



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15374.902891/2010-40  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1003-004.302 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 6 de março de 2024  
**Recorrente** ECISA ENGENHARIA, COMERCIO E INDUSTRIA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)**

Ano-calendário: 2007

**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.

**DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. ESCRITURAÇÃO. LIVROS. DOCUMENTOS. ELEMENTOS DE PROVA.**

Incumbe ao interessado a demonstração, com documentação comprobatória, da existência do crédito, líquido e certo, que alega possuir junto à Fazenda Nacional (art. 170 do Código Tributário Nacional). 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.

**PROVAS DE DIREITO CREDITÓRIO. OMISSÃO DO INTERESSADO. DILIGÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.**

A realização de diligência, no processo administrativo fiscal, não pode servir para suprir a omissão do interessado na apresentação de provas hábeis e idôneas do direito creditório que alega possuir.

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)

Carmen Ferreira Saraiva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Avito Ribeiro Faria - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Márcio Avito Ribeiro Faria, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Gustavo de Oliveira Machado e Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário em face do Acórdão n.º 12-101.486 proferido pela 12ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (RJ), que julgou, por unanimidade de votos, improcedente a manifestação de inconformidade, para não reconhecer o direito creditório postulado e não homologar a compensação em litígio (fls. 129/131).

Versa sobre compensação requerida no PER/DCOMP n.º 30519.13905.221008.1.3.03-8762 no qual foi pleiteado saldo negativo de CSLL, do ano calendário de 2007, no valor de R\$ 83.730,50.

O despacho decisório n.º 858239428 (fls. 119) não reconheceu o direito creditório e não homologou a compensação pleiteada tendo em vista inexistência do crédito já que na DIPJ foi apurada contribuição a pagar.

Em sede manifestação de inconformidade teria alegado, em síntese que: recolheu estimativa do período de janeiro de 2007 e apurou base negativa de CSLL, portanto, todo o valor pago compôs o saldo negativo do período.

Juntou, ainda, planilha de apuração da CSLL do ano de 2007 com o intuito de demonstrar a origem da base de cálculo negativa da CSLL no montante de R\$ 3.045.657,16.

A d. DRJ tendo em vista somente a retificação da DIPJ e na ausência de comprovação da certeza e liquidez do pretense crédito, manteve na íntegra a decisão proferida no despacho decisório:

Ocorre que a simples retificação de DIPJ para alterar valores originalmente declarados, desacompanhada de documentação hábil e idônea, não pode ser admitida para modificar o despacho decisório.

O sujeito passivo é obrigado a comprovar a veracidade das informações declaradas na DIPJ e no PER/DCOMP e a autoridade administrativa tem o poder-dever de confirmá-las. Deveria juntar trecho da sua escrituração que confirmasse os novos valores declarados.

No caso em questão, o contribuinte não juntou nenhuma documentação que comprove o valor correto da contribuição devida, e até mesmo o demonstrativo de apuração juntado apura contribuição a pagar. Considerando que o contribuinte não comprovou a existência do crédito, e sim, apenas retificou a Declaração apresentada, não é possível reconhecer o direito creditório pleiteado.

Por todo o acima exposto, voto por considerar improcedente a manifestação de inconformidade interposta, para não reconhecer o direito creditório pleiteado e não homologar as compensações declaradas.

## DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Regularmente cientificada, por via postal em 25.1.2019 (Cópia de Aviso de Recebimento de fl. 137), apresentou Recurso Voluntário por via postal (data do carimbo aposto pelos correios à fl. 210) em 25.2.2019, assim manejado (fls. 141 e seguintes).

Para a Recorrente, conforme expressamente consignado às fls. 03 de sua manifestação de inconformidade, a planilha lá apresentada correspondia à apuração da CSLL do ano de 2007, afastando, inequivocamente, a alegação "...contida na decisão ora recorrida", podendo assim afirmar que teria restado demonstrada de forma detalhada a origem do crédito.

15. Aliás, o acórdão recorrido não contesta os valores apresentados, mas tão somente afirma que a retificação da DIPJ não seria suficiente para modificar o despacho decisório. Contudo, toda documentação trazida demonstra a existência de saldo negativo. Inclusive, a planilha juntada auxilia na leitura da documentação que instruiu o processo, de forma a facilitar a análise.

Afirmou que o recolhimento efetuado, e que deu origem ao crédito, constaria expressamente em sua DCTF.

Sustentou a Recorrente que, considerando a aplicação do princípio da verdade material, a existência do crédito, em seu favor, deveria ter sido analisada a partir da documentação apresentada e apurados os valores, e não apenas na alegação que na DIPJ teria consignado valores a pagar e não saldo negativo:

17. Afinal, é dever da Administração Pública sempre buscar o máximo de aproximação com a certeza, com a realidade dos fatos.

Defendeu que as informações prestadas por meio de competentes DCTF e DIPJ tornariam escoreita a compensação declarada.

Nesta seara, "...se toda a documentação apresentada fosse devidamente analisada, não restariam dúvidas de que houve apuração de base de cálculo negativa da CSLL, sendo inequívoca a materialidade do crédito utilizado no PER/DCOMP sob análise, e, em decorrência, do seu direito de extinguir, mediante compensação, os débitos listados no referido documento".

Na remota hipótese de que seus argumentos não serem considerados suficientes para demonstrar o equívoco das decisões proferidas, a Requerente protestou, subsidiariamente, pela realização de diligência fiscal, a partir da análise sistemática e criteriosa dos seus documentos contábeis para se chegar ao melhor deslinde da controvérsia.

20. Note-se que a realização de diligência fiscal nada mais é do que a submissão do feito ao princípio da verdade material, norte do processo administrativo fiscal e afluente do princípio constitucional da ampla defesa.

21. Assim, caso se entenda pela necessidade de uma confirmação quanto aos créditos existentes em nome da Recorrente, sob pena de nulidade e cerceamento de defesa, requer-se seja determinada a realização de diligência fiscal.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Márcio Avito Ribeiro Faria, Relator.

Submete-se à apreciação desta Turma de Julgamento o recurso voluntário oferecido pela contribuinte BR MALLS PARTICIPAÇÕES S.A., sucessora por incorporação da ECISA ENGENHARIA, COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada Código Tributário Nacional – CTN. Assim, dele toma-se conhecimento.

Vejamos que toda a celeuma instaurada cinge-se em torno da ausência de comprovação da existência de um direito creditório proveniente de Saldo Negativo de CSLL, apurado nos idos de 2007, no valor declarado pela Recorrente de R\$ 83.730,50.

Pois bem.

Cumpra esclarecer que a Recorrente tão somente providenciou a retificação da sua DIPJ após a emissão do Despacho Decisório (porque quando da análise do direito creditório não havia saldo negativo, mas contribuição social a pagar da ordem de R\$ 185.535,23) tendo trazido aos autos apenas uma planilha com demonstrativo da CSLL devido deixando de apresentar quaisquer outros documentos para comprovar o seu direito creditório, assim relatado pela d. DRJ se pronunciou (destaquei):

**É plausível que o contribuinte possa retificar a DIPJ a qualquer tempo**, observado o prazo de cinco anos e respeitadas as condições impostas pela legislação. A retificação da declaração, nas hipóteses em que admitida, terá a mesma natureza da declaração originalmente apresentada, independente de autorização pela autoridade administrativa.

Ocorre que a **simples retificação de DIPJ** para alterar valores originalmente declarados, **desacompanhada de documentação hábil e idônea, não pode ser admitida para modificar o despacho decisório.**

O sujeito passivo é obrigado a comprovar a veracidade das informações declaradas na DIPJ e no PER/DCOMP e a autoridade administrativa tem o poder-dever de confirmá-las. Deveria juntar trecho da sua escrituração que confirmasse os novos valores declarados.

No caso em questão, o contribuinte **não juntou nenhuma documentação que comprove o valor correto da contribuição devida, e até mesmo o demonstrativo de apuração juntado apura contribuição a pagar.** Considerando que o contribuinte não comprovou a existência do crédito, e sim, apenas retificou a Declaração apresentada, não é possível reconhecer o direito creditório pleiteado.

No casos, não se pode perder de vista que o reconhecimento de direito creditório contra a Fazenda Nacional exige averiguação da liquidez e certeza do suposto pagamento a maior de tributo. É de se notar que o Recurso Voluntário embute solicitação de desconstituição de confissão de dívida anterior e, nesse contexto, deve ela atestar que o direito de crédito aproveitado na compensação tem apoio não só legal como documental.

Ressalte-se que o chamado ônus da prova é da contribuinte no que tange à existência e regularidade do crédito com que pretendeu extinguir a obrigação tributária. Com

efeito, ao pleitear junto à Autoridade Tributária a existência de um crédito capaz de extinguir um débito, o contribuinte assume a incumbência de demonstrar sua liquidez e certeza quando do exame administrativo. Como visto, a disponibilidade do crédito não existia na fase em que aconteceu a conferência eletrônica da compensação e sua liquidez e certeza não foi demonstrada na fase de contestação do despacho resultante.

Nessas condições, acatar as razões da interessada seria admitir que sua simples vontade e seu entendimento, materializados na retificação ou na contraposição de declarações, ou quais planilhas elaboradas pela própria Recorrente, poderiam ser utilizados para gerar créditos oponíveis à Fazenda Pública. Tal pretensão não tem sustentação, opondo-se inclusive aos marcos legais traçados pelo art. 170 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada Código Tributário Nacional – CTN, pelo que se lhe nega os efeitos pretendidos, in verbis:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda.

Neste sentido encontramos jurisprudência exarada pelo egrégio Superior Tribunal de Justiça – STJ, assim disposta:

(...) o art. 170 do CTN estabelece certas condições à compensação de tributos .... A certeza e a liquidez dos créditos são requisitos indispensáveis para a compensação autorizada por lei, segundo o texto legal referenciado. .... (STJ. AGREsp 495012/AL. Rel.: Min. José Delgado. 1ª Turma. Decisão: 20/05/03. DJ de 30/06/03, p. 154.)

(...) A compensação posto modalidade extintiva do crédito tributário (artigo 156, do CTN), exsurge quando o sujeito passivo da obrigação tributária é, ao mesmo tempo, credor e devedor do erário público, sendo mister, para sua concretização, autorização por lei específica e créditos líquidos e certos, vencidos e vincendos, do contribuinte para com a Fazenda Pública (art. 170, do CTN).” (STJ, 1ª T., AgRg no Resp 862.572/CE, Rel. Ministro LUIZ FUX, mai/08)

A respeito do tema, dispõe o Código de Processo Civil (CPC) Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, em seu art. 373:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

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

Vejamos, que não basta a juntada de quaisquer documentos, os elementos trazidos aos autos devem guardar o devido valor probatório, para que juntos, documentos e argumentos, para além de provar, comprovar a certeza e a liquidez dos créditos que são requisitos indispensáveis para a compensação autorizada por lei, segundo o texto legal referenciado.

Dessa forma, neste momento processual, para comprovar a liquidez e certeza do crédito informado no Pedido de Restituição é imprescindível que seja demonstrada na escrituração contábil-fiscal da contribuinte, baseada em documentos hábeis e idôneos, a existência do pretenso Saldo Negativo no período de apuração destacado, conforme previsto no

art. 923 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, transcrito a seguir:

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. 9º, §1º).

Já a informação prestada em DIPJ (original ou retificadora) é condição necessária, mas, diferentemente do alegado pela Recorrente e segundo jurisprudência pacificada neste e. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, não se presta para comprovação do crédito nela informado, inteligência da Súmula CARF n.º 92:

A DIPJ, desde a sua instituição, não constitui confissão de dívida, nem instrumento hábil e suficiente para a exigência de crédito tributário nela informado.

Portanto, como a empresa sustenta a sua argumentação sem trazer aos autos elementos probatórios para a convicção da existência do direito creditório, resta a este julgador negar o pleito, na medida em que não ficou demonstrada a certeza e liquidez do pretense crédito.

Não se trata aqui, de privilegiar o aspecto formal em detrimento da verdade material. Contudo, tendo em vista que a interessada pretende infirmar informações por ela própria prestadas, é necessário que a dita pretensão esteja calcada em provas documentais robustas.

Nesta conformidade, cabe ao Recorrente, em sua defesa ao direito creditório, provar o teor das alegações que contrapõe aos argumentos postos pela Autoridade Fiscal para não acatar, ou acatar apenas parcialmente o crédito pretendido.

Vejamos que a defesa, no intuito de comprovar o seu direito creditório, trouxe aos autos tão somente planilha de dados. Contudo, não há força probatória na simples juntada de documentos, sendo necessária a demonstração do efeito extintivo ou modificativo que estes possam produzir no crédito tributário.

Importante frisar que não basta ter apresentado documentos, que não guardam nenhum valor probatório no caso concreto analisado, há que ter sido juntado um conjunto probatório mínimo.

Agir de forma diversa, aceitando qualquer tipo de prova, em qualquer circunstância, sem que tenha sido apresentado um conjunto probatório robusto, seria admitir que simples vontade da Recorrente e seu entendimento, materializados na retificação, na contraposição de declarações e em documentos aleatórios e planilhas de dados, poderiam ser utilizados para gerar créditos oponíveis à Fazenda Pública. Tal pretensão não tem sustentação, opondo-se inclusive aos marcos legais traçados pelo art. 170 do CTN, pelo que se lhe nega os efeitos pretendidos.

Destarte, para comprovar a liquidez e certeza do crédito informado no pedido de compensação, é imprescindível demonstrar documentalmente, a composição da Base de Cálculo e as deduções permitidas em lei, conjuntamente com o lançamento nos livros oficiais, tais como Diário, Razão, ou qualquer escrituração que se revista do caráter de prova. A escrituração contábil/fiscal difere de meras planilhas quanto à confiabilidade ou mesmo a apresentação

isolada de documento fiscal, posto que possuem requisitos de registros e temporalidade. Além disso, a própria contabilidade não prescinde de ser lastreada em documentos do relacionamento da empresa com terceiros, tais como notas fiscais e contratos, a conferir veracidade ao registro.

Assim, como a empresa sustenta a sua argumentação sem trazer, aos autos, elementos probatórios consistentes, resta a este julgador negar o seu pleito, na medida em que não ficou demonstrada a certeza e liquidez do crédito.

Não se trata aqui, de privilegiar o aspecto formal em detrimento da verdade material. Contudo, tendo em vista que a interessada pretende infirmar informações por ela própria prestadas, é necessário que a dita pretensão esteja calcada em provas documentais robustas.

Saliente-se que o fato de o processo administrativo ser informado pelo Princípio da Verdade Material em nada macula tudo o que foi dito até aqui. É que o referido princípio se destina à busca da verdade, mas isto num cenário dentro do qual as partes trabalharam proativamente no sentido do cumprimento do *seu onus probandi*.

À evidência, tal princípio não se presta a afastar o ônus do contribuinte, saliente-se, legalmente estabelecido, de provar a existência e legitimidade do crédito que pleiteia perante a Fazenda Nacional e atribuí-lo à esta.

Portanto, faltando aos autos a comprovação da existência do alegado saldo negativo, o direito creditório não pode ser admitido e a compensação que dele se aproveita não pode ser homologada.

#### DO PEDIDO DE DILIGÊNCIA

Neste contexto, a possibilidade de realização de diligência não se presta a suprir a deficiência na instrução probatória das peças de defesa da parte. A diligência tem o fito de dirimir eventuais dúvidas da autoridade julgadora. Contudo, no caso, para que houvesse fundadas dúvidas, seria necessário que a contribuinte houvesse apresentado ao menos um início de prova, conforme mencionado anteriormente.

Em sede de processo de compensação, em que ônus probante compete à recorrente, que postula o direito em causa, entendo não ser cabível transformar o órgão julgador ad quem em órgão de auditoria ou se convolar este juízo em fase de procedimento de auditoria, com a determinação de diligências para veicular papel que caberia ter sido levado a termo pela contraparte, à qual instaria provar ou demonstrar.

Em processos de compensação, a determinação de diligência, nesta fase processual, a meu ver, teria cabimento na formação do juízo de convencimento, para sanar eventuais dúvidas ou a chancelar o demonstrado na completude das provas trazidas aos autos pela parte que postula o direito.

No caso, portanto, tenho que a realização de diligência é desnecessária e deve ser indeferida conforme disposição do artigo 18 do Decreto nº 70.235/72:

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.

Rejeita-se o pedido de realização de diligência.

### CONCLUSÃO

Ante o exposto, mantém-se a decisão recorrida vez que as informações constantes na peça de defesa não podem ser confirmadas, pois não foram produzidos no processo elementos de prova mediante assentos contábeis e fiscais que evidenciassem as alegações ali constantes, nos termos do art. 145 e art. 147 do Código Tributário Nacional, bem como art. 15, art. 16 e art. 29 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, que estabelecem critérios de adoção do princípio da verdade material.

Há se frisar que todos os documentos constantes nos autos foram analisados e que o entendimento adotado está nos estritos termos legais, em obediência ao princípio da legalidade a que o agente público está vinculado.

Ante todo o exposto, conhece-se do Recurso Voluntário para negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Avito Ribeiro Faria