



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



**Processo nº** 10680.910987/2011-85  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-006.698 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 10 de agosto de 2023  
**Recorrente** REDE DENTAL OPERADORA DE PLANOS ODONTOLÓGICOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2003

COMPENSAÇÃO. RECURSOS. LIMITES OBJETIVOS DA LIDE.

Se a exigibilidade do débito compensado é afirmada no ato de não-homologação, e o sujeito passivo tem a possibilidade de questionar administrativamente este ato segundo o rito do Decreto nº 70.235, de 1972, as autoridades julgadoras integrantes do contencioso administrativo especializado são competentes para apreciar todos os argumentos do sujeito passivo contra a exigência do débito compensado, tanto no que diz respeito à existência, suficiência e disponibilidade do direito creditório utilizado em Declaração de Compensação - DCOMP, como em relação à inexistência ou excesso do débito compensado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, em dar-lhe provimento para determinar o retorno dos autos à DRJ para exame do mérito da manifestação de inconformidade apresentada. Votou pelas conclusões, quanto ao conhecimento, a conselheira Edeli Pereira Bessa, que ainda manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Luciano Bernart (suplente convocado) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício). Ausente o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência (fls. 295 a 313) interposto pelo sujeito passivo em epígrafe, com fundamento no previsto nos artigos 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015 - RICARF, contra o acórdão nº **1003-002.291**, de 30/03/2021 (fls. 257 a 267), em que os membros da Turma, por unanimidade, não conheceram do recurso voluntário.

O julgado restou assim ementado:

### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2003

**DESPACHO DECISÓRIO DEFINITIVO.**

O Despacho Decisório é definitivo quando não instaurada a fase litigiosa no procedimento.

A Recorrente pretende por esta via recursal ver reconhecida a existência de dissídio jurisprudencial entre Colegiados deste CARF no que respeita à possibilidade de apresentação de recurso voluntário contra decisão de primeira instância que não conheceu de manifestação de inconformidade, bem como quanto à possibilidade de retificação de Dcomp após a prolação do despacho decisório pela unidade de origem da RFB.

O r. despacho de admissibilidade de fls. 317 e seguintes admitiu o Recurso Especial, nos seguintes termos:

De acordo com o transcrito, o paradigma enfrentou situação na qual a DRJ não conheceu de manifestação de inconformidade apresentada para combater despacho decisório que indeferiu direito creditório e, por consequência, não homologou a compensação declarada. O julgamento de segunda instância, entretanto, considerou que a DRJ deveria ter conhecido da manifestação apresentada, prevista na Lei nº 9.430/1996 (art. 74, § 9º) e que não poderia a decisão de primeira instância ter considerado como pedido de retificação o que fora apresentado como manifestação de inconformidade.

Sobre o tema, o acórdão recorrido apresenta as seguintes considerações:

Voto

[...]

### **Delimitação da Lide**

Conforme princípio de adstrição do julgador aos limites da lide, a atividade judicante está constricta ao exame do mérito da existência do crédito relativo ao saldo negativo de IRPJ referente ao ano-calendário de 2003 no valor de R\$927,96 (R\$76.792,68 – R\$75.864,72) (art. 15, art. 141 e art. 492 do Código de Processo Civil, que se aplica supletiva e subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal - Decreto nº 70.235, de 02 de março de 1972).

### **Instauração da Fase Litigiosa no Procedimento.**

A Recorrente discorda do resultado do julgamento de primeira instância.

O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição, pode utilizá-lo na compensação de débitos. A partir de 01.10.2002, a compensação somente pode ser efetivada por meio de declaração e com créditos e débitos próprios, que ficam extintos sob condição resolutória de sua ulterior homologação. Também os pedidos pendentes de apreciação foram equiparados a declaração de compensação, retroagindo à data do protocolo. O Per/DComp delimita a amplitude de exame do direito creditório alegado pela Recorrente quanto ao preenchimento dos requisitos, de modo que em regra a retificação somente é possível se encontrar pendente de decisão administrativa à data do envio do documento retificador e o seu cancelamento é procedimento cabível ao sujeito passivo na forma, no tempo e lugar previstos na legislação tributária (art. 165, art. 168, art. 170 e art. 170-A do Código Tributário Nacional, art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996 com redação dada pelo art. 49 da Medida Provisória n.º 66, de 29 de agosto de 2002, que entrou em vigor em 01.10.2002 e foi convertida na Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002).

[...]

#### **Declaração de Concordância**

Consta no Acórdão da 1ª Turma DRJ/SDR/BA n.º 15-44.569, de 05.07.2018, e-fls. 174-177, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015):

Apesar da manifestação de inconformidade aqui relatada ser tempestiva e atender aos demais requisitos de admissibilidade previstos nos artigos 15 e 16 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972 (Processo Administrativo Fiscal – PAF), não tomo dela conhecimento em razão do disposto abaixo.

A Manifestante não se insurgiu contra a diferença das retenções na fonte “não confirmadas” pelo Despacho Decisório, no valor de R\$ 350,07. Assim, a alegação da interessada objetiva tão-somente o cancelamento da PER/DCOMP de n.º 34179.06478. 071106.1.7.02-5427, e a conseqüente alteração da ordem de compensação das demais PER/DCOMP’s, conforme tabela constante na peça de defesa.

A princípio, é importante frisar que a declaração do débito em PER/DCOMP é suficiente para a validade da cobrança, porquanto a declaração de compensação constitui confissão de dívida nos termos do art. 74, §6º, da Lei n.º 9.430/96, com a redação dada pela Lei n.º 10.833/2003:

Art. 74. § 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados No mesmo sentido, consoante o disposto no artigo 26, §7º, combinado com o artigo 28, caput e § 1º, ambos da Instrução Normativa SRF n.º 600/2005, abaixo transcritos, os débitos da Requerente serão compensados na ordem por ela indicada na Declaração de Compensação. Ademais, os créditos serão valorados e os débitos sofrerão incidência dos acréscimos legais até a dada da entrega das declarações de compensação, sendo que a compensação total ou parcial dos tributos e contribuições administrados pela RFB será acompanhada da compensação, na mesma proporção, dos correspondentes adicionamentos.

Art. 26. § 7º Os débitos do sujeito passivo serão compensados na ordem por ele indicada na Declaração de Compensação.

(...)

Art. 28. Na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os créditos serão valorados na forma prevista nos artigos 52 e 53 e os débitos sofrerão a incidência de acréscimos legais, na forma da legislação de regência, até a data da entrega da Declaração de Compensação.

§1º A compensação total ou parcial de tributo ou contribuição administrados pela SRF será acompanhada da compensação, na mesma proporção, dos correspondentes acréscimos legais.

Nessa seara, no presente caso, verifica-se que foram providenciadas as compensações, seguindo os procedimentos aludidos, até o limite do crédito reconhecido no Despacho Decisório sob julgo, resultando um saldo devedor consolidado, cuja composição do importe do principal encontra-se demonstrada no demonstrativo do Despacho Decisório.

De acordo com o artigo 62 da Instrução Normativa SRF n.º 600/2005, o cancelamento de uma PER/COMP deve ser providenciado pelo sujeito passivo no próprio Programa e só será admitido caso "a compensação se encontre pendente de decisão administrativa à data da apresentação do Pedido de Cancelamento ou do requerimento", ou seja, o pedido deve ser feito antes da intimação do Despacho Decisório.

Por fim, a apreciação do pedido de cancelamento de PER/DCOMP, a teor do artigo 336 do Regimento Interno da Receita Federal do Brasil (Portaria MF n.º 430, de 09 de outubro de 2017), não compete à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – a qual refere-se à análise de manifestação de inconformidade contra a não-homologação de compensação –, por ser de competência da unidade de origem:

Art. 336. Aos Delegados da Receita Federal do Brasil incumbe gerir a execução dos processos de trabalho realizados no âmbito da respectiva unidade e, quando cabível, especificamente:

(...)

III - decidir sobre pedidos de cancelamento ou reativação de declarações.

Dessa forma, voto no sentido de considerar NÃO CONHECIDA a manifestação de inconformidade.

[...]

Segundo o transcrito, o recorrido enfrentou questão relacionada também à manifestação de inconformidade não conhecida pela DRJ e diversamente do paradigma, o recurso voluntário não foi conhecido pelo CARF. Uma diferença fática em relação ao acórdão paradigma é que a manifestação de inconformidade não foi dirigida contra o reconhecimento do direito creditório, cujo valor acatado pela DRF de origem restou incontroverso, como atestou o julgamento de primeira instância. A manifestação de inconformidade, nos presentes autos, foi dirigida contra o débito a ser compensado, alegando a Contribuinte que a informação anteriormente prestada, via Dcomp, estaria equivocada e que deveria ser cancelada. Como não houve insurgência quanto ao valor do direito creditório reconhecido, e a Contribuinte pleiteou na manifestação de inconformidade o cancelamento da Dcomp que continha os débitos que considerava equivocados, a DRJ considerou que não havia litígio a ser solvido, posto que apenas a DRF poderia cancelar a referida Dcomp.

Esta diferença, contudo, não parece ser suficiente para infirmar a existência de dissídio interpretativo. O acórdão paradigma é expresso ao afirmar que a decisão de primeira instância viola o previsto no art. 74, § 9º da Lei nº 9.430/1996, que faculta ao sujeito passivo o manejo de manifestação de inconformidade contra o despacho que não homologar a compensação declarada. E resta evidente que a não homologação da compensação pode se dar seja por insuficiência ou inexistência do direito creditório vindicado, seja por excesso de débito ou se pretenda compensar. Não há restrição normativa que indique que a manifestação de inconformidade deva se dirigir exclusivamente ao direito creditório apurado.

Prossegue o paradigma afirmando que a DRJ não pode modificar a natureza do recurso apresentado, de manifestação de inconformidade para pedido de retificação de declaração a ser apreciado pela DRF. E finaliza afirmando que a competência da DRF para análise de equívoco em PER/DCOMP tem limite temporal coincidente com a emissão do despacho decisório. Após este ato, **“...essa ou outras matérias, veiculadas pela contribuinte na manifestação de inconformidade, devem ser apreciadas e julgadas pela DRJ”**.

Com estes fundamentos, considerou o acórdão paradigma que a decisão da DRJ deveria ser revisto para apreciar o mérito da discussão suscitada. O recorrido, como visto, seguiu caminho diverso, decidindo que o recurso voluntário não deveria ser conhecido. Nos dois processos cotejados, houve decisão de primeira instância que não conheceu de manifestação de inconformidade apresentada contra despacho decisório que não homologou, ou homologou parcialmente, compensação declarada. Em ambos os casos, o sujeito passivo arguiu erro nas

declarações apresentadas. Para casos similares, as decisões proferidas pelos Colegiados do CARF foram diferentes.

Pelo exposto, resta demonstrado dissídio interpretativo entre Colegiados do CARF, cabendo à CSRF se manifestar sobre a possibilidade do julgamento de segunda instância conhecer recurso voluntário apresentado para combater decisão de DRJ que não conheceu da manifestação de inconformidade por se considerar incompetente para o julgamento da matéria nela apresentada.

Para fins de comprovar eventual dissídio jurisprudencial quanto à segunda matéria indicada, apresentou como paradigma o acórdão n.º 9303-005.396, de 25/07/2017, disponível no sítio do CARF, não reformado até a presente data e assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 07/05/2003

DCTF RETIFICADORA. POSSIBILIDADE DE APRESENTAÇÃO APÓS O DESPACHO DECISÓRIO.

A apresentação de DCTF retificadora, ainda que após a prolação de despacho decisório, desde que em hipótese não vedada pela legislação, substitui a original, constituindo-se em indício da certeza e liquidez do crédito tributário.

Tendo sido o único motivo de indeferimento da compensação e ignorados os seus efeitos pela decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, há de ser acolhida e determinado novo exame da compensação pela Autoridade Fiscal.

O recorrido, como já assentado, não conheceu do recurso voluntário apresentado. Em consequência desta decisão, não se manifestou sobre a possibilidade ou não de se retificar informação constante em DCTF (como o paradigma) ou PERDCOMP após a prolação do despacho decisório. O recurso especial, à luz do previsto no art. 67 do Anexo II do RICARF, é instrumento dirigido a solucionar divergência interpretativa entre Colegiados deste Conselho. Se, como é o caso presente, um dos julgados cotejados não analisou e não decidiu determinada matéria, não há como se configurar dissídio interpretativo de normas, porque interpretação não houve. É o que se configura em relação à segunda matéria suscitada, razão pela qual o recurso não merece seguimento quanto a ela.

No mérito, na parte conhecida, sustenta que o entendimento trazido pela DRJ e validado pelo acórdão recorrido quanto à competência para dispor sobre a retificação/cancelamento da DCOMP e igualmente para apreciar a Manifestação de Inconformidade apresentada pela RECORRENTE é completamente equivocado **e, se mantido, impedirá por completo o direito de defesa do contribuinte, pois a questão não poderá ser analisada pela DRF e tampouco pela DRJ.**

O que não deve prosperar, por implicar, flagrantemente, em afronta direta aos princípios do contraditório, da ampla defesa, sem contar que o entendimento também trazido aos

autos pela DRJ, no sentido de que não é possível tratar da retificação/ cancelamento depois de proferido o Despacho Decisório atenta contra a verdade material dos fatos, já que parte dos débitos que se pretendeu compensar na DCOMP 34179.06478.071106.1.7.02-5427 não existe.

Dispõe o artigo 227 do Regimento Interno da Receita Federal do Brasil (Portaria n.º 430, de 9/10/2017), ser de competência das DRJs conhecer e julgar, depois de instaurado o litígio, impugnações e manifestações de inconformidade em processos administrativos fiscais de, entre outros, determinação e exigência de créditos tributários, inclusive devidos a outras entidades e fundos, contra apreciações das autoridades competentes em processos relativos a restituição, compensação, ressarcimento, reembolso, suspensão e redução de alíquotas de tributos.

Intimada a PGFN não apresenta contrarrazões

É em síntese o relatório.

## Voto

Conselheiro ALEXANDRE EVARISTO PINTO, Relator.

### Recurso Especial da Contribuinte - Admissibilidade

Tempestivo o Recurso Especial.

Assim dispõe o RICARF no art. 67 de seu Anexo II acerca do Recurso Especial de divergência:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF n.º 39, de 2016)

§ 2º Para efeito da aplicação do **caput**, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei n.º 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543- C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de

divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.

§ 14. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016)

[...]

Como já restou assentado pelo Pleno da CSRF<sup>1</sup>, “*a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles*”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli<sup>2</sup>, “*a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, incorrente, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal*”.

Trazendo essas considerações para a prática, forçoso concluir que a *divergência jurisprudencial* não se estabelece em matéria de prova, e sim em face da aplicação do Direito, mais precisamente quando os Julgadores possam, a partir do cotejo das decisões (recorrido x paradigma(s)), criar a convicção de que a interpretação dada pelo Colegiado que julgou o *paradigma* de fato reformaria o acórdão recorrido.

Cotejados o acórdão recorrido e o paradigma, observa-se que em ambos os casos tratou-se originalmente de manifestação de inconformidade não conhecida pelo fato de a discussão subjacente ater a retificação ou cancelamento de PER/DCOMP o que seria competência de DRF. Enquanto o acórdão paradigma entendeu pelo conhecimento e pelo provimento do Recurso Voluntário, de modo que foi determinada a análise do mérito pela DRJ, o acórdão Recorrido entendeu pelo não conhecimento do recurso voluntário, de forma que não houve análise de mérito pela DRJ, restando demonstrada a divergência jurisprudencial.

Por tais motivos, entendo restar demonstrada a divergência jurisprudencial apta à ensejar o Recurso Especial, razão pela qual dele tomo conhecimento.

#### Recurso Especial da Contribuinte - Mérito

Com razão a Recorrente.

A mera afirmação de que a retificação ou cancelamento de DCOMP é de competência de DRF já não seria suficiente para o não conhecimento da Manifestação de Inconformidade, conforme posicionamento adotado no acórdão n. 9101-004.767:

---

<sup>1</sup> CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

<sup>2</sup> EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

## ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

## COMPENSAÇÃO. RECURSOS. LIMITES OBJETIVOS DA LIDE.

Se a exigibilidade do débito compensado é afirmada no ato de não homologação, e o sujeito passivo tem a possibilidade de questionar administrativamente este ato segundo o rito do Decreto nº 70.235, de 1972, as autoridades julgadoras integrantes do contencioso administrativo especializado são competentes para apreciar todos os argumentos do sujeito passivo contra a exigência do débito compensado, tanto no que diz respeito à existência, suficiência e disponibilidade do direito creditório utilizado em Declaração de Compensação - DCOMP, como em relação à inexistência ou excesso do débito compensado.

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, com retorno dos autos à DRJ de origem, vencido o conselheiro André Mendes de Moura, que lhe negou provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Andrea Duek Simantob. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros André Mendes de Moura e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado). Entretanto, findo o prazo regimental, os Conselheiros André Mendes Moura e José Eduardo Dornelas de Souza não apresentaram as declarações de voto, que devem ser tidas como não formuladas, nos termos do § 7º do art. 63 do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 2015 (RICARF).

Válida a transcrição de excerto de excelente voto proferido pela Conselheira Edeli

Bessa:

De fato, a Instrução Normativa SRF nº 600, de 2005, assim dispunha à época da edição do ato de não-homologação em debate:

(...)

Contudo, referido ato normativo apenas estabelece limites para a retificação ou cancelamento da DCOMP por ação exclusiva do sujeito passivo, inclusive no que se refere ao cômputo tardio de débitos originalmente não compensados. Em momento algum afirma irretratável a confissão veiculada na declaração depois de expedido o despacho decisório ou intimação para apresentação de documentos comprobatórios da compensação, caso a pretensão seja de cancelamento da DCOMP.

Significa dizer que a retificação espontânea da DCOMP somente é possível enquanto a declaração se encontra pendente de decisão administrativa, e se não destinada à inclusão de débito antes não compensado, e que o pedido de cancelamento somente pode ser deferido se ainda não intimado o sujeito passivo acerca da compensação.

Ultrapassados estes marcos temporais, e concluindo-se pela não-homologação ou não-declaração da DCOMP, as alterações da compensação declarada deverão ser veiculadas por meio dos recursos administrativos previstos contra aqueles atos administrativos e avaliadas pelas autoridades competentes para seu julgamento.

No mesmo sentido, embora com alguns aperfeiçoamentos, são as orientações atualmente vigentes acerca de retificação ou cancelamento de DCOMP, nos termos da Instrução Normativa RFB n.º 1.717, de 2017

Referido posicionamento foi adotado em inúmeros precedentes desta Turma, e.g acórdão n. 9101-005.447 e n. 9101-006.608.

No mesmo sentido o acórdão paradigma:

Com efeito, a DRJ não pode, com base em interpretação, modificar a natureza do recurso (manifestação de inconformidade), apresentado pelo contribuinte às fls. 41/ss., transformando-o em pedido de retificação a ser apreciado pela DRF, mormente quando o despacho decisório expressamente facultou a interposição do mencionado apelo, com base no art. 74, § 9º, da Lei n.º 9.430/1996.

Ademais, a análise de eventual equívoco de PER/DCOMP é da competência da DRF somente até a prolação do despacho decisório. Depois do despacho decisório, essa ou outras matérias, veiculadas pela contribuinte na manifestação de inconformidade, devem ser apreciadas e julgadas pela DRJ.

Assim, merece reformado acórdão recorrido, quando deixou de conhecer a manifestação de inconformidade da empresa.

Quanto aos demais temas veiculados no recurso voluntário, todos eles ficam com análise prejudicada pelo CARF, pois isso representaria superveniente supressão de instância, uma vez que a DRJ não apreciou o mérito da manifestação de inconformidade.

Nesse cenário, entendo deva ser dado provimento ao Recurso Especial, com retorno dos autos à DRJ de origem.

Diante do exposto, voto por CONHECER e DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial para que os autos retornem à DRJ de origem para apreciação do mérito da manifestação recursal da contribuinte.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

Fl. 12 do Acórdão n.º 9101-006.698 - CSRF/1ª Turma  
Processo n.º 10680.910987/2011-85

## Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

O caso presente trata de tema já apreciado por este Colegiado: competência das instâncias administrativas de julgamento apreciarem pedido de alteração de débitos compensados, na hipótese de reconhecimento integral do direito creditório utilizado em DCOMP.

A divergência jurisprudencial, contudo, foi suscitada em face de paradigma ainda não enfrentado nesta Turma – Acórdão n.º 3202-001.154 – acerca do qual, inclusive, o exame de admissibilidade fez a seguinte ressalva:

De acordo com o transcrito, o paradigma enfrentou situação na qual a DRJ não conheceu de manifestação de inconformidade apresentada para combater despacho decisório que indeferiu direito creditório e, por consequência, não homologou a compensação declarada. O julgamento de segunda instância, entretanto, considerou que a DRJ deveria ter conhecido da manifestação apresentada, prevista na Lei n.º 9.430/1996 (art. 74, § 9º) e que não poderia a decisão de primeira instância ter considerado como pedido de retificação o que fora apresentado como manifestação de inconformidade.

[...]

Segundo o transcrito, o recorrido enfrentou questão relacionada também à manifestação de inconformidade não conhecida pela DRJ e diversamente do paradigma, o recurso voluntário não foi conhecido pelo CARF. **Uma diferença fática em relação ao acórdão paradigma é que a manifestação de inconformidade não foi dirigida contra o reconhecimento do direito creditório, cujo valor acatado pela DRF de origem restou incontroverso, como atestou o julgamento de primeira instância.** A manifestação de inconformidade, nos presentes autos, foi dirigida contra o débito a ser compensado, alegando a Contribuinte que a informação anteriormente prestada, via Dcomp, estaria equivocada e que deveria ser cancelada. Como não houve insurgência quanto ao valor do direito creditório reconhecido, e a Contribuinte pleiteou na manifestação de inconformidade o cancelamento da Dcomp que continha os débitos que considerava equivocados, a DRJ considerou que não havia litígio a ser solvido, posto que apenas a DRF poderia cancelar a referida Dcomp.

Esta diferença, contudo, não parece ser suficiente para infirmar a existência de dissídio interpretativo. **O acórdão paradigma é expresso ao afirmar que a decisão de primeira instância viola o previsto no art. 74, § 9º da Lei n.º 9.430/1996, que faculta ao sujeito passivo o manejo de manifestação de inconformidade contra o despacho que não homologar a compensação declarada. E resta evidente que a não homologação da compensação pode se dar seja por insuficiência ou inexistência do direito creditório vindicado, seja por excesso de débito que se pretenda compensar.** Não há restrição normativa que indique que a manifestação de inconformidade deva se dirigir exclusivamente ao direito creditório apurado. (*destacou-se*)

Veja-se: o paradigma teve em conta manifestação de inconformidade que, diante do não reconhecimento do direito creditório destinado à compensação, alegou que outro seria o direito creditório compensado. A autoridade julgadora de 1ª instância, assim, *lastreando-se em caso análogo apreciado no PARECER COSIT 21/2010, julgou que a competência para apreciação de pedido de retificação de Dcomp não é da DRJ, mas sim da DRF*, invocando os dispositivos normativos que atribuem à Receita Federal a competência para análise de pedidos de retificação e cancelamento de DCOMP. Já o presente caso, diante da homologação parcial das compensações, por insuficiência do direito creditório integralmente reconhecido, a Contribuinte pleiteou em manifestação de inconformidade o cancelamento de uma das DCOMP, e a autoridade julgadora de 1ª instância, observando que não houve contestação ao direito creditório

reconhecido, e também invocou os dispositivos normativos que atribuem à Receita Federal a competência para análise de pedidos de cancelamento de DCOMP, para além de afirmar seu cabimento, apenas, enquanto a compensação estiver pendente de decisão administrativa a compensação.

Não há dúvida, assim, que as premissas fáticas dos acórdãos comparados são distintas e poderiam atrair a interpretação de diferentes dispositivos legais e normativos, em especial no que se refere à negativa de conhecimento da manifestação de inconformidade em 1ª instância. A divergência jurisprudencial, porém, está pautada na abordagem generalista expressa no voto condutor do paradigma, que; i) discorda da possibilidade de a DRJ negar conhecimento a manifestação de inconformidade interposta contra despacho decisório que expressamente facultou sua interposição; e ii) limita a competência da DRF, para apreciação de equívoco em PER/DCOMP, somente até a prolação do despacho decisório.

Estes dois fundamentos integram a argumentação deduzida no acórdão recorrido para negar conhecimento ao recurso voluntário e confirmar a negativa de conhecimento da manifestação de inconformidade. Para além disso, os acórdãos comparados se alinham nas ponderações, postas de diferentes formas pelas autoridades julgadoras de 1ª instância, no sentido de que *não há litígio sobre a inexistência do alegado crédito no referido PER/DCOMP. O que se está a pleitear, de fato, consiste na retificação do pedido* (paradigma), e de que *a Manifestante não se insurgiu contra a diferença das retenções na fonte “não confirmadas” pelo Despacho Decisório, no valor de R\$ 350,07* (recorrido). Ainda, enquanto no paradigma autoridade julgadora de 1ª instância referiu que o *PARECER COSIT 21/2010, julgou que a competência para apreciação de pedido de retificação de Dcomp não é da DRJ, mas sim da DRF*, o voto condutor do acórdão recorrido adiciona que, com respeito à *possível incongruência atinente a débito confessado, o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 08, de 03 de setembro de 2014, traz esclarecimentos sobre o procedimento de revisão e retificação de ofício, cuja competência é da autoridade administrativa preparadora, nos termos do art. 149 do Código Tributário Nacional (CTN)*.

Assim, embora os acórdãos comparados se distingam quanto ao ponto de retificação da DCOMP pretendida em manifestação de inconformidade, eles se alinham na inexistência de questionamento, pelos sujeitos passivos, quanto à apreciação do direito creditório informado na DCOMP – premissa para a 1ª instância de julgamento atribuir à DRF a apreciação da alegação veiculada em manifestação de inconformidade -, e confrontam despachos decisórios que, igualmente, facultam ao sujeito passivo a interposição de manifestação de inconformidade contra a não-homologação total ou parcial das compensações.

Em verdade, o objeto da retificação pretendida nos acórdãos comparados foi irrelevante para as decisões adotadas, porque as questões foram decididas no plano processual de definição de competência da autoridade para apreciação da alegação de erro no preenchimento da DCOMP. Enquanto o recorrido concordou com a autoridade julgadora de 1ª instância em atribuir à DRF a apreciação para tal pedido, o paradigma discordou este entendimento e determinou a apreciação pela autoridade julgadora de 1ª instância.

Oportuno registrar, ainda, que os autos do paradigma já retornaram a este Conselho depois da determinação de apreciação, pela autoridade julgadora de 1ª instância, da manifestação de inconformidade lá apresentada. A DRJ firmou o entendimento de *que a Contribuinte, ao indicar o período de crédito diverso do pretendido, estaria perseguindo a retificação da DCOMP, o que não é possível após o despacho decisório*, e assim foi facultado recurso voluntário que restou improvido no Acórdão nº 3402-009.966 porque não admitida tal

retificação salvo, *em caráter de exceção, se o erro de preenchimento for um erro material crasso, de fácil constatação, e devidamente comprovado pelo contribuinte*. Ou seja, confirmou-se a adoção do rito processual, aqui invocado, para que o sujeito passivo discutisse, perante as instâncias administrativas de julgamento, e não diante da DRF, o erro alegado.

Estas as razões, portanto, para esta Conselheira concordar com a conclusão do I. Relator de CONHECER do recurso especial da Contribuinte.

No mérito, vale aqui transcrever a evolução dos debates deste Colegiado a partir do que decidido no precedente n.º 9101-004.767. Neste sentido é a declaração de voto desta Conselheira no Acórdão n.º 9101-005.113:

Acompanho a I. Relatora em suas conclusões, pela negativa de provimento ao recurso especial da PGFN, mantendo o entendimento expresso na reunião de julgamento anterior àquela em que pautado, pela primeira vez, o presente processo.

Recordo, porém, que nessa ocasião, em 3 de junho de 2020, ao se manifestar em face de recurso especial interposto pela PGFN em circunstâncias semelhantes, a I. Relatora assim consignou no voto integrado ao Acórdão n.º 9101-004.890:

No caso dos autos o despacho decisório não homologou as compensações declaradas em PER/DCOMP, ao seguinte fundamento:

Analisadas as informações prestadas no documento acima identificado, não foi possível confirmar a apuração do crédito, pois o valor informado na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) não corresponde ao valor do saldo negativo informado no PER/DCOMP. Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 26.001,93 Valor do saldo negativo informado na DIPJ R\$ 26.967,19".

O acórdão recorrido observou que o contribuinte recebeu intimação de que o saldo negativo informado no Per/DComp diferia do saldo negativo informado na DIPJ, e solicitava que retificasse a DIPJ correspondente ou apresentasse Per/DComp retificador indicando corretamente o valor do saldo negativo apurado no período. Na ocasião, foi-lhe concedido o prazo de vinte dias para adoção das providências cabíveis. Contudo, como a contribuinte manteve-se inerte, a compensação não foi homologada.

Compreendo que a ausência de retificação da declaração no contexto acima não pode resultar em não homologação da compensação pleiteada eis que, em essência, o despacho decisório apurou apenas uma discrepância entre valores de declarações mas afirmou, em essência, que todo o valor pleiteado na DCOMP foi declarado como saldo negativo na DIPJ. O único problema é que o saldo negativo declarado na DIPJ seria um pouco maior.

O Código Tributário Nacional prevê a possibilidade de a própria autoridade administrativa retificar de ofício erros contidos na declaração do sujeito passivo e apuráveis pelo seu exame (*Artigo 147, § 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.*). Mas o fato de a unidade de origem poder reconhecer o erro quando da realização da cobrança do débito não significa que tal proceder seja de competência exclusiva daquela autoridade.

A manifestação de inconformidade está inserida no rito do Decreto 70.235/1972 e, assim como a turma do CARF tem competência para cancelar um débito indevidamente lançado em auto de infração, compreendo que ela também a tem para cancelar um débito erroneamente confessado em DCOMP. Em ambos os casos, estamos no contexto do processo administrativo fiscal e, portanto, no mesmo âmbito de um procedimento de determinação de créditos tributários da União.

A questão foi brilhantemente exposta pela Conselheira Edeli Pereira Bessa em sua declaração de voto no acórdão 9101-004.642, de 15 de janeiro de 2020, que reproduzo abaixo e adoto como razões complementares de decidir.

Em síntese, a DCOMP é ato complexo por meio do qual o sujeito passivo afirma a existência de um direito creditório e também confessa um débito perante o fisco. Por consequência, a decisão em que a autoridade analisa tal compensação (o despacho decisório) também tem conteúdo complexo, afirmando tanto a existência ou inexistência do direito creditório declarado pelo contribuinte, quanto a exigibilidade (total ou parcial) do débito compensado. Quando o sujeito passivo apresenta manifestação de inconformidade para contestar a não-homologação, total ou parcial, da compensação, seguindo o rito do segundo o rito do Decreto 70.235/1972, ele pode contestar qualquer aspecto desse ato de não homologação, sendo as autoridades julgadoras integrantes do contencioso administrativo especializado competentes para apreciar os seus argumentos seja no aspecto do crédito quanto do débito.

*In verbis*, a declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa:

(...)

Dispõe a Lei nº 9.430, de 1996, na redação à época da instauração do presente litígio:

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) (Vide Decreto nº 7.212, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 608, de 2013) (Vide Lei nº 12.838, de 2013)

§ 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)

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

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 7º **Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados.** (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, **apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação.** (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

[...]§ 13. O disposto nos §§ 2º e 5º a 11 deste artigo não se aplica às hipóteses previstas no § 12 deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

[...] (*negrejei*)

As alterações promovidas a partir da edição da Medida Provisória n.º 66, de 2002, convertida na Lei n.º 10.637, de 2002, prestaram-se a conferir caráter extintivo à DCOMP, impedindo a exigência de débitos nela informados antes de desconstituída a compensação mediante a edição de ato de não-homologação ou de não-declaração da DCOMP. De outro lado, também atribuíram a esta declaração o caráter de confissão de dívida relativamente aos débitos compensados. Ou seja, por meio da DCOMP o sujeito passivo não só afirma a existência de um direito creditório passível de compensação, como também confessa crédito tributário que, concomitantemente, extingue com a compensação declarada.

O ato de não-homologação, por sua vez, também é complexo, declarando a inexistência total ou parcial do direito creditório, ou mesmo a existência do direito creditório, mas sempre restabelecendo a exigibilidade total ou parcial do débito compensado, tendo como decorrência a cobrança do valor a descoberto e a sua eventual inscrição em Dívida Ativa da União, na forma do art. 74, §7º da Lei n.º 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei n.º 10.833, de 2003.

Do ponto de vista acusatório, o questionamento administrativo, em regra, se prenderá a aspectos do direito creditório informado na DCOMP, ou a critérios para sua atualização e imputação, muito embora seja também possível negar homologação à compensação se indicado débito vedado pela legislação<sup>3</sup>. Contudo, fato é que o ato de não-homologação não só nega a existência, suficiência ou disponibilidade do crédito informado para liquidação dos débitos compensados, mas também afirma a exigibilidade dos débitos remanescentes, confessados pelo sujeito passivo.

E, diante deste ato multifacetado, o art. 74, §9º da Lei n.º 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei n.º 10.833, de 2003, permite, genericamente, que o sujeito passivo apresente manifestação de inconformidade para

---

<sup>3</sup> Lei n.º 9.430, de 1996:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei n.º 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 n.º 10.833, de 2003)

[...]

II - os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação. (Incluído pela Lei n.º 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 n.º 10.833, de 2003)

IV - o débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela Secretaria da Receita Federal - SRF; (Redação dada pela Lei n.º 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; (Redação dada pela Lei n.º 13.670, de 2018)

[...]

VIII - os valores de quotas de salário-família e salário-maternidade; e (Redação dada pela Lei n.º 13.670, de 2018)

IX - os débitos relativos ao recolhimento mensal por estimativa do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) apurados na forma do art. 2º desta Lei. (Redação dada pela Lei n.º 13.670, de 2018)

contestar a “não-homologação da compensação”, sem restringir este litígio à definição do direito creditório, ou excluir a discussão quanto à exigibilidade do débito compensado. Na sequência, o §11 do mesmo dispositivo confere suspensão de exigibilidade *ao débito objeto da compensação*, sem demandar, para tanto, contornos específicos dos recursos administrativos.

Regulamentando o processo administrativo sobre matérias de competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil, o Decreto n.º 7.574, de 2011, nada inovou:

Art. 119. É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no art. 110, apresentar manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 74, § 9º, incluído pela Lei n.º 10.833, de 2003, art. 17).

§ 1º Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 74, § 10, incluído pela Lei n.º 10.833, de 2003, art. 17; Decreto n.º 70.235, de 1972, art. 25, inciso II, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, art. 25).

§ 2º A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam o caput e o § 1º obedecerão ao rito processual do Decreto n.º 70.235, de 1972 (Título II deste Regulamento), e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei n.º 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 74, § 11, incluído pela Lei n.º 10.833, de 2003, art. 17).

O voto vencido do acórdão recorrido invoca as vedações presentes desde a Instrução Normativa SRF n.º 460, de 2004, para cancelamento de DCOMP pelo sujeito passivo. De fato, a Instrução Normativa SRF n.º 600, de 2005, assim dispunha à época da edição do ato de não-homologação em debate:

Retificação de Pedido de Restituição, de Pedido de Ressarcimento e de Declaração de Compensação

Art. 56. A retificação do Pedido de Restituição, do Pedido de Ressarcimento e da Declaração de Compensação gerados a partir do Programa PER/DCOMP, nas hipóteses em que admitida, deverá ser requerida pelo sujeito passivo mediante a apresentação à SRF de documento retificador gerado a partir do referido Programa.

Parágrafo único. A retificação do Pedido de Restituição, do Pedido de Ressarcimento e da Declaração de Compensação apresentados em formulário (papel), nas hipóteses em que admitida, deverá ser requerida pelo sujeito passivo mediante a apresentação à SRF de formulário retificador, o qual será juntado ao processo administrativo de restituição, de ressarcimento ou de compensação para posterior exame pela autoridade competente da SRF.

**Art. 57. 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. 58 e 59.**

Art. 58. 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 inexistências materiais verificadas no preenchimento do referido documento e, ainda, da inexistência da hipótese prevista no art. 59.

Art. 59. 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.

Parágrafo único. Na hipótese prevista no caput, o sujeito passivo que desejar compensar o novo débito ou a diferença de débito deverá apresentar à SRF nova Declaração de Compensação.

Art. 60. Admitida a retificação da Declaração de Compensação, o termo inicial da contagem do prazo previsto no § 2º do art. 29 será a data da apresentação da Declaração de Compensação retificadora.

Art. 61. A retificação da Declaração de Compensação não altera a data de valoração prevista no art. 28, que permanecerá sendo a data da apresentação da Declaração de Compensação original.

Desistência de Pedido de Restituição, de Pedido de Ressarcimento e de Compensação

**Art. 62. A desistência do Pedido de Restituição, do Pedido de Ressarcimento ou da compensação poderá ser requerida pelo sujeito passivo mediante a apresentação à SRF do Pedido de Cancelamento gerado a partir do Programa PER/DCOMP ou, na hipótese de utilização de formulário (papel), mediante a apresentação de requerimento à SRF, o qual somente será deferido caso o Pedido de Restituição, o Pedido de Ressarcimento 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. (negreji)**

Contudo, referido ato normativo apenas estabelece limites para a retificação ou cancelamento da DCOMP por ação exclusiva do sujeito passivo, inclusive no que se refere ao cômputo tardio de débitos originalmente não compensados. Em momento algum afirma irretratável a confissão veiculada na declaração depois de expedido o despacho decisório ou intimação para apresentação de documentos comprobatórios da compensação, caso a pretensão seja de cancelamento da DCOMP.

Significa dizer que a retificação espontânea da DCOMP somente é possível enquanto a declaração se encontra pendente de decisão administrativa, e se não destinada à inclusão de débito antes não compensado, e que o pedido de cancelamento somente pode ser deferido se ainda não intimado o sujeito passivo acerca da compensação. Ultrapassados estes marcos temporais, e concluindo-se pela não-homologação ou não-declaração da DCOMP, as alterações da compensação declarada deverão ser veiculadas por meio dos recursos

administrativos previstos contra aqueles atos administrativos e avaliadas pelas autoridades competentes para seu julgamento.

No mesmo sentido, embora com alguns aperfeiçoamentos, são as orientações atualmente vigentes acerca de retificação ou cancelamento de DCOMP, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 2017:

**DA RETIFICAÇÃO E DO CANCELAMENTO DO PEDIDO DE RESTITUIÇÃO, DO PEDIDO DE RESSARCIMENTO, DO PEDIDO DE REEMBOLSO E DA DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO**

Art. 106. A retificação do pedido de restituição, do pedido de ressarcimento, do pedido de reembolso e da declaração de compensação gerados por meio do programa PER/DCOMP deverá ser requerida, pelo sujeito passivo, mediante documento retificador gerado por meio do referido programa.

Parágrafo único. A retificação do pedido de restituição, do pedido de ressarcimento, do pedido de reembolso e da declaração de compensação apresentados em formulário, nas hipóteses em que admitida, deverá ser requerida, pelo sujeito passivo, mediante formulário retificador, o qual será juntado ao processo administrativo de restituição, de ressarcimento, de reembolso ou de compensação para posterior exame pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

Art. 107. O pedido de restituição, o pedido de ressarcimento ou o pedido de reembolso e a declaração de compensação **poderão ser retificados pelo sujeito passivo somente na hipótese de se encontrarem pendentes de decisão administrativa à data do envio do documento retificador.**

Parágrafo único. **A retificação não será admitida quando formalizada depois da intimação para apresentação de documentos comprobatórios.**

Art. 108. A retificação da declaração de compensação gerada por meio do programa PER/DCOMP ou elaborada mediante utilização de formulário será admitida somente na hipótese de inexistências materiais verificadas no preenchimento do referido documento.

Art. 109. A retificação da declaração de compensação gerada por meio do programa PER/DCOMP ou elaborada mediante utilização de formulário não será admitida quando tiver por objeto a inclusão de novo débito ou o aumento do valor do débito compensado mediante a apresentação da declaração de compensação à RFB.

§ 1º Na hipótese prevista no caput, o sujeito passivo que desejar compensar o novo débito ou a diferença de débito deverá apresentar à RFB nova declaração de compensação.

§ 2º Para verificação de inclusão de novo débito ou aumento do valor do débito compensado, as informações da declaração de compensação retificadora serão comparadas com as informações prestadas na declaração de compensação original.

§ 3º As restrições previstas no caput não se aplicam nas hipóteses em que a declaração de compensação retificadora for apresentada à RFB:

I - no mesmo dia da apresentação da declaração de compensação original; ou II - até a data de vencimento do débito informado na

declaração retificadora, desde que o período de apuração do débito esteja encerrado na data de apresentação da declaração original.

Art. 110. Admitida a retificação da declaração de compensação, o termo inicial da contagem do prazo previsto no § 2º do art. 73 será a data da apresentação da declaração de compensação retificadora.

Art. 111. A retificação da declaração de compensação não altera a data de valoração prevista no art. 70, que permanecerá sendo a data da apresentação da declaração de compensação original.

Art. 112. O cancelamento do pedido de restituição, do pedido de ressarcimento, do pedido de reembolso ou da declaração de compensação poderá ser requerido, pelo sujeito passivo, mediante pedido de cancelamento gerado por meio do programa PER/DCOMP.

Parágrafo único. O cancelamento do pedido de restituição, do pedido de ressarcimento, do pedido de reembolso e da declaração de compensação apresentados em formulário, nas hipóteses em que admitido, deverá ser solicitado, pelo sujeito passivo, mediante requerimento, o qual será juntado ao processo administrativo de restituição, de ressarcimento, de reembolso ou de compensação para posterior exame pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

**Art. 113. O pedido de restituição, o pedido de ressarcimento ou o pedido de reembolso e a declaração de compensação poderão ser cancelados pelo sujeito passivo somente na hipótese de se encontrarem pendentes de decisão administrativa à data do envio do pedido de cancelamento.**

**Parágrafo único. O cancelamento não será admitido quando formalizado depois da intimação para apresentação de documentos comprobatórios.**

**Art. 114. A retificação ou o cancelamento da declaração de compensação também não serão admitidos quando formalizados depois do prazo de homologação tácita da compensação.**

Art. 115. Considera-se **pendente de decisão administrativa**, para fins do disposto neste Capítulo, a declaração de compensação, o pedido de restituição, o pedido de ressarcimento ou o pedido de reembolso, em relação ao qual **o sujeito passivo ainda não tenha sido intimado do despacho decisório** proferido pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil competente para decidir sobre a compensação, a restituição, o ressarcimento ou o reembolso. *(negrejei)*

Isto porque, como a legislação prevê punições na hipótese de abuso de forma ou fraude na apresentação de DCOMP<sup>4</sup>, os parâmetros de

---

<sup>4</sup> Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

[...]

espontaneidade presentes no Decreto n.º 70.235/72<sup>5</sup> e no CTN<sup>6</sup> foram incorporados ao ato normativo para excluir a possibilidade de o sujeito passivo desconstituir a infração depois de iniciado o procedimento fiscal para sua verificação. Assim, são ineficazes, para fins de exclusão da responsabilidade por infrações, as condutas de retificar ou cancelar a DCOMP depois de o sujeito passivo ter sido intimado para apresentação de documentos comprobatórios da restituição, ressarcimento ou reembolso pleiteados, bem como da compensação declarada.

Isso não significa, porém, que um débito compensado, mesmo se inexistente, será cobrado apenas porque o sujeito passivo não pleiteou o cancelamento da DCOMP antes de ser intimado para apresentação de

---

§ 15. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido. (Incluído pela Lei n.º 12.249, de 2010) (Revogado pela Medida Provisória n.º 656, de 2014)

§ 16. O percentual da multa de que trata o § 15 será de 100% (cem por cento) na hipótese de ressarcimento obtido com falsidade no pedido apresentado pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei n.º 12.249, de 2010) (Revogado pela Medida Provisória n.º 656, de 2014)

§ 17. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. (Redação dada pela Lei n.º 13.097, de 2015)

[...]

Lei n.º 10.833, de 2003:

Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão de não-homologação da compensação quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

§ 1º Nas hipóteses de que trata o caput, aplica-se ao débito indevidamente compensado o disposto nos §§ 6º a 11 do art. 74 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

§ 2º A multa isolada a que se refere o caput deste artigo será aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

§ 3º Ocorrendo manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação e impugnação quanto ao lançamento das multas a que se refere este artigo, as peças serão reunidas em um único processo para serem decididas simultaneamente.

§ 4º Será também exigida multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicando-se o percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicado na forma de seu § 1º, quando for o caso. (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

§ 5º Aplica-se o disposto no § 2º do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, às hipóteses previstas nos §§ 2º e 4º deste artigo. (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

§ 6º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, à compensação de que trata o inciso I do caput do art. 26-A da Lei n.º 11.457, de 16 de março de 2007. (Incluído pela Lei n.º 13.670, de 2018)

<sup>5</sup> Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

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.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

<sup>6</sup> Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

documentos comprobatórios da compensação. A legislação somente impede a exclusão da penalidade prevista para a inobservância das vedações à apresentação de DCOMP, mas o tributo permanece sendo obrigação decorrente de lei, e dependente da ocorrência do fato gerador e da sua regular constituição, para ser exigível<sup>7</sup>. E esta exigibilidade pode e deve ser avaliada no contencioso administrativo especializado quando há recurso administrativo previsto em lei contra o ato do qual resulta sua exigibilidade, e o recurso foi regularmente aviado pelo sujeito passivo.

Entender de forma diversa, no sentido de não ser possível a discussão quanto à existência do débito compensado no âmbito do litígio em torno do ato de não-homologação da compensação, conduziria não só à conclusão de que deveriam ser analisados eventuais argumentos do sujeito passivo acerca da existência do direito creditório, como também resultaria na situação de, caso revertida a não-homologação, surgir, potencialmente, um indébito pela liquidação, por compensação, de um débito inexistente, remetendo o sujeito passivo à inauguração de um novo procedimento para recuperação deste crédito, em clara afronta aos princípios da razoabilidade e da eficiência administrativa.

É certo que os instrumentos processuais podem ser manejados pelo sujeito passivo para alcançar vantagens indevidas. A alegação de inexistência ou excesso de débito compensado, poderia ser veiculada, por exemplo, em momento no qual a desconstituição do valor confessado não mais pudesse ser revertida, ou mesmo verificada a sua apuração, em razão do decurso do prazo decadencial, dado este ter o fato gerador do tributo como referencial para definição do seu termo inicial, enquanto o prazo para não-homologação da compensação é definido a partir da data de apresentação ou retificação da DCOMP, e a compensação pode ser declarada anos depois da ocorrência do fato gerador do débito compensado. Todavia, estas circunstâncias devem ser aferidas e enfrentadas em cada caso concreto<sup>8</sup>, e não podem ser invocadas para excluir pleitos que podem ser legítimos, negando-se qualquer possibilidade de discussão administrativa acerca do débito compensado.

Em suma, se a exigibilidade do débito compensado é afirmada no ato de não-homologação, e o sujeito passivo tem a possibilidade de questionar administrativamente este ato segundo o rito do Decreto n.º 70.235, de 1972, as autoridades julgadoras integrantes do contencioso administrativo especializado são competentes para apreciar todos os argumentos do sujeito passivo contra a exigência do débito compensado, quer eles se refiram à existência, suficiência e disponibilidade do direito creditório utilizado em DCOMP, quer eles se refiram à inexistência ou excesso do débito compensado.

---

<sup>7</sup> CTN (Lei n.º 5.172, de 1966):

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

[...]

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

<sup>8</sup> A título de exemplo, a Instrução Normativa RFB n.º 1.599, de 2015, dispõe que o direito de o sujeito passivo pleitear a retificação da DCTF extingue-se em 5 (cinco) anos contados a partir do 1º (primeiro) dia do exercício seguinte àquele ao qual se refere a declaração.

(...)

No caso dos autos, o valor utilizado na DCOMP se revelou menor do que o valor reconhecido na DIPJ, de forma que teria sido possível, inclusive, que a turma *a quo* tivesse já procedido à homologação da compensação pleiteada. Não obstante, trata-se de recurso da Fazenda Nacional e também o contribuinte, em sede de contrarrazões, pede apenas a manutenção do acórdão recorrido.

Nesse contexto, é de se manter a decisão recorrida, que determinou seja apreciada a liquidez e certeza do direito creditório, devendo os autos para tanto retornarem à unidade de origem.

Diante disso, propus a seguinte ementa para o presente julgado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO - DCOMP. ALEGAÇÃO DE ERRO NO PREENCHIMENTO. POSSIBILIDADE DE RECONHECIMENTO.

Se a exigibilidade do débito compensado é afirmada no ato de não-homologação, e o sujeito passivo tem a possibilidade de questionar administrativamente este ato segundo o rito do Decreto 70.235/1972, as autoridades julgadoras integrantes do contencioso administrativo especializado são competentes para apreciar todos os argumentos do sujeito passivo contra a exigência do débito compensado, quer eles se refiram à existência, suficiência e disponibilidade do direito creditório utilizado em DCOMP, quer eles se refiram à inexistência ou excesso do débito compensado.

Observo que, colocada a questão em votação, a maioria do Colegiado acompanhou esta Relatora pelas conclusões, tendo prevalecido a fundamentação exposta na declaração de voto *infra*. A ementa final reflete tal ajuste.

### **Conclusão**

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer o recurso especial e, no mérito, nego-lhe provimento.

E, naquela ocasião, esclareci, nos termos a seguir transcritos, que outros eram meus fundamentos para rejeitar a argumentação deduzida pela Fazenda Nacional, visto minha declaração de voto acima referida, também reproduzida no voto condutor do Acórdão n.º 9101-004.767, ter sido expressa em outro contexto:

Acompanhei a I. Relatora em sua conclusão de negar provimento ao recurso especial da PGFN, mas sob outros fundamentos, especialmente porque, embora minha declaração de voto firmada no Acórdão n.º 9101-004.642 permita a interpretação aqui exposta, ela foi proferida em face de litígio quanto à possibilidade de retificação de débitos liquidados mediante DCOMP, e não do crédito utilizado em compensação, como verificado no presente caso.

A PGFN defende não ser possível qualquer retificação na DCOMP depois de proferida decisão administrativa acerca da compensação declarada. O Colegiado *a quo*, por sua vez, admitiu as justificativas apresentadas pela Contribuinte em face do despacho que não homologara sob o fundamento de que o saldo negativo de IRPJ informado em DCOMP (R\$ 26.001,93) diferia daquele informado em DIPJ (R\$ 26.967,19), e determinou o retorno dos autos à Unidade de origem para verificação de sua regularidade.

Em tais circunstâncias, de fato, não é válido invocar as restrições normativas à retificação da DCOMP porque, como exposto por esta Conselheira no Acórdão n.º 9101-004.642, elas se dirigem, apenas, à retificação espontânea e indicam que, uma vez apreciada a compensação declarada, suas alterações devem ser veiculadas por meio dos recursos administrativos previstos contra os atos que

recusam homologação às DCOMP, sujeitando-se a avaliação pelas autoridades competentes para seu julgamento.

Para além disso, no caso sob exame a Contribuinte sequer retificou o crédito informado em DCOMP. Sua ação, na verdade, foi afirmar a validade do saldo negativo informado em DIPJ, cuja retificação, inclusive, é anterior ao despacho decisório de não-homologação da DCOMP, muito embora ainda indicando valor superior ao utilizado em DCOMP. É possível, inclusive, que esta retificação tenha sido promovida em razão da intimação que lhe foi originalmente dirigida para regularização do descompasso entre os créditos informados em DIPJ e DCOMP, mas sem que ela compreendesse a necessidade de compatibilização não só as parcelas componentes do crédito, mas também o seu valor final.

Em situações mais graves de inexatidão material, como aquelas decorrentes da indicação, em DCOMP, de pagamento indevido ou a maior de estimativa quando o pretendido era a compensação de saldo negativo, esta Turma tem reiterado seu entendimento favorável à correção, 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:

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 n.º 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 inexistência 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 inoocorrência 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 inexatidão material.

Aliás, no âmbito deste colegiado, a matéria em análise já foi apreciada em processo similar, quando foi prolatado o Acórdão nº 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 nº 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 n.º 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 n.º 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.

No presente caso, depois de afirmar em manifestação de inconformidade que, apesar do erro cometido no preenchimento das declarações, o saldo negativo de IRPJ utilizado em compensação correspondia ao que informado em DIPJ retificadora, a Contribuinte apresentou recurso voluntário demonstrando que as retenções informadas em DIPJ retificadora anterior ao despacho decisório de não-homologação eram corroboradas por informes de rendimento juntados aos autos.

Em tais circunstâncias, a falta de retificação da DCOMP antes do despacho decisório não pode representar óbice à verificação da liquidez e certeza do direito creditório cujas provas foram carreadas ao longo do processo administrativo. Apenas que o crédito utilizado em compensação deve ficar limitado ao montante informado em DCOMP.

Assim, não merece reparos o acórdão recorrido que, resguardando o direito da Contribuinte de *utilizar o crédito declarado na aludida Per/Dcomp*, deu provimento parcial ao recurso voluntário *para que seja apreciada a liquidez e certeza do direito creditório, devendo os autos retornarem à Unidade de origem*.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

Como a I. Relatora restou vencida em seus fundamentos, a ementa daquele julgado foi definida em razão da minha declaração de voto:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2002

**DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO - DCOMP. ALEGAÇÃO DE ERRO NO PREENCHIMENTO. POSSIBILIDADE DE RECONHECIMENTO.**

Cumprida à autoridade administrativa apreciar alegações de defesa, no sentido de que incorreu em erros de preenchimento da Declaração Compensação - DCOMP.

Nesta oportunidade, a I. Relatora inova em seus fundamentos, deixando de citar meu voto no Acórdão n.º 9101-004.642, mas ainda assim adota suas premissas no sentido de que as autoridades julgadoras integrantes do contencioso administrativo especializado são competentes para revisar não só créditos, mas também débitos informados em DCOMP, dado que esta representa *ato complexo, por meio do qual o sujeito passivo afirma a existência de um direito creditório e também confessa um débito perante o fisco*. Observa, assim, que na apreciação dos recursos processados segundo o rito do Decreto n.º 70.235, de 1972, tais entes julgadores seriam competentes para examinar os argumentos do sujeito passivo *seja no aspecto do crédito quanto do débito*. E, sob esta ótica, a I. Relatora indica a seguinte ementa para este julgado:

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

Ano-calendário: 2003

**DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO - DCOMP. ALEGAÇÃO DE ERRO NO PREENCHIMENTO. POSSIBILIDADE DE ANÁLISE E, SENDO O CASO, RETIFICAÇÃO, EM SEDE DE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.**

A análise da DCOMP está inserida no contexto do processo administrativo fiscal, procedimento que visa à *determinação e exigência dos créditos tributários da União* (art. 1.º do Decreto 70.235/1972). Nesse contexto, admite-se a reforma da declaração de compensação (DCOMP), sob alegação de erro de preenchimento, mesmo após a ciência do despacho decisório.

Diante de tal manifestação, registro minha discordância por esta inferência expressa na ementa, dado o entendimento manifestado no voto que declarei no Acórdão n.º 9101-004.642, e também no voto condutor do Acórdão n.º 9101-004.767, não se pautar na equivalência entre o processo administrativo em sede de compensação e o processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários.

A conclusão de que as autoridades julgadoras integrantes do contencioso administrativo especializado são competentes, também, para apreciar questionamentos acerca do débito compensado, está fundamentada na legislação de regência do contencioso administrativo constituído em torno de compensação declarada pelo sujeito passivo, em especial o art. 74, §§ 7º e 9º da Lei n.º 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei n.º 10.833, de 2003, e o Decreto n.º 7.574, de 2011. Minha argumentação, assim, somente se reporta ao Decreto n.º 70.235, de 1972, como rito tomado por empréstimo para processamento dos recursos previstos nos primeiros dispositivos citados.

Destaco, aliás, que o Decreto n.º 7.574, de 2011, como consignado em sua ementa, se prestou a regulamentar não só o *processo de determinação e de exigência de créditos tributários da União*, como também, *outros processos que especifica*, e neste intento tratou, sob títulos distintos, o *processo de determinação e de exigência de créditos tributários da União* e os *processos de reconhecimento de direito creditório*. E é neste segundo título que se insere o art. 119, regra interpretada, nos votos citados, como não limitativa da competência das *autoridades julgadoras integrantes do contencioso administrativo especializado* no que diz respeito a alegações de *inexistência ou excesso do débito compensado*.

Logo, referidos votos afirmam que o débito compensado pode ser objeto de discussão no *processo administrativo de reconhecimento de direito creditório*, e não de *determinação e exigência de créditos tributários da União*.

Discordo, assim, do entendimento expresso pela I. Relatora, inclusive porque, na minha visão, essa conclusão contraria o que dispõe o Decreto n.º 7.574, de 2011.

Acrescento, ainda, que o exame de alegações quanto à inexistência total ou parcial do débito compensado decorre de pedido de retificação da dívida confessada pelo sujeito passivo ao apresentar a DCOMP, e assim se distingue substancialmente do contencioso instaurado em face de ato administrativo de determinação e exigência de crédito tributário. A regra no processo de reconhecimento de direito creditório é o litígio se circunscrever à determinação do direito creditório **afirmado pelo sujeito passivo**, porque o débito compensado foi **confessado**. Apenas excepcionalmente surgem alegações quanto a erro na informação do débito confessado, e ainda no que se refere à sua transcrição na DCOMP, apenas transversalmente envolvendo aspectos de sua determinação. Já no âmbito dos processos de determinação e exigência de crédito tributário, o litígio se circunscreve ao **ato administrativo de lançamento**, à imposição da **autoridade fiscal** quanto ao valor devido, à penalidade aplicável e à sua exigibilidade. Significa dizer que a determinação e a exigência são o objeto do processo administrativo instaurado para discussão de autos de infração e notificações de **lançamento de tributos** administrados pela Receita Federal do Brasil lavrados **contra o sujeito passivo**, diversamente do processo de reconhecimento de direito creditório, cujo objeto é o **crédito afirmado pelo sujeito passivo** e, eventualmente, o **débito por ele confessado** como extinto por compensação.

[...] (*destaques do original*)

Com estes esclarecimentos, o presente voto concorda, no mérito, com os fundamentos e conclusão do I. Relator e, tendo em conta o pedido de que o recurso especial seja provido *a fim de que seja reformado o v. acórdão vergastado, para se determinar o retorno dos autos à DRJ para que seja, então, analisada a manifestação de inconformidade apresentada para fins de reconhecimento do direito de a RECORRENTE promover a retificação/cancelamento da DCOMP n.º 34179.06478.071106.1.7.02-5427 e desconsideração dos débitos de PIS e de COFINS indevidamente compensados na referida declaração e que foram apurados com base no regime cumulativo, conforme exposto anteriormente*, orienta-se por DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte com retorno à DRJ de origem para exame de mérito da manifestação de inconformidade apresentada.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA