



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10380.903191/2017-46
ACÓRDÃO	9101-007.514 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	22 de janeiro de 2026
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	MAKRO ENGENHARIA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011

COMPENSAÇÃO DE INDÉBITO OBJETO DE DCOMP NÃO HOMOLOGADA.
IMPOSSIBILIDADE.

Com fundamento no art. 74, § 3º, inciso VI, da Lei nº 9.430, de 1996, não poderá ser objeto de compensação ou restituição o indébito não reconhecido pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil, ainda que a definição acerca do indébito se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa, bem como se o sujeito passivo optou por não manifestar sua inconformidade contra a decisão que não o reconheceu, permitindo que ela se consolidasse definitivamente no âmbito administrativo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado e Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior que votaram por dar provimento com retorno dos autos à unidade de origem. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Jandir José Dalle Lucca.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa - Relatora

Assinado Digitalmente

Carlos Higino Ribeiro de Alencar – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo dos Santos Pereira Júnior, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Jandir José Dalle Lucca, Semiramis de Oliveira Duro e Carlos Higino Ribeiro de Alencar (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto por MAKRO ENGENHARIA LTDA ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1402-006.591, na sessão de 19 de setembro de 2023, nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário no sentido de, i) reconhecer o direito creditório buscado pela recorrente, no valor original de R\$ 201.408,04, que deve ser considerado como tendo sido formalizado via Pedido de Restituição (PER); ii) não homologar as compensações presentes nos PERD/DCOMP nºs 03875.00631.191114.1.3.04-6759 (paradigma) e 00075.99385.191114.1.3.04-7652 e 07759.39455.250814.1.7.04-3391 (repetitivos); iii) determinar o prosseguimento da cobrança dos débitos indevidamente compensados e demonstrados, conforme Despachos Decisórios encartados nos autos, vencidos os Conselheiros Alexandre Iabrudi Catunda e Maurício Novaes Ferreira que negavam provimento. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 1402-006.590, de 19 de setembro de 2023, prolatado no julgamento do processo 10380.903193/2017-35, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada de provas hábeis, da composição e existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa, na forma do que dispõe o artigo 170 do CTN.

Desincumbindo-se a recorrente, mediante provas robustas, do ônus de comprovar o direito creditório alegado e confirmadas suas alegações pela

diligência realizada, cabe o provimento do recurso voluntário nesta parte, sem, entretanto, homologar as compensações efetuadas com lastro no referido direito creditório, por descumpridos os atos procedimentais que regulamentam a matéria.

Todavia, com suporte no princípio da busca da verdade material, inerente ao processo administrativo-fiscal, cabe a validação do PER (Pedido de Restituição) transmitido pela contribuinte e acostado aos autos, posto que estampado e confirmado o direito creditório pretendido pela recorrente à vista dos documentos juntados e, principalmente, da sua escrituração.

O litígio decorreu da não homologação de compensação declarada com crédito apurado em pagamento a maior de uma das três parcelas de IRPJ apurado no 4º trimestre de 2011. O despacho decisório indica que *o crédito associado ao DARF teria sido objeto de análise em PER/DCOMP anteriores que referenciam o mesmo pagamento, cuja decisão concluiu pela inexistência de crédito remanescente para utilização em novas compensações ou atendimento a pedidos de restituição* (e-fls. 15/17). A autoridade julgadora de 1ª instância negou provimento à manifestação de inconformidade (e-fls. 117/121). O Colegiado *a quo*, por sua vez, depois de converter o julgamento em diligência para confirmação do indébito alegado (e-fls. 211/220), deu provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o indébito para fins de restituição, mantendo a não homologação das compensações (e-fls. 3935/3959).

A PGFN apenas manifestou ciência da decisão (e-fl. 3961).

Cientificada em 18/06/2024 (e-fl. 3965), a Contribuinte interpôs recurso especial em 28/06/2024 (e-fl. 3967/4014) no qual arguiu divergência admitida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 4018/4023, excluindo o terceiro paradigma – Acórdão nº 1003-002.706 – e o paradigma nº 1402-005.849, editado pelo mesmo Colegiado, e consignando-se que:

O segundo paradigma, Acórdão nº 1302-004.472, não apresenta esse problema.

Além disso, trata-se de decisão que consta do sítio do CARF, e que não foi reformada na matéria que poderia aproveitar à recorrente.

E esse segundo paradigma serve para a demonstração da alegada divergência jurisprudencial em relação ao acórdão recorrido.

As decisões cotejadas trataram exatamente da mesma questão.

E o referido paradigma, ao contrário do acórdão recorrido, entendeu que *“não há óbice à apresentação de DCOMP pleiteando compensação de pagamento indevido em face de pagamento indicado em declaração de compensação anterior, que restou indeferida por inexistência de crédito disponível, quando o crédito pleiteado decorre de DCTF retificadora apresentada em data posterior, cabendo a autoridade administrativa examinar a efetividade e suficiência do crédito para a homologação da compensação”*.

Ou seja, no entendimento do paradigma, o fato de o crédito ter sido negado no exame de um PER/DCOMP anterior, e ter sido reconhecido posteriormente em

outro PER/DCOMP, após a retificação da DCTF que tinha justificado a negativa original do crédito (em razão de sua indisponibilidade), não é óbice para o processamento desse novo PER/DCOMP, inclusive para fins de compensação dos débitos nele declarados, e não apenas para restituição do crédito que vier a ser reconhecido.

Desse modo, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial da contribuinte.

A Contribuinte pondera, inicialmente, que:

4. Conforme se pode verificar, a Colenda Turma, mesmo diante do evidente reconhecimento do direito creditório da Recorrente, entendeu por não homologar as compensações em questão.

5. Isso porque, no seu entendimento, a Recorrente descumpriu atos procedimentais infralegais no que se refere à utilização de crédito já fiscalizado pela autoridade administrativa. **Nesse caso, no seu entendimento o referido crédito não poderia ser objeto de pedido de compensação, mas somente poderia ser objeto de pedido restituição.**

6. Ocorre que, com devido respeito ao entendimento da Turma, não foi observado adequadamente que o crédito objeto utilizado nas PER/DCOMP's em questão sequer existia no momento da primeira compensação, uma vez que não estava devidamente constituído em DCTF.

7. Somente após o indeferimento da primeira compensação, é que a Recorrente retificou a DCTF, constituindo adequadamente o crédito sob análise, e utilizou em seguida. Tecnicamente, pode-se concluir que o crédito somente foi utilizado uma única vez.

8. Além disso, o fundamento adotado no Acórdão recorrido não possui respaldo legal, o que se mostra uma restrição indevida a direito da Recorrente resguardado por Lei.

9. Desse modo, o Acórdão apesar de reconhecer a retificação da DCTF não levou em consideração para análise do deslinde da questão, motivo pelo qual se justifica o presente recurso, uma vez que esta Turma deu à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara. *(destaques do original)*

E, depois de transcrever a ementa dos paradigmas, conclui que *para a mesma situação, o CARF possui entendimentos opostos sobre o mesmo tema, e defende que tal circunstância deve ser devidamente corrigida para evitar insegurança jurídica e incoerência do sistema jurídico, de modo que resta perfeitamente demonstrado o cabimento do presente recurso especial.*

Na argumentação de mérito, aponta que:

15. Conforme exposto, apesar do reconhecimento do direito creditório, as compensações em questão não foram homologadas porque a Recorrente supostamente descumpriu atos procedimentais infralegais no que se refere à utilização de crédito já fiscalizado pela autoridade administrativa. Em suma, o referido crédito não poderia ser objeto de pedido de compensação, mas somente poderia ser objeto de pedido restituição.

16. Inicialmente, destacando que a matéria foi devidamente prequestionada pelo acórdão recorrido, destaca-se que a o fundamento se deu em matéria infralegal, senão vejamos:

"Posteriormente, com a retificação desta declaração, a interessada buscou repetir-se utilizando o mesmo crédito (e não o mesmo débito), o que encontrou óbice no artigo 41, § 3º, inciso XI, da IN nº 1300/2012, citada acima."

17. Ocorre que tal entendimento, baseado no art. 41, §3º, XI, da IN nº 1.300/2012, não tem como prosperar, em razão de o referido dispositivo não ser aplicável, ferindo o Princípio da Legalidade.

18. O art. 74, §3º, inciso VI, e §12 da Lei nº 9.430/96, trata de dispor, de forma taxativa, as hipóteses em que não poderão ser realizados pedidos de compensação, da seguinte forma:

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. (...)

§3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, **não poderão ser objeto de compensação** mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º:

I - **o saldo** a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física;

II - **os débitos** relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação.

III - **os débitos** relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal que já tenham sido encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União;

IV - **o débito** consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela Secretaria da Receita Federal - SRF;

V - **o débito** que já tenha sido objeto de compensação não homologada, ainda que a compensação se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa;

VI - o valor objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento já indeferido pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal - SRF, ainda que o pedido se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa, (grifos nossos)

19. A redação do dispositivo legal acima transcrito é clara e taxativa ao afirmar que somente não poderão ser objeto de compensação além daqueles **débitos** relacionados nos incisos II a V: (i) os valores referentes ao saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física e (ii) os valores que já tenham sido objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento.

20. Assim, considerando que o presente caso não trata de valor que já fora objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento, tampouco de saldo de Imposto de Renda Pessoa Física, resta **evidente a inaplicabilidade do artigo 74, parágrafo 3º, inciso VI e parágrafo 12, inciso I da Lei nº 9.430/96 ao presente caso.**

21. Além disso, cumpre ressaltar que a retificação da DCTF pode ensejar novo pedido de restituição, devendo a autoridade examinar a suficiência de crédito, inclusive, para fins de HOMOLOGAÇÃO DA COMPENSAÇÃO.

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2010 PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO VALOR PLEITEADO EM OUTRO PER/DCOMP INDEFERIDO. INEXISTÊNCIA DE ÓBICE PARA APRESENTAÇÃO DE PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. Não há impedimento para a apresentação de pedido de restituição de pagamento indevido decorrente de pagamento indicado em PER/DCOMP anterior, que restou indeferida por inexistência de crédito disponível, **quando o crédito pleiteado decorre de DCTF retificadora apresentada em data posterior, cabendo à autoridade administrativa examinar a efetividade e suficiência do crédito para a homologação da compensação** ou do pedido de restituição.

(Processo nº 13896.901732/2017-80, Acórdão nº 1402-005.849 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 19 de outubro de 2021) (doc. 01)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL) Ano-calendário: 2009 COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. **VALOR PLEITEADO EM OUTRA DCOMP INDEFERIDA. IMPEDIMENTO PARA APRESENTAÇÃO DE NOVA DCOMP. NÃO OCORRÊNCIA.** Não há óbice à apresentação de DCOMP pleiteando compensação de pagamento indevido em face de pagamento indicado em declaração de compensação anterior que restou indeferida por inexistência de crédito disponível, quando **o crédito pleiteado decorre de DCTF retificadora apresentada em data posterior, cabendo à autoridade administrativa examinar a efetividade e suficiência do crédito para a homologação da compensação.**

(Processo nº 10983.904080/2017-68, Acórdão nº 1302-004.472- 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, 17 de junho de 2020) (doc. 02)

22. Inclusive, vale destacar a fundamentação do acórdão acima citado que se adequa perfeitamente ao presente caso, o que comprova a divergência de interpretação e o equívoco da presente decisão.

Somente depois de apresentar DCTF retificadora a recorrente apresentou nova DCOMP, com a indicação do crédito, agora sim disponível, decorrente do pagamento realizado à maior.

A partir da retificadora apresentada é que surge o (novo) crédito pleiteado na DCOMP sob exame.

Não é incomum a indicação de um mesmo pagamento de DARF efetuado pelo contribuinte em diversas DCOMP's, quando o mesmo não é exaurido logo na primeira compensação apresentada. Por óbvio, o contribuinte somente pode compensar o valor pago a maior até o limite do seu crédito.

23. No mesmo sentido, a fundamentação do Voto do Relator no Processo nº 10983.904079/2017-33 (Acórdão nº 1003-002.706 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária - **doc. 03**), senão vejamos.

Portanto, entendo que o acórdão de piso deve ser reformado visto que, em síntese:

a) a matéria em pauta não se amolda ao art. 74. § 3º. inc. VI da Lei no 9.430/1996;

b) somente depois de apresentar DCTF retificadora a Recorrente apresentou nova DCOMP, com a indicação do crédito, agora sim disponível, decorrente do pagamento realizado à maior, visto que a partir da retificadora apresentada é que surge o crédito pleiteado na DCOMP sob exame;

c) é comum a indicação de um mesmo pagamento de DARF efetuado pelo contribuinte em diversas DCOMP's, quando o mesmo não é exaurido logo na primeira compensação apresentada; d) o débito anteriormente confessado em outra DCOMP foi objeto de parcelamento, logo, o valor em discussão nestes não é o mesmo objeto do pedido anterior (Processo nº 10980.906095/2012-56), pois surgido depois da retificação da DCTF, sendo passível de utilização pelo contribuinte.

24. A manutenção do entendimento ora recorrido, qual seja, de reconhecer o crédito, mas não homologar as compensações além de ilegal, mostra-se absurdamente contrarrazoável e com finalidade exclusiva arrecadatória, uma vez que praticada ao arrepio da Lei.

25. O acórdão menciona expressamente que a Recorrente deverá arcar com o ônus da multa de mora de 20%, mesmo diante de um crédito legitimamente reconhecido e toma a liberdade de converter um pedido de compensação em um pedido de restituição, mas não traz qualquer fundamento legal que autorize uma turma do CARF a desclassificar a natureza do Pedido Inicial de Compensação.

26. Com o devido respeito, a Turma do CARF, ao realizar o Controle de Legalidade dos atos da administração tributária, deve simplesmente aferir a adequação dos entendimentos à Lei, não possuindo, portanto, a competência de transmutar a natureza de um pedido do contribuinte.

27. Por fim, cumpre ainda destacar que a Recorrente sequer possui previsão de recebimento dos valores reconhecidos, tendo que arcar com o ônus financeiro de

pagar os débitos com todos os encargos relacionados, mesmo possuindo o crédito, o que se mostra um procedimento SEM PREVISÃO LEGAL.

28. Ante o exposto, restaram perfeitamente demonstradas as razões pelas quais se justifica a reforma do acórdão recorrido, especialmente pela interpretação divergente dos dispositivos da legislação tributária entre as turmas deste Colendo Contencioso, sob pena de falta de coerência da jurisprudência do CARF. *(destaques do original)*

Pede, assim, que o recurso especial seja conhecido e provido *a fim de que seja reformado o acórdão recorrido para que, além do já reconhecimento da legitimidade do crédito, que seja determinada a homologação integral das compensações pleiteadas por meio deste processo.*

Os autos foram remetidos à PGFN em 10/03/2025 (e-fl. 4024), e retornaram em 24/03/2025 com contrarrazões (e-fls. 4025/4028) nas quais a PGFN defende que o acórdão recorrido seja mantido por seus próprios fundamentos.

VOTO

Conselheira **Edeli Pereira Bessa**, Relatora.

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

O recurso especial da Contribuinte deve ser CONHECIDO com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999.

De fato, o voto condutor do acórdão recorrido afirma que, apesar da retificação da DCTF depois da primeira DCOMP, a segunda compensação não seria admitida na legislação de regência. Veja-se:

Com isso, mesmo comprovadamente havendo um pagamento “a maior”, a sua repetição, via PER/DCOMP, ou seja, com pedido de restituição concomitante ao pedido de compensação não pôde ser validado inicialmente, em razão de o montante estar totalmente alocado na DCTF original.

Posteriormente, com a retificação desta declaração, a interessada buscou repetir-se utilizando o mesmo crédito (e não o mesmo débito), o que encontrou óbice no artigo 41, § 3º, inciso XI, da IN nº 1300/2012, citada acima.

Todavia, o contexto dos autos mostra que, materialmente, existe um crédito comprovado da recorrente e, ao mesmo tempo, dentro da jurisprudência desenvolvida nesta 2ª Turma - 4ª Câmara – 1ª Seção (1402), a contribuinte envidou todos os esforços no sentido de demonstrar suas alegações e comprovar seus argumentos, incluindo, naquilo que é mais importante, sua escrituração, que,

neste caso, a teor do artigo 9º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598/1977, faz prova a seu favor.

Já o paradigma nº 1302-004.472, em réplica do que decidido no Acórdão nº 1302-004.471, compreende que o crédito informado em DCOMP depois da retificação da DCTF é distinto do crédito pleiteado na primeira DCOMP, não incidindo na vedação invocada no recorrido:

De qualquer sorte, o motivo do indeferimento do pedido de compensação não está relacionado ao alegado erro de indicação do tipo de crédito na DCOMP, mas sim ao fato de que o mesmo crédito já teria sido pleiteado anteriormente em outra(s) DCOMP(s), que restaram indeferidas tendo em vista que o valor constante dos DARF indicado como passível de compensação estava integralmente alocado para a quitação de débitos informados em DCTF.

A própria recorrente confirma tal ocorrência, informando que ao ver indeferido aqueles pedidos de compensação e constatar que não havia retificado as respectivas DCTF's, optou por efetuar o parcelamento dos débitos compensados naquelas DCOMP's e efetuar nova compensação com outros débitos, depois de retificadas as DCTF's, o que foi feito em 24/10/2012.

[...]

A situação dos autos, a meu ver, não se amolda ao art. 74, § 3º, inc. VI da Lei nº 9.430/1996, verbis:

[...]

O valor indicado como pagamento indevido ou a maior de CSLL na DCOMP ora examinada, embora corresponda ao mesmo DARF de recolhimento do tributo, efetuado em 31/08/2009, não estava disponível por ocasião do exame da DCOMP anteriormente examinada e indeferida pela autoridade administrativa, uma vez que o pagamento estava completamente alocado a um débito de igual valor informado na DCTF.

É certo que a recorrente poderia ter discutido o valor pleiteado nos autos que trataram da DCOMP anterior, que restou indeferida, mediante a apresentação de manifestação de inconformidade e comprovação do erro de fato cometido no preenchimento da DCTF original e apresentação de retificadora desta última declaração.

A recorrente bem aponta que o Parecer Normativo COSIT nº 02 de 28 de agosto de 2015, hoje daria respaldo a esta discussão, mas que este não era o entendimento da RFB à época. Assim optou por não discutir a exigência dos débitos indicados na DCOMP apresentada naquele processo, aderindo ao parcelamento dos mesmos.

Somente depois de apresentar DCTF retificadora a recorrente apresentou nova DCOMP, com a indicação do crédito, agora sim disponível, decorrente do pagamento realizado à maior.

A partir da retificadora apresentada é que surge o (novo) crédito pleiteado na DCOMP sob exame.

Não é incomum a indicação de um mesmo pagamento de DARF efetuado pelo contribuinte em diversas DCOMP's, quando o mesmo não é exaurido logo na primeira compensação apresentada. Por óbvio, o contribuinte somente pode compensar o valor pago a maior até o limite do seu crédito.

No presente caso, o pagamento indevido indicado não foi confirmado anteriormente, posto que os sistemas da RFB acusavam a utilização integral do valor pago no DARF para a quitação do débito originalmente declarado na DCTF. O débito anteriormente confessado na outra DCOMP foi objeto de parcelamento.

Assim, entendo que o valor em discussão não é o mesmo objeto do pedido anterior, pois surgido depois da retificação da DCTF, sendo passível de utilização pelo contribuinte.

Recurso especial da Contribuinte – Mérito

O despacho decisório traz como enquadramento legal os arts. 165 e 170 da Lei nº 5.172/66 (CTN) e art. 74 da Lei nº 9.430/96. A autoridade julgadora de 1ª instância assim expõe o contexto legal e normativo diante da alegação da Contribuinte de que retificou a DCTF depois de cientificada da não-homologação da primeira DCOMP, apresentando novas DCOMP para liquidação de *débito diverso do anteriormente pleiteado*:

Nos termos do artigo 165 do Código Tributário Nacional (CTN) “*o sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, nos casos de cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido...*”, sendo que na hipótese de pagamento indevido, é preciso demonstrar o erro de apuração que lhe dá a natureza de indébito e na hipótese de pagamento a maior, basta evidenciar que, independentemente do tributo ter sido apurado corretamente, o pagamento foi feito em excesso.

Como se vê, a restituição é um direito disponível do sujeito passivo, enquanto a compensação dos créditos apurados contra a Fazenda depende de autorização legal, conforme o artigo 170, do CTN:

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 pública.

Vemos que a compensação, além de depender de autorização e estar sujeita a condições, exige que os créditos do sujeito passivo sejam *líquidos e certos*.

A autorização para compensação está materializada no artigo 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.

Pela redação acima, temos que a compensação é ação unilateral do sujeito passivo, isto é, cabe a ele apurar o crédito que há de ser líquido e certo para dar suporte à extinção do débito.

O sistema não impede que o sujeito passivo retifique sua apuração e declaração via DCTF, no entanto, se após a declaração em DCTF e a extinção do débito, normalmente efetuada por meio de pagamento via DARF, o contribuinte efetuar uma nova apuração contábil e por ela constatar que o pagamento efetuado foi indevido ou a maior, ele deve apresentar uma DCTF retificadora com os novos valores do débito apurado. Só assim seu crédito poderá ser considerado líquido e certo.

Assim, a mecânica da compensação requer do sujeito passivo que este, ao apresentar a declaração de compensação com a intenção de extinguir débitos tributários, tenha previamente apurado o crédito correspondente em sua contabilidade e o comunicado à Administração Tributária por meio de DCTF (original ou retificadora). É dizer que, para ser considerado líquido e certo, o crédito há de estar demonstrado em DCTF anterior ou, no máximo, contemporânea à Dcomp. Sem o estabelecimento dessa relação lógico-temporal, a compensação não pode ser homologada.

Segundo a legislação vigente, os créditos que já foram objeto de pedido de compensação não podem ser incluídos em nova DCOMP, conforme abaixo reproduzo o dispositivo:

IN 1300/2012

Art. 41. (...)

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada pelo sujeito passivo mediante apresentação à RFB da Declaração de Compensação gerada a partir do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante a apresentação à RFB do formulário Declaração de Compensação constante do Anexo VII a esta Instrução Normativa, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.

(...)

§ 3º Não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º:

(...)

XI - o valor informado pelo sujeito passivo em Declaração de Compensação apresentada à RFB, a título de crédito para com a Fazenda Nacional, que não tenha sido reconhecido pela autoridade competente da RFB, ainda que a compensação se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa;

Assim, apesar da alegação da defendente que o pagamento efetuado foi em valor a maior do que realmente era devido, o caso é que a legislação veda o pedido de compensação de créditos em períodos iguais aquele que já foi objeto de pedido anterior e que não teve seu direito creditório reconhecido.

Desta forma, no caso em análise, são duas as premissas que deveriam ter sido cautelosamente verificadas pela contribuinte, a liquidez e certeza do crédito que quando retificado passa a se ter a necessidade de comprovação de que a retificadora é a declaração correta e tal comprovação dá-se por documentos que suportaram tal conduta e a duplicidade de pedidos de compensação para o mesmo crédito.

A análise aqui deve ser feita em relação ao CRÉDITO tido pela defendente como líquido e certo e não ao débito compensado, ao analisarmos a DCOMP é necessário verificar a existência do crédito para só então verificar a possibilidade da compensação do débito pela contribuinte declarado.

No dispositivo da norma anteriormente mencionada, há as duas vedações, para créditos e débitos que já foram objeto de pedido de compensação anterior que não teve o direito creditório reconhecido.

Assim, ainda que seja débito diferente para compensação o fato que o crédito pretendido como existente é o mesmo anteriormente pleiteado, portanto, sendo vedada sua inclusão em novo pedido de compensação.

A autoridade julgadora de 1ª instância não menciona, mas o art. 41, §3º, inciso XI da Instrução Normativa RFB nº 1300/2012 tem origem na alteração assim promovida pela Lei nº 11.051/2004 no 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)

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

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º: (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

I - o saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física; (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

II - os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

III - os débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal que já tenham sido encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União; (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

IV - o débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela Secretaria da Receita Federal - SRF; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

V - o débito que já tenha sido objeto de compensação não homologada, ainda que a compensação se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa; e (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

VI - o valor objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento já indeferido pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal - SRF, ainda que o pedido se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

[...] (*destacou-se*)

Este acréscimo foi interpretado com maior alcance desde a Instrução Normativa RFB nº 900/2008, em seu art. 34, §3º, inciso XIV, logo depois da réplica, no inciso XIII, da disposição legal acima destacada. Veja-se:

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.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada pelo sujeito passivo mediante apresentação à RFB da Declaração de Compensação gerada a partir do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante a apresentação à RFB do formulário Declaração de Compensação constante do Anexo VII, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.

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

§ 3º Não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º:

[...]

XIII - o valor objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento indeferido pela autoridade competente da RFB, ainda que o pedido se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa;

XIV - o valor informado pelo sujeito passivo em Declaração de Compensação apresentada à RFB, a título de crédito para com a Fazenda Nacional, que não tenha sido reconhecido pela autoridade competente da RFB, ainda que a compensação se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa;

[...]

Tal interpretação em nada extrapola a vedação legal, vez que a DCOMP veicula, implicitamente, pleito de reconhecimento de indébito até o limite utilizado em compensação. Logo, à semelhança de direito creditório veiculado em pedido de restituição ou de ressarcimento indeferido, o indébito cujo pleito de reconhecimento é negado em análise de DCOMP deixa de se apresentar como “passível de restituição ou de ressarcimento” e não mais observa, na forma do *caput* do art. 74 da Lei nº 9.430/96, desde a redação dada pela Lei nº 10.637/2002, e nos termos do *caput* deste art. 34 da Instrução Normativa RFB nº 900/2008, as condições para ser deduzido com vistas a extinguir débitos até ulterior não-homologação da DCOMP.

A Contribuinte defende, com amparo no que decidido no paradigma nº 1302-004.472, que o direito creditório deduzido na DCOMP ora em discussão seria distinto daquele informado na primeira DCOMP, vez que houve retificação da DCTF e o direito creditório aqui compensado somente surgiu depois desta retificação.

Contudo, a retificação da DCTF - ou mesmo da DIPJ na hipótese de indébito correspondente a saldo negativo de IRPJ ou CSLL – não se presta, por si só, a constituir indébito de origem distinta do invocado inicialmente, quer em pedido de restituição ou ressarcimento, quer em declaração de compensação. O indébito tem sua origem definida em razão do tributo e do período de apuração, e não da declaração na qual a apuração é informada. Significa dizer que, na dicção literal do art. 74, §3º, inciso VI, da Lei nº 9.430/96, e da sua interpretação no art. 34, §3º, incisos XIII e XIV da Instrução Normativa RFB nº 900/2008, o direito creditório correspondente a determinado tributo e período de apuração, uma vez não reconhecido, não pode voltar a ser utilizado em compensações futuras, ainda que a declaração de sua apuração seja retificada depois do não reconhecimento. Somente se poderia cogitar de um novo direito creditório se a nova apuração evidenciasse valor suplementar não pleiteado ou utilizado originalmente, o que não se verifica no caso presente.

Importa, ainda, ter em conta outro ponto no qual a legislação restringe condutas tendentes a renovar utilização de créditos: a vedação de desistência de pleitos de reconhecimento de indébito e de compensação, assim expresso desde a Instrução Normativa SRF nº 900/2008:

Art. 82. A desistência do pedido de restituição, do pedido de ressarcimento, do pedido de reembolso ou da compensação poderá ser requerida pelo sujeito passivo mediante a apresentação à RFB do pedido de cancelamento gerado a

partir do programa PER/DCOMP ou, na hipótese de utilização de formulário em meio papel, mediante a apresentação de requerimento à RFB, o qual somente será deferido caso o pedido de restituição, o pedido de ressarcimento, o pedido de reembolso ou a compensação se encontre pendente de decisão administrativa à data da apresentação do pedido de cancelamento ou do requerimento.

Parágrafo único. O pedido de cancelamento da Declaração de Compensação será indeferido quando formalizado após intimação para apresentação de documentos comprobatórios da compensação.

Como se vê, a espontaneidade para cancelar pedido de restituição ou ressarcimento subsistia enquanto o sujeito passivo não era cientificado de decisão administrativa, bem como, para cancelar DCOMP, enquanto não iniciado o procedimento fiscal de verificação da compensação. Estes diferentes limites temporais de cancelamento de pedido de restituição/ressarcimento e de declaração de compensação decorriam do fato de a apresentação abusiva de DCOMP, ou com falsidade, sujeitar o declarante a penalidades, nos termos do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, e alterações posteriores.

Tanto o é que, quando instituídas penalidades em razão de pedidos de ressarcimento abusivos, a partir das alterações introduzidas pela Lei nº 12.249/2010 no art. 74 da Lei nº 9.430/96, o limite temporal para cancelamento dos pedidos de restituição e ressarcimento foi alterado, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1300/2012:

Art. 93. A desistência do pedido de restituição, do pedido de ressarcimento, do pedido de reembolso ou da compensação poderá ser requerida pelo sujeito passivo mediante a apresentação à RFB do pedido de cancelamento gerado a partir do programa PER/DCOMP ou, na hipótese de utilização de formulário, mediante a apresentação de requerimento à RFB, o qual somente será deferido caso o pedido ou a compensação se encontre pendente de decisão administrativa à data da apresentação do pedido de cancelamento ou do requerimento.

Parágrafo único. O cancelamento do pedido de restituição, do pedido de ressarcimento, do pedido de reembolso e da Declaração de Compensação será indeferido quando formalizado depois da intimação para apresentação de documentos comprobatórios.

Ou seja, quando a conduta do sujeito passivo passou a ter o potencial de veicular uma infração sujeita a lançamento, necessário se fez aplicar o disposto no Decreto nº 70.235/72:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (Vide Decreto nº 3.724, de 2001)

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

[...]

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

Esclarecida, assim, a razão de o cancelamento não poder se verificar depois do início de procedimento de verificação fiscal do indébito arguido pelo sujeito passivo, cabe avaliar a razão de não se admitir o cancelamento de pedidos de restituição ou ressarcimento, bem como de declarações de compensação, antes da decisão sobre o indébito ou a compensação, na hipótese de inexistir procedimento prévio cientificado ao sujeito passivo.

Basta ver que se não existisse tal vedação, o sujeito passivo poderia escolher entre recorrer da decisão de indeferimento/não-homologação e cancelar o pedido de restituição/ressarcimento ou a DCOMP. Ou seja, na hipótese de ainda não ter decorrido o prazo prescricional para pleito ou utilização do indébito, o sujeito passivo poderia, com o cancelamento do pedido de restituição/ressarcimento ou da DCOMP, pretender desconstituir a vedação expressa no art. 74, §3º, inciso VI da Lei nº 9.430/96 - replicada nos incisos XIII e XIV do art. 34, §3º da Instrução Normativa RFB nº 900/2008 e nos incisos X e XI do art. 41, §3º da Instrução Normativa RFB nº 1300/2012 – e mais uma vez deduzir o direito creditório para nova apreciação da autoridade fiscal, ao invés de se submeter ao contencioso administrativo especializado e apresentar as provas que possui para afirmar o indébito pleiteado ou utilizado em compensação originalmente.

O que se preserva, portanto, é a eficiência da Administração Pública, impedindo a multiplicação de demandas por conveniência, exclusiva, do sujeito passivo.

De fato, não se pode admitir que o pleito de reconhecimento de indébito, depois de recebido, analisado e negado pela Administração Tributária, possa ser renovado quantas vezes interesse ao sujeito passivo, enquanto não decorrido o prazo prescricional.

No presente caso, a DCOMP originalmente apresentada foi considerada válida, o indébito nela demonstrado foi analisado em sua integralidade, e a Contribuinte foi cientificada das irregularidades em sua demonstração, sendo-lhe facultada apresentação de manifestação de inconformidade para questionamento daquele despacho decisório perante as instâncias especializadas de julgamento administrativo. Mas a Contribuinte optou por não exercer este direito, e permitiu que se consolidasse, no âmbito administrativo, a decisão de não reconhecimento de apuração de indébito no pagamento do IRPJ devido no 4º trimestre/2011.

Ressalte-se, por oportuno, que o legislador, ao instituir a DCOMP como instrumento extintivo de crédito tributário, concordando com a redação original da Medida Provisória nº 66/2002, conferiu à Secretaria da Receita Federal o dever de disciplinar a recepção destes documentos, de modo a conformá-los, minimamente, à evidenciação do crédito cogitado no *caput* do art. 74 da Lei nº 9.430/96, nos termos assim fixados na conversão daquela Medida Provisória na Lei nº 10.637/2002:

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.

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação:

I - o saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física;

II - os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação.

§ 4º Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo.

§ 5º A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo. (destacou-se)

Assim, correta a interpretação normativa que, nos termos do despacho decisório aqui proferido, limitou a renovação de pleitos de reconhecimento de indébito depois da decisão administrativa que não homologou a compensação anterior por não reconhecimento do mesmo direito creditório.

À Contribuinte restaria, neste contexto, pretender a *reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória* administrativa, no âmbito judicial, e só então passar a ter o direito de buscar o indébito no prazo suplementar que a Lei nº 5.172/66 (CTN) cogita:

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 art. 165, da data da extinção do crédito tributário;

II - na hipótese do inciso III do art. 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória. (destacou-se)

Discorda-se, portanto, da conclusão do Colegiado *a quo*, no sentido de que a Contribuinte não poderia ser privada de *repetir-se de indébito ao qual realmente comprovou ter direito, por equívoco formal e não atendimento às normas pertinentes*. Ao escolher não manifestar sua inconformidade contra a não-homologação da primeira DCOMP apresentada, a Contribuinte abdicou do direito de demandar nova análise do direito creditório à Administração Tributária, e somente lhe restaria a possibilidade de dirigir seu pleito ao Poder Judiciário.

De toda a sorte, como está em apreciação recurso especial da Contribuinte, não é possível alterar a decisão recorrida no ponto que lhe foi favorável, sob pena de se caracterizar *reformatio in pejus*. Cabe aqui, portanto, apenas discordar do entendimento expresso no paradigma e validar a premissa do acórdão recorrido de que não é permitido à Contribuinte destinar a novas compensações direito creditório antes não reconhecido em DCOMP que restou não-homologada.

Conclusão

O presente voto, assim, é por CONHECER e NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa