



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10469.902330/2009-34  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **1002-000.400 – Turma Extraordinária / 2ª Turma**  
**Sessão de** 13 de setembro de 2018  
**Matéria** CSLL - PER/DCOMP  
**Recorrente** LUIZ FLOR & FILHOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Exercício: 2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO. MATÉRIAS NÃO CONSTANTES NA IMPUGNAÇÃO QUE INSTAUROU O LITÍGIO.

O contencioso administrativo instaura-se com a impugnação ou manifestação de inconformidade, que devem ser expressas, considerando-se preclusa a matéria que não tenha sido diretamente indicada ao debate. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria nova não apresentada por ocasião da impugnação ou manifestação de inconformidade. Nos termos do art. 17 do Decreto n° 70.235/72, considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada em impugnação, verificando-se a preclusão consumativa em relação ao tema. Impossibilidade de apreciação da temática, inclusive para preservar as instâncias do processo administrativo fiscal. Não conhecimento do recurso nas matérias inovadas.

PEDIDO ELETRÔNICO DE RESTITUIÇÃO E DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE. DIREITO CRÉDITO NÃO COMPROVADO.

A compensação para extinção de crédito tributário só pode ser efetivada com crédito líquido e certo do contribuinte, sujeito passivo da relação tributária, sendo que o encontro de contas somente pode ser autorizado nas condições e sob as garantias estipuladas em lei. Na falta de comprovação do direito creditório, ônus da prova que compete ao contribuinte, não há que se falar em compensação.

Recurso Voluntário Negado

Direito Creditório Não Reconhecido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecer no que se refere a alegação de afastamento da prescrição do crédito postulado e, no mérito, em lhe negar provimento.

(assinado digitalmente)  
Ailton Neves da Silva - Presidente.

(assinado digitalmente)  
Leonam Rocha de Medeiros - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ailton Neves da Silva (Presidente), Ângelo Abrantes Nunes, Breno do Carmo Moreira Vieira e Leonam Rocha de Medeiros.

## Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 70/76) — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, interposto com efeito suspensivo e devolutivo —, protocolado pela recorrente, indicada no preâmbulo, devidamente qualificada nos fôlios processuais, relativo ao inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls. 55/63), proferida em sessão de 28 de julho de 2011, consubstanciada no Acórdão n.º 11-34.501, da 3.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife/PE (DRJ/REC), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade (e-fl. 07/11) que pretendia desconstituir o Despacho Decisório (DD), emitido em 25/03/2009 (e-fl. 03), emanado pela Autoridade Administrativa que analisou o Pedido Eletrônico de Restituição e a Declaração de Compensação (PER/DCOMP) n.º 15594.10345.301106.1.3.04-5790, transmitido em 30/11/2006, e não homologou a compensação declarada, por não reconhecer o direito creditório, cujo acórdão restou assim ementado:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Período de apuração: 01/12/2005 a 31/12/2005*

*COMPENSAÇÃO. REQUISITOS.*

*A certeza e a liquidez dos créditos são requisitos indispensáveis para a compensação autorizada por lei.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/12/2005 a 31/12/2005*

*DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. REQUISITOS.*

*COMPETÊNCIA PARA APRECIÇÃO.*

*A competência originária para apreciar declaração de compensação é do Delegado da Receita Federal do domicílio fiscal do contribuinte, sendo do dever deste último identificar perfeitamente na declaração qual o direito creditório que julga possuir.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

**Do PER/DCOMP**

O contribuinte transmitiu o PER/DCOMP em referência objetivando a restituição de crédito de pagamento indevido ou a maior de CSLL (2484), relativo ao período de apuração dezembro de 2005, pretendendo, outrossim, efetivar a compensação de débito próprio de estimativa de CSLL (2484) relativo ao período de apuração maio de 2006.

**Do Despacho Decisório**

Analisando o PER/DCOMP em comento o titular da unidade de jurisdição do sujeito passivo lavrou despacho decisório (e-fl. 03) no qual informa que o limite do crédito analisado, para fins de restituição, era da ordem de R\$ 2.271,09, correspondente ao valor do crédito original na data de transmissão, o qual seria utilizado para efetivar a compensação de débito próprio do contribuinte, no entanto, verificadas as informações prestadas na declaração, foi constatada a improcedência do crédito informado, não ocorrendo a homologação da compensação.

Isto porque, a partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP, foi localizado pagamento integralmente utilizado para quitação de outro débito do contribuinte, de modo a não mais haver crédito/saldo disponível para utilizar em operação de compensação, pelo que o débito informado para compensar não foi extinto.

Tem-se o seguinte quadro sintético no Despacho Decisório:

Características do DARF discriminado no PER/DCOMP			
Período de Apuração (PA)	Código de Receita	Valor total do DARF	Data de Arrecadação
31/12/2005	2484	R\$ 2.646,41	31/01/2006
Utilização dos Pagamentos encontrados para o DARF discriminado no PER/DCOMP			
Número do Pagamento	Valor Original Total	Processo (PR) / PERDCOMP (PD) / DÉBITO (DB)	Valor Original Utilizado
2308347481	R\$ 2.646,41	DB: cód 2484 PA 31/12/2005	R\$ 2.646,41
Valor Total			R\$ 2.646,41
Débitos indevidamente compensados, para pagamento até 31/03/2009			
Principal: R\$ 1.370,20	Multa: R\$ 274,04	Juros: R\$ 446,27	

Por conseguinte, a DRF/Natal/RN não homologou a compensação declarada, tendo em vista a inexistência do crédito.

**Da Manifestação de Inconformidade**

O contencioso administrativo fiscal tem início com a impugnação efetivada pelo contribuinte, através de manifestação de inconformidade (e-fl. 07/11), contra o conteúdo do citado despacho decisório (e-fl. 03).

Delimitando a lide do contencioso tributário, aduziu-se, em síntese, que houve um erro no preenchimento do PER/DCOMP, pois o valor do crédito decorreria de saldo

negativo, conforme DIPJ retificada, não sendo proveniente de pagamento indevido ou a maior como anotado no dito PER/DCOMP. Com isso, postulou-se a desconstituição do despacho decisório com o reconhecimento do crédito e a efetivação da compensação.

### **Do Acórdão da Manifestação de Inconformidade**

A tese de defesa não foi acolhida pela DRJ, primeira instância do contencioso administrativo fiscal, mantendo-se o não reconhecimento do crédito e, por conseguinte, não homologando a compensação, eis, em síntese, nas palavras do juízo *a quo*, as razões de decidir do *meritum causae*:

*Conforme observado, relativamente à compensação da DCOMP não homologada, o despacho decisório assim decidiu em virtude da inexistência do crédito. E de outra forma não poderia decidir, tendo em vista às informações veiculadas pela contribuinte em sua DCOMP, em consonância com os demais sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil-RFB.*

*Ressalte-se que, tomando por substrato os atributos essenciais pertinentes ao crédito para sua restituição/compensação (certeza e liquidez), o reconhecimento de um direito creditório e a consequente homologação (total ou parcial) ou não de uma compensação estão condicionados a uma sequência contínua de operações, cuja participação da postulante é primordial, materializando-se através da correção dos valores informados no PER/DCOMP e em perfeita sintonia com os diversos sistemas informatizados da RFB, haja vista ser o instituto da compensação eletrônica procedimento efetuado por conta e risco tanto da Administração Federal quanto do contribuinte, correndo contra a primeira o prazo de homologação, que uma vez decorrido impede a recuperação de eventuais valores compensados indevidamente, e de outro lado, sobre o contribuinte, que tem o dever de evidenciar o crédito em todos os seus atributos, visto que, uma vez analisado o PER/DCOMP, não é mais admitida qualquer alteração do seu conteúdo por imposição legal.*

*Assim, à luz dos elementos constantes no pedido (DCOMP) e nos sistemas da RFB, conclui-se que não poderia a autoridade a quo reconhecer crédito algum para a interessada, haja vista a ausência de atributos essenciais pertinentes ao mesmo (art. 170 do CTN) aliada, inclusive, à verdadeira intenção da peticionante, demonstrada na manifestação que ora se analisa, de retificar o crédito pleiteado (origem e valor) na DCOMP, o qual a autoridade a quo não tinha como adivinhar, por constituir-se em crédito diverso ao informado no pedido.*

*Sobre o pedido de retificação da DCOMP presente na manifestação de inconformidade, resultaria na apreciação do pleito em novas bases (novos fundamentos materiais do crédito), equivalendo-se a um novo pedido, o que, como restará comprovado pelo exame da legislação a seguir transcrita, não é competência dessa delegacia, devendo a análise do direito material do contribuinte ser enfrentada na primeira instância decisória competente (DRF do domicílio da contribuinte): (...).*

*Por outro lado, a competência das Delegacias da Receita Federal de Julgamento, conforme expresso no art. 229, IV, da mesma Portaria, se instaura quando da manifestação de inconformidade oposta pelo contribuinte à apreciação das autoridades locais: (...).*

*Ademais, os pedidos de retificação devem observar as condições previstas nos arts. 56 a 61 da Instrução Normativa SRF n.º 600, de 28 de dezembro de 2005, condições também veiculadas nos arts. 76 a 81 da vigente Instrução Normativa RFB n.º 900, de 30 de dezembro de 2008, pleito que a legislação não abraça após a emissão do despacho decisório.*

*Logo, tem-se que, de acordo com o Regimento Interno da Receita Federal, a competência original para conhecer do pedido de compensação é da Delegacia da Receita Federal em Natal/RN, unidade que jurisdiciona o domicílio da interessada.*

*Assim, do exame dos autos, resta patente que, tal como apresentada a Declaração de Compensação à época do despacho, mostra-se correta a decisão exarada pela DRF/Natal/RN, não merecendo reparo a decisão prolatada, que não poderia nortear o exame do crédito suplicado sendo a partir dos elementos consignados pelo sujeito passivo em suas declarações.*

*Por outro lado, não pode este colegiado acatar o pleito, nos moldes em que se apresenta (novos fundamentos para o crédito), sob pena de incorrer-se em supressão de instância e em invasão de competência administrativa.*

*Logo, voto por julgar improcedente a manifestação de inconformidade, para manter o despacho.*

### **Do Recurso Voluntário**

No recurso voluntário o sujeito passivo postula o provimento recursal para garantir nova análise do crédito pela DRF/Natal/RN, assim como para confirmar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e por conseguinte afastar eventual arguição de prescrição do crédito. Para tanto, em síntese, o contribuinte alega que:

a) o recurso é tempestivo e existe sucumbência apta a autorizar o manejo recursal, considerando que a DRJ declinou da competência de analisar o pedido de compensação formulado na manifestação de inconformidade, quando se deparou com o pedido de apreciação do direito creditório baseado em saldo negativo, haja vista que a Delegacia da Receita Federal em Natal/RN (DRF/Natal/RN) analisou o PER/DCOMP com fundamento em pagamento indevido ou a maior, na forma como transmitido;

b) a DRJ não apreciou o direito creditório da recorrente, considerando que a competência administrativa originária para conhecer e apreciar PER/DCOMP é da DRF/Natal/RN, unidade que jurisdiciona o domicílio fiscal do contribuinte, no entanto o sujeito passivo não intenta promover supressão de instância, mas sim busca garantias processuais para que se retorne os autos para a DRF/Natal/RN julgar a matéria e, se necessário, posteriormente poder ser ofertado recurso ao contribuinte, se for o caso;

c) deve operar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário em razão da necessidade de nova decisão da DRF/Natal/RN, bem como deve ser afastada qualquer prescrição do crédito postulado.

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído para este relator.

É o que importa relatar. Passo a devida fundamentação analisando os juízos de admissibilidade e de mérito para, posteriormente, finalizar em dispositivo.

## Voto

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator

### Admissibilidade

O Recurso Voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade extrínsecos, pois há regularidade formal, inclusive estando adequada a representação processual, e apresenta-se tempestivo (intimação em 26/09/2011, e-fls. 67/69, e protocolo em 26/10/2011, e-fl. 70), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal. Demais disto, observo a plena competência deste Colegiado, na forma do art. 23-B, do Regimento Interno do CARF, com redação da Portaria MF n.º 329, de 2017.

No entanto, o recurso não atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos. O recurso é cabível, há interesse recursal observando-se efetiva sucumbência do contribuinte, a recorrente detém legitimidade, inexistente fato impeditivo ou modificativo do poder de recorrer, mas, em contra fluxo, existe fato extintivo relativo a preclusão consumativa que se operou quanto a matéria não apresentada na primeira oportunidade, isto é, na manifestação de inconformidade e que foi trazida pela primeira vez para discussão por ocasião do recurso voluntário, qual seja, a alegação de afastamento da prescrição do crédito postulado.

Veja-se, referida matéria não foi relatada na manifestação de inconformidade, logo após a intimação do teor do despacho decisório, sendo uma inovação alegada no recurso voluntário.

A possibilidade de conhecimento e apreciação de novas alegações e novos documentos deve ser avaliada à luz das normas que regem o Processo Administrativo Fiscal, instituído pelo Decreto n.º 70.235, de 1972, o qual dispõe:

*Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.*

*Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.*

(...)

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

(...)

*III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;*  
*(Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)*

(...)

§ 4.º *A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:*

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei no 9.532, de 1997):*

*b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997);*

*c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)*

*(...)*

*Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997).*

Desta forma, nos termos dos arts. 14 a 17 do Decreto n.º 70.235/72, acima transcritos, a fase litigiosa do processo administrativo fiscal somente se instaura se apresentada a manifestação de inconformidade ou a impugnação, contendo as matérias que delimitam expressamente os limites da lide, sendo elas submetidas à primeira instância (DRJ) para apreciação e decisão, tornando possível a veiculação de recurso voluntário para o CARF (segunda instância) em caso de inconformismo, não se admitindo conhecer de inovação recursal.

A competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) circunscreve-se ao julgamento de "*recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial*", de forma que não se aprecia a matéria não impugnada ou não recorrida. Se não foi impugnada ocorreu a preclusão consumativa, tornando inviável aventá-la em sede de recurso voluntário como uma inovação. O CARF não pode apreciar matéria não deliberada pela DRJ, caso contrário, estar-se-ia, inclusive, diante de uma evidente supressão de instância.

Nesse sentido, o Egrégio CARF tem decidido por não conhecer de matéria que não tenha sido objeto de litígio no julgamento de primeira instância, a teor dos Acórdãos ns.º 9303-004.566 (3.ª Turma/CSRF), bem como precedentes desta Colenda 2.ª Turma Extraordinária da Primeira Seção de Julgamentos a exemplo dos Acórdãos ns.º 1002-000.101, 1002-000.102, 1002-000.103 e 1002-000.084.

De toda sorte, *ad argumentandum tantum*, o alegado afastamento da prescrição do crédito, se referente ao suposto crédito de pagamento indevido ou a maior, na forma como transmitido no PER/DCOMP, não é objeto de controvérsia, esta é relativa a não comprovação do próprio crédito de pagamento indevido ou a maior. Caso eventualmente estivesse comprovado o pagamento indevido ou a maior, não se falaria em prescrição do crédito, sendo desnecessária essa análise.

Ainda argumentando, com relação a eventual não prescrição do direito creditório pretendido a partir da via recursal, baseado em saldo negativo, que não foi veiculado no PER/DCOMP originalmente transmitido, mas que o recorrente pretende que seja apreciado nestes autos como tal (pretensão de mudança da natureza do crédito postulado a ser analisado), entendo que não é da competência desta Turma Extraordinária apreciá-la, pois, em verdade, a pretensão de modificação da natureza do crédito pretendido na restituição, não é permitida, logo o crédito de saldo negativo não é objeto da lide, a

despeito do pedido formulado em recurso, pelo que o pronunciamento sobre a dita prescrição não nos compete.

Pontuo, desde logo, que, no mérito, discorrerei melhor da temática "*análise do crédito a ser restituído como saldo negativo ao invés de pagamento indevido ou a maior na forma constante no PER/DCOMP transmitido*", sendo suficiente, neste momento, consignar que não cabe a este Colegiado falar sobre prescrição ou não de direito creditório relativo a saldo negativo, que pode ser objeto de postulação em outro eventual PER/DCOMP/processo.

Sem mais, conheço apenas parcialmente o Recurso Voluntário, deixando de conhecer do argumento de afastamento da prescrição do crédito.

### **Apreciação de requerimento antecedente a análise do mérito**

Quanto ao pedido de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, consigno que é decorrência automática da interposição tempestiva do recurso competente, conforme disciplina o art. 151, inciso III, do CTN, tendo ocorrido a suspensão até decisão administrativa final terminativa ou irreformável.

### **Mérito**

Quanto ao mérito não assiste razão ao recorrente. Explico.

Trata o presente caso de pedido de restituição de quantias recolhidas a maior ou indevidamente a título de tributo (CTN, art. 165, I), posteriormente informando que se cuidaria em verdade de saldo negativo, alegando o contribuinte que possui crédito contra a Administração Tributária, combinado com pedido de declaração de compensação, na qual o contribuinte confessa débito (Lei 9.430, art. 74, § 6.º) ao mesmo tempo em que efetua o encontro de contas, sob condição resolutória de sua ulterior homologação pela Autoridade Fiscal (Lei 9.430, art. 74, *caput*, §§ 1.º e 2.º), para fins de extinção do crédito tributário (CTN, art. 156, II). Afinal, como reza o Código Civil, se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem (CC, art. 368).

O regime jurídico da compensação tem fundamento no art. 170 do Código Tributário Nacional (CTN) dispondo que 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.

Neste diapasão, inicialmente, o instituto da compensação tributária foi regido pelo art. 66 da Lei n.º 8.383, de 1991, sendo, posteriormente, fixadas novas regras para compensação de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil no art. 74 da Lei 9.430, de 1996, com suas alterações.

Para que se tenha a compensação torna-se necessário que o contribuinte comprove que o seu crédito (montante a restituir) é líquido e certo. Cuida-se de *conditio sine qua non*, isto é, sem a qual não pode ocorrer a compensação. O ônus probatório do crédito alegado pelo contribuinte contra a Administração Tributária é especialmente dele, devendo comprovar a liquidez e certeza de seu direito creditório.

O primeiro passo do PER/DCOMP é exatamente a análise do pedido de restituição; apenas se houver crédito líquido e certo se efetuará a compensação com a extinção do crédito tributário que o próprio contribuinte confessa e indica para ser objeto da quitação via compensação.

No caso dos autos, a Administração Tributária (DRF/Natal/RN), de mãos do PER/DCOMP transmitido, não homologou a compensação declarada, por não reconhecer o pagamento indevido ou a maior, negando a restituição, vale dizer, por não reconhecer o crédito.

Para a análise que foi efetivada não se comprovou crédito líquido e certo, incontroverso, inclusive sendo apontada a alocação do DARF para extinção de débito próprio do sujeito passivo.

Logo, se havia alocação do DARF, assistiu razão ao conteúdo do despacho decisório, pelo que, quando a DRJ atestou correção naquele ato administrativo, agiu corretamente a primeira instância ao efetivar o controle de legalidade do ato da Administração tributária, não havendo razões para reformar o *decisum* vergastado.

Quando da apresentação do relatório destes autos, na forma acima apresentada, constou o respectivo quadro sintético demonstrativo da situação de inexistência do crédito vindicado com as características do DARF discriminado no PER/DCOMP e a demonstração da sua efetiva alocação, de modo a não restar saldo residual como pretendido para restituição.

Por isso, não vejo reparos a serem aplicados na decisão de primeira instância.

Noutro prisma, veja-se que na manifestação de inconformidade o contribuinte alega que cometeu erro de preenchimento no PER/DCOMP, sendo o direito creditório baseado em saldo negativo e não em pagamento indevido ou a maior e a DIPJ retificada comprovaria o crédito, enquanto isso, no recurso voluntário, o sujeito passivo esclarece que pretende ver o processo retornar para a DRF/Natal/RN, a fim de que aprecie o crédito conforme as novas bases "saldo negativo". Pois bem, não havendo nulidade procedimental, inexistente possibilidade de se determinar o retorno dos autos para a unidade de origem "reiniciar o procedimento".

O pedido do sujeito passivo para devolução dos autos para a DRF/Natal/RN, em verdade, trata de uma espécie de "reprocessamento" do PER/DCOMP, sem previsão legal ou infralegal e protocolado ou pretendido iniciar a partir de instâncias recursais e não diretamente junto a unidade de jurisdição do contribuinte. Assemelha-se a retificação do PER/DCOMP ou a transmissão de um novo PER/DCOMP, que implicaria em um novo procedimento, o qual não guardaria contato com estes autos, ainda que baseado no saldo negativo mencionado como existente. A retificação do PER/DCOMP ou a transmissão de um novo PER/DCOMP implicaria seguir o fluxo normal disciplinado em normas próprias que regem a mencionada declaração, sendo certo que a pretensão de modificar a natureza do crédito, impõe novas bases, novos fundamentos materiais para o crédito, equivalendo, efetivamente, a um novo pedido, não sendo permitido nestes autos.

Mesmo assim, pontuo que, a despeito das alegações do contribuinte quanto a existência de direito creditório proveniente de saldo negativo, com base em DIPJ

retificada, ao meu ver, nestes autos, não se desincumbiu o sujeito passivo de demonstrar a contento o referido crédito, isto porque, com os elementos que constam dos autos, inexistem qualquer materialidade probatória para que se possa dar certeza e liquidez ao apontado direito crédito. Não houve a demonstração cabal de elementos documentais, de prova da escrita contábil e outras da escrita fiscal, que possibilitem efetivar de forma incontestada e transparente a respectiva comprovação, inclusive para justificar e validar a retificação invocada.

Ressalte-se, neste aspecto, que a demonstração analítica dos valores e lançamentos, dentro da escrituração contábil e fiscal, da base de cálculo da CSLL, das estimativas fiscais apuradas mensalmente e, conseqüentemente, do saldo negativo, integra o ônus de prova atribuído ao contribuinte, notadamente quando se discute crédito objeto de pedido de compensação.

Observe-se que nos autos não foram juntados outros elementos probatórios, tais como, a escrita contábil e outras escritas fiscais. Não constam dos autos, por exemplo, o Livro Diário, o Livro de Apuração do Lucro Real, os balancetes transcritos na escrita contábil, deixando-se, igualmente, de apresentar, face a inexistência de elementos de prova, uma demonstração criteriosa do suposto direito a crédito, não havendo como confirmar o alegado crédito, não tendo sido realizado um trabalho analítico de esclarecimento do suposto crédito com apresentação de memória do cálculo da apuração, informação quanto ao método de apuração da estimativa mensal (receita bruta x balanço de suspensão/redução), demonstração detalhada da formação do saldo negativo. Em suma, não há uma precisa indicação consubstanciada em elementos documentais para confrontar-se DIPJ, DCTF, LALUR, códigos de recolhimento, informativo quanto ao método, balancetes de apuração de resultados, a fim de comprovar o crédito, inclusive para também se compreender eventuais cálculos de valores originalmente declarados e dos valores retificados. Nesse sentido entendo por bem trazer aos autos o resumo da conclusão do seguinte precedente que entendo reforçar o presente fundamento:

*Acórdão n.º 3001-000.312 – Recurso Voluntário*

*Relator: Orlando Rutigliani Berri – Sessão: 11/04/2018*

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Ano-calendário: 2004*

**PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO. DIREITO DE CRÉDITO.  
ÔNUS DA PROVA. INDISPENSABILIDADE.**

*Nos processos que versam a respeito de compensação, a comprovação do direito creditório recai sobre aquele a quem aproveita o reconhecimento do fato, que deve apresentar elementos probatórios aptos a comprovar as suas alegações. Logo, deve o contribuinte demonstrar que o crédito que alega possuir é capaz de quitar, integral ou parcialmente, o débito declarado em Per/Dcomp. Saliente-se que alegações desprovidas de indícios mínimos para ao menos evidenciar a verdade dos fatos ou colocar dúvida quanto à acusação fiscal de insuficiência de crédito, uma vez a análise fiscal é realizada sobre informações prestadas pelo contribuinte, colhidas nos sistemas informatizados da RFB, carece de elementos que justifica a autorização da realização de diligência, pois esta não se presta a suprir deficiência probatória.*

É dever primário do contribuinte, quando o *onus probandi* lhe compete, comprovar com elementos eficientes e com a finalidade própria a sua pretensão, sendo parte colaborativa para a resolução do caso. Ressalte-se, não caberia ao julgador, em instância do contencioso administrativo, realizar trabalho de auditoria, sem falar que eventual documentação contábil não pode ser meramente colacionada ao processo, prescindindo de detalhamento, de articulação, de esclarecimento e de devida fundamentação com análise circunstanciada das conclusões que se extrairiam da escrita contábil ou da escrita fiscal, a fim de demonstrar o fato jurídico constitutivo da situação de direito a crédito que se pretende invocar sob a ótica da restituição, que seria o elo para efetivar a compensação.

A demonstração analítica do direito creditório, a partir da apresentação da escrituração contábil e fiscal, com a evidenciação da composição das estimativas a recolher, quer calculadas sobre base de cálculo estimada, quer a partir de balancetes de suspensão ou de redução, com a comprovação e confrontação dos valores recolhidos ou retidos, evidenciando as antecipações ou retenções excedentes ao exigido para o período de apuração, **resultando no crédito que se convencionou denominar de saldo negativo**, integra o ônus de prova atribuído ao contribuinte, notadamente quando se discute direito de crédito objeto de pedido de compensação, por conseguinte, na falta de comprovação do saldo negativo, não há que se falar de crédito passível de compensação.

Dessa forma, como cumpria exclusivamente ao contribuinte o ônus de provar a liquidez e certeza de seu alegado crédito, como não o fez, não restando este devidamente comprovado, assim como considerando o até aqui esposado, entendo pela manutenção do julgamento da DRJ por não merecer quaisquer reparos.

Não há, portanto, motivos que justifiquem a reforma da decisão proferida pela DRJ, principalmente por ser atribuição deste Colegiado o controle da legalidade, e não o saneamento de erros imputados aos próprios contribuintes. Por outro lado, também não compete a segunda instância administrativa o procedimento de revisão do PER/DCOMP constituído em linguagem competente pelo próprio contribuinte, haja vista que está limitada aos termos da norma individual e concreta produzida pelo próprio contribuinte, que, no mínimo, deveria ter procedido com a retificação, a fim de emitir nova norma jurídica constitutiva. Logo, verificando-se correção no julgamento *a quo* (DRJ), bem como observando que a Administração Tributária (DRF/Natal/RN) não agiu em desconformidade com a lei, nada há que se reparar no procedimento adotado na análise do pedido transmitido pelo contribuinte.

### **Dispositivo**

Ante o exposto, de livre convicção, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, voto em conhecer parcialmente do recurso voluntário, deixando de conhecer no que se refere a alegação de afastamento da prescrição do crédito postulado, e, no mérito, em lhe negar provimento, mantendo íntegra a decisão recorrida.

É como Voto.

(assinado digitalmente)  
Leonam Rocha de Medeiros - Relator