



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10630.900216/2006-16  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-004.726 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 4 de fevereiro de 2020  
**Recorrente** DISTRIBUIDORA IRMAOS GARDINGO IND. COMERCIO E TRANSPORTES LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 1999

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. ERRO MATERIAL. ADEQUAÇÃO NO ÂMBITO DO PROCESSO. POSSIBILIDADE.

As inexatidões materiais cometidas por ocasião do preenchimento da Declaração de Compensação podem ser retificadas após o despacho decisório que indefere a compensação pleiteada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial para reformar o acórdão recorrido, com retorno dos autos à Unidade de Origem, vencido o conselheiro André Mendes de Moura, que lhe negou provimento.

(documento assinado digitalmente)

ADRIANA GOMES RÊGO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Lívia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Andrea Duek Simantob, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente a conselheira Cristiane Silva Costa.

## Relatório

Trata-se de recurso especial interposto por DISTRIBUIDORA IRMÃOS GARDINGO IND. COMERCIO E TRANSPORTES LTDA ("Contribuinte") em face de decisão proferida na sessão de 4 de julho de 2018, no qual o Colegiado *a quo* acordou, *por unanimidade*

*de votos, em rejeitar a preliminar de decadência dos créditos exigidos, suscitada no recurso, e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.*

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1999

COMPENSAÇÃO.

A manifestação de inconformidade não é instrumento hábil para retificação de Declaração de Compensação gerada a partir do Programa PER/DCOMP.

O litígio decorreu da não-homologação de Declaração de Compensação – DCOMP apresentada para utilização de pagamento indevido ou a maior de IRPJ, em razão da vinculação total do pagamento a débito declarado. Em manifestação de inconformidade, a Contribuinte alegou que promoveu recolhimentos de IRPJ superiores ao débito apurado ao final do ano-calendário. A autoridade julgadora de 1ª instância declarou improcedente a manifestação de inconformidade sob o fundamento não ser ela *instrumento hábil para retificação de Declaração de Compensação*. O Colegiado *a quo*, por sua vez, além de rejeitar preliminar de decadência dos débitos cobrados, endossou a decisão de 1ª instância, acrescentando que:

Outrossim, ainda que se acredite na boa fé da Recorrente, é obrigação, deste julgador zelar pela aplicação das normas vigentes, não cabendo a ele abertura de exceções não previstas pela lei, sob pena de descumprimento do princípio maior da legalidade.

Destarte, como a própria Recorrente reconhece a existência dos vícios na DCOMP objeto do presente litígio, e não traz qualquer elemento que aponte para a retificação da mesma em tempo hábil, não resta outra alternativa a este julgador que não a confirmação da decisão de primeira instância.

[...]

Assim, diante da incapacidade da DCOMP em tela em apontar créditos válidos, e a inexistência de qualquer retificação, entendo por não acolher os argumentos da Recorrente.

Em face a todo o exposto, REJEITO a preliminar e, no mérito, VOTO pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, com a consequente manutenção da decisão de origem.

Antes de ser científica, a Contribuinte opôs embargos alegando contradição (porque o acórdão embargado não teria enfrentado fundamento da decisão de 1ª instância acerca da ausência de atualização dos débitos quando da transmissão da DCOMP) e omissão (porque não apreciada a alegação de retificação da DCOMP). Os embargos foram rejeitados porque a decisão de 1ª instância não questionara a atualização dos débitos compensados e, quanto à retificação da DCOMP, porque promovida depois da decisão de 1ª instância, o acórdão embargado a enfrentara ao exigir a retificação da DCOMP em tempo hábil

Cientificada em 21/12/2018, a interpôs recurso especial em 07/01/2019 no qual arguiu divergência admitida no despacho de exame de admissibilidade, do qual se extrai:

**Divergência: Possibilidade de retificação da DCOMP após decisão administrativa - homologação de compensação se comprovado o crédito e sanado eventual vício material constante da DCOMP após a prolação de despacho decisório.**

Estas são as arguições na peça de defesa (destaques do original):

**II - OBJETO RECURSAL E INTERPRETAÇÃO DIVERGENTE DA LEGISLAÇÃO**

*Como demonstrado, o acórdão recorrido entendeu não ser possível homologar a compensação pretendida sob o argumento de ser inviável ao contribuinte se valer de manifestação de inconformidade para retificar vício detectado na DCOMP. Embora se mencione no acórdão que a recorrente não tenha apontado créditos válidos, reiterou-se o que consta na decisão proferida pela DRJ.*

*E naquela decisão anterior - com apenas três parágrafos de fundamentação - está consignado, inclusive em negrito, que "a compensação se dá na data da transmissão da DCOMP". Na linha anterior a essa assertiva consta transcrição do art. 28 da IN SRF n.º 210/02, que versa sobre a atualização de débito até a transmissão da DCOMP. E nos parágrafos seguintes se afirma que a DCOMP continha erro - ausência de atualização dos débitos, está claro - e não fora retificada, o que não poderia ser feito em manifestação de inconformidade.*

*Esse é o **cerne da discussão travada nesse feito e objeto do recurso voluntário**. Ainda que o acórdão recorrido tenha permanecido eivado de vícios de omissão e contradição mesmo depois de opostos embargos de declaração, não se pode retirar da recorrente o direito de que seja analisada a **efetiva controvérsia: é possível a homologação de compensação se comprovado o crédito e sanado eventual vício material constante da DCOMP após a prolação de despacho decisório?***

*A resposta ultrapassa a análise de precedentes proferidos por este Eg. Conselho em situações semelhantes. Versa, na verdade, sobre **a aplicação do art. 74 da Lei n.º 9.430/96 e, ainda, do princípio da verdade material**. A divergência entre o acórdão recorrido e os paradigmas a serem a ele contrapostos restará evidenciada em torno dessa norma.*

[...]

#### **IV DIVERGÊNCIA NA INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA**

*A ementa do acórdão recorrido está transcrita linhas acima. A DRJ apontou expressamente que a compensação não poderia ser aceita por constar da DCOMP os valores históricos dos débitos - não atualizados na data da entrega, como exigia o art. 28 da IN SRF n.º 210/02 -, e que isso não poderia ser corrigido em manifestação de inconformidade.*

*No acórdão recorrido, por sua vez, mesmo diante da retificação realizada, optou-se por manter o entendimento que nada mais poderia ser feito pelo contribuinte, tornando-se irrelevante a efetiva existência do crédito utilizado na compensação e sua suficiência mesmo diante da atualização conjunta tanto dos débitos como dele próprio.*

*Em outras palavras, permaneceu formalidade exacerbada em detrimento da verdade material. Com efeito, o direito à compensação previsto no art. 74 da Lei n.º 9.430/96 foi negado à recorrente, primeiro, em função da ausência de atualização dos débitos declarados - assim como do crédito utilizado -, e, em seguida, por não se considerar possível a correção desse equívoco no curso do procedimento.*

*A alegação de inexistência do crédito, verificada no despacho eletrônico inicial, não subsistiu diante dos documentos trazidos com a manifestação de inconformidade.*

*Tanto que não se repetiu na DRJ, que proferiu acórdão com fundamentação bem diversa. Ocorre que em situações bem semelhantes, o desfecho a que chegou esse Eg. Conselho foi bem distinto. Nos termos do art. 67, § 6º do Regimento Interno, serão apresentados dois acórdãos divergentes.*

[...]

A Recorrente indica como paradigmas o Acórdão n.º 3201-002.522 e o Acórdão n.º 1401-002.521.

Ao final, pede seja admitido e provido o Recurso, de modo a serem homologadas as compensações ou, quando menos, diante da retificação da DCOMP, seja analisado o crédito pela DRJ "...que em momento algum questionou sua validade".

[...]

Como visto, a Recorrente alega que o Acórdão n.º 1001-000.650, e o despacho de exame de admissibilidade de embargos de e-fls. 318/323, registraram que o sujeito passivo admitiu ter cometido erro no preenchimento da DCOMP, na identificação do direito creditório, e não promoveu a sua retificação a tempo hábil, ou seja, antes do julgamento da manifestação de inconformidade pela DRJ e, nessas condições, não seria possível admitir a retificação após essa decisão, o que implicaria no não reconhecimento do direito creditório e na não homologação das compensações.

Os seguintes trechos do acórdão recorrido e do despacho de exame de admissibilidade de Embargos, demonstram a posição adotada pelo colegiado:

Acórdão recorrido n.º 1001-000.650:

[...]

*Destarte, como a própria Recorrente reconhece a existência dos vícios na DCOMP objeto do presente litígio, e não traz qualquer elemento que aponte para a retificação da mesma em tempo hábil, não resta outra alternativa a este julgador que não a confirmação da decisão de primeira instância.*

*Assim, por economia processual, peço licença para adotar e transcrever os fundamentos já exarados na decisão de piso:*

"(...)

*A empresa transmitiu a DCOMP n.º 14501.97532.300603.1.3.043214 com erro e não providenciou sua retificação, como determina o artigo 55 da IN SRF n.º 460/2004 (determinação mantida nas IN 600/2005 e 900/2008).*

*Ressalte-se que a manifestação de inconformidade não é instrumento hábil para retificação de Declaração de Compensação gerada a partir do Programa PER/DCOMP, o que nas hipóteses em que admitida, deverá ser requerida pelo sujeito passivo mediante a apresentação à RFB de documento retificador gerado a partir do referido Programa.*

(...)"

*Assim, diante da incapacidade da DCOMP em tela em apontar créditos válidos, e a inexistência de qualquer retificação, entendo por não acolher os argumentos da Recorrente.*

Despacho de exame de admissibilidade de Embargos:

[...]

*Os fundamentos para a negativa da compensação são exatamente os mesmos nas duas decisões. Conforme registrado pela Delegacia de origem, o pagamento que geraria o alegado indébito (pagamento indevido ou a maior) tinha sido integralmente utilizado para quitação de outros débitos da contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.*

*A própria contribuinte admitiu o erro no preenchimento da DCOMP, e não era possível atender a sua pretensão em alterar/retificar o direito creditório no curso do processo, após a Delegacia de origem já ter proferido o despacho decisório sobre a compensação.*

[...]

*Sempre esteve bem claro que não houve nenhum vício em relação à "ausência de atualização dos débitos na declaração original". Esse tipo de vício não foi apontado em nenhuma das decisões proferidas nestes autos. O equívoco se deu*

*na identificação do crédito a ser compensado, como a própria contribuinte reconheceu desde a sua manifestação de inconformidade.*

*A contribuinte indicou inicialmente um crédito decorrente de um pagamento indevido ou a maior de IRPJ, que já tinha sido integralmente utilizado para quitação de outros débitos, e depois, no decorrer do processo, pleiteou que se considerasse como crédito o saldo negativo de IRPJ de 1999 (e não mais aquele pagamento isolado de IRPJ), o que foi refutado pela decisão de primeira instância, e também pela decisão de segunda instância administrativa (acórdão ora embargado).*

*A decisão de primeira instância afirmou que a contribuinte não providenciou a retificação da DCOMP, como determina o artigo 55 da IN SRF n.º 460/2004.*

*A contribuinte, então, informou em sede de recurso voluntário que havia retificado a DCOMP (em 25/03/2009, após a decisão da DRJ), e o acórdão embargado fez as seguintes observações sobre essa questão da retificação da DCOMP:*

*[...]*

*Passando ao mérito, a própria Recorrente admite que, assim como fora indicado pela DRJ de origem, apresentou a DCOMP com erro quanto a indicação do crédito a ser usado para a realização da compensação.*

*[...]*

*Destarte, como a própria Recorrente reconhece a existência dos vícios na DCOMP objeto do presente litígio, e não traz qualquer elemento que aponte para a retificação da mesma **em tempo hábil**, não resta outra alternativa a este julgador que não a confirmação da decisão de primeira instância.*

*A referida IN SRF n.º 460/2004 só admite a retificação da DCOMP caso ela se encontre pendente de decisão administrativa. Então, realmente, não houve nenhuma retificação em tempo hábil, e também não houve nenhuma omissão no acórdão embargado em relação a essa questão da declaração retificadora.*

O primeiro paradigma indicado encontra-se assim ementado:

Acórdão n.º 3201-002.522

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS*

*Ano-calendário: 2006*

*ERRO FORMAL. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL PREVALÊNCIA.*

*Embora a DCTF seja o documento válido para constituir o crédito tributário, se o contribuinte demonstra que as informações nela constantes estão erradas e seu direito creditório, deve ser observado o princípio da verdade material, homologando-se a compensação.*

Neste caso, o sujeito passivo promoveu a retificação da DCTF, a fim de corrigir nesse instrumento, o direito creditório informado em DCOMP apresentada previamente.

Conforme explica o relatório que antecede o voto, o litígio circunscreveu-se aos efeitos do procedimento adotado pelo sujeito passivo, que retificou a sua DCTF para legitimar o crédito informado em DCOMP pretérita. Ao seu turno, o sujeito passivo alegou que o crédito sempre existiu, tendo havido mero erro formal no preenchimento da DCTF. E o colegiado, entendendo pela possibilidade de se retificar extemporaneamente a DCTF, resolveu remeter os autos em diligência para analisar a existência do crédito à época em que a DCOMP foi transmitida. O resultado da diligência demonstrou que o crédito existia à época da transmissão da DCOMP e, em razão disso, o voto assim se pronunciou:

*Conforme se depreende dos autos, o direito à compensação foi denegado, não sob o fundamento de inexistência de direito creditório, mas pela retificação extemporânea da DCTF, documento hábil a constituir o crédito tributário.*

*Não obstante, no âmbito da remansosa jurisprudência desse Conselho e como já acenara o relator original do feito, Conselheiro Daniel Mariz Gudiño, a verdade material sobrepõe-se aos formalismos estritos, pois a questão que se impõe, é a legalidade da tributação.*

*E, nesse sentido, a diligência deixou assente de quaisquer dúvidas, que há o direito aos créditos pleiteados.*

*Assim sendo, deve ser julgado procedente o recurso voluntário.*

Em que pese a aparente semelhança, o caso visto no paradigma é distinto daquele analisado pelo recorrido.

No paradigma, o direito creditório foi corretamente informado pelo sujeito passivo na DCOMP, como pagamentos a maior de COFINS relativo aos períodos 12/2005, 03/2006 e 11/2006. Esse pleito não se modificou no curso do processo. Mas, investigando a procedência, liquidez e certeza desse direito creditório, o órgão de jurisdição verificou que ele não tinha respaldo na DCTF. Assim, considerou-se que a interessada não demonstrou a existência dos créditos, porque nada fora informado na DCTF. Mas não houve mudança no pedido da interessada no caso do paradigma. Apenas confirmação da existência do direito creditório corretamente informado na DCOMP.

O caso dos presentes autos é diferente. A Recorrente consignou na DCOMP o direito creditório equivocado, a título de pagamento a maior de estimativa de IRPJ. No entanto, analisando a DCTF, verificou-se que referido crédito já havia sido utilizado para liquidação de outro débito informado na DCTF, razão pela qual não foi reconhecido. Somente no decorrer do processo, depois que houve manifestação da administração, a Recorrente mudou o seu pleito. Pediu que se considerasse como crédito o saldo negativo de IRPJ de 1999 (e não mais aquele pagamento isolado de IRPJ).

A divergência jurisprudencial somente se caracteriza quando os acórdãos, recorrido e paradigma, em face de situações fáticas similares, conferem interpretações divergentes à legislação tributária.

Mas este não é o caso. O cotejo entre este paradigma e o acórdão recorrido não caracteriza a divergência.

O paradigma seguinte registrou a seguinte ementa:

Acórdão n.º 1401-002.521

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 2011*

*PER/DCOMP. ERRO NO PREENCHIMENTO. RETIFICAÇÃO APÓS PROLAÇÃO DO DESPACHO DECISÓRIO. PRINCÍPIOS DA VERDADE MATERIAL E DA INFORMALIDADE. POSSIBILIDADE.*

*Constatando-se dos documentos acostados ao processo que o contribuinte apresentou equivocadamente PER/DCOMP relativo a pagamento a maior ou indevido quando seu crédito deveria ser manejado como saldo negativo de IRPJ e/ou CSLL, refaz-se a análise do crédito sob a forma de Saldo Negativo, e, apurando-se crédito disponível, aplica-se ao mesmo tempo a sistemática de atualização aplicável aos saldos negativos para fins de compensação com os débitos declarados nos PER/DCOMP.*

A mera comparação entre a ementa deste paradigma com o que se assentou no acórdão recorrido já demonstra tratar-se, este caso, de situação fática similar à do recorrido, mas com resultado de julgamento distinto. Isto se confirma pela transcrição dos seguintes trechos do relatório:

*O presente processo trata da Declaração transmitida eletronicamente, por meio da qual se pretende compensar débito(s) da Interessada com crédito originário de pagamento indevido ou a maior que o devido (PGIM).*

*O crédito está consubstanciado em um recolhimento a título de estimativa de IRPJ, devida mensalmente, de pessoa jurídica tributada pelo lucro real anual.*

*O despacho constatou a improcedência do crédito informado no PER/DCOMP por se tratar de pagamento já alocado a débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para restituição.*

Em sua defesa, o sujeito passivo alegou que teria cometido erro na apresentação do PER/DCOMP, que trataria de saldo negativo e não de pagamento indevido, como originalmente solicitado e apresentou documentos para comprovar a existência do crédito.

E sobre tal situação, o relator do voto assim se pronunciou (em apertada síntese):

[...]

*Por sua vez a decisão que não reconheceu o crédito está juridicamente correta vez que analisou o pedido de pagamento indevido a partir das informações da DCTF e DARF da empresa.*

*Constatamos, no entanto, com base nos documentos acostados ao processo, que efetivamente o contribuinte faz jus aos saldos negativos de IRPJ e CSLL do ano-calendário 2011, no montante equivalente aos pagamentos realizados por estimativa, visto inexistir saldo de devido de IRPJ ou CSLL.*

[...]

*Ocorre, entretanto, que por mais que este relator entenda que o erro cometido na empresa não se adequa aos precedentes apresentados em sede recursal, sou firma na corrente que entende no sentido de que verdade material deve prevalecer como fundamento de decidir em todos os processos, ...*

[...]

*Nesse sentido é que não pode este relator se furtar a decidir contra a verdade apresentada nos autos. A verdade é que, com base na apuração do lucro do exercício, não existiu lucro tributável e, assim, não era devido, ao final do exercício a apuração do IRPJ e CSLL devidos.*

[...]

As decisões confrontadas analisaram fatos semelhantes mas, como visto, proferiram entendimentos discordantes, o que caracteriza a divergência jurisprudencial.

Diante do exposto, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, proponho seja **DADO SEGUIMENTO** ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, para que seja rediscutida **a possibilidade de se admitir a retificação da DCOMP após decisão administrativa - homologação de compensação se comprovado o crédito e sanado eventual vício material constante da DCOMP após a prolação de despacho decisório.**

Em recurso especial, a Contribuinte reitera seu entendimento de que o indeferimento da manifestação de inconformidade se deu por falta de atualização dos débitos compensados, assim consignando:

Ou seja, percebe-se a seguinte linha argumentativa nas decisões (i) no despacho decisório denegatório da homologação apenas se afirmou não existir o crédito apontado; (ii) na decisão proferida em face da manifestação de inconformidade que continha plena comprovação do crédito, justificou-se a manutenção do indeferimento por não se ter atualizado os débitos; (iii) corrigido tal erro e comprovado em recurso voluntário, o fundamento da glosa passou a ser a impossibilidade de retificação naquele momento.

De toda a sorte, centra a discussão no fato de o acórdão recorrido ter entendido *não ser possível homologar a compensação pretendida sob o argumento de ser inviável ao contribuinte se valer de manifestação de inconformidade para retificar vício detectado na DCOMP*, apesar de mencionar que *a recorrente não tenha apontado créditos válidos*. Questiona, assim, se *é possível a homologação de compensação se comprovado o crédito e sanado eventual vício material constante da DCOMP após a prolação de despacho decisório?*

Localiza a divergência na *aplicação do art. 74 da Lei nº 9.430/96 e, ainda, do princípio da verdade material*, afirma o prequestionamento, destacando que *a retificação é incontroversa e está comprovada nos autos*, mas *não foi aceita por ter sido promovida no curso desse processo administrativo*. Depois da indicação dos paradigmas e da demonstração da divergência, consigna que:

Com esses dois exemplos – poderiam ser invocados outros tantos<sup>3</sup> –, reitera-se a necessidade de prevalecerem aspectos formais sobre a existência do crédito e a correção da DCOMP. Se não há efetivo questionamento sobre o crédito, poderá o Processo de Cobrança nº [...] prosseguir pelo erro material já sanado na DCOMP? A retificação consta dos autos e anula o efetivo motivo do indeferimento da manifestação de inconformidade. Não poderia a Eg. Turma Julgadora apenas reiterar que não seria viável a retificação após o despacho decisório.

Seria o caso, quando menos, de se ter determinado a baixa dos autos em diligência para que a DRJ faça nova verificação da compensação com base em toda a documentação dos autos. Nesse ponto, merece destaque que o recurso voluntário fora acompanhado, inclusive, por “envelope, doc. fls. [...], contendo disquete de PERDCOMP Retificador, também enviado pela empresa” [...]. Esse material não chegou a ser analisado pela DRJ ou pela Eg. Turma Julgadora.

[...]

Diante todo o exposto e pleno atendimento a todos os requisitos formais de admissibilidade, requer-se a admissão do presente recurso e seu posterior provimento pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, de modo que sejam finalmente homologadas as compensações pretendidas. Quando menos, especialmente diante da retificação da DCOMP, determine-se a análise do crédito pela DRJ, que em momento algum questionou sua validade.

Cientificada, a PGFN apresentou contrarrazões na qual argumenta que:

A compensação instrumentada por PER/DCOMP de fato não poderia ter sido homologada por restar ausente requisito essencial à sua validade, qual seja, equivalência entre as informações prestadas em DCTF e na DCOMP apresentada.

O contribuinte alega que a informação prestada em DCTF não corresponde à verdade, fazendo a retificação da DCTF após o despacho decisório.

[...]

Primeiramente, imperioso reconhecer que para fazer jus à compensação o contribuinte deve observar todos os ditames legais, sob pena de, a bem do princípio da legalidade e da indisponibilidade do interesse público, não ser possível o almejado encontro de contas.

[...]

É óbvio que no caso presente verifica-se que o requisito indispensável de correlação entre o disposto na DCTF e na DCOMP para fins de verificação da existência de crédito não foi cumprido, pois o contribuinte não retificou a tempo a DCTF que continha o suposto erro de fato no preenchimento.

[...]

Não se trata de mero erro formal, mas sim de descumprimento de condições para a validade da compensação como exige a legislação, e, neste ponto, como exige a lei, todos os procedimentos devem ser respeitados.

Ressalte-se que o principal argumento aqui tratado não é a comprovação ou não do erro formal pelo contribuinte, mas sim o cumprimento de todos os requisitos para homologação da compensação pretendida e ora objeto de análise nos autos.

No caso em foco, em que o crédito aproveitado em declaração de compensação teria suposta origem em pagamento maior que o apurado e devido, a comprovação da certeza e liquidez do direito ata-se intimamente à necessária comprovação do erro presente em declaração prestada à Administração Tributária. Vale destacar que essa exigência está expressa no artigo 147 do Código Tributário Nacional:

[...]

Note-se que, embora tratando de lançamento, o parágrafo que condiciona a admissão da retificadora à comprovação do erro presente em declaração anterior também se aplica aos casos em que a redução de tributo a pagar em DCTF tem como efeito a desvinculação de pagamento à dívida anteriormente confessada, como veio a ser a pretensão da contribuinte.

O chamado ônus da prova é do contribuinte no que tange à existência e regularidade do crédito com que pretendeu extinguir a obrigação tributária. Com efeito, ao declarar à Autoridade Tributária que dispunha de 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 nessa fase de contestação do despacho resultante.

Ressalte-se que o contribuinte detentor de crédito tem sim direito à compensação, mas a contrapartida é adotar corretamente o procedimento previsto na legislação tributária. Aliás, é com base no princípio da verdade material que deve ser exigida a comprovação do atendimento a todas as formalidades legais para validade da compensação efetuada.

Outrossim, se for homologada a compensação na forma que consta dos autos, com evidente irregularidade, estar-se-á ferindo o princípio da isonomia, pois de todos os demais contribuintes é exigida obediência ao procedimento constante da legislação. Não existe qualquer justificativa que autorize abrir exceção para o interessado.

Logo, revela-se inviável a compensação pretendida pelo contribuinte.

Diante de todos os motivos acima expostos, impõe-se a manutenção da decisão recorrida de forma a indeferir o pleito do interessado.

## Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

### Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

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

### Recurso especial da Contribuinte - Mérito

Como relatado, o cerne da questão em debate diz respeito à *possibilidade de se admitir a retificação da DCOMP após decisão administrativa - homologação de compensação se comprovado o crédito e sanado eventual vício material constante da DCOMP após a*

*prolação de despacho decisório.* A Contribuinte apresentou DCOMP depois do encerramento do ano-calendário para utilização de indébito informado como oriundo de pagamento indevido de estimativa de IRPJ daquele ano-calendário, e em manifestação de inconformidade alegou que o indébito, em verdade, se referiria a saldo negativo de IRPJ do mesmo ano-calendário.

A autoridade julgadora de 1ª instância consigna que a DCOMP foi objeto de tratamento manual mas, embora exista nos autos significativo conjunto probatório acerca dos pagamentos de IRPJ ao longo do período, juntado antes do despacho decisório, este foi emitido de forma eletrônica e consignando, apenas, que o direito creditório não poderia ser reconhecido porque o DARF de recolhimento de estimativa de IRPJ estaria integralmente vinculado ao débito declarado em DCTF para o mesmo período. Além disso, a manifestação de inconformidade arrola, como anexos, elementos compatíveis com os documentos juntados antes do despacho decisório, a indicar que não houve intimação prévia àquela decisão.

Frente a tais evidências, a autoridade julgadora de 1ª instância rejeitou a alegação da Contribuinte de que seu crédito seria válido, porque correspondente a saldo negativo de IRPJ do mesmo ano-calendário, afirmando a impossibilidade de retificação da DCOMP em sede de manifestação de inconformidade. O Colegiado *a quo* endossou este entendimento, acrescentando que *ainda que se acredite na boa fé da Recorrente, é obrigação, deste julgador zelar pela aplicação das normas vigentes, não cabendo a ele abertura de exceções não previstas pela lei, sob pena de descumprimento do princípio maior da legalidade.*

Assim, diversamente do que aduz a PGFN em contrarrazões, a discussão aqui não se refere à ausência de retificação de DCTF para redução do débito correspondente ao DARF indicado como origem do pagamento indevido ou a maior utilizado em DCOMP. A Contribuinte não negou ser devida a estimativa paga, apenas alegou que errou ao preencher a DCOMP, deixando de informar seu crédito como saldo negativo de IRPJ, mas sim vinculando várias DCOMP aos pagamentos de estimativa de IRPJ do mesmo ano-calendário.

Esta Turma, por sua vez, tem reiterado seu entendimento em favor da possibilidade de correção de inexatidões materiais, como são exemplos o Acórdão n.º 9101-002.203, de 02/02/2016, bem como o Acórdão n.º 9101-003.150, de 05/10/2017, que o cita, e cujo voto condutor, de lavra da Presidente e Conselheira Adriana Gomes Rêgo, é a seguir transcrito e adotado como razões de decidir:

A contribuinte apresentou declaração de compensação apontando indébito oriundo de pagamento indevido ou a maior de estimativa de IRPJ.

Ao apreciar a referida declaração, a Receita Federal do Brasil não homologou a compensação, sob o fundamento de que o pagamento apontado estava devidamente afetado a crédito tributário confessado pela contribuinte.

Em sede de manifestação de inconformidade, a contribuinte afirmou que errou quando preencheu a correspondente declaração de compensação, pois o crédito que dispõe surge na apuração do saldo negativo do tributo, pelo que deveria ter apontado o seu crédito como sendo de natureza de saldo negativo e não de pagamento indevido.

A decisão recorrida não reconheceu, de pronto, o erro no preenchimento da declaração, mas entendeu que essa alegação de erro poderia ser suscitada em sede de manifestação de inconformidade e, como não há vedação legal para tal retificação, pois somente é feita por instrução normativa da RFB, decidiu por determinar o retorno dos autos à unidade de origem para verificação se de fato houve o erro no preenchimento da declaração, como também que se verificasse “*eventuais compensações posteriores com o mesmo crédito pleiteado*”.

O recurso especial da Fazenda veio com o pedido para que esta Câmara Superior reforme a decisão recorrida, impedindo a superação do alegado erro na declaração de

compensação, por considerar essa superação como uma inadmissível inovação do pedido de compensação. Para tanto, o recorrente cita a legislação pertinente e apresenta sua interpretação, pela qual o pedido de compensação deve ser apreciado, exclusivamente, nos limites da declaração de compensação apresentada pelo contribuinte.

As normas citadas pela Recorrente são aquelas encontradas nos artigos 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 1996, merecendo destaque o §3º, *caput*, e seus incisos V e VI, do referido artigo 74, a seguir transcritos:

(...)

*§ 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:*

*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*

*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.*

Entretanto, é de se entender que a limitação contida no §3º do artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996, ao contrário do sugerido pela Recorrente, não trata da hipótese de inexatidão material do pedido originário. Aliás, como bem destacado pela decisão recorrida, inexistente óbice a essa retificação, na lei.

Tanto é assim que a própria Administração Tributária permite a retificação da declaração de compensação, embora limite essa prerrogativa do contribuinte ao tempo em que a declaração está pendente de decisão administrativa, conforme a referida IN SRF nº 460, de 2004, citada pela Recorrente, cujos artigos 56, 57 e 58 a seguir transcritos, estabelecem o óbice para tal retificação *a posteriori*:

*Art. 56. O Pedido de Restituição, o Pedido de Ressarcimento e a Declaração de Compensação somente poderão ser retificados pelo sujeito passivo caso se encontrem pendentes de decisão administrativa à data do envio do documento retificador e, no que se refere à Declaração de Compensação, que seja observado o disposto nos arts. 57 e 58.*

*Art. 57. A retificação da Declaração de Compensação gerada a partir do Programa PER/DCOMP ou elaborada mediante utilização de formulário (papel) somente será admitida na hipótese de inexatidões materiais verificadas no preenchimento do referido documento e, ainda, da inocorrência da hipótese prevista no art. 58.*

*Art. 58. A retificação da Declaração de Compensação gerada a partir do Programa PER/DCOMP ou elaborada mediante utilização de formulário (papel) não será admitida quanto tiver por objeto a inclusão de novo débito ou o aumento do valor do débito compensado mediante a apresentação da Declaração de Compensação à SRF. (Destacou-se)*

Ressalte-se que tais regras foram reproduzidas nas instruções normativas que se sucederam à IN SRF nº 460, de 2004 (arts. 57, 58 e 59 da IN SRF nº 600, de 2005; arts. 77, 78 e 79 da IN RFB nº 900, de 2008; arts. 88, 89 e 90 da IN RFB nº 900, de 2012, e 107, 108 e 109 da IN RFB nº 1717, de 2017).

Analisando-as, é de se compreender que estas limitações temporais ao direito de retificar decorrem do fato de não se querer permitir que as compensações sejam alteradas a todo instante, ou seja, a RFB expede um despacho denegatório e na sequência, o sujeito passivo altera o seu pedido, e assim sucessivamente, tornando a atividade administrativa de homologação algo sem fim .

Contudo, não se pode em sede de recurso voluntário ou especial, conceber, uma vez identificado pelo sujeito passivo, **na sua primeira oportunidade de defesa**, que a não homologação decorreu de um erro que cometera, que ele não possa aduzir e demonstrar que cometera uma inexactidão material.

Aliás, no âmbito deste colegiado, a matéria em análise já foi apreciada em processo similar, quando foi prolatado o Acórdão n.º 9101-002.203, de 02/02/2016, relatado pelo Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, cuja decisão unânime foi no sentido de superar o erro na declaração e apreciar o direito material. Naquela ocasião, foi adotada a seguinte ementa:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ano-calendário: 2003*

*SALDO NEGATIVO DE IRPJ. COMPENSAÇÃO.*

*DIVERGÊNCIA ENTRE DCOMP E DIPJ. ESCLARECIMENTO E SANEAMENTO DE ERRO NO CURSO DO PROCESSO. POSSIBILIDADE.*

*1 - Um erro de preenchimento de DCOMP, que motivou uma primeira negativa por parte da administração tributária (DRF de origem), não pode gerar um impasse insuperável, uma situação em que a contribuinte não pode apresentar nova declaração, não pode retificar a declaração original, e nem pode ter o erro saneado no processo. Tal interpretação estabelece uma preclusão que inviabiliza a busca da verdade material pelo processo administrativo fiscal. Não há como acolher a idéia de preclusão total, sustentada no entendimento de que a contribuinte pretende realizar uma nova compensação por vias indiretas, dentro do processo, especialmente pelas circunstâncias do caso concreto, em que ela não pretende modificar a natureza do crédito (saldo negativo de IRPJ), nem seu período de apuração (ano-calendário de 2003), e nem mesmo aumentar o seu valor.*

*2 - A decisão de primeira instância administrativa decidiu não examinar as informações que pretendiam justificar as divergências entre DCOMP e DIPJ, sustentando seu entendimento na questão formal da impossibilidade de retificação de DCOMP após ter sido exarado o despacho decisório, óbice que nesse momento está sendo afastado.*

*Afastado o óbice formal que fundamentou a decisão da Delegacia de Julgamento, o processo deve retomar àquela fase, para que se examine o mérito do direito creditório e das compensações pretendidas pela contribuinte.*

Por todo o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso especial da Procuradoria e negar o seu provimento, mantendo-se a decisão recorrida que foi no sentido de que o processo retorne à unidade competente da Receita Federal do Brasil para verificação quanto à procedência do erro alegado, bem como quanto ao efetivo direito creditório.

Pertinente, também, a transcrição das razões de decidir do ex-Conselheiro Rafael Vidal de Araújo expostas no voto condutor de outra manifestação unânime desta Turma naquele sentido, objeto do Acórdão n.º 9101-002.903, proferido em 08/06/2017:

Em primeiro lugar, cabe registrar que as estimativas mensais "normalmente" não configuram mesmo objeto de restituição, e nem de compensação direta com outros tributos. O que se restitui ou compensa, via de regra, é o saldo negativo, a menos que o recolhimento da própria estimativa se caracterize, desde aquele primeiro momento, como um pagamento indevido ou a maior que o devido, levando em conta o valor que seria devido a título da própria estimativa, conforme o regime adotado pelo contribuinte para o seu cálculo (receita bruta ou balancete de suspensão/redução).

Essa questão sobre a possibilidade de restituição/compensação de pagamento indevido ou a maior a título de estimativa mensal foi objeto de longa controvérsia. Contudo, conforme mencionado acima, a matéria foi definitivamente solucionada pelo CARF, nos termos da Súmula CARF n.º 84.

Mas a questão que deve ser agora analisada é se o acórdão recorrido realmente admitiu uma inovação/mudança do direito creditório no curso do processo administrativo, caracterizadora de ilegalidade.

Conforme o despacho de admissibilidade do recurso, contrariamente ao acórdão paradigma, o acórdão recorrido admitiu indiretamente tal situação na medida em que reconheceu a possibilidade de apuração de indébito de saldo negativo da IRPJ com base em Dcomp cujo direito creditório indicado foi pagamento indevido ou a maior de estimativa mensal de IRPJ.

Para o exame da alegada divergência, vale observar que não é incomum a ocorrência de processos em que pedidos de restituição/compensação de IR/fonte ou IRPJ/estimativa são examinados (inclusive pelas DRF e DRJ da Receita Federal) na ótica de sua repercussão no resultado final do período, como elementos que contribuem para a formação de saldo negativo.

Isto porque tanto as retenções na fonte quanto as estimativas representam antecipações do devido ao final do período.

Na sistemática da apuração anual, caso haja tributo devido no encerramento do ano, as antecipações se convertem em pagamento definitivo. Por outro lado, se houver prejuízo fiscal, ou ainda se as antecipações superarem o valor do tributo devido ao final do período, fica configurado o indébito, a ser restituído ou compensado (ainda que somente a partir do ajuste).

Também é importante destacar que os recolhimentos a título de estimativa são referentes, no seu conjunto, a um mesmo período (ano-calendário), e que embora a contribuinte tenha indicado como crédito a ser compensado nestes autos apenas a estimativa de dezembro/2004, e não o saldo negativo total do ano, o pagamento reivindicado como indébito corresponde ao mesmo período anual (2004) e ao mesmo tributo (IRPJ) do saldo negativo que seria restituível/compensável.

Há que se considerar ainda que em muitos outros casos com contextos fáticos semelhantes ao presente, os contribuintes, na pretensão de melhor demonstrar a origem e a liquidez e certeza do indébito, indicavam como direito creditório o próprio pagamento (DARF) das estimativas que geravam o excedente anual, em vez de indicarem o saldo negativo constante da DIPJ.

Tais considerações levam a perceber que a indicação do crédito como sendo uma das estimativas mensais (antecipação), e não o saldo negativo final, não pode ser obstáculo ao pleito da contribuinte.

O que houve no presente caso não foi mudança de direito creditório, mas sim indicação da parte, e não do todo, o que não pode prejudicar a caracterização do indébito, porque mesmo no caso de se verificar direito creditório decorrente da estimativa em si (parte), caberia examinar aspectos da apuração do ajuste anual (todo).

É que mesmo havendo excesso mensal no pagamento de uma determinada estimativa, esse excedente pode ser necessário para a quitação de ajuste, e isso resulta na sua indisponibilidade para fins de restituição/compensação.

Uma estimativa e o saldo negativo formado por ela guardam relação de parte e todo, com elementos constitutivos comuns.

Como mencionado, a questão sobre a possibilidade de restituição/compensação de pagamento indevido ou a maior a título de estimativa mensal foi objeto de longa controvérsia, até a edição da Súmula CARF nº 84.

Inicialmente, a linha de interpretação da Receita Federal, e que foi adotada nestes autos, era de que a lei não permitia a restituição/compensação de pagamento indevido ou a maior a título de estimativas mensais, mas apenas do saldo negativo formado por elas.

Em vista disso, os contribuintes, também como ocorreu nestes autos, procuravam demonstrar que as estimativas (com seus excedentes) eram suficientes para a formação de saldo negativo.

Para o indeferimento do pleito, então, buscava-se outro fundamento, que era a impossibilidade de modificar o direito creditório. Ocorre que essa modificação era motivada justamente porque a Receita Federal se recusava a restituir/compensar pagamentos indevidos ou a maior a título de estimativa, o que restou afastado pela referida Súmula CARF nº 84.

É diante de todo esse contexto que o acórdão recorrido, corretamente, admitiu a possibilidade de formação de indébito, passível de restituição/compensação, pelo pagamento indevido ou a maior a título da estimativa mensal referente ao mês de dezembro/2004, ao mesmo tempo em que também reconheceu a possibilidade de formação de indébito de saldo negativo neste mesmo ano, e determinou o retorno dos autos à unidade de origem para que ela se pronunciasse sobre o valor do direito creditório pleiteado e sobre os pedidos de compensação dos débitos.

Se a Delegacia de origem constatar que houve pagamento indevido ou a maior, seja como excedente mensal disponível (estimativa), seja como excedente anual que engloba a estimativa (saldo negativo), a compensação deverá ser homologada, no limite do crédito que assim for reconhecido.

Assim, voto no sentido de NÃO CONHECER do recurso especial da PGFN quanto à primeira divergência, suscitada em relação ao fato de o crédito indicado no Per/Comp decorrer de pagamento indevido ou a maior a título de estimativa mensal, e de NEGAR PROVIMENTO ao recurso quanto à segunda divergência, relativa à questão da inovação/ mudança do direito creditório no curso do processo administrativo, mantendo o que restou decidido no acórdão recorrido.

O presente caso em tudo se assemelha aos precedentes citados: as compensações foram declaradas antes de 2004, no bojo das discussões quanto à impossibilidade de formação de indébito em face de recolhimentos de estimativas; o crédito foi indicado apenas parcialmente, no que corresponderia a uma das estimativas integrantes do saldo negativo, infirmando a alegada mudança de direito creditório; e em sua primeira manifestação a Contribuinte apresentou provas do erro cometido no preenchimento da DCOMP. Acrescente-se, ainda, que a DCOMP foi apresentada nos primeiros meses da disponibilidade do Programa Gerador de Declarações de Compensações, o que inviabiliza qualquer cogitação de erro grosseiro ou má-fé da Contribuinte.

Observe-se, apenas, que a Contribuinte pede a homologação das *compensações pretendidas* ou, ao menos, *a análise do crédito pela DRJ* tendo em conta a *retificação da DCOMP*. Contudo, a homologação é dependente da confirmação do direito creditório segundo a natureza indicada pela Contribuinte em sua defesa. De outro lado, a retificação formal da DCOMP era desnecessária para superação da inexistência material cometida no preenchimento e demonstrada pelos documentos juntados à manifestação de inconformidade, do que decorre, também, a reforma do fundamento expresso pela autoridade julgadora de 1ª instância, reafirmado no acórdão recorrido. A solução adequada para o caso, portanto, é a restituição dos autos à Unidade de origem para análise do direito creditório utilizado em compensação segundo os seus reais contornos, indicados pela Contribuinte.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial da Contribuinte para reformar o acórdão recorrido e determinar o retorno dos autos à Unidade de origem para apreciação das compensações como vinculadas a saldo negativo de IRPJ do mesmo ano-calendário.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

