qualquer dos tipos de repetição é exigida a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório como pré-requisito ao conhecimento do direito pretendido pelos contribuintes; ausentes os documentos que atestem, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito, o pedido/declaração fica inarredavelmente prejudicado.

Portanto, a intimação fiscal para esclarecimentos, nas hipóteses de restituição/compensação, trata, em verdade, de faculdade atribuída à autoridade administrativa competente para decidir sobre o crédito utilizado, dado que, conforme já fartamente esclarecido, a prova do indébito tributário resta a cargo do sujeito passivo.

[...]

No presente caso, não foram cumpridos os requisitos para apresentação posterior de provas, tão pouco para a realização de diligência ou perícia. Ademais, entende-se incabível a realização de diligência ou perícia em se tratando de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade.

Por todo o exposto, voto para negar provimento ao recurso voluntário do contribuinte, mantendo integralmente o acórdão recorrido pelos seus fundamentos.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo

