



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

**Processo n°** 10825.900695/2008-47  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **1002-000.363 – Turma Extraordinária / 2ª Turma**  
**Sessão de** 09 de agosto de 2018  
**Matéria** CSLL - PER/DCOMP  
**Recorrente** SENDI ENGENHARIA E CONTRUÇÕES LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 30/09/2003

PEDIDO ELETRÔNICO DE RESTITUIÇÃO E DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PER/DCOMP. SALDO NEGATIVO DE CSLL. 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.

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. Na falta de comprovação do saldo negativo, não há que se falar de crédito passível de compensação.

Recurso Voluntário Negado

Direito Creditório Não Reconhecido

Recurso Voluntário Negado

Direito Creditório Não Reconhecido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(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. 68/76) — 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. 57/63), proferida em sessão de 22 de maio de 2009, consubstanciada no Acórdão n.º 14-24.196, da 5.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP (DRJ/RPO), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade (e-fls. 13/20) que pretendia desconstituir o Despacho Decisório (DD), emitido em 20/05/2008 (e-fl. 08), emanado pela Autoridade Administrativa que analisou o Pedido Eletrônico de Restituição e a Declaração de Compensação (PER/DCOMP) n.º 05895.27726.160604.1.3.04-0850, transmitido em 16/05/2004, e não homologou a compensação declarada, por não reconhecer o crédito, negando a restituição, cujo acórdão restou assim ementado:

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

*Data do fato gerador: 30/09/2003*

*RECONHECIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO. SALDO NEGATIVO.*

*O reconhecimento de direito creditório a título de saldo negativo reclama efetividade no pagamento das antecipações calculadas por estimativa, comprovação contábil do valor devido na apuração anual e que referido saldo negativo não tenha sido utilizado para compensar a contribuição social sobre o lucro líquido devida nos períodos posteriores àqueles abrangidos no pedido.*

*COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA.*

*Apenas os créditos líquidos e certos são passíveis de compensação tributária, conforme artigo 170 do Código Tributário Nacional.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.*

*Data do fato gerador: 30/09/2003*

*DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.*

*Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.*  
*Solicitação Indeferida*

Veja-se o contexto fático dos autos, incluindo seus desdobramentos e teses da manifestação de inconformidade, conforme se extrai do relatório constante no Acórdão do juízo *a quo*:

*Trata-se de Manifestação de Inconformidade interposta em face do Despacho Decisório, em que foi apreciada a Declaração de Compensação (PER/DCOMP) de fls. 01/05 [e-fls. 03/07], por intermédio da qual a contribuinte pretende compensar débitos (CSLL) de sua responsabilidade com crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior de tributo (CSLL — código de receita: 2484).*

*Por intermédio do despacho decisório de fl. 06 [e-fl. 8], não foi reconhecido qualquer direito creditório a favor da contribuinte e, por conseguinte, não-homologada a compensação declarada no presente processo, ao fundamento de que o pagamento informado como origem do crédito foi integralmente utilizado para quitação de débitos da contribuinte, "não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP".*

*Irresignada, em 04/06/2008, interpôs a contribuinte manifestação de inconformidade de fls. 11/18 [e-fls. 13/20], na qual alega, em síntese: a) que compensou CSLL devida por estimativa, do mês de maio de 2004, com saldo negativo de CSLL decorrente do ano-calendário de 2003; b) juntamente com a PER/Dcomp sob exame apresentou outras PER/Dcomp tendo como origem de crédito saldo negativo de CSLL, no ano-calendário de 2003; c) que a presente PER/Dcomp não foi homologada sob argumento de inexistência de crédito, vez que o mesmo já se encontrava vinculado à quitação de débito da requerente; d) no ano-calendário de 2003, consoante demonstrado em sua DIPJ, foi gerado um saldo negativo de CSLL, no montante de R\$ 67.587,56, passível de compensação com tributos federais a partir do ano-calendário subsequente; e) que é legal a atualização do saldo negativo de CSLL pela taxa Selic; f) que ao preencher a PER/Dcomp ocorreu um equívoco, pois informou crédito de pagamento indevido ou a maior de CSLL ao invés de saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 2003; g) ressalta que o crédito existe e pode ser identificado na DIPJ/2004, ano-base 2003; h) que em decorrência do preenchimento equivocado efetuou compensação a maior no valor de R\$ 36.843,49, que será recolhido, acrescido de multa e juros na forma da lei; i) que as demais PER/Dcomps vinculadas ao saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 2003 devem ser apensadas em um único processo administrativo. Ao final, requer que seja concedido total provimento à presente manifestação de inconformidade a fim de se anular o despacho decisório que não homologou a PER/Dcomp de n.º*

05895.27726.160604.1.3.04-0850, *extinguindo-se o saldo devedor objeto da compensação.*

O Despacho Decisório informa que o crédito pleiteado, a título de restituição, o qual seria utilizado para efetivar a compensação, inexistente, razão pela qual não se homologou a compensação. Informa-se, outrossim, que, a partir das características do DARF discriminado no próprio PER/DCOMP, foi localizado pagamento integralmente utilizado para quitação de outro débito do contribuinte, de modo a não mais haver crédito disponível para utilizar em operação de compensação, pelo que o débito informado para compensar não foi extinto, isto é, não foi compensado. 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
31/08/2003	2484	R\$ 16.536,89	30/09/2003
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
4096862028	R\$ 16.536,89	DB: cód 2484 PA 31/08/2003	R\$ 16.536,89
		Valor Total	R\$ 16.536,89

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

*O Despacho Decisório da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Bauru não reconheceu qualquer direito creditório a favor da contribuinte e, por conseguinte, não homologou a compensação declarada nos autos, ao fundamento de que o pagamento informado como origem do crédito foi integralmente utilizado para quitação de débitos da contribuinte, não restando crédito disponível para compensação do débito informado na PER/DCOMP de n.º 05895.27726.160604.1.3.04-0850.*

*Com efeito, no que diz respeito ao crédito de CSLL (código: 2484), relativo ao mês de agosto de 2003, no valor de R\$ 16.536,89, observo que o mesmo foi utilizado integralmente para pagamento de um débito de CSLL (código: 2484), do próprio mês de agosto de 2003, no valor de R\$ 16.536,89.*

*Contudo, a recorrente vem, em sua defesa, alegar que a natureza do crédito em questão é de saldo negativo de CSLL, e não pagamento indevido ou a maior de CSLL.*

*Dessa forma, cabe perquirir, à luz do disposto na legislação de regência, se a declaração de compensação ora em exame encontra-se devidamente instruída, especialmente no que concerne à comprovação de liquidez e certeza do crédito pleiteado.*

*Nesse sentido, o Código Tributário Nacional (CTN), em seu artigo 170, dispõe: "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".*

*A respeito do tema, cumpre transcrever o disposto no Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, mais exatamente os artigos 221 a 232, verbis:*

*"Apuração Anual do Imposto*

*Art. 221. A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma desta Seção deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 2º, § 3º).*

*(...)*

*Pagamento por Estimativa*

*Art. 222. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto e adicional, em cada mês, determinados sobre base de cálculo estimada (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 2º).*

*Parágrafo único. A opção será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade, observado o disposto no art. 232 (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 3º, parágrafo único).*

*Base de Cálculo*

*Art. 223. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observadas as disposições desta Subseção (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 15, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 2º).*

*(...)*

*Suspensão, Redução e Dispensa do Imposto Mensal*

*Art. 230. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 35, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 2º).*

*(...)*

*Deduções do Imposto Anual*

*Art. 231. Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 2º, § 4º):*

*III - do imposto pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;*

*IV - do imposto pago na forma dos arts. 222 a 230".*

*Conforme legislação acima, tomada por empréstimo pelas normas de apuração e pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), a interessada está obrigada, considerando que é optante pelo lucro real, apuração anual, a pagar mensalmente a contribuição social devida por estimativa com base na receita bruta, com a aplicação de um percentual determinado. Pode também suspender o pagamento desde que proceda aos balancetes mensais, demonstrando que o valor acumulado já pago excede o valor do tributo calculado com base no lucro real do período em curso. Estes balanços/balancetes devem ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no Livro Diário. No final do ano, a contribuição apurada deve ser deduzida dos pagamentos recolhidos sob esta sistemática.*

*Assim, somente o saldo negativo de CSLL a pagar, calculado ao final do período de apuração, é que se mostra passível de restituição e/ou compensação posterior, nos termos da legislação vigente.*

No entanto, a apuração da liquidez e certeza do crédito pleiteado, no caso, está na dependência da efetiva demonstração, pela requerente, do saldo negativo de CSLL apurada no final de cada período, uma vez que os valores recolhidos a título de estimativa são considerados pela lei como antecipações da contribuição social sobre o lucro líquido devida.

Diante dessas considerações, esta Turma de Julgamento tem reiteradamente consignado que em tema de restituição e compensação de saldo negativo de CSLL com outros tributos, ou com o próprio, cabe o atendimento de quatro premissas: 1.º) a constatação dos pagamentos ou das retenções; 2.º) a oferta à tributação das receitas que ensejaram as retenções; 3.º) a apuração do indébito, fruto do confronto acima delineado e, 4.º) a observância do eventual indébito não ter sido liquidado em autocompensações.

Portanto, não basta à interessada alegar o pagamento a maior ou indevido do tributo, mas também deve trazer, por ocasião do presente contencioso, provas, lastreadas em lançamentos contábeis, que identifiquem, inequivocamente, a base de cálculo da CSLL e, por conseguinte, o saldo negativo de CSLL apurado.

Inclusive, por se tratar de contribuinte sujeita ao regime de apuração dos tributos com base no lucro real, esta deveria, ao fim de cada período-base de incidência do tributo, apurar o lucro líquido do exercício mediante a elaboração, com observância das disposições da lei comercial, do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do exercício e da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados, que serão transcritos no Livro de Apuração de Lucro Real (LALUR), nos termos dos artigos 7.º e seu § 4.º, e 8.º, inciso I, ambos do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, in verbis:

"Art. 7.º - O lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais.

§ 4.º - Ao fim de cada período-base de incidência do imposto o contribuinte deverá apurar o lucro líquido do exercício mediante a elaboração, com observância das disposições da lei comercial, do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do exercício e da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados.

Art. 8.º - O contribuinte deverá escriturar, além dos demais registros requeridos pelas leis comerciais e pela legislação tributária, os seguintes livros:

I- de apuração de lucro real, no qual:

a) serão lançados os ajustes do lucro líquido do exercício, de que tratam os §§ 2.º e 3.º do artigo 6.º;

b) será transcrita a demonstração do lucro real (§ 1.º);

(...)."

Neste contexto, a contribuinte deveria trazer provas, lastreadas em lançamentos contábeis, dentre estas, destacam-se: os registros contábeis de conta no ativo da CSLL a recuperar, a expressão deste direito em balanços ou balancetes, os Livros Diário e Razão, etc., tudo de forma a ratificar o indébito pleiteado.

*Consoante noção cediça, a escrituração contábil e fiscal mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais, conforme dispõe o artigo 923 do RIR/1999:*

*"Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 9.º, § 1.º)."*

*No presente caso, a recorrente, em sua peça impugnatória, traz como prova desse crédito cópia da declaração de rendimentos de fls. 35/47 [e-fls. 37/49], retificada em 03/06/2008, informando a existência de saldo negativo de CSLL, no valor de R\$ 67.587,56, bem como "RAZÃO ANALÍTICO EM REAL DE 01/01/03 ATÉ 31/12/04" (fl. 49) [e-fl. 51], informando saldo de CSLL a recuperar no montante de R\$ 102.019,26.*

*Dos documentos apresentados pela contribuinte, cabem as seguintes observações: a) na DIPJ original, apresentada em 30/06/2004, não há informação de saldo negativo de CSLL, ou seja, a contribuição a pagar informada foi R\$ 0,00 (zero); b) em 03/06/2008, a contribuinte apresentou DIPJ-retificadora, informando saldo negativo de CSLL no valor de R\$ 67.587,56; d) o formulário denominado "RAZÃO ANALÍTICO EM REAL DE 01/01/03 ATÉ 31/12/04", de fls. 48/49 [e-fls. 50/51], não apresenta Termo de Abertura, nem Termo de Encerramento.*

*Nessas condições, passa-se à análise dos itens acima expostos.*

*Quanto à DIPJ-retificadora, externando saldo negativo de CSLL, cabe observar que a DIPJ tão-somente indicia que a contribuinte teria efetuado pagamento a maior que o devido. Todavia, resume-se à esfera do indício, vez que a declaração desacompanhada da escrita, não produz o efeito desejado.*

*Quanto ao formulário de fls. 48/49 [e-fl. 50/51], denominado "RAZÃO ANALÍTICO EM REAL DE 01/01/03 ATÉ 31/12/04", não consta Termo de Abertura, nem Termo de Encerramento. Neste contexto, cumpre observar que a legislação dispensa a autenticação do Livro Razão no caso de regularidade na autenticação do Livro Diário (art. 259, parágrafo 3.º do RIR/99). Assim, a ausência do Livro Diário implica na inabilidade do Livro Razão.*

*Por fim, registre-se que a contribuinte além de não juntar cópias do livro Diário, devidamente registrado, não apresentou LALUR, dos quais poderia se verificar os balanços/balancetes de redução e demonstrativos da apuração do Lucro Real da empresa para o ano-calendário de 2003.*

*Ora, tal qual o pagamento de tributos e contribuições, que necessita, para convalidar o recolhimento efetuado, de uma série de atos do sujeito passivo, como manter escrituração contábil, baseada em documentos hábeis e idôneos, e a partir desta documentação determinar o tributo devido e recolher o correspondente valor, o pagamento a maior ou indevido também almeja, para materializar o indébito, atividade semelhante.*

*Por tais razões, a contribuinte, quando apresenta uma Declaração de Compensação, deve, necessariamente, provar um crédito tributário a seu favor para ter o direito de extinguir um débito tributário constituído em seu nome, de forma que o reconhecimento do indébito tributário seja o fundamento fático e jurídico de qualquer declaração de compensação.*

*No que diz respeito ao pedido final da contribuinte de apensamento dos processos n.º 10825.900725/2008-15, 10825.900759/2008-18, 10825.900710/2008-57, 10825.900705/2008-44, 10825.900206/2008-57, 10825.900232/2008-85, 10825.900178/2008-78, 10825.900248/2008-98, 10825.900177/2008-23, 10825.900732/2008-17, 10825.900263/2008-36 e do presente processo, por se tratar de PER/Dcomps vinculados ao mesmo indébito, impende observar que em nada prejudicou a análise do direito creditório pleiteado, tendo inclusive referidos processos sido julgados nessa mesma Sessão de Julgamento.*

*Nesse sentido, na declaração de compensação apresentada, o indébito não contém os atributos necessários de liquidez e certeza, os quais são imprescindíveis para reconhecimento pela autoridade administrativa de crédito junto à Fazenda Pública, sob pena de haver reconhecimento de direito creditório incerto, contrário, portanto, ao disposto no artigo 170 do Código Tributário Nacional (CTN).*

No recurso voluntário, o contribuinte reitera os argumentos suscitados na manifestação de inconformidade, defendendo que o crédito decorrente de saldo negativo de CSLL pode ser comprovado a partir da DIPJ anexada nos autos. Na oportunidade, promoveu, por ocasião da interposição do recurso, a juntada do Livro Diário (e-fls. 77/87) e do Livro Razão (e-fls. 88/91). Esclarece que cometeu erro de fato ao preencher a PER/DCOMP informando crédito indevido ou a maior de CSLL, e não crédito decorrente de saldo negativo de CSLL, tendo comprovado o mesmo por todos os meios possíveis.

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 intrínsecos, uma vez que é cabível, há interesse recursal, a recorrente detém legitimidade e inexistente fato impeditivo, modificativo ou extintivo do poder de recorrer. Outrossim, atende aos pressupostos de admissibilidade extrínsecos, pois há regularidade formal, inclusive estando adequada a representação processual, e apresenta-se tempestivo (intimação em

06/07/2009, segunda-feira, e-fls. 65/67, e protocolo em 05/08/2009, e-fl. 68), 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.

Portanto, conheço do Recurso Voluntário.

### Mérito

Quanto ao mérito não assiste razão ao recorrente. Explico.

Trata o presente caso de pedido de restituição (CTN, art. 165, I), 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) dispendo 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.

Pois bem. No caso em comento, após análise do PER/DCOMP, a Administração Tributária não reconheceu a certeza e liquidez do crédito vindicado pelo contribuinte, haja vista que o sujeito passivo não comprovou efetivamente o crédito a seu favor, ônus que, a toda prova, lhe competia. Tem-se, ainda, no Despacho Decisório, que o DARF (Documento de Arrecadação Fiscal) que fundamentaria o recolhimento indevido ou a maior foi integralmente utilizado para extinguir débito do próprio contribuinte, não remanescendo saldo. Quando da apresentação do relatório destes autos, na forma acima apresentada, constou o respectivo quadro sintético demonstrativo da situação de inexistência do crédito com as características do DARF discriminado no PER/DCOMP. Aliás, segundo a decisão proferida pela DRJ, o indébito não apresentava os atributos de liquidez e certeza, sendo inaplicável o artigo 170 do Código Tributário Nacional.

De toda sorte, no recurso voluntário, o contribuinte defende que tem crédito fruto de saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 2003, tendo incorrido em erro no preenchimento do PER/DCOMP, pois não se trata de recolhimento a maior ou indevido. Chega a afirmar que, em razão do erro no preenchimento do PER/DCOMP, também verificou um saldo de compensação inadequado no montante total de R\$ 36.843,49 (trinta e seis mil e oitocentos e quarenta e três reais e quarenta e nove centavos), o qual, de boa-fé, irá pagar.

A despeito do alegado erro de preenchimento, não vejo reparos a serem aplicados na decisão de primeira instância. Isto porque, a DRJ constatou que, nestes autos, o sujeito passivo não comprovou o crédito alegado, não logrado êxito na demonstração da liquidez e da certeza do mesmo.

Veja-se, o contribuinte alega que incorreu em erro de fato no preenchimento do PER/DCOMP, tendo em vista sustentar que não era caso de informar recolhimento indevido ou a maior, mas sim crédito proveniente de saldo negativo de CSLL do ano-calendário 2003. Ocorre que, não consta dos autos qualquer retificadora, tampouco demonstração efetiva deste crédito. Importante destacar, pela oportunidade, que no regime jurídico da compensação compete ao contribuinte constituir a linguagem jurídica por meio da confecção e transmissão do PER/DCOMP adequado ao seu intento.

O regime jurídico da compensação impõe ao sujeito passivo realizar os procedimentos necessários para a efetivação do encontro de contas, com a requisição da restituição e a efetivação da compensação, para fins de possibilitar a posterior homologação. Vale dizer, o contribuinte produz as normas individuais e concretas relacionadas ao caso. Por isso, não compete a instância administrativa o procedimento de retificação de ofício ou de revisão do PER/DCOMP constituído em linguagem competente pelo próprio contribuinte, estando o órgão julgador limitado aos termos das normas individuais e concretas produzidas pelo próprio sujeito passivo, que, no mínimo, deveria proceder com a retificação do PER/DCOMP, ainda que a destempo, a fim de emitir nova norma jurídica quando necessária para sanar quaisquer equívocos relativo a erro de preenchimento.

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, notadamente quando destinados à constituição de créditos para fins de compensação e, mais, não resta demonstrado o alegado saldo negativo. Logo, verificando-se correção no julgamento *a quo*, bem como observando que a Administração Tributária não agiu em desconformidade com a lei, nada há que se reparar no procedimento adotado na análise do pedido transmitido pelo contribuinte.

Observe-se, em que pese afirmar ter saldo negativo de CSLL líquido e certo, o sujeito passivo não o comprova. Ainda que tenha afirmado ter juntado aos autos o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e o Livro Diário, documentos que se fossem analiticamente comentados e elucidados poderiam ser capazes de provar a existência do crédito, o que de fato o sujeito passivo fez foi promover a juntada de partes do Livro Diário (e-fls. 77/87) e de partes do Livro Razão (e-fls. 88/91), deixando de apresentar o LALUR. A juntada do Razão e do Diário foi realizada sem qualquer demonstração analítica que leve

este Juízo Recursal, no âmbito de seu controle de legalidade, a se convencer sobre a certeza e liquidez do crédito cujo reconhecimento o contribuinte requer.

Ressalte-se, neste aspecto, que a demonstração analítica dos valores e lançamentos, dentro da escrituração contábil e fiscal, da base de cálculo da CSLL e, conseqüentemente, do saldo negativo que pode ser apurado, integra o ônus de prova atribuído ao contribuinte, notadamente quando se discute crédito para ser objeto de pedido de compensação. Dessa forma, não cumpre ao presente Relator, sequer a este Colegiado, na condição de instância recursal, suprir o ônus do contribuinte, realizando uma verdadeira auditoria nos livros contábeis apresentados a destempo pelo recorrente, e de forma incompleta, para, em substituição ao seu ônus, comprovar a certeza de liquidez do crédito perseguido no seu exclusivo interesse. Nesse sentido:

*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 comprovar sob a ótica da restituição, que seria o elo para efetivar a compensação.

Por tais motivos, não vejo reparos na decisão recorrida. No mais, a decisão da DRJ apreciou, com riqueza e rigor de detalhes, a matéria suscitada na manifestação de inconformidade, conforme transcrição constante no relatório; de seu turno, o contribuinte não estabeleceu, através de seu recurso, qualquer dialeticidade com a decisão combatida, reiterando, praticamente *ipsis litteris*, os mesmos argumentos suscitados na manifestação de inconformidade, sem apontar, na decisão combatida, quais as razões de

discordância, as quais seriam apreciadas nesta instância recursal, para verificação de eventual erro de julgamento ou de procedimento.

Pontos interessantes na decisão da DRJ não são infirmados, como, por exemplo, o fato consignado de que o contribuinte deveria trazer provas, lastreadas em lançamentos contábeis, tais como, registros contábeis apontando a existência de uma conta no ativo destinada a "CSLL a recuperar", a expressão deste direito em balanços ou balancetes, nos Livros Diário e Razão. Por outro lado, a DIPJ-retificadora não é suficiente para atestar a liquidez e certeza do crédito vindicado. Os próprios termos de abertura e de encerramento apresentados a posteriori não estão autenticados pelo registro de empresas a cargo das Juntas Comerciais (e-fls. 77, 87, 88 e 91). Também, não se justifica a ausência da apresentação do LALUR no qual poderia se verificar os balanços/balancetes de redução e demonstrativos da apuração do Lucro Real da empresa para o ano-calendário de 2003.

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.

### **Dispositivo**

Ante o exposto, de livre convicção, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, voto em conhecer do recurso voluntário e, no mérito, em lhe negar provimento, mantendo íntegra a decisão recorrida.

É como Voto.

(assinado digitalmente)  
Leonam Rocha de Medeiros - Relator