



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13609.902271/2012-46
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-005.733 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de agosto de 2021
Recorrente EMPRESA DE CIMENTOS LIZ S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2005

REVISÃO DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE DE MODIFICAÇÃO DE DECISÃO ANTERIOR PELA AUTORIDADE FISCAL EM RELAÇÃO A LITÍGIO INSTAURADO.

De acordo com o Regimento Interno da Receita Federal do Brasil, compete exclusivamente às Delegacias de Julgamento conhecer e julgar as manifestações de inconformidade contra apreciações das autoridades competentes em processos relativos a restituição e compensação.

PEDIDO DE PERÍCIA.

Considera-se não formulado o pedido de perícia que deixar de elencar os quesitos referentes aos exames desejados, bem como não indicar o nome, o endereço e a qualificação profissional do perito.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2005

RETIFICAÇÃO DA DIPJ APÓS PROCEDIMENTO FISCAL.

O início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

ÔNUS DA PROVA

Na hipótese de declaração de compensação, o ônus da prova quanto ao direito creditório cabe ao contribuinte, aquele que apurou o crédito e afirma que o mesmo goza de certeza e liquidez, requisitos intrínsecos à compensação declarada, nos termos do art. 170 do Código Tributário Nacional (CTN), uma vez que essa comprovação é relativa a fato constitutivo do seu direito.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Exercício: 2005

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO.

A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real que apurar saldo da contribuição social paga a maior no encerramento do período poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a tributos administrados pela RFB, desde que tal utilização seja formalizada dentro do prazo de cinco anos contados a partir da data de constituição do crédito.

REGISTRO DE VARIAÇÕES CAMBIAIS. REGIME DE CAIXA.

Conforme art. 30 da MP n.º 2.158-35, de 2001, o ganho ou perda por variação monetária em função da taxa de câmbio deve ser considerado, na determinação da base de cálculo dos tributos, quando da liquidação da operação correspondente.

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)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Marco Rogerio Borges, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Evandro Correa Dias, Luciano Bernart, Iagaro Jung Martins, Mauritania Elvira de Sousa Mendonca (suplente convocado(a)), Jandir Jose Dalle Lucca e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou a Manifestação de Inconformidade Improcedente, cujo objeto era a reforma do despacho decisório, que não reconheceu o direito creditório pleiteado, com base nos seguintes fundamentos:

a) Valor não Utilizado no Prazo Legal

O valor do saldo negativo disponível que não foi objeto de declarações de compensação ou pedido de restituição transmitidos no prazo estabelecido no art. 168 do Código Tributário Nacional (CTN) foi considerado valor não passível de restituição ou compensação, por não ter sido utilizado dentro do prazo legal

Valor do saldo negativo disponível: R\$ 2.726.587,98

Valor não utilizado no prazo legal: R\$ 20.15.652,74

Valor do saldo negativo passível de restituição ou compensação: R\$ 710.935,24

PER/DCOMP transmitidos após o prazo legal - Embora o PER/DCOMP com demonstrativo do crédito tenha sido transmitido dentro do prazo de cinco anos, contado da data de apuração do saldo negativo, houve transmissão de outros PER/DCOMP relativos ao mesmo crédito para os quais, na data de sua transmissão, já estava extinto o direito de utilização do saldo negativo em função do decurso do prazo legal.

Data de apuração do saldo negativo: 31/12/2004

PER/DCOMP com direito de utilização do crédito extinto pelo decurso do prazo legal na data de transmissão

Nº PER/DCOMP	Data transmissão PER/DCOMP original
18508.66591.221210.1.7.03-0433	20/01/2010
19204.00759.231210.1.7.03-8603	25/01/2010
01364.66849.231210.1.7.03-2009	29/01/2010
23577.69815.231210.1.7.03-2961	12/02/2010
19777.90510.231210.1.7.03-2042	26/02/2010
20340.67778.231210.1.7.03-1343	25/05/2010

c) *Não caberia a retificação da DIPJ na data em que foi apresentada, pois para o período objeto da DIPJ retificadora, o contribuinte havia perdido a espontaneidade, nos termos do §1º do art. 7º do Decreto 70.235, de 1972, e art. 832 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999).*

d) *Ainda que fosse cabível a retificação, a DIPJ retificadora fora preenchida com erro.*

d.1) Para o período, o contribuinte, conforme sua própria declaração, optara pelo regime de caixa para considerar os efeitos das variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações em função da taxa de câmbio na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Assim, no regime adotado o resultado das variações cambiais foram diferidos e, nos termos do caput do art. 30 da MP nº 2.158-35, de 2001, o ganho ou a perda por variação monetária deveria ser considerado, na determinação da base de cálculo dos tributos, quando da liquidação da operação correspondente.

d.2) De acordo com planilha apresentada pela interessada, o valor lançado a título de variações cambiais passivas na linha 32 da ficha 09A representa o saldo final do ano-calendário de 2003.

Entretanto, as instruções de preenchimento da DIPJ orientam que, nessa linha, deve ser lançada a totalidade das variações cambiais passivas das operações liquidadas.

d.3) Dessa forma, o saldo negativo informado na DIPJ retificadora seria decorrente do incorreto lançamento da variação cambial líquida ocorrida no período, não se confirmando o direito ao crédito.

Os fundamentos do despacho decisório e os argumentos da Impugnação estão resumidos no relatório do acórdão recorrido, em cuja ementa estão sumariados as razões de decidir, detalhados no voto:

1. De acordo com o Regimento Interno da Receita Federal do Brasil, compete exclusivamente às Delegacias de Julgamento conhecer e julgar as manifestações de inconformidade contra apreciações das autoridades competentes em processos relativos a restituição e compensação.
2. Considera-se não formulado o pedido de perícia que deixar de elencar os quesitos referentes aos exames desejados, bem como não indicar o nome, o endereço e a qualificação profissional do perito.
3. O início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.
4. Na hipótese de pedido de restituição, **o ônus da prova quanto ao direito creditório cabe ao contribuinte**, aquele que apurou o crédito e afirma que o mesmo goza de certeza e liquidez, requisitos intrínsecos ao pleito de restituição, uma vez que essa comprovação é relativa a fato constitutivo do seu direito.
5. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real que apurar saldo da contribuição social paga a maior no encerramento do período poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a tributos administrados pela RFB, desde que tal utilização seja formalizada dentro do prazo de cinco anos contados a partir da data de constituição do crédito.
6. Conforme art. 30 da MP n.º 2.158-35, de 2001, o ganho ou perda por variação monetária em função da taxa de câmbio deve ser considerado, na determinação da base de cálculo dos tributos, **quando da liquidação da operação correspondente**.

Cientificado da decisão de 1ª Instância, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, no qual requer o provimento para acolher a preliminar de cerceamento do direito de defesa, cancelando o acórdão recorrido para a produção de prova pericial ou, *ad*

argumentandum, seja reformado o acórdão recorrido para julgar procedente as restituições e/ou compensações requeridas.

Voto

Conselheiro Evandro Correa Dias, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende ao demais requisitos, motivo pelo qual dele conheço

Da Preliminar de Cerceamento de defesa

A recorrente requer que seja cancelado o acórdão recorrido por cerceamento de defesa, devido à negativa da produção de prova pericial pela colegiado *a quo*, *in verbis*:

Inobstante os elementos probatórios fossem suficientes para que de plano a requerente tivesse alcançado a restituição do seu crédito, por cautela a requerente ainda requereu a realização de prova pericial como forma de comprovar seu direito.

Preliminarmente pugna pela cassação do acórdão recorrido por cerceamento do direito de defesa, pois os próprios fundamentos de fato e de direito do inconformismo são mais que suficientes para comprovar e demonstrar a necessidade da produção da prova pericial requerida, não havendo que se falar em pedido genérico.

Não se pode exigir a apresentação prévia de quesitos se não houve o deferimento da prova pericial e especificada a pericia a ser realizada.

A recorrente requereu a produção de prova pericial contábil e tributária e aduziu que os quesitos seriam apresentados em momento oportuno.

Ademais, é entendimento pacífico da jurisprudência dos tribunais que o a improcedência do pleito por falta de prova quando há requerimento expresso importa em cerceamento do direito de defesa.

[...]

Há que registrar, ainda, que a produção de prova pericial não traria qualquer prejuízo para as partes, pelo contrário, asseguraria a transparência e evitaria, inclusive, discussão judicial.

A recorrente não foi genérica, pois indicou o tipo de perícia que pretendia fosse realizada. Com o deferimento da prova, bastaria nomear o perito, apresentar os quesitos e indicar eventual assistente técnico.

Portanto, requer seja cassado o acórdão ora recorrido, por cerceamento do direito de defesa, para que seja deferida a produção da prova pericial requerida.

Observa-se que o colegiado *a quo*, com fulcro no § 1º do art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972, considerou não formulado o pedido de perícia apresentado pelo contribuinte em sua manifestação de inconformidade, *in verbis*:

Do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal (PAF), destaco:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

[.....]

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

[.....]

§ 4º 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;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

(destaques acrescentados)

Na manifestação de inconformidade, a interessada apenas alega, genericamente, que “considerando ser matéria que merece diligências e verificações detalhes de todos os efeitos, em especial, como anteriormente abordado, o resultante dos fatos supervenientes, se faz necessário uma perícia contábil e tributária voltada a também servir de prova para o que se argumenta”

complementando que “vem na forma do que se prevê no artigo Art. 16 do Decreto nº 70.235/1972 protestar por prova pericial, requerendo-a desde já, assim como pela apresentação em época oportuna os quesitos e assistente técnico, face a que agora não há tempo suficiente para levantamento que concilie todos os fatos com a documentação que lhe deu suporte.”

Resta claro que a interessada não cumpriu os requisitos exigidos pelo citado artigo 16 do Decreto 70.235, de 1972. A motivação na qual se escora – “não há tempo suficiente para levantamento que concilie todos os fatos com a documentação que lhe deu suporte” – não encontra abrigo na legislação de regência da matéria. Ademais, esclareça-se, por pertinente, que a adoção de eventual procedimento de perícia deve ter por objetivo, única e tão-somente, dirimir dúvidas com relação às provas anteriormente apresentadas no processo.

Assim sendo, nos termos do § 1º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, considero não formulado o pedido de perícia apresentado pela interessada na manifestação de inconformidade.

Não se considera cerceamento de defesa, o indeferimento da perícia solicitada, tendo em vista que esse foi motivado e o contribuinte não atendeu aos requisitos do § 1º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Acrescenta-se que cabe à autoridade julgadora de primeira instância determinar a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, de acordo com o art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. [\(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993\)](#)

§ 1º Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados. [\(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993\)](#)

Ante o exposto, rejeita-se todas as alegações da recorrente quanto ao cerceamento de defesa, por indeferimento da perícia solicitada.

Do Mérito

Da retificação da DIPJ

Quanto à retificação da DIPJ, entende-se irretocável a decisão da autoridade fiscal para rejeição da retificação da DIPJ/2005, visto que apresentada após o início de

procedimento fiscal e além do prazo de cinco anos previsto na legislação, contudo essa questão não é fundamental para a solução do litígio, pois o despacho decisório superou essas questões quando fez a análise do direito creditório.

Da análise do crédito pela autoridade fiscal

A Autoridade Fiscal conclui que o crédito solicitado pela contribuinte é inexistente, pois a contribuinte informou a exclusão na apuração anual da totalidade do 'saldo líquido' de variação cambial passiva apurado ao final do ano-calendário de 2003, contudo, de acordo com as orientações de preenchimento da DIPJ/2004, na referida linha deveria ter sido lançada a totalidade das variações cambiais passivas **das operações liquidadas**, in verbis:.

Ademais, tendo a contribuinte optado pelo regime de caixa para considerar os efeitos das variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações em função da taxa de câmbio na determinação da base de cálculo do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido, conforme reconhecido por ela própria à fl. 185, apenas quando da liquidação da operação é que seria reconhecido o ganho ou a perda por variação cambial. Ou seja, no regime adotado, o resultado das variações cambiais foram diferidos e, por definição, a retificadora apresentada com o reconhecimento das variações cambiais do período não deveria gerar nenhum efeito tributário imediato.

O caput art. 30 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, ao estabelecer a sistemática de registro contábil das variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, autorizou a adoção do regime de caixa, nos seguintes termos:

Art.30. .A partir de 1º de janeiro de 2000, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, bem assim da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação.

§ 1º A opção da pessoa jurídica, as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo de todos os tributos e contribuições referidos no caput deste artigo, segundo o regime de competência.

§ 2º A opção prevista no § 1º aplicar-se-á a todo o ano-calendário.

§ 3º No caso de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias, em anos-calendário subsequentes, para efeito de determinação da base de cálculo dos tributos e das contribuições, serão observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal." (grifo nosso)

*O referido dispositivo determina em seu caput que o ganho ou perda por variação monetária deve ser considerado, na determinação da base de cálculo dos tributos, quando da **liquidação da correspondente operação** (regime de caixa) e em seu §1º, institui a possibilidade de o contribuinte optar por reconhecer, na determinação da base de cálculo dos tributos, os ganhos ou perdas por variação monetária segundo o regime de competência.*

No regime de competência, a variação cambial é reconhecida a cada período, independentemente da liquidação da operação. Assim, se ocorrer no período uma variação cambial passiva (despesa), já nesse período ela irá reduzir o montante do tributo devido. Ao contrário, caso ocorra no período uma variação cambial ativa (receita), ela irá implicar majoração do tributo devido no período.

Pelo regime de caixa, adotado no presente caso concreto, apenas quando da liquidação da operação é que seria reconhecido o ganho ou a perda por variação cambial.

*Conforme as normas de preenchimento da Declaração de Informações Econômico- Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), relativa ao ano-calendário de 2003, a linha 09A/32, relativa às variações cambiais passivas de operações liquidadas, deve ser preenchida exclusivamente pelas pessoas jurídicas que optaram, a partir de 12 de janeiro de 2000, pelo reconhecimento, na (determinação do lucro real e do lucro da exploração, das variações monetárias, em função da taxa de câmbio, **quando da liquidação da correspondente operação**. In verbis:*

[...]

*Para determinar a origem do valor de R\$ 11.222.229,63 declarado na linha 32 da ficha 09A na declaração retificadora apresentada (fl. 42), a contribuinte apresentou planilha de apuração do saldo de variação cambial verificada no período, na qual o referido valor representa o saldo final daquele ano-calendário (fl. 186). Na linha 9A/32 foi, portanto, informada a exclusão na apuração anual da totalidade do 'saldo líquido' de variação cambial passiva apurado ao final do ano-calendário de 2003. De acordo com as orientações de preenchimento da DIPJ/2004, na referida linha deveria ter sido lançada a totalidade das **variações cambiais passivas das operações liquidadas**.*

O saldo negativo verificado na declaração retificadora apresentada, origem do crédito pleiteado, se deveu, portanto, ao incorreto lançamento da linha 32 da ficha 09A da variação cambial líquida ocorrida no ano-calendário em questão.

Conclui-se, pelo exposto, que mesmo sendo admitida a retificação da declaração em comento, o que não é possível pela vedação legal, essa não iria gerar o direito creditório requerido, posto ter sido preenchida de forma incorreta.

A recorrente alega que, diferentemente do que consta no acórdão de 1ª Instância, a exclusão do valor de R\$ 26.396.475,61, representa a totalidade das variações cambiais passivas das operações liquidadas durante o ano, *in verbis*:

Com relação ao fundamento de ter havido preenchimento incorreto da DIPJ retificadora, ao pronunciar-se o despacho e o acórdão recorrido pela possibilidade de vir a ser admitida a retificadora, para voltar-se a alegação de que ocorreu um preenchimento incorreto, por si só, não deixa de ser um velado reconhecimento pela regularidade da sua apresentação,

Seguindo a mesma sequência das alegações das decisões recorridas, tomando por base o argumento de que a DIPJ foi preenchida incorretamente, como se verá, elas também são totalmente improcedentes, isto porque:

1. Como bem ressalta o despacho a recorrente reconheceu em sua contabilidade as receitas e despesas com variação cambial dos contratos dos empréstimos externos registrados em seu passivo pelo regime de caixa, de conformidade com o art. 30 da MP 2.158-35/2001.

2. Desta forma as variações cambiais contabilizadas foram adicionadas ou excluídas, conforme configuravam despesas, ou receitas respectivamente.

*3. Este reconhecimento tanto se fez em função das variações cambiais ocorridas mês a mês, ajustadas por adições ou exclusões, **com vistas ao reconhecimento do regime de caixa**, conforme previsto no artigo 30 da MP 2158/35, como também para as operações liquidadas no ano.*

4. Mensalmente reconheceu contabilmente os juros e adicionalmente, contabilizou na mesma data o IRRF, tendo como termo inicial para fins de cálculo da variação cambial diferida a taxa de câmbio da data do vencimento dos juros, conforme previsão contratual.

5. Posteriormente foi observado pela recorrente, quando da liquidação dos juros a realização da variação cambial anteriormente diferida, tanto dos juros quanto do IRRF, de forma a manter a consistência entre o diferimento e a realização da variação cambial.

6. Ocorrendo as liquidações das operações, inclusive, dos juros, a baixa do saldo acumulado da variações cambiais dos referidos juros foi procedida utilizando como critério do montante que foi primeiramente creditado, ou seja, primeiro entrar primeiro a sair" .

Diante disso ajustes foram feitos na retificadora, que resultou em reverter os resultados tributários da IRPJ do ano, inicialmente declarados,

Que ajustes foram esses?

Conforme já evidenciado anteriormente, exclusões parciais do saldo das variações monetárias passivas, resultantes do saldo existente em 31/12/2002, que conforme se viu foram determinadas por imposição do auto de infração que deu origem ao processo administrativo n.º 13609.000059/2007-85.

Para esse débito, conforme evidenciado, a recorrente optou pelo parcelamento previsto na Lei. 11.941/2009,

Assumindo, com o parcelamento do débito, a procedência desse auto de infração, a recorrente passou a ter o direito de compensações futuras do saldo em 31/12/2002 da Variação Monetária Passiva adicionada no respectivo ano calendário.

Assim, em 2009, quando das análises voltadas a verificar os efeitos da adesão ao parcelamento previsto na referida Lei concluiu que pela sistemática determinada pelo Art. 30 da MP 2158-10/1999, teria o direito de utilizar-se do referido saldo devedor, para compensar com a receita da variação cambial ativa apurada com a liquidação dos contratos durante o ano de 2004, oferecida a tributação naquela ocasião.

Diferentemente do que consta no acórdão recorrido, a exclusão do valor de R\$ 26.396.475,61, declarado na linha 32 , ficha 9A da DIPJ RETIFICADORA, ora questionada, representa sim a totalidade das variações cambiais passivas das operações liquidadas durante o ano, resultado da utilização parcial como compensação do saldo adicionado na apuração do lucro real de 2002, apurado segundo se relatou anteriormente.

Havia, assim, apurado saldo positivo do IRPJ indevido naquele ano, com pagamentos a maior, eis que tal compensação, diante de fato superveniente já esclarecido, não havia sido considerada.

Nesse contexto, com os ajustes a recorrente reverteu os resultados da apuração do tributo devido no ano, passando a apresentar saldo negativo do IRPJ, conforme demonstra e prova no pedido de restituição em referência constante nos autos.

O cerne da discussão é quanto ao cumprimento da norma disposta no art. 30 da MP n.º 2.158-35, de 2001, enquanto a autoridade fiscal conclui que o contribuinte, ao registrar as variações cambiais passivas, teria descumprido a referida norma, a recorrente afirma que seguiu rigorosamente a legislação, pois todo o montante relativo a variações cambiais passivas lançado na DIPJ/2005 retificadora seria relacionado ao **saldo das operações liquidadas no ano de 2004.**

No presente caso o ônus da comprovação do crédito, que deve gozar de certeza e liquidez, cabe ao recorrente, nos termos do art. 373 do CPC:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Constata-se que o Recorrente não anexou ao processo qualquer documento que possa dar sustentação às suas alegações, limitando-se a mencionar uma planilha anteriormente apresentada à autoridade fiscal e a solicitar a realização de perícia contábil, mesma conduta utilizada em sua impugnação, com o agravante que já tinha sido alertado desse fato no acórdão de impugnação.

Considerando que a recorrente trouxe ao processo apenas alegações, não apresentando documentação que comprove as variações cambiais relativas às operações de câmbio que foram liquidadas no ano de 2004 e sua relação com a planilha encaminhada à autoridade fiscal, entende-se que não deve ser reformado a decisão recorrida e consequentemente confirmado o despacho decisório que não reconheceu o direito creditório pleiteado.

Extinção do direito de aproveitamento do crédito

Entende-se que está correta a decisão da autoridade fiscal no primeiro despacho decisório ao não homologar a compensação das declarações apresentadas durante o ano de 2010, uma vez que, na data de transmissão dos documentos, já estava esgotado o prazo para utilização do crédito de saldo negativo apurado no encerramento do ano-calendário 2004, nesse sentido a decisão recorrida, conforme os seguintes excertos:

Na conclusão das duas manifestações de inconformidade, o contribuinte assim se pronuncia: “Reiterando e ratificando o Pedido de Restituição e Compensação formalizado através dos PER/DCOMPs que deram origem ao processo administrativo de crédito n.º 13609-900.271/2012-46...”.

Cabe esclarecer que, na legislação tributária federal, não há a figura do pedido de restituição cumulado com compensação. A restituição e a compensação são institutos distintos, regidos por diferentes artigos do CTN (artigos 165 e 170, respectivamente). É por essa razão que, ao preencher um PER/DCOMP, uma das primeiras informações que o contribuinte precisa identificar é o tipo de documento que pretende formalizar, tendo entre outras opções a possibilidade de transmitir um pedido de restituição ou uma declaração de compensação. Apesar de o contribuinte, na manifestação de inconformidade, se referir a “pedido de restituição e compensação”, verificando os documentos vinculados ao presente processo constato haver unicamente declarações de compensação.

Assim, é importante identificar as diferenças e, consequentemente, os efeitos resultantes da apresentação de um pedido de restituição e de uma declaração de compensação.

Quando o contribuinte transmite um pedido de restituição, ele manifesta a intenção de receber o depósito, em sua conta bancária, do valor do crédito que pleiteia. É um pedido submetido à apreciação da autoridade fiscal, que necessariamente deverá analisá-lo e proferir decisão motivada. Ao apresentar o pedido dentro do prazo previsto no art. 168 do CTN, está afastada a extinção do direito de utilização do crédito até o limite do valor pleiteado no pedido transmitido. É por essa razão que as instruções normativas da RFB admitem a apresentação de declaração de compensação após transcorrido o prazo estabelecido no CTN, desde que haja um pedido de restituição pendente de

análise ou emissão de ordem bancária – afinal, o contribuinte agiu tempestivamente, solicitando a restituição do crédito, e nenhuma restrição há para que ele opte por, em vez de receber o valor por depósito bancário, utilize o crédito já pleiteado anteriormente para quitação de débitos por compensação.

Por sua vez, na declaração de compensação o contribuinte afirma (declara) que, tendo apurado determinado crédito líquido e certo, ele é suficiente para quitação dos débitos por ele indicados. Os efeitos de tal declaração estão estabelecidos no art. 74 da Lei 9.430, de 1996:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

[.....]

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

Os efeitos da transmissão da declaração de compensação, conforme se extrai dos artigos transcritos acima, são relativos ao crédito tributário, que corresponde aos débitos compensados: extinção sob condição resolutória, confissão de dívida e a previsão de que, diante do silêncio da autoridade fiscal no prazo de cinco anos, a compensação estará homologada.

Sobre o tema, assim consta do Parecer Normativo Cosit Nº 11, de 19/12/2014:

12. Um último aspecto a ser analisado é em relação à situação em que o crédito do contribuinte é de um valor que demanda diversas Dcomp ao longo do tempo, quer dizer, tem um crédito, mas não o débito naquele valor para proceder à compensação em um único procedimento.

12.1. Segundo o art. 368 do Código Civil, “se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem” (grifou-se). Não obstante a compensação de crédito tributário possuir regra-matriz distinta daquela do Código Civil, o conceito teórico da compensação aplica-se ao tributário, e neste fica evidente que ela é no valor exato em que há o encontro de contas.

12.2. No caso de crédito decorrente de ação judicial, pode ocorrer a situação de um sujeito ter um débito em valor igual ou superior ao seu crédito, o que permite realizar a compensação em um único procedimento, ou o contrário, ter um crédito superior ao débito que vai demandar diversos procedimentos de compensação.

12.3. Nesse último caso, o prazo prescricional para apresentar a Dcomp apenas é interrompido com a efetiva apresentação da Dcomp que extingue aquele valor. Por exemplo, se o sujeito passivo tiver de proceder a cinco compensações para ter o seu crédito com o Fisco quitado, o prazo da primeira Dcomp apenas é interrompido no valor nela declarado. Para o restante do seu crédito, o sujeito passivo continua tendo o prazo prescricional correndo contra si. Conforme decidido pelo CARF, “nos casos em que não existe pedido de restituição e sim pedido (sic) de compensação, envolvendo parte do crédito, em relação ao saldo não há interrupção da prescrição.” (4ª Câmara, 2ª Turma, Acórdão n.º 1402-001.790, 27 de agosto de 2014). Ressalte-se que não obstante o acórdão falar equivocadamente em pedido de compensação, claro está pelo seu teor que se trata da Declaração de Compensação.

12.4. Note-se que tal raciocínio decorre da sistemática da Declaração de Compensação, em que o contribuinte já procede à compensação, tem seu benefício econômico imediato e a RFB a homologa ou não. O raciocínio de que uma primeira compensação já interromperia o prazo prescricional para o saldo

iria de encontro a essa sistemática, pois somente seria possível se o procedimento de compensação tributária fosse realizado mediante pedido e dependesse do deferimento da autoridade fiscal.

Embora o citado parecer tenha por objeto a análise de compensação de crédito decorrente de ação judicial, as conclusões apresentadas, em especial os tópicos 12.3 e 12.4, são comuns a todas as compensações declaradas.

Estabelecidas as diferenças entre os efeitos da apresentação de um pedido de restituição e uma declaração de compensação, volto à análise do caso concreto.

O que se discute nesse ponto é se houve, por parte da interessada, transmissão de declarações de compensação em tempo hábil para aproveitamento do referido crédito.

Assim dispõe o CTN:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

[.....]

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;

E a Instrução Normativa RFB n.º 900, vigente à época de emissão do despacho decisório, assim normatiza:

Art. 34. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, ressalvadas as contribuições previdenciárias, cujo procedimento está previsto nos arts. 44 a 48, e as contribuições recolhidas para outras entidades ou fundos.

[.....]

§ 5º O sujeito passivo poderá compensar créditos que já tenham sido objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento apresentado à RFB, desde que, à data da apresentação da Declaração de Compensação:

I - o pedido não tenha sido indeferido, mesmo que por decisão administrativa não definitiva, pela autoridade competente da RFB; e

II - se deferido o pedido, ainda não tenha sido emitida a ordem de pagamento do crédito.

[.....]

§ 10. O sujeito passivo poderá apresentar Declaração de Compensação que tenha por objeto crédito apurado ou decorrente de pagamento efetuado há mais de 5 (cinco) anos, desde que referido crédito tenha sido objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento apresentado à RFB antes do transcurso do referido prazo e, ainda, que sejam satisfeitas as condições previstas no § 5º.

Na primeira manifestação de inconformidade, a interessada defende, basicamente, o seu direito à retificação da DIPJ/2005 reproduzindo, entre outros, vários dispositivos normativos relacionados à retificação da DCTF, tema que é estranho ao presente litígio. Ressalto que a questão da retificação da DIPJ/2005 já foi apreciada de forma conclusiva neste voto.

Cabe ainda avaliar, entretanto, a seguinte afirmativa que a interessada apresenta em sua peça contestatória:

“... o prazo para contagem dos cinco anos inicia-se a partir da entrega da DECLARAÇÃO, no caso a RETIFICADORA, o que se deu em 30/06/2005, não há que se falar em prescrição do direito, eis que as compensações se realizaram de dezembro de 2009 a maio de 2010, todas dentro do prazo legal, dentro do prazo dos cinco anos.

[.....]

... a DIPJ retificadora, na qual se apresenta o direito creditório em questão, foi transmitida em 05/11/2009, somados os cinco anos, a compensação poderia ter sido realizada até 05/11/2013, ou seja, ainda hoje prevaleceria o direito”.

Em suma, apesar de a interessada apresentar, em sua argumentação, duas datas distintas como marco inicial para aproveitamento do crédito que alega ter em seu favor, e concluir que, sob qualquer das duas óticas, teria respeitado o prazo legal para aproveitamento do crédito, é certo que vincula o termo inicial à apresentação da Declaração de Informações Econômico-Fiscais – DIPJ, seja a original ou a retificadora. Nessa sua argumentação, portanto, o marco inicial seria subjetivo, vinculado a uma ação sob responsabilidade do contribuinte.

Não é o que se conclui a partir da leitura dos normativos que regem a restituição e a compensação declarada.

A IN RFB n.º 900 deixa claro que, na hipótese de apuração de crédito de saldo negativo de IRPJ ou CSLL, o termo inicial para contagem do prazo previsto no art. 168 do CTN, para o seu aproveitamento por restituição ou compensação, não está vinculado à apresentação da DIPJ.

Assim dispõe o art. 4º da citada instrução normativa:

Art. 4º Os saldos negativos do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) poderão ser objeto de restituição:

I - na hipótese de apuração anual, a partir do mês de janeiro do ano-calendário subsequente ao do encerramento do período de apuração;

II - na hipótese de apuração trimestral, a partir do mês subsequente ao do trimestre de apuração; e

III - na hipótese de apuração especial decorrente de cisão, fusão, incorporação ou encerramento de atividade, a partir do 1º (primeiro) dia útil subsequente ao do encerramento do período de apuração.

Como se vê, o termo inicial para a contagem do prazo de cinco anos está vinculado ao encerramento do período de apuração do crédito. Assim, a data de entrega da DIPJ, original ou retificadora, é irrelevante para estabelecer tanto o marco inicial quanto o final para utilização do direito creditório porventura apurado. Tratando-se de crédito referente a saldo negativo apurado no encerramento do ano-calendário 2004, exercício 2005, o início da contagem do prazo para aproveitamento iniciou-se em 1º/01/2005, esgotando-se 31/12/2009.

Caso o contribuinte tivesse transmitido, até 31/12/2009, um pedido de restituição, e tal pedido estivesse pendente de análise ou de emissão de ordem bancária em janeiro, fevereiro e maio de 2010, nenhum óbice haveria para aproveitamento do crédito pleiteado na quitação de débitos por compensação (ainda que transcorridos mais de cinco anos da apresentação do pedido de restituição).

Do Pedido de perícia contábil

A Recorrente reitera a realização de perícia contábil e tributária voltada a também servir de prova para o que ora se argumenta, *in verbis*:

Face ao que se afirma e considerando ser matéria que merece diligências e verificações detalhadas de todos os efeitos, em especial, como anteriormente abordado, o resultante dos fatos supervenientes, se faz necessário uma perícia contábil e tributária voltada a também servir de prova para o que ora se argumenta, cuja preliminar de cerceamento de defesa ora reiteramos.

Mesmo considerando-se que a DRF/STL dispõe de informações e esclarecimentos que comprovam o que ora argumenta, inclusive, tendo evidenciado no próprio despacho que planilhas foram apresentadas a respeito,

mas diante da necessidade de provar de forma inequívoca o seu direito, vem na forma do que se prevê no artigo Art. 16 do Decreto n.º 70.235/1972 reiterar a preliminar de cerceamento do direito de defesa para cassar o acórdão recorrido para deferir a prova pericial.

Em suma com certeza o direito do crédito existe e em consequência o direito a restituição ora questionada.

A recorrente reitera a solicitação de perícia, contudo, entende-se que cabia à essa apresentar a comprovação que o crédito pleiteado atende aos quesitos de certeza de liquidez. Em vez de apresentar os documentos comprobatórios de seu pleito em seu recurso voluntário, pretende transferir para a administração tributária o ônus da prova.

Observa-se que o colegiado *a quo*, com fulcro no § 1º do art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972, considerou não formulado o pedido de perícia apresentado pelo contribuinte em sua manifestação de inconformidade, *in verbis*:

Do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal (PAF), destaco:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

[.....]

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

[.....]

§ 4º 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;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

(destaques acrescidos)

Na manifestação de inconformidade, a interessada apenas alega, genericamente, que “considerando ser matéria que merece diligências e verificações detalhes de todos os efeitos, em especial, como anteriormente abordado, o resultante dos fatos supervenientes, se faz necessário uma perícia contábil e tributária voltada a também servir de prova para o que se argumenta” complementando que “vem na forma do que se prevê no artigo Art. 16 do Decreto n.º 70.235/1972 protestar por prova pericial, requerendo-a desde já, assim como pela apresentação em época oportuna os quesitos e assistente técnico, face a que agora não há tempo suficiente para levantamento que concilie todos os fatos com a documentação que lhe deu suporte.”

Resta claro que a interessada não cumpriu os requisitos exigidos pelo citado artigo 16 do Decreto 70.235, de 1972. A motivação na qual se escora – “não há tempo suficiente para levantamento que concilie todos os fatos com a documentação que lhe deu suporte” – não encontra abrigo na legislação de regência da matéria. Ademais, esclareça-se, por pertinente, que a adoção de eventual procedimento de perícia deve ter por objetivo, única e tão-somente, dirimir dúvidas com relação às provas anteriormente apresentadas no processo.

Assim sendo, nos termos do § 1º do art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972, considero não formulado o pedido de perícia apresentado pela interessada na manifestação de inconformidade.

Não se considera cerceamento de defesa, o indeferimento da perícia solicitada, tendo em vista que esse foi motivado: o contribuinte não atendeu aos requisitos do § 1º do art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972. Nesse sentido a Súmula CARF n.º 163, transcrita a seguir:

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Destaca-se que cabe à autoridade julgadora determinar a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, de acordo com o art. 18 do Decreto n.º 70.235, de 1972:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. [\(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993\)](#)

Ante o exposto, indefere-se o pedido de perícia contábil e tributária solicitada pela recorrente.

Conclusão

Ante todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário,

(documento assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias