



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

Processo nº 13984.900007/2008-12
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1002-000.642 – Turma Extraordinária / 2ª Turma
Sessão de 14 de fevereiro de 2019
Matéria IRPJ e CSLL - PER/DCOMP
Recorrente GOBBI COMERCIAL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PER/DCOMP. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. 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.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO DCOMP. CONFISSÃO DE DÍVIDA. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL DO LUSTRO. COMPENSAÇÃO.

A DCOMP constitui-se em confissão de dívida nos termos da legislação vigente. Na apresentação de DCOMP, o termo inicial do lustro quinquenal ocorre quando da efetiva transmissão da declaração, pois esta é o veículo introdutório da compensação *per se*.

DILIGÊNCIAS SUPLEMENTARES. INVIABILIDADE. NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS ESSENCIAIS AO LONGO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO.

Quando a parte não aproveita as diversas oportunidades ao longo PAF, no sentido de carrear a instrução probatória de forma completa e eficaz, apta a cancelar seu pleito, não se torna cabível o pedido suplementar de diligência. Esta providência é excepcional e deve ser entendida como *ultima ratio*.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2002

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.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO DCOMP. CONFISSÃO DE DÍVIDA. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL DO LUSTRO. COMPENSAÇÃO.

A DCOMP constitui-se em confissão de dívida nos termos da legislação vigente. Na apresentação de DCOMP, o termo inicial do lustro quinquenal ocorre quando da efetiva transmissão da declaração, pois esta é o veículo introdutório da compensação *per se*.

DILIGÊNCIAS SUPLEMENTARES. INVIABILIDADE. NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS ESSENCIAIS AO LONGO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO.

Quando a parte não aproveita as diversas oportunidades ao longo PAF, no sentido de carrear a instrução probatória de forma completa e eficaz, apta a chancelar seu pleito, não se torna cabível o pedido suplementar de diligência. Esta providência é excepcional e deve ser entendida como *ultima ratio*.

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)
Breno do Carmo Moreira Vieira - Relator.

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

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto tempestivamente contra o Acórdão nº 07-28.028 (e-fls. 55 à 60) proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis, que, por unanimidade de votos, indeferiu o pedido de compensação proposto pelo Contribuinte.

O Despacho Decisório (e-fl. 09), de **07 de março de 2008**, aduz que não foi possível confirmar a existência do crédito pleiteado, haja vista a discrepância nas informações prestadas pelo Contribuinte, razão pela qual não se homologou a compensação. O teor é categórico em constatar que o valor informado na DIPJ não corresponde àquele do saldo negativo informado no PER/DCOMP.

Em sua Manifestação de Inconformidade, o Contribuinte alegou o que segue:

(i) a insubsistência do indeferimento da homologação compensatória, em virtude de discrepâncias para menor do valor pleiteado na DCOMP, de modo que não haveria lugar para glosa com base na divergência de valores, quando o valor objeto da compensação é menor do que o valor do saldo negativo. Ademais, a DIPJ relativa ao exercício em análise permitiria a conclusão de real ocorrência de prejuízo fiscal compensável;

(ii) que o saldo negativo de tributos a compensar deve ser atualizado pela correção monetária, aplicando-se-lhe a taxa SELIC;

(iii) que o instrumento da PER/DCOMP era plenamente dispensável, pois seu resultado não se sagrou positivo para aquele exercício, havendo, portanto, prejuízo fiscal; assim, seja pela existência de saldo negativo acumulado, seja pela inexistência de fato gerador no período sob análise, devido ao prejuízo fiscal apurado, não se vislumbraria procedente o lançamento perpetrado pela autoridade fiscal.

(iv) pelo princípio da eventualidade, requer seja eventual equívoco ou erro no preenchimento do PER/DCOMP seja exatamente dessa forma interpretado, evitando qualquer prejuízo ao contribuinte, inclusive com correção de ofício em seu favor;

(v) pelo princípio da subsidiariedade, que, caso mantido o lançamento pelo não acatamento da compensação, fosse reconhecida a decadência do respectivo crédito.

Como arrazoadado, o Acórdão da DRJ expõe que o Contribuinte, em sua DCOMP, informou que o crédito utilizado correspondia a "saldo negativo" de IRPJ, enquanto que, na exordial, cambiou para "prejuízo fiscal". Contudo, ainda que ultrapassado tal aspecto, haveria, sim, relevância na divergência de valores então apresentados. Logo, existiria inequívoca irregularidade no preenchimento da DCOMP. Assevera, ainda, que o Recorrente sequer se prestou a retificar quaisquer declarações, mesmo sendo oportunizada tal faculdade. De arremate, afasta a alegação de decadência, pois a exigência do tributo pode ser feita com base na própria DCOMP.

Já em sede de Recurso Voluntário, o Contribuinte reitera a maior parte das alegações exibidas em sua Manifestação de Inconformidade, contudo, transmuta sua referência para o enfoque ao "saldo negativo" do crédito, ao invés do "prejuízo fiscal", então rechaçado pelo Acórdão *a quo*. Pleiteia, ainda, a realização de diligência. Cumpro em transcrever os principais trechos:

I - Ocorre que é equivocado tal entendimento, já que o valor constante no PERD/COMP é menor do que o valor do saldo negativo da CSLL apurado na DIPJ, sendo que o fato de o

referido saldo negativo se referir ao mesmo ano calendário não prejudica o direito da recorrente.

Basta ver que no exercício 2000 houve apuração de saldo negativo da CSLL, fato desconsiderado pela Delegacia de Julgamento, que poderia der baixado os autos em diligência para apurar tal fato.

Em outros processos administrativos também há discussão a respeito de compensação de IRPJ e CSLL relativos aos exercícios 2000; 2001; 2002; 2003; e 2004, existindo, pois, claros fundamentos de que a contribuinte ora recorrente tem, sim direito à compensação buscada.

(...)

Deste modo, a simples divergência de valores quando o valor objeto da compensação é menor do que o valor do saldo negativo não pode ser motivo para o indeferimento do pleito. Nem poderia ser diferente!

A Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ relativa ao exercício em análise permite a conclusão da existência de saldo negativo do tributo a ser compensado. Quando muito, simples diligência da autoridade fazendária poderia sanar qualquer dúvida a esse respeito.

Desse modo, a divergência apontada não é motivo para o indeferimento da compensação.

II - A tese da Fazenda de que não ocorre prescrição no caso concreto é equivocada, já que o artigo 23 da Instrução Normativa 210/2002 exige, sim, o lançamento de ofício do crédito tributário quando, ainda que objeto de declaração de compensação, não estiver confessado nem lançado anteriormente ao envio da DCOMP, com se pode ver do texto do referido normativo legal:

(...)

Em se tratando de tributos cujo lançamento se dá por homologação, caso do IRPF e a CSLL, o prazo decadencial tem início na data de ocorrência do fato gerador, a teor do que dispõe a norma insculpada no art. 150, § 4.º, do CTN:

(...)

Assim, como a ciência do Despacho Decisório ocorreu em 17/03/2008, qualquer fato gerador supostamente ocorrido no ano de 2001 está alcançado pela decadência.

Pelo exposto, requer-se:

a) o, provimento do presente recurso para deferir a compensação buscada, haja vista a evidente e possível compensação do tributo com o saldo negativo, ainda que exista

divergência entre os valores constantes na DIPJ e no PERD/COMP, ainda que do mesmo exercício fiscal;

b) sucessivamente, pede-se a baixa dos autos em diligência para verificar a existência de saldo negativo do tributo a ser compensado no exercício anterior, dada a existência de processo administrativo relativo àquele exercício; e

c) a declaração de extinção do crédito tributário pela ocorrência de decadência.

Cabe consignar que não restou apresentada qualquer prova adicional em sede de Recurso Voluntário, na forma do art. 16, § 4º, "a", "b" e "c", sob razões que justifiquem a busca da verdade material, ou ainda nos limites do exame das matérias de ordem pública.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira, Relator

Admissibilidade

O Recurso Voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade intrínsecos e extrínsecos, portanto, dele conheço.

Mérito

Quanto ao mérito não assiste razão ao Recorrente, conforme se observará.

Trata o presente caso de pedido de compensação, alegando o Contribuinte possuir crédito contra a Administração Tributária (Art. 74 da Lei nº 9.430/96). 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 (Art. 368 do CC).

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 nº 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 nº 9.430, de 1996, com suas alterações.

1. Da decadência

Por primeiro, afasto a alegação de decadência. Isso porque o marco *a quo* do lustro tem início - neste caso - quando da apresentação da DCOMP, que, por seu turno, é o veículo introdutório da compensação ora pretendida. Portanto, seria uma absoluta incoerência admitir-se como início a contagem decadencial em etapa distinta, pois sequer há móvel fático-jurídico para sustentar tal intelecção.

Quanto ao mais, anoto que este assunto já se encontra pacificado na jurisprudência deste e. CARF, conforme se extrai do Acórdão nº 3403-01.376, Rel. i.Conselheiro Antonio Carlos Atulim:

Realmente, não merece reparo a decisão recorrida. Uma coisa é a decadência do direito do fisco constituir o crédito tributário por meio do lançamento de ofício e outra coisa totalmente distinta é o prazo de decadência para o fisco não homologar a compensação declarada pelo contribuinte.

Os prazos de decadência do direito do fisco constituir o crédito tributário estão previstos nos arts. 150, § 4º e 173, do CTN. Estes dispositivos legais deixam claro que a decadência fulmina o direito da administração tributária exigir tributo por meio de lançamento de ofício, não afetando de modo algum o direito de abrir fiscalização ou de rever os créditos lançados no livro de IPI.

Em outras palavras, a decadência inibe o processo de positivação do direito consubstanciado no ato de lançamento tributário; mas não inibe o processo de positivação do direito do fisco declarar que o crédito, no todo ou em parte, é ilegítimo, ainda que este crédito tenha sido lançado na escrita há mais de cinco anos.

No caso dos autos, a administração tributária agiu dentro dos lindes da legalidade, pois não foi expedida nenhuma norma individual e concreta por parte do fisco tendente a exigir tributo, o que existe é a exigência de crédito tributário em razão de norma individual e concreta que foi introduzida no mundo jurídico pelo próprio contribuinte, consistente na declaração de compensação.

No que tange ao prazo de decadência para o fisco não homologar a compensação, o art. 74, § 5º da Lei nº 9.430/96, com as alterações introduzidas pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 estabelece que o prazo é de cinco anos, contados da data entrega da declaração de compensação.

Nesta parte, a defesa alegou que deve prevalecer como termo inicial de contagem do prazo decadencial a data de transmissão do PER/Decomp original, pois além da alteração ter alcançado apenas o valor do crédito, a retificação posterior não consubstancia cancelamento do pedido original, mas mera retificação dos dados anteriormente informados.

Acontece que a retificação das informações referida pela defesa, significa, na verdade, a inserção de nova norma individual e concreta no mundo jurídico distinta da anterior, uma vez que o elemento quantitativo atinente ao crédito sofreu alteração.

Assim, a norma individual e concreta consubstanciada no documento original, que declarava o direito de compensar um crédito equivalente a R\$ 14.556,92 com um débito equivalente a R\$ 14.362,22, foi revogada e substituída por uma nova norma individual e concreta, introduzida no mundo jurídico pelo próprio contribuinte, por meio da qual declarou-se o direito de compensar um crédito equivalente a R\$ 2.284.013,42 com o débito de R\$14.362,22.

*A norma que declarava o direito de compensar o crédito de R\$ 14.556,92 deixou de existir e foi substituída por uma nova, que passou a declarar a existência do direito de compensar um crédito cerca de cento e cinquenta vezes maior. É evidente que a mudança no elemento quantitativo, correspondente ao valor do crédito vinculado à compensação, acarreta uma alteração no mundo jurídico. E em decorrência deste fato, justifica-se o início do transcurso de novo prazo de decadência. **A cada alteração no mundo jurídico provocada pelo contribuinte, é disparado o cronômetro do art. 74, § 5º da Lei nº 9.430/96, concedendo um novo prazo de cinco anos para que o fisco possa aferir a legitimidade do novo direito alegado.***

Não foi por outro motivo, que as instruções normativas da Receita Federal que regulamentaram o procedimento de compensação, com base no permissivo legal no art. 74 § 14 da Lei nº 9.430/96, sempre estabeleceram que no caso de retificação, o termo inicial da contagem do prazo de decadência é a data da apresentação da retificadora.

Portanto, também não em razão a recorrente quando alega que a Receita Federal está dispondo sobre interrupção ou suspensão de prazos de decadência por meio de atos administrativos, pois as instruções normativas apenas explicitaram a interpretação do art. 74, da Lei nº 9.430/96. A cada norma individual e concreta introduzida pelo contribuinte, nasce um prazo de cinco anos para que o fisco exerça a competência de homologar ou não a compensação. (GN)

Rechaçada, portanto, a alegação de decadência.

2. Dos erros de adequação instrumental para a compensação de crédito

Em que pese a recalcitrância do Recorrente em admitir equívocos em sua sistemática procedimental, notam-se claros erros na via eleita para a compensação. É imperativo ressaltar que seu veículo introdutório é aquele descrito na IN SRF 210/2002 e seguintes (vigentes à época), pelo que faço o mister de transcrever seus dispositivos pertinentes:

Art. 21. O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela SRF, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a quaisquer tributos ou contribuições sob administração da SRF.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada pelo sujeito passivo mediante o encaminhamento à SRF da "Declaração de Compensação".

§ 2º A compensação declarada à SRF extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do procedimento.

§ 3º Não poderão ser objeto de compensação efetuada pelo sujeito passivo:

I - o saldo a restituir apurado na DIRPF;

II - os tributos e contribuições devidos no registro da DI;

III - os débitos relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF inscritos em Dívida Ativa da União; e

IV - os créditos relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF com o débito consolidado no âmbito do Programa de Recuperação Fiscal (Refis) ou do parcelamento a ele alternativo.

§ 4º O sujeito passivo poderá utilizar, na compensação de débitos próprios relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF, créditos que já tenham sido objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento encaminhado à SRF, desde que referido pedido se encontre pendente de decisão administrativa à data do encaminhamento da "Declaração de Compensação".

§ 5º A compensação de tributo ou contribuição lançado de ofício importa renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso interposto.

Art. 22. Constatada pela SRF a compensação indevida de tributo ou contribuição já confessado ou lançado de ofício, o sujeito passivo será comunicado da não-homologação da compensação e intimado a efetuar o pagamento do débito no prazo de trinta dias, contado da ciência do procedimento.

Parágrafo único. Não ocorrendo o pagamento ou o parcelamento no prazo previsto no caput, o débito deverá ser encaminhado à Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN), para inscrição em Dívida Ativa da União, independentemente da apresentação, pelo sujeito passivo, de manifestação de inconformidade contra o não-reconhecimento de seu direito creditório.

Art. 23. Verificada a compensação indevida de tributo ou contribuição não lançado de ofício nem confessado, deverá ser promovido o lançamento de ofício do crédito tributário.

Parágrafo único. O sujeito passivo será comunicado da não-homologação da compensação, cientificado do lançamento de ofício e intimado a efetuar o pagamento do débito ou a impugnar o lançamento no prazo de trinta dias, contado de sua ciência.

Complemento tais aspectos normativos com a jurisprudência deste e. CARF - na figura do Acórdão nº 1302-002.403, Rel. i.Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa -, que expõe o trâmite correto na retificação dos valores apresentados na DCOMP, bem como seus consectários:

Saliente-se que a contribuinte não apresentou qualquer retificação em sua DCTF-original, nem prova documental que abrigue a alegada alteração dos importes que foram levados a efeito para fins de constituição definitiva do imposto, sob a modalidade de lançamento por homologação, cuja informação confessada na declaração original serviu de base para certificação da inexistência de crédito tipificado na modalidade de pagamento indevido ou a maior.

(...)

O documento intitulado Declaração de Compensação (DCOMP) se presta, assim, a formalizar o encontro de contas entre o contribuinte e a Fazenda Pública, por iniciativa do primeiro a quem cabe, portanto, a responsabilidade pelas informações sobre os créditos e os débitos, cabendo à autoridade tributária a sua necessária verificação e validação. De fato, o pedido de compensação delimita a amplitude de exame do direito creditório alegado pelo sujeito passivo quanto ao preenchimento dos requisitos de liquidez e de certeza necessários à extinção de créditos tributários. Instaurado o contencioso, não se admite que o contribuinte altere o pedido mediante a modificação do direito creditório aduzido na declaração de compensação, posto que tal procedimento desnatura o próprio objeto do processo.

Logo, sem receio de redundâncias, é fundamental destacar que os pedidos de compensação - para que possam ser analisados e deferidos - devem seguir os exatos trâmites delineados pela norma. Tal aspecto é que garante o escoamento deslinde petitório, devendo ser respeitado em sua totalidade, e não encarado como uma espécie de "burocracia dispensável".

Portanto, a decisão da DRJ resta irretocável, razão pela qual sua fundamentação serve de igual amparo no presente caso, com base no §1º do art. 50, da Lei nº 9.784/1999, e no §3º do artigo 57 do Anexo II do RICARF:

Na DCOMP em análise, a contribuinte informou que o crédito utilizado correspondia a saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2002. Porém, alega agora que o crédito refere-se a prejuízo fiscal.

É preciso esclarecer que no regime de compensação por DCOMP, regulado pela Instrução Normativa SRF nº 210/2002, e IN editadas posteriormente, não existe previsão para utilização de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

Por outro lado, supondo que o crédito refira-se em verdade a “saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2002”, como informado na DCOMP, é relevante sim o fato de haver discrepância entre o valor informado na DCOMP e aquele apurado na DIPJ, ainda que o valor informado na DCOMP seja inferior ao valor apurado na DIPJ. É que o erro pode ser decorrente do período de apuração e não só dos valores informados.

É o que pode ter ocorrido na presente DCOMP, pois os débitos compensados são estimativas mensais de IRPJ dos meses de janeiro a dezembro de 2002 (f.41/42). Portanto, o saldo negativo de IRPJ não poderia ser aquele do ano-calendário de 2002 como parece pretender a recorrente, pois aqueles débitos somente poderiam ser compensados com saldo negativos de anos-calendário anteriores ao de 2002.

Além disso, no detalhamento do crédito utilizado na DCOMP as “Estimativas Compensadas com Saldo Negativo de Períodos Anteriores” que comporiam o saldo negativo apurado no ano-calendário de 2002 (f. 38, DCOMP), são os mesmos débitos que se pretende compensar, o que denota irregularidade no preenchimento da DCOMP.

Impende destacar que, para que se tenha faculdade à compensação, torna-se necessário que o Recorrente comprove que o seu crédito (montante a restituir) é líquido e certo. Cuida-se de *conditio sine qua non*, isto é, sem a qual aquela não pode ocorrer. 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, também não foi possível à Administração Tributária - por consectário lógico - reconhecer a certeza e liquidez do crédito vindicado pelo Contribuinte, pois lhe faltavam elementos probatórios capazes de assegurar a existência do crédito, fosse um pagamento indevido ou a maior ou, mesmo, crédito decorrente de saldo negativo. Assim, não vejo reparos a serem aplicados na decisão de primeira instância, quando conclui que não resta demonstrado o direito creditório.

Nesse espeque, ressalto que não há uma precisa indicação consubstanciada em elementos documentais para confrontar 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 eventualmente 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 aclaramento 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. Para tanto, cito o precedente o i. Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, no Acórdão nº 1002-000.405, de 13/09/2018:

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 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 débitos próprios 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, 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. A despeito das alegações do contribuinte quanto a retificação e a alegada surgência do crédito a partir da retificadora, ao meu ver 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 crédito. Não houve a demonstração cabal de elementos documentais, de prova da escrita contábil e fiscal, que possibilitem efetivar de forma inconteste e transparente a respectiva comprovação, inclusive para justificar e validar a retificação invocada.

E mais, não caberia ao julgador, em segunda instância do contencioso administrativo, realizar trabalho de auditoria, sem falar que eventuais provas documentais não poderia ser meramente colacionada ao processo, prescindindo de detalhamento, de articulação, de esclarecimento e fundamentação, a fim de demonstrar o fato jurídico a ser provado.

Ressalte-se, neste aspecto, que existindo controvérsia quanto ao crédito a demonstração de sua efetiva existência, inclusive com a prova da escrituração contábil e fiscal, integra o ônus de prova atribuído ao contribuinte. 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, que sequer foram apresentados, 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.

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, o ponto principal não resta claramente 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.

No mais, a decisão da DRJ apreciou, com riqueza e rigor de detalhes, a matéria suscitada na manifestação de inconformidade, apresentando os devidos fundamentos transcritos ao longo destes autos para rebatê-la; de seu turno, o Contribuinte não estabeleceu, através de seu recurso, dialeticidade suficiente para apontar, na decisão combatida, quais daqueles argumentos da primeira instância não seriam adequados e conteriam eventual erro de julgamento ou erro de procedimento. Não foram refutados pontos importantes da decisão vergastada, repetindo-a sem enfrentar algumas das razões de decidir da decisão objeto do Recurso Voluntário.

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.

3. Da DCOMP como instrumento de confissão de dívida

Já no que cinge à apresentação da DCOMP e as consequências dela decorrente, não assiste razão o argumento exposto pelo Contribuinte. Esta conclusão se extrai do texto do art. 74, §6º, da Lei 9.430/96, o qual dispõe de forma hialina que a declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. De mais a mais, cumpre lembrar que a indigitada DCOMP do presente PAF foi transmitida em 28/07/2004 (e-fl. 23), logo, está inteiramente consignada dentro do plexo normativo aduzido alhures.

Por consectário lógico e inarredável, a confissão de dívida também reforça a intelecção sobre termo inaugural do lustro decadencial, que, conforme exposto acima, foi inteiramente respeitado pelo Fisco.

Aliás, nesse aspecto a decisão da DRJ também é patente e plena de razão, de modo que fundamentação serve de igual amparo no presente caso, com base no § 1º do art. 50, da Lei nº 9.784/1999, e no § 3º do artigo 57 do Anexo II do RICARF:

Quanto à alegada decadência do direito de o fisco constituir o crédito tributário, é preciso esclarecer que o crédito tributário referente aos débitos indevidamente compensados prescinde de ser constituído por lançamento de ofício, em razão de a exigência poder ser feita com base na própria DCOMP, conforme prescreve o § 6º do art. 74 da Lei nº 9.430/96:

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.(Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

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

(Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

4. Da inviabilidade da realização de diligências

Por fim, é de se pontuar que foi emitido Termo de Intimação (e-fl. 53), objetivando o saneamento das discrepâncias encontradas entre a DCOMP e a documentação contábil do Recorrente. No entanto, tal prazo se transcorreu *in albis*, sem qualquer manifestação no sentido de corrigir as impertinências detectadas. Aliás, tal fato ampara o rechaço à realização de diligências adicionais. Ora, caso tivesse realmente interesse em esclarecer os aspectos contábeis, bem como sua adequação ao veículo compensatório, o Contribuinte já o teria realizado em ocasiões pretéritas ao longo do deslinde do PAF (ou até mesmo apresentado provas adicionais em sede de Recurso Voluntário). Assim, possui inequívoca razão o Acórdão da DRJ em suas razões:

A contribuinte já havia sido cientificada da existência de inconsistências verificadas entre as informações da DIPJ e DCOMP, pois no Termo de Intimação (f. 43, nº de rastreamento 672869818) consta o seguinte:

Em relação ao valor do saldo negativo e crédito demonstrado, solicitase retificar a DIPJ correspondente ou apresentar PER/DCOMP retificador indicando corretamente o valor do saldo negativo apurado no período e, se for o caso, corrigindo o detalhamento do crédito utilizado na sua composição. Quanto aos débitos por estimativa, retifique a DIPJ e/ou DCTF tornando coerentes as informações prestadas nestas declarações.

Outras divergências entre as informações do PER/DCOMP, da DIPJ e da DCTF deverão ser sanadas pela apresentação de declarações retificadoras.

Para o saneamento das irregularidades foi concedido prazo de 20 dias, mas infere-se que a contribuinte não logrou retificar qualquer uma das declarações. A intimação foi entregue em 12/03/2007, conforme registro abaixo extraído do sistema corporativo da Receita Federal do Brasil, e o Despacho Decisório foi emitido e entregue somente em 17/03/2008 (AR, f. 34). Como se vê, a contribuinte teve prazo mais do que suficiente para regularizar suas declarações.

Ante o exposto, voto para conhecer do recurso voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento, mantendo íntegra a decisão recorrida.

É como Voto.

(assinado digitalmente)

Breno do Carmo Moreira Vieira - Relator