



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10825.720021/2007-80
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.265 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 03 de dezembro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SERVIMED COMERCIAL LTDA.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

RETIFICAÇÃO DO PER/DCOMP. ERRO DE PREENCHIMENTO.
ORIGEM DO CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

O erro de preenchimento de DComp não possui o condão de gerar um impasse insuperável, uma situação em que o contribuinte não possa ter o erro saneado no processo administrativo, sob pena de tal interpretação estabelecer uma preclusão que inviabiliza a busca da verdade material pelo processo administrativo fiscal.

Assim, reconhece-se a possibilidade de transformar a origem do crédito pleiteado em saldo negativo, mas sem homologar a compensação, por ausência de análise da sua liquidez pela unidade de origem, com o consequente retorno dos autos à jurisdição da contribuinte, limitando-se o reconhecimento do crédito àquele informado nos PER/DComps originais.

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, dar-lhe provimento parcial, com retorno dos autos à unidade de origem para análise dos pedidos como saldo negativo do respectivo período, limitado aos valores requeridos nas DComps originais, vencida a conselheira Viviane Vidal Wagner (relatora) que votou por dar-lhe provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional, por sua Procuradoria (PGFN), em face do acórdão nº **1402-00.568**, de 26.05.2011, que registrou a seguinte ementa e julgamento:

Assunto: Imposto Sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

Ementa: IRPJ. PREJUÍZO FISCAL. SALDO NEGATIVO, PAGAMENTO INDEVIDO E RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. DISTINÇÕES. CONSTATAÇÃO DE ERRO. POSSIBILIDADE DE RETIFICAÇÃO DA DIPJ NO DECORRER DO PROCESSO DE COMPENSAÇÃO.

Pagamento indevido, saldo negativo e recolhimento de estimativas são figuras distintas. Ocorre o pagamento a maior quando, em determinado período de apuração, o valor da obrigação tributária a pagar é de “x” e o contribuinte recolheu “x” + “y”. A importância paga a maior, representada por “y”, pode ser objeto de compensação, tão logo processado o pagamento, quer seja no dia subsequente ou no mês seguinte. Salvo os casos de tributação exclusiva, o imposto de renda pago ou retido na fonte e as antecipações de recolhimento por estimativas, de que trata o artigo 2º da Lei nº 9.430, de 1996, contribuem para a apuração de eventual saldo negativo de IRPJ, mas com ele não se confundem. As estimativas são antecipações mensais que são levadas ao ajuste no final do ano. O saldo negativo do imposto de renda, apurado no final do ano-calendário, é decorrente das situações em que o imposto de renda retido na fonte e o montante do recolhimento por estimativas superam o valor do imposto devido. O valor pago a título de imposto de renda por estimativa, enquanto não encerrado o ano-calendário, não traduz a existência de crédito com a Fazenda Nacional. É considerado antecipação do imposto devido no encerramento do período de apuração e, nos casos em que superar o montante devido pode ser compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano subsequente, assegurada a alternativa de requerer, após a entrega da declaração de rendimentos, a restituição do montante pago a maior. Inteligência do art. 6º, § 1º, II, da Lei nº 9.430, de 1996. É cabível a retificação da DIPJ no decorrer do processo de compensação para possibilitar que a parte interessada aponte, de forma correta, o saldo negativo do IRPJ.

[...]

ACORDAM os membros da 4ª câmara / 2ª turma ordinária da primeira SEÇÃO DE JULGAMENTO, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso, e determinar o retorno dos autos à DRJ, para que aprecie a matéria em litígio, levando em consideração as declarações retificadoras, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

O processo iniciou-se a partir de DCOMPs que utilizavam como direito creditório pagamentos a título de IRPJ estimativa mensal, código 2362. A autoridade fiscal considerou os tributos inadimplidos, com base no art. 10 da IN 460, de 2004, alterado pela IN 600, de 2005,

pois somente poderiam ser utilizados na dedução do IRPJ devido ao final do período de apuração em que houve a retenção ou pagamento indevido ou para compor o saldo negativo de IRPJ do período.

Em sua manifestação de inconformidade, o contribuinte anexou as Declarações de informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) retificadoras dos anos-calendário de 2002, 2003 e 2004 (fls. 48/199 e 202/231), apresentadas em 18/09/2007, posteriormente à decisão administrativa (21/08/2007); e alegou, em síntese:

- em relação ao ano de 2002, no que diz respeito à base de cálculo do IRPJ, conforme ficha 11, nos meses de janeiro a setembro, apresentou base de cálculo negativa, sendo que nos meses de outubro, novembro e dezembro, apresentou base de cálculo positiva. A ficha 12A, fl. 59, indica saldo negativo de R\$ 269.610,19;

- quanto ao ano de 2003, exercício de 2004, a ficha 12A, da DIPJ, à fl. 108, apresenta saldo negativo de R\$ 257.598,10;

- no que diz respeito ao ano de 2004, exercício 2005, a DIPJ de fl. 170, na ficha 12A, indica saldo negativo de R\$ 333.130,13.

Ao apreciar a impugnação, a Turma de Julgamento da DRJ decidiu considerar improcedente a manifestação de inconformidade nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

ANO-CALENDÁRIO: 2002, 2003, 2004

REPETIÇÃO DE INDEBITO. ESTIMATIVAS MENSAS.

A pessoa jurídica tributada pelo lucro real anual que efetuar pagamento a maior de imposto de renda a título de estimativa mensal, somente poderá utilizar o valor pago na dedução do IRPJ devido ao final do período de apuração em que houve o pagamento indevido ou para compor o saldo negativo de IRPJ do período, nos termos do art. 10, da IN SRF nº 600/2005.

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário ao CARF, ao qual foi dado provimento parcial, nos termos da ementa já acima transcrita, devolvendo-se os autos à DRJ, para que apreciasse a matéria em litígio, levando em consideração as declarações retificadoras.

Cientificado, a PGFN interpôs recurso especial à 1ª Turma da CSRF, apresentando divergência jurisprudencial em relação à seguinte matéria: *possibilidade de retificação da DIPJ após despacho decisório no sentido de se inovar no pedido de compensação pela indicação de crédito de origem distinta da inicialmente apontada.*

Indicou um único paradigma o acórdão nº 105-17.143 (Quinta Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes), que veiculou a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2002, 2003

Ementa: LIMITES DA LIDE - INOVAÇÃO – DIREITO CREDITÓRIO NÃO EXPRESSO NA DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO - Não cabe a análise de eventual direito creditório correspondente a saldo negativo de IRPJ apurado por empresa incorporada pela recorrente, se esse pleito não restou expresso e demonstrado desde o início, quando da apresentação da declaração de compensação. A alegação, trazido por ocasião da manifestação de inconformidade, constitui inovação na lide. Assim, correta a decisão recorrida, que dela não conheceu.

RETIFICAÇÃO DE DIPJ APÓS DECISÃO ADMINISTRATIVA EM PROCESSO DE COMPENSAÇÃO - DESCABIMENTO DA ANÁLISE NO MESMO PROCESSO - Os eventuais direitos creditórios, oriundos de retificação de DIPJ efetuada após a decisão administrativa em processo de compensação, não mais podem ser apreciados no mesmo processo, por se tratar de inovação em relação à matéria originalmente discutida.

Para o processamento de seu recurso, a PGFN desenvolve os argumentos a seguir aduzidos:

- cotejando-se os acórdãos confrontados, verifica-se a similitude fática entre os casos envolvidos, tendo em vista que, em ambos os casos, discute-se a possibilidade de retificação da DIPJ após despacho decisório no sentido de se inovar no pedido de compensação pela indicação de crédito de origem distinta da inicialmente apontada;

- em que pese tenham enfrentado situações semelhantes, os acórdãos cotejados chegam a conclusões inteiramente distintas. Enquanto o acórdão recorrido determinou a apreciação das declarações retificadoras, para fins de compensação, o acórdão paradigma se manifestou pela impossibilidade da análise das retificações de DIPJ após a decisão administrativa, por entender que se trata de inovação em relação a matéria inicialmente discutida.

Em síntese, no mérito, em relação aos fundamentos para a reforma do acórdão guerreado, a recorrente alega que:

- a demonstração da existência de crédito líquido e certo deve ser feita desde o momento da apresentação da declaração de compensação, sob pena de desrespeito à própria natureza do instituto da compensação;

- não se pode admitir que um suposto crédito, não informado à Administração tributária até a ciência do despacho decisório que negou a homologação das compensações, seja admitido em momento tão tardio do processo, sem que tal tema tenha sido objeto de apreciação pela DRF responsável pela análise do pleito;

- os diplomas normativos regentes da matéria, quais sejam art. 74 da Lei nº 9.430/96 e art. 170 do CTN deixam clara a necessidade da existência de créditos líquidos e certos no momento da declaração de compensação, hipótese em que o crédito tributário encontrar-se-ia extinto sob condição resolutória, o que não ocorreu no caso dos autos;

- uma vez que a existência do suposto crédito nunca havia sido informado à fiscalização, nem mesmo informado nas DComp's a origem dos mesmos, não podem estes serem considerados líquidos e certos, nem mesmo há como homologar-se as compensações efetuadas com base nestes, sob pena de afronta direta aos ditames legais referidos;

- assim, declaração de compensação apresentada sem que o respectivo crédito que a lastreie seja comprovado desde logo, vindo apenas a ocorrer após a ciência do despacho

decisório não pode ser aceita uma vez que constitui inovação à lide sendo situação nova que não estava em discussão quando da análise inicial da existência do crédito;

- não se trata de prova de existência de crédito informado em declaração de compensação, situação em que caberia, uma vez comprovada a existência do crédito, a homologação das compensações, mas sim de crédito, suposto saldo negativo de IRPJ, não informado à Administração Tributária em DIPJ no momento oportuno;

- desta forma, a DRF decidiu corretamente sobre as compensações realizadas de acordo com os elementos de que dispunha, onde não constava qualquer menção ao suposto crédito decorrente de saldo negativo de IRPJ, mas referência tão somente a estimativas pelo contribuinte;

- a alegação de retificação da DIPJ para fins de constar o saldo negativo de IRPJ apenas foi trazida por ocasião da manifestação de inconformidade, constituindo verdadeira inovação à matéria tratada nos autos, não podendo ser objeto de análise neste processo;

- qualquer discussão sobre a compensação, inclusive sobre erro no preenchimento do pedido correspondente, deve ser feita em sede própria;

- conclui-se, portanto, que o órgão julgador, ao analisar a autuação, deve levar em consideração os dados informados no pedido de compensação apresentado pelo contribuinte para justificar a extinção do crédito tributário. Se considerar mês de apuração diverso do apontado pelo contribuinte na via compensatória, a decisão conflita com o próprio procedimento de compensação, em que se analisa o crédito nela indicado e não outro diverso;

- se entendesse ter ocorrido erro na indicação do direito creditório que pretendia compensar (saldo negativo de IRPJ e não as estimativas tal como apontou), o interessado deveria ter solicitado ao órgão competente, no caso, a Delegacia da Receita Federal, por meio de processo administrativo, a retificação da declaração de compensação, sendo esta a orientação da Receita Federal, expressa na IN SRF nº 460/2004;

- logo, o acórdão hostilizado violou o disposto no art. 170 do CTN e no art. 74, § 3º, inciso V, da Lei nº 9.430/96, uma vez que o alegado erro de preenchimento da DCOMP pelo interessado não pode e não poderia ser admitido, eis que, a retificação da origem do crédito tem a mesma natureza de uma Declaração de Compensação de débitos não homologados o que não é permitido nos termos das normas citadas.

Ao final, requer Fazenda Nacional que seja admitido o recurso, em razão da divergência apontada, e, no mérito, que lhe seja dado provimento para reformar o acórdão recorrido, mantendo-se a não homologação da compensação declarada.

O Presidente da Câmara recorrida deu seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

O contribuinte foi cientificado do Acórdão nº 1402-00.568, do recurso especial da PGFN e Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial, conforme termo de ciência por abertura de mensagem em 06/12/2016 (e-fl. 346). Após, verificou-se o decurso do

prazo para apresentação de recurso especial relativo à parte do acórdão que lhe foi desfavorável, bem assim para as contrarrazões ao recurso fazendário.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

Conhecimento

Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais (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, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

O recurso foi admitido pelo despacho do Presidente da Câmara recorrida e sua admissibilidade não foi questionada pela parte contrária.

A recorrente PGFN apresenta divergência jurisprudencial em relação à seguinte matéria: *possibilidade de retificação da DIPJ após despacho decisório no sentido de se inovar no pedido de compensação pela indicação de crédito de origem distinta da inicialmente apontada.*

O despacho de admissibilidade considerou comprovada a divergência após verificar que:

[...]Examinando o acórdão paradigma verifica-se que traz o entendimento de que eventuais direitos creditórios, oriundos de retificação de DIPJ efetuada após a decisão administrativa em processo de compensação, não mais podem ser apreciados no mesmo processo, por se tratar de inovação em relação à matéria originalmente discutida.

[...]

O acórdão recorrido, por seu turno, vem considerar que há possibilidade de retificação da DIPJ para, de forma adequada, apurar o saldo do imposto a pagar, ou seja, enquanto não extinto pela decadência, tem o contribuinte a prerrogativa de fazer a retificação da declaração e a Autoridade Tributária, em verificando a existência de pagamento a maior, tem o dever de restituir.

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial pela PGFN.

O paradigma apresentado trouxe a seguinte decisão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2002, 2003

Ementa: LIMITES DA LIDE - INOVAÇÃO – DIREITO CREDITÓRIO NÃO EXPRESSO NA DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO - Não cabe a análise de eventual direito creditório correspondente a saldo negativo de IRPJ apurado por empresa incorporada pela recorrente, se esse pleito não restou expresso e demonstrado desde o início, quando da apresentação da declaração de compensação. A alegação, trazido por ocasião da manifestação de inconformidade, constitui inovação na lide. Assim, correta a decisão recorrida, que dela não conheceu.

RETIFICAÇÃO DE DIPJ APÓS DECISÃO ADMINISTRATIVA EM PROCESSO DE COMPENSAÇÃO - DESCABIMENTO DA ANÁLISE NO MESMO PROCESSO - Os eventuais direitos creditórios, oriundos de retificação de DIPJ efetuada após a decisão administrativa em processo de compensação, não mais podem ser apreciados no mesmo processo, por se tratar de inovação em relação à matéria originalmente discutida.

De fato, a similitude fática entre os julgados é evidente e corrobora a admissibilidade recursal, uma vez que o paradigma apontado, como se vê, apreciou situação de retificação da DIPJ, após despacho decisório em análise de declaração de compensação, em que se pretende evidenciar saldo negativo de IRPJ alterando a natureza do pedido original, o que foi rechaçado pelo Colegiado paradigmático, ao contrário da posição do Colegiado agora recorrido.

Considerando presentes os pressupostos recursais, conheço do recurso especial interposto no presente caso.

Mérito

Conforme relatado, trata-se de decidir a respeito da possibilidade de poder ser apreciado no mesmo processo direitos creditórios surgidos a partir de retificações efetuadas na DIPJ após decisão denegatória de matéria originalmente discutida (pagamento indevido).

Em outras palavras, cumpre analisar a possibilidade de ser apreciado no mesmo processo administrativo direitos creditórios de outra natureza (saldo negativo) que surgiram a partir de retificação de DIPJ efetuada após a decisão administrativa que indeferiu pagamento indevido de estimativas supostamente recolhidas a maior.

A decisão recorrida, preliminarmente, concorda com o principal fundamento declinado pela decisão DRJ, no sentido de que o contribuinte teria se equivocado na identificação de situação envolvendo pagamento indevido quando o caso seria de outra natureza: mudança de critério de recolhimento das estimativas, impactando o saldo negativo apenas no final do ano. Confira-se a decisão recorrida a esse respeito:

[...]A diferença entre pagamento a maior, recolhimento de estimativas e saldo negativo de imposto ou de contribuição nem sempre tem sido compreendida pelos contribuintes. Esta incompreensão tem gerado equívocos verificados quando dos pedidos de compensação. Contudo, a imprecisão no uso da terminologia ou da identificação da natureza jurídica não pode obstar a análise e o processamento do pedido, nos termos dos artigos 2º, 6º e 74, todos da Lei nº 9.430, de 1996

[...]

Porém, logo a seguir, discorda do segundo fundamento da DRJ que indica uma inovação no pleito após o despacho decisório que não homologou as compensações efetuadas a partir de suposto pagamento indevido. Confira-se os termos da decisão da DRJ:

[...] Cumpre, ainda, observar que após a ciência do resultado, que se deu em 21/08/2007, e ante a cobrança de débitos fiscais que não foram anulados no encontro das contas, em face do não reconhecimento do direito creditório, a contribuinte transmitiu pela internet, em 18/09/2007, novas Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) para aumentar os saldos negativos do IRPJ dos anos-calendário de 2002, 2003 e 2004 ao patamar de R\$ 269.610,19 (fl. 59), R\$ 257.598,10 (fl. 108) e R\$ 338.130,13 (fl. 170), inserindo nas linhas 17 da "ficha 12A", das referidas DIPJ, imposto de renda mensal pago por estimativa na ordem de R\$ 64.782,86, R\$ 111.057,09 e R\$ 90.133,11, respectivamente, ou seja, foram adicionadas aos respectivos saldos negativos, as cifras que estão sendo pleiteadas no presente processo como pagamento indevido ou a maior.

Certo, por sua vez, que a Recorrente apresentou declaração retificadora das Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), dos anos-calendário de 2002, 2003 e 2004, porém só o fez com sua manifestação de inconformidade, e isso em data de 18/09/2007, posteriormente, portanto, à decisão administrativa (21/08/2007).

Sem adentrar em juízo quanto à possibilidade de retificação das DIPJ e da comprovação, em tese, do saldo negativo espelhado nas Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), trazidos às fls. 48/199 e 202/231, encontra-se afluído um novo pedido.

Como tal, não há de ser apreciado nesta instância julgadora, seja porque a autoridade fiscal fora alijada, seja porque falece competência a esta Turma para apreciação originária, a ver pelos artigos 174 e 238 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria do Ministro de Estado da Fazenda nº 95, de 30 de abril de 2007[...]

Ao fim e ao cabo, em termos práticos, a DRJ negou a transmutação de uma restituição/compensação de pagamento indevido em um pedido de restituição de saldo negativo a partir de DIPJ retificadora entregue após o despacho decisório, sob o fundamento que estaria havendo uma inovação do pedido inicial.

Pode-se deduzir, ainda, que a DRJ negou o pleito não em face da impossibilidade de retificar as declarações após despacho decisório - como sugeriu o acórdão combatido - mas fundamentalmente por não vislumbrar a possibilidade de, naquele momento, se processar um pedido de retificação que contemplaria uma inovação em relação ao pedido original que estava sendo julgado.

Confira-se os termos da decisão recorrida que reformou em parte a decisão DRJ no sentido de que analisasse o novo pedido em face das retificações apresentadas:

[...] Nas hipóteses em que o sujeito passivo, por qualquer motivo, deixar de recolher o tributo, a Administração tem o poder-dever de exigir o imposto. Por outro lado, nos casos em que o sujeito passivo tem direito a restituição, mesmo em situações de escrituração ou apuração errada, enquanto não extinto pela decadência, tem ele a prerrogativa de fazer a retificação da declaração e a Autoridade Tributária, em verificando a existência de pagamento a maior, tem o dever de restituir. **O que não se pode é deixar de examinar o mérito do pedido sob o fundamento de que falece competência à Turma Julgadora para apreciar inconformidade do recorrente em face de decisão que não conheceu da declaração retificadora devidamente processada.** Ademais, nos casos de indeferimento do pedido de compensação, ainda que parcial, se nestes fundamentos estiver **contido o não exame da declaração retificadora, por parte da autoridade fiscal, esta matéria deve ser devolvida ao exame da DRJ**, sob pena de supressão do duplo grau de jurisdição.

ISSO POSTO, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para determinar o retorno dos autos à DRJ para aprecie a matéria levando em consideração as declarações retificadoras e demais normas aplicáveis à espécie, podendo, inclusive, se entender necessário, devolver os autos à autoridade fiscal para que esta verifique eventuais questões pertinentes à existência do saldo negativo do IRPJ cuja compensação é requerida.

Considerando o ônus probatório, para ter direito à restituição do crédito e utilizá-lo em compensação, cumpre ao interessado demonstrar a ocorrência de pagamento indevido ou a maior.

É fato que a restituição de pagamento indevido ou a maior no próprio ano-calendário em relação às estimativas pagas na tributação pelo lucro real é plenamente cabível, pela inteligência a IN nº 900/2008, porém tal expediente precisa ser cabalmente demonstrado por meio de documentação hábil, sendo excluída a hipótese de simples mudança dos critérios de apuração das estimativas que se constituem em uma opção e não erro (receita bruta/balancetes de suspensão). Isso foi o que a DRJ tentou demonstrar que ocorrera e foi ratificado pela Turma *a quo*.

Contudo, não se trata aqui de desconsiderar o direito do recorrente de apresentar uma Declaração retificadora – como deu a entender a Turma *a quo* - para alterar quaisquer elementos que façam parte do seu pleito original e desde que o valor verdadeiro seja demonstrado através de documentação hábil.

Neste ponto cabe lembrar que o objeto dos presentes autos é o pedido de compensação apresentado em face de um pagamento indevido, apurado em conformidade com a DIPJ entregue tempestivamente. Dessa forma, o limite desta lide não poderia ultrapassar a verificação da existência de direito creditório decorrente de um pagamento indevido, considerando-se as informações prestadas à Administração Tributária através da DIPJ. Qualquer decisão além disso ultrapassaria os limites da competência regimental da Turma *a quo* e da DRJ, constituindo-se assim afronta ao requisito da adequação recursal.

Em que pese o processo administrativo fiscal ser informado pelo formalismo moderado, o informalismo tolerado não pode ser tão excessivo a ponto de afrontar o devido processo legal.

Há hipóteses, quando verificado um equívoco na forma que o pleito foi formalizado nos limites do pagamento indevido – como são os casos julgados pelo CARF de pedidos de restituição de IRRF quando na verdade pretendiam que se restituísse o saldo negativo decorrente por erro na informação do IRRF - não haveria óbice para se adotar aqui o princípio da fungibilidade e se transmutar a natureza do pedido de restituição de pagamento indevido para restituição de saldo negativo.

Porém, definitivamente este não foi o caso. Tanto é que a decisão recorrida concordou literalmente com o fundamento principal adotado pela DRJ que denegou a existência de pagamento indevido, quando era o caso de simples mudança dos critérios de apuração das estimativas que se constituem em uma opção e não erro (receita bruta/balancetes de suspensão).

Em se tratando de tentativa de transmutação de “pagamento indevido ou a maior de estimativa” para “saldo negativo”, a partir da retificação da DIPJ, a ausência de erro no caso dos autos fica evidenciada com a seguinte observação contida na decisão de piso:

Assim, se já não faz sentido falar-se em pagamento a maior de estimativa quando a pessoa jurídica efetua os recolhimentos com base na receita bruta, menos ainda fará quando a empresa levanta balanços ou balancetes mensais de suspensão ou redução, justamente para se antecipar ao ajuste anual e não ter que recolher tributo a maior durante o ano, como no caso em análise, em que a empresa optou pela forma de tributação do lucro real anual, com o levantamento de balanço ou balancete de suspensão ou redução, desde o mês de janeiro.

Somente, então, após a denegação do seu pleito e não encontrando justificativa para manter o original sob aquela justificativa é que o contribuinte amplia sobremaneira o seu pleito transmutando-o para um pedido de restituição de saldo negativo, a partir da retificação da DIPJ. Cabe aqui repisar os termos da DRJ a esse respeito:

[...] Cumpre, ainda, observar que após a ciência do resultado, que se deu em 21/08/2007, e ante a cobrança de débitos fiscais que não foram anulados no encontro das contas, em face do não reconhecimento do direito creditório, a contribuinte transmitiu pela internet, em 18/09/2007, novas Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) **para aumentar os saldos negativos do IRPJ dos anos-calendário de 2002, 2003 e 2004 ao patamar de R\$ 269.610,19 (fl. 59), R\$ 257.598,10 (fl. 108) e R\$ 338.130,13 (fl. 170)**, inserindo nas linhas 17 da "ficha 12A", das referidas DIPJ, imposto de renda mensal pago por estimativa na ordem de R\$ 64.782,86, R\$ 111.057,09 e R\$ 90.133,11, respectivamente, ou seja, **foram adicionadas aos respectivos saldos negativos, as cifras que estão sendo pleiteadas no presente processo como pagamento indevido ou a maior.** (grifou-se)

De fato, teve razão a DRJ em não conhecer da manifestação de inconformidade que ultrapassou o pedido original cuja natureza envolvia uma restituição de pagamento indevido das estimativas pagas, pois não se poderia permitir apreciar pedido de retificação de DIPJ posterior ao despacho decisório, para, daí, fazer aflorar no bojo do processo de pagamento indevido um pleito bem mais abrangente, envolvendo agora restituição de saldo negativo, de natureza completamente diversa.

Sem sombra de dúvida, trata-se de uma inovação que nada tem a ver com os limites da lide original, não sendo razoável afirmar que o despacho decisório cometera algum equívoco ao denegar o seu pleito original.

Nascido um novo pleito de natureza diversa descabe a sua análise no presente processo, cujo litígio, em tese, se encerrou com a negativa de existência de pagamento indevido a partir da DIPJ original.

Assim, a decisão recorrida deve ser reformada, mantendo-se a não homologação da compensação declarada, conforme decidido em primeira instância de julgamento.

Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de conhecer e dar provimento ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner

Voto Vencedor

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Redator designado.

Em que pese o brilhante voto da ilustre relatora, Conselheira Viviane Vidal Wagner, ousou dele discordar quanto ao mérito do recurso interposto pela Fazenda Nacional.

A controvérsia dos autos iniciou-se a partir do despacho decisório proferido pela autoridade fiscal da delegacia de origem que não reconheceu o direito creditório pleiteado pelo contribuinte, uma vez que os pedidos apresentados referiam-se a supostos indébitos de estimativas efetivamente recolhidas mas que, por si só, não representariam direitos de crédito perante a Receita Federal. A unidade de origem ainda consignou que as estimativas recolhidas deveriam ter sido utilizadas em eventual apuração de saldo negativo de IRPJ, somente configurado ao final do ano-calendário respectivo.

Em sua manifestação de inconformidade, o contribuinte argumentou que, em realidade, tratar-se-ia de pedido de reconhecimento de indébito de saldo negativo de IRPJ do respectivo período de apuração, procedendo à retificação das DIPJ (realizadas após ciência dos despachos decisórios) computando no saldo apurado em cada um dos três períodos de apuração as respectivas estimativas objeto dos PER/DComp indeferidos pela unidade de origem.

Apreciando esse recurso, a turma julgadora de primeira instância dele não conheceu, por entender tratar-se de novo pedido de reconhecimento de crédito baseado em fundamentos distintos dos inicialmente apresentados.

No julgamento do recurso voluntário apresentado pelo interessado, a turma ordinária do CARF deu-lhe provimento parcial para determinar o retorno dos autos à DRJ para que fosse analisado o mérito da manifestação de inconformidade apresentada, levando-se em consideração o saldo negativo de IRPJ indicado nas DIPJ retificadoras transmitidas.

Em seu recurso especial ora em exame, a PGFN requer a reforma integral da decisão recorrida, restabelecendo-se a decisão da DRJ.

Pois bem, a respeito da possibilidade de conversão dos pedidos de indébitos de estimativa em apuração do saldo negativo de IRPJ apurado ao final do período de apuração, bem

como sobre a possibilidade de apreciação do pleito do contribuinte baseado em declarações retificadoras transmitidas após já ter sido proferido o despacho decisório, já me pronunciei em diversas ocasiões, como, por exemplo, no recente Acórdão nº 1301-004.821 - julgado na sessão de 16 de outubro de 2020 – em relação ao qual peço vênia para transcrever seus fundamentos:

Conforme relatado, aduz a Recorrente ter cometido equívoco no preenchimento da DComp em litígio, ao indicar que a origem do crédito como pagamento indevido de estimativa, quando, em realidade, tratava-se de pedido de reconhecimento de saldo negativo apurado ao final do período de apuração. A unidade de origem não homologou a compensação porque o pagamento de estimativa em questão estava alocado a débito de estimativa confessado em DCTF. Já a DRJ entendeu não ser competente para analisar retificação de DComp, não podendo ser caracterizado como tal

Este colegiado tem adotado o entendimento de que no caso de divergência entre a DIPJ/DCTF e DCOMP, deve a autoridade prolatora do despacho decisório, anteriormente a esta decisão, proceder a intimação do contribuinte para retificar uma das declarações ou todas, de modo que a exigência prevista no artigo 170 do CTN, no que se refere à exigência de certeza e liquidez do direito creditório apresentado, não seja desnaturada para impedir a apreciação material do pleito formulado pelo contribuinte.

O fundamento desse raciocínio funda-se no fato de que a autoridade fiscal não pode limitar sua análise apenas nas informações prestadas em DComp, já que existem informações em seu banco de dados provenientes de outras declarações que permitem a análise da liquidez e certeza do crédito pleiteado. Isto é, cabe à fiscalização, ao menos, questionar a divergência existente entre as declarações transmitidas e proceder à intimação do contribuinte para retificar uma delas, de modo a oportunizar ao contribuinte prestar esclarecimentos e eventualmente retificar suas declarações.

Compulsando os autos, não encontro comprovação de que o contribuinte fora intimado para proceder a retificação de quaisquer das declarações, antes do despacho decisório.

A própria Administração Tributária, ao constatar esse rigor formal, modificou os Despachos Decisórios emitidos eletronicamente passando a **intimar previamente o contribuinte, antes de emitir o despacho denegatório, verificar a inconsistência das informações indicadas no Per/DComp com outras já prestadas em declarações transmitidas anteriormente ou com outros elementos constantes nos bancos de dados do Fisco.**

Caso o contribuinte não responda à intimação fiscal, o despacho decisório será proferido. Contudo, tal fato não significa que o direito do contribuinte à retificação de declarações, ou ainda de demonstrar os erros nelas cometidos, tenha precluído, sendo ainda possível retificar a DIPJ, DCTF e a própria Per/DComp.

Em relação à possibilidade de comprovação de erro de fato no preenchimento da declaração, inclusive na própria DCOMP, o entendimento atual, inclusive da RFB, é de que é possível superar esse equívoco, desde que haja comprovação de tal erro, conforme bem delineado pela RFB no Parecer Normativo Cosit nº 8, de 2014, cujo excerto de interesse de sua ementa reproduz-se a seguir:

Assunto. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. REVISÃO E RETIFICAÇÃO DE OFÍCIO – DE LANÇAMENTO E DE DÉBITO CONFESSADO, RESPECTIVAMENTE – EM SENTIDO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. CABIMENTO. ESPECIFICIDADES.

A revisão de ofício de lançamento regularmente notificado, para reduzir o crédito tributário, pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, no caso de ocorrer uma das hipóteses previstas nos incisos I, VIII e IX do art. 149 do Código Tributário Nacional – CTN, quais

sejam: quando a lei assim o determine, aqui incluídos o vício de legalidade e as ofensas em matéria de ordem pública; **erro de fato**; fraude ou falta funcional; e vício formal especial, desde que a matéria não esteja submetida aos órgãos de julgamento administrativo ou já tenha sido objeto de apreciação destes.

A retificação de ofício de débito confessado em declaração, para reduzir o saldo a pagar a ser encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN para inscrição na Dívida Ativa, pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, **na hipótese da ocorrência de erro de fato no preenchimento da declaração.**

REVISÃO DE DESPACHO DECISÓRIO QUE NÃO HOMOLOGOU COMPENSAÇÃO, EM SENTIDO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE.

A revisão de ofício de despacho decisório que não homologou compensação pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, **na hipótese de ocorrer erro de fato no preenchimento de declaração (na própria Declaração de Compensação – Dcomp ou em declarações que deram origem ao débito, como a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF e mesmo a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, quando o crédito utilizado na compensação se originar de saldo negativo de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ ou de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL), desde que este não esteja submetido aos órgãos de julgamento administrativo ou já tenha sido objeto de apreciação destes. [grifos nossos]**

Ainda sobre a possibilidade de correção de erros no preenchimento de declarações, peço vênia para transcrever excerto da ementa do Acórdão nº 9101-002.203, de relatoria do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, julgado na sessão de 02/02/2016:

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 ideia 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. [grifos nossos]

[...]

A respeito da possibilidade de se alterar a origem do crédito pleiteado quando o contribuinte, equivocadamente, preenche a PER/DComp indicando como origem do crédito pagamento indevido ou a maior de estimativa em vez de saldo negativo, há precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais nesse, conforme pode se observar, por exemplo, no Acórdão nº 9101-004.200, também de relatoria do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo. Veja-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

ANO-CALENDÁRIO: 2002

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR DE ESTIMATIVA MENSAL. ANÁLISE DO CRÉDITO NA PERSPECTIVA DE SALDO NEGATIVO. POSSIBILIDADE.

Os recolhimentos a título de estimativa são referentes, no seu conjunto, a um mesmo período (ano-calendário), e embora a contribuinte tenha indicado como crédito a ser compensado nestes autos apenas a estimativa de julho/2002, e não o saldo negativo total do ano, o pagamento reivindicado como indébito corresponde ao mesmo período anual (2002) 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 concluir 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. Os autos devem ser devolvidos à Delegacia de origem, para que sejam reexaminadas as declarações de compensação, tratando do crédito na perspectiva de saldo negativo de IRPJ no ano-calendário de 2002.

Ao compulsar os presentes autos, de fato, parece-me que resta evidente não se tratar de pedido de pagamento a maior das estimativas, mas, em tese, saldo negativo no período. Se por um lado, a Recorrente confundiu esses conceitos quando da apresentação da declaração, por outro, deixou inequívoco em suas razões de defesa de que sua intenção era mesma aproveitar crédito decorrente do referido saldo negativo formado pelo conjunto das estimativas.

Convém ainda ressaltar que a unidade de origem também não avançou no exame do mérito do contribuinte por falta de retificação das DCTF, óbice esse também ora superado com base nos mesmos fundamentos do erro no preenchimento do PER/DComp.

Nesses casos, este Colegiado firmou o entendimento de se reconhecer parte do requerido pela Recorrente e determinar o retorno dos autos à unidade de origem para se reinicie a análise do mérito do pedido quanto à sua certeza e liquidez, evitando-se, nesta fase processual, a realização de diligências a fim de não lhe suprimir instâncias de julgamento, e lhe oportunizar que, se for o caso, após ser devidamente intimado para tanto, apresente documentos e estes sejam analisados a fim de se averiguar a ocorrência do erro alegado e consequentemente a aferição de seu direito de crédito.

Dessa forma, a unidade de origem poderá analisar o mérito do pedido, qual seja, a existência de saldo negativo no período, adotando-se a cautela necessária quanto a eventuais PER/DComps referentes a outras estimativas do mesmo período de apuração a que se refere o presente pedido.

No caso concreto, o contribuinte procedeu à retificação das DIPJ após ter ciência do despacho decisório denegando seu pedido, o que não invalida o raciocínio travado no precedente transcrito alhures, em especial quanto à possibilidade de conversão dos pedidos de indébitos de estimativa em saldo negativo de IRPJ do respectivo período de apuração.

Por outro lado, há de se levar em consideração as peculiaridades do caso concreto: o contribuinte transmitiu PER referente às estimativas de novembro e dezembro de 2002 (respectivamente nos valores de R\$ 30.599,47 e R\$ 34.183,39 – total de R\$ 64.782,86), referente à estimativa de dezembro de 2003 (R\$ 111.057,09), e referente à estimativa de novembro de 2004 (R\$ 90.133,11). Contudo, nas respectivas DIPJ retificadoras indicou saldos negativos superiores a esses valores de estimativas recolhidas e requereu - tanto em manifestação de

inconformidade quanto em seu recurso voluntário - que esses novos saldos indicados nessas declarações fossem reconhecidos.

Nesse cenário, embora o pedido principal do recurso da PGFN de restabelecimento da decisão da DRJ não se sustente, há de se provê-lo parcialmente para que o exame de mérito a ser realizado em relação aos saldos negativos tenha como limite os valores das estimativas recolhidas e informadas em PER, respectivamente para os anos-calendário de 2002, 2003 e 2004 nos valores de R\$ 64.782,86, R\$ 111.057,09 e R\$ 90.133,11.

E, considerando-se que o óbice no reconhecimento dos referidos créditos - como sendo de saldos negativos dos respectivos períodos de apuração - surgiu na unidade de origem ao proferir os despachos decisórios, é para lá que os autos devem retornar para exame de mérito, e não para a DRJ como decidido pela turma ordinária.

Por conseguinte, deverá a unidade de origem proferir despacho decisório complementar e reiniciar o rito processual, inclusive, se for o caso, possibilitando ao contribuinte a apresentação de nova manifestação de inconformidade.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por CONHECER do recurso especial para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, com retorno dos autos à unidade de origem para análise dos pedidos como saldo negativo do respectivo período, limitado aos valores requeridos nas PER/DComps originais.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto