



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10825.901212/2008-21
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.113 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 02 de setembro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SENDI ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2003

COMPENSAÇÃO ERRO NO PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO DCOMP

Demonstrado o erro no preenchimento da Declaração de Compensação (DCOMP) quanto à real natureza do crédito, mediante informação incorreta de pagamento indevido de estimativa quando a pretensão era utilizar o saldo negativo por ela parcialmente constituído, os autos devem ser restituídos à Unidade de Origem para que analise a existência, suficiência e disponibilidade do direito creditório em sua real natureza.

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 negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Viviane Vidal Wagner, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Suplente Convocado) e Andrea Duek Simantob. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

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 (suplente convocado), Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência contra o acórdão 1802-001.190, da 2ª Turma Especial da 1ª Seção, por meio do qual o colegiado decidiu dar provimento ao recurso voluntário, nos termos da seguinte ementa:

Acórdão recorrido 1802-001.190

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL

Ano-calendário: 2003

Ementa: PERDCOMP. MATÉRIA CONEXA

Reconhecido o saldo negativo da CSLL relativa ao ano calendário de 2003, nos autos dos processos nºs 10825.900263/2008-36, 10825.900710/2008-57 e 10825.900759/2008-18, resta cabível a homologação da compensação vinculada ao mesmo saldo negativo, no limite do crédito reconhecido.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em DAR provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Aponta a Recorrente divergência de interpretação da legislação tributária em relação ao tema retificação de DCOMP depois da ciência do despacho decisório, sendo indicados os acórdãos paradigmas a seguir:

Acórdão paradigma 1401-000.396

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

Ementa: DCOMP - RETIFICAÇÃO APÓS DECISÃO QUE NEGOU HOMOLOGAÇÃO À COMPENSAÇÃO DESCABIMENTO.

É inadmissível a retificação de DCOMP para alterar o exercício de apuração do saldo negativo de IRPJ informado, quando a declaração retificadora é apresentada posteriormente à ciência da decisão administrativa que negou homologação à compensação originalmente declarada.

RETIFICAÇÃO DE DCOMP VIA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. A manifestação de inconformidade não é meio adequada para retificação da DCOMP, seja pela incompatibilidade dos instrumentos, seja pela preclusão da possibilidade de referida retificação após a decisão administrativa que negou a compensação originalmente declarada.

Recurso voluntário negado.

Acórdão paradigma 1202-000.526

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA 1RPJ

Ano-calendário: 2004

PER/DCOMP. RETIFICAÇÃO APÓS DECISÃO QUE NEGOU O PEDIDO. DESCABIMENTO. É inadmissível a retificação de PER/DCOMP para alterar o exercício de apuração do saldo negativo do IRPJ, quando solicitada pela interessada posteriormente à ciência da decisão administrativa que não reconheceu o crédito pleiteado e não homologou as compensações originalmente declaradas.

Em síntese, a Recorrente, ao demonstrar o dissídio jurisprudencial, assim argumenta:

Cotejando o acórdão recorrido juntamente com os acórdãos trazidos à divergência, verifica-se, de plano, a semelhança das questões ali envolvidas, tendo em vista que nos casos discute-se a possibilidade de retificação da DCOMP após despacho decisório no sentido de se inovar no pedido de compensação pela indicação de crédito distinto do inicialmente apontado.

A similitude fática é latente entre as decisões em cotejo, nos paradigmas, também foi analisada DCOMP, em relação à qual o contribuinte aponta erro na indicação do crédito, que corresponderia a saldo negativo de ano calendário diverso ao constante na declaração.

Entretanto, em que pese tenham enfrentado situações semelhantes, os acórdãos comparados chegam a conclusões inteiramente distintas. Isso porque, enquanto o acórdão recorrido determinou a compensação, os acórdãos paradigmas se manifestaram pela impossibilidade da análise da retificação da DCOMP após a decisão administrativa, por entender que se trata de inovação em relação à matéria inicialmente discutida, assim como decidiu a DRJ em 1ª instância no presente caso.

Em 08 de setembro de 2016, o Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção deu seguimento ao recurso especial, observando:

Verifica-se que recorrido e paradigmas trataram de situações em que o contribuinte retificou a DCOMP posteriormente à ciência da decisão administrativa que negou homologação à compensação originalmente declarada.

Entretanto, no recorrido, firmou-se o entendimento no sentido de que, constatado o erro de fato no preenchimento da DCOMP e sendo comprovada existência do crédito pleiteado, a compensação deve ser homologada.

Por outro lado, nos paradigmas, entendeu-se não ser cabível a retificação da DCOMP após proferido o despacho que não a homologou.

Ante ao exposto, neste juízo de cognição sumária, conclui-se que restou caracterizada a divergência de interpretação suscitada e que foram atendidos os pressupostos de admissibilidade pelo presente recurso especial.

O sujeito passivo apresentou contrarrazões, em que questiona exclusivamente o mérito do recurso especial.

É o relatório.

Voto

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

O recurso especial é tempestivo e atendeu aos demais requisitos de admissibilidade, não havendo, inclusive, questionamento pela parte recorrida no tocante ao seu seguimento, motivo pelo qual concordo e adoto as razões do i. Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF para conhecimento do Recurso Especial, nos termos do permissivo do art. 50, § 1º, da Lei 9.784/1999.

Assim, conheço do recurso especial.

Mérito

O mérito do presente recurso consiste em definir se é possível admitir a reforma da declaração e compensação (DCOMP), sob alegação de erro de preenchimento, após a ciência do despacho decisório.

No caso, o sujeito passivo alegou em sua manifestação de inconformidade que, ao preencher a Dcomp incorreu em equívoco ao completar a ficha de origem do crédito, rendo informado crédito de pagamento indevido ou a maior de CSLL, vinculando o Darf recolhido a título de estimativa de CSLL devido em maio de 2003, com vencimento em 30/06/2003, em vez de informar saldo negativo de CSLL do ano calendário de 2003.

Compreendo que é de se acolher o pleito do contribuinte, nos termos do acórdão recorrido.

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. 1º do Decreto 70.235/1972 – recepcionado com status de lei ordinária pela CF88).

A manifestação de inconformidade está inserida no rito do Decreto 70.235/1972 e, assim como as turmas da DRJ e do CARF têm competência para cancelar um débito indevidamente lançado em auto de infração, compreendo que elas também a têm para cancelar ou revisar informações -- créditos e débitos -- mencionadas eventualmente em erro em uma DCOMP. Em tais casos, estamos no contexto do processo administrativo fiscal e, portanto, no mesmo âmbito de um procedimento de determinação de créditos tributários da União.

A DCOMP consiste em 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 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.

De se lembrar, ademais, que o Código Tributário Nacional prevê a possibilidade de a própria autoridade administrativa retificar de ofício erros contidos em declarações 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.*). Sendo que o fato de a unidade de origem poder reconhecer erros quando da realização da cobrança do débito não significa que tal proceder seja de competência exclusiva daquela autoridade.

No caso, verifica-se que o voto condutor do acórdão recorrido analisou especificamente o alegado erro de preenchimento da DCOMP, tendo realizado efetiva verificação do saldo negativo pleiteado, concluindo pela sua existência, suficiência e disponibilidade. Veja-se:

É de ver, que o contribuinte vincula seu pleito ao saldo negativo da CSLL em 31/12/2003.

Assim, descaracterizado o indébito do pagamento de estimativa, em virtude da afirmação acima e, a não apresentação de Balancete de Suspensão/Redução, o pedido formulado depende da verificação das seguintes condições: (i) se o requerente não utilizou o alegado pagamento indevido de estimativa no ajuste anual do imposto ou contribuição; (ii) se o sujeito passivo declarou saldo negativo e não compensado com outros indébitos.

Depreende-se da afirmação da interessada que o pagamento efetuado de CSLL à título de estimativa mensal, relativo ao período de apuração: 31/05/2003, vencimento: 30/06/2003, Data de Arrecadação: 30/06/2003, DARF: R\$ 11.156,15, foi utilizado na dedução da CSLL devida ao final do período de apuração para compor o saldo negativo de CSLL do ano calendário de 2003 na ordem de R\$ 67.587,56.

O assunto foi tratado no âmbito desse Conselho Administrativo Fiscal – CARF, mediante os processos n.ºs 10825.900263/2008-36, 10825.900710/2008-57 e 10825.900759/2008-18, para os quais foram expedidos os Acórdãos n.ºs 1803-000.746, 1803-000.747 e 1803-000.750, respectivamente, proferidos na sessão de 16/12/2010, juntados aos presentes autos.

A conclusão do voto condutor nos mencionados acórdãos, foi no sentido de reconhecer o saldo negativo da CSLL relativa ao ano calendário de 2003 no valor de no valor original de R\$ 67.587,56, e por consequência homologar os PERDCOMPs a ele vinculados, no limite do mencionado crédito. Vejamos o teor dos votos:

Acórdão nº 1803-000.746:

(...)

O contribuinte foi cientificado da decisão da DRJ em 06/07/2009, conforme AR constante às fls. 65, e interpôs recurso voluntário em 05/08/2009, desta forma, o recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos legais para sua admissibilidade.

Dele conheço.

Conforme descrito no relatório, o contribuinte foi notificado, através de Despacho Decisório, da não homologação de compensação na qual pretendia compensar débito de COFINS, PA 03/2004, R\$ 13.358,29, com crédito decorrente de saldo negativo CSLL ano-calendário 2003, declarado na DIPJ/2004, sob a alegação de inexistência de crédito.

Muito embora o crédito decorrente de saldo negativo CSLL esteja corretamente descrito em DIPJ conforme afirma o contribuinte, e conforme é perfeitamente possível verificar nos documentos trazidos aos autos (fl 48), este foi erroneamente declarado em DCOMP, visto que referido valor foi declarado na DCOMP nº 32993.57382.110504.1.3.041459, como "pagamento indevido ou a maior" relativo a abril/2003, quando o correto seria "saldo negativo de CSLL";

Neste sentido, em que pese haver evidências suficientes no processo para demonstrar a existência de crédito suficiente a compensação pleiteada por meio da DCOMP, bem como todas as explicações do contribuinte, quando da apresentação da impugnação, optou a DRJ por não homologar referida DCOMP quando do julgamento da manifestação de inconformidade apresentada, sob a alegação de que o crédito pleiteado não teve sua liquidez e certeza devidamente comprovada, até mesmo porque deixou de juntar no processo administrativo o Termo de Abertura e o Termo de Encerramento do Razão Analítico em Real e o respectivo LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real).

Entendo que os documentos apresentados juntamente com a impugnação já eram suficientes para demonstrar a liquidez e certeza do crédito que se pleiteia o reconhecimento (saldo negativo de CSLL no montante de R\$ 67.587,56). Em complemento aos documentos apresentados juntamente com a impugnação, o contribuinte apresentou quando da interposição do recurso voluntário sob

julgamento, os documentos citados pela DRJ como necessários a comprovação da certeza e liquidez do crédito, a saber: Termo de Abertura e o Termo de Encerramento do Razão Analítico em Real e o respectivo LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real).

Neste sentido, a jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e da própria Delegacia de Julgamentos da Receita Federal é farta em afirmar que constatado o erro de fato no preenchimento da DCOMP e também a existência de crédito em favor da empresa, a compensação deve ser homologada.

A ementa abaixo reproduzida de julgamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, cujo relator foi Afonso Celso Mattos Lourenço, é extremamente didática ao dizer que a verdade material deve prevalecer sobre a formal:

“LANÇAMENTO ERRO NO PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO Deve a verdade material prevalecer sobre a formal, pelo que se demonstrado que o erro pelo preenchimento da declaração provocou o lançamento, deve ser reconhecida a sua invalidade.” (CSRF, rel. Afonso Celso Mattos Lourenço, sessão de 15 de maio de 1995 acórdão n.º 011854, processo n.º 10920.000.270/9111).”

Desta forma, uma vez demonstrado o erro no preenchimento da declaração de compensação (DCOMP) e a existência do crédito, deve a verdade material prevalecer sobre a formal, sendo o crédito reconhecido e a compensação homologada.

Com relação ao pedido de apensamento dos processos n.º 10825900.725/200815, 10825900.759/200818, 10825900.710/200857, 10825900.705/200844, 10825900/200847, 10825900.206/200857, 10825900.232/200885, 10825900.178/200878, 10825900.248/200898, 10825900.177/200823, 10825900.732/200817 em razão de todos decorrerem do mesmo crédito, ou seja, de compensação utilizando o saldo negativo de CSLL originado no anocalendário 2003, tendo em vista que o não julgamento conjunto dos demais processos não prejudica o julgamento do processo sob análise, o apensamento pedido não é concedido, sendo que os demais processos serão julgados quando indicados para a pauta de julgamento. (GRIFEI)

Ante todo o exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso para reconhecer o crédito de R\$ 67.587,56 decorrente de saldo negativo de CSLL/2003, homologando as compensações até o limite do crédito reconhecido.

Acórdão n.º 1803-000.747:

O contribuinte foi cientificado da decisão da DRJ em 06/07/2009, conforme AR constante às fls. 64, e interpôs recurso voluntário em 05/08/2009, desta forma, o recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos legais para sua admissibilidade.

Dele conheço.

Conforme descrito no relatório, o contribuinte foi notificado, através de Despacho Decisório, da não homologação de compensação na qual pretendia compensar débito de CSLL, PA 05/2004, R\$ 1.621,67, com crédito decorrente de saldo negativo CSLL anocalendário 2003, declarado na DIPJ/2004, sob a alegação de inexistência de crédito.

Muito embora o crédito decorrente de saldo negativo CSLL esteja corretamente descrito em DIPJ conforme afirma o contribuinte, e conforme é perfeitamente possível verificar nos documentos trazidos aos autos (fl 47), este foi erroneamente declarado em DCOMP, visto que referido valor foi declarado na DCOMP n.º 31032.83818.160604.1.3.049478, como "pagamento indevido ou a maior" relativo a junho/2003, quando o correto seria "saldo negativo de CSLL";

Neste sentido, em que pese haver evidências suficientes no processo para demonstrar a existência de crédito suficiente a compensação pleiteada por meio

da DCOMP, bem como todos as explicações do contribuinte, quando da apresentação da impugnação, optou a DRJ por não homologar referida DCOMP quando do julgamento da manifestação de inconformidade apresentada, sob a alegação de que o crédito pleiteado não teve sua liquidez e certeza devidamente comprovada, até mesmo porque deixou de juntar no processo administrativo o Termo de Abertura e o Termo de Encerramento do Razão Analítico em Real e o respectivo LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real).

Entendo que os documentos apresentados juntamente com a impugnação já eram suficientes para demonstrar a liquidez e certeza do crédito que se pleiteia o reconhecimento (saldo negativo de CSLL no montante de R\$ 67.587,56). Em complemento aos documentos apresentados juntamente com a impugnação, o contribuinte apresentou quando da interposição do recurso voluntário sob julgamento, os documentos citados pela DRJ como necessários a comprovação da certeza e liquidez do crédito, a saber: Termo de Abertura e o Termo de Encerramento do Razão Analítico em Real e o respectivo LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real).

Neste sentido, a jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e da própria Delegacia de Julgamentos da Receita Federal é farta em afirmar que constatado o erro de fato no preenchimento da DCOMP e também a existência de crédito em favor da empresa, a compensação deve ser homologada.

A ementa abaixo reproduzida de julgamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, cujo relator foi Afonso Celso Mattos Lourenço, é extremamente didática ao dizer que a verdade material deve prevalecer sobre a formal:

“LANÇAMENTO ERRO NO PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO Deve a verdade material prevalecer sobre a formal, pelo que se demonstrado que o erro pelo preenchimento da declaração provocou o lançamento, deve ser reconhecida a sua invalidade.” (CSRF, rel. Afonso Celso Mattos Lourenço, sessão de 15 de maio de 1995 acórdão nº 011854, processo nº 10920.000.270/9111).”

Desta forma, uma vez demonstrado o erro no preenchimento da declaração de compensação (DCOMP) e a existência do crédito, deve a verdade material prevalecer sobre a formal, sendo o crédito reconhecido e a compensação homologada.

Com relação ao pedido de apensamento dos processos nº 10825900.725/200815, 10825900.759/200818, 10825900.705/200844, 10825900.695/200847, 10825900.206/200857, 10825900.232/200885, 10825900.178/200878, 10825900.248/200898, 10825900.177/200823, 10825900.732/200817, 10825900.732/200817 em razão de todos decorrerem do mesmo crédito, ou seja, de compensação utilizando o saldo negativo de CSLL originado no anocalendário

2003, tendo em vista que o não julgamento conjunto dos demais processos não prejudica o julgamento do processo sob análise, o apensamento pedido não é concedido, sendo que os demais processos serão julgados quando indicados para a pauta de julgamento.

Ante todo o exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso para reconhecer o crédito de R\$ 67.587,56 decorrente de saldo negativo de CSLL/2003, homologando as compensações até o limite do crédito reconhecido.

Acórdão nº 1803-000.750:

O contribuinte foi cientificado da decisão da DRJ em 06/07/2009, conforme AR constante às fls. 64, e interpôs recurso voluntário em 05/08/2009, desta forma, o recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos legais para sua admissibilidade.

Dele conheço.

Conforme descrito no relatório, o contribuinte foi notificado, através de Despacho Decisório, da não homologação de compensação na qual pretendia

compensar débito de CSLL, PA 05/2004, R\$ 4.760,14, com crédito decorrente de saldo negativo CSLL anocalendarário 2003, declarado na DIPJ/2004, sob a alegação de inexistência de crédito.

Muito embora o crédito decorrente de saldo negativo CSLL esteja corretamente descrito em DIPJ conforme afirma o contribuinte, e conforme é perfeitamente possível verificar nos documentos trazidos aos autos (fl 47), este foi erroneamente declarado em DCOMP, visto que referido valor foi declarado na DCOMP n.º 30713.34143.160604.1.3.040074, como "pagamento indevido ou a maior" relativo a agosto/2003, quando o correto seria "saldo negativo de CSLL";

Neste sentido, em que pese haver evidências suficientes no processo para demonstrar a existência de crédito suficiente a compensação pleiteada por meio da DCOMP, bem como todas as explicações do contribuinte, quando da apresentação da impugnação, optou a DRJ por não homologar referida DCOMP quando do julgamento da manifestação de inconformidade apresentada, sob a alegação de que o crédito pleiteado não teve sua liquidez e certeza devidamente comprovada, até mesmo porque deixou de juntar no processo administrativo o Termo de Abertura e o Termo de Encerramento do Razão Analítico e Real e o respectivo LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real).

Entendo que os documentos apresentados juntamente com a impugnação já eram suficientes para demonstrar a liquidez e certeza do crédito que se pleiteia o reconhecimento (saldo negativo de CSLL no montante de R\$ 67.587,56). Em complemento aos documentos apresentados juntamente com a impugnação, o contribuinte apresentou quando da interposição do recurso voluntário sob julgamento, os documentos citados pela DRJ como necessários a comprovação da certeza e liquidez do crédito, a saber: Termo de Abertura e o Termo de Encerramento do Razão Analítico em Real e o respectivo LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real).

Neste sentido, a jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e da própria Delegacia de Julgamentos da Receita Federal é farta em afirmar que constatado o erro de fato no preenchimento da DCOMP e também a existência de crédito em favor da empresa, a compensação deve ser homologada.

A ementa abaixo reproduzida de julgamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, cujo relator foi Afonso Celso Mattos Lourenço, é extremamente didática ao dizer que a verdade material deve prevalecer sobre a formal:

“LANÇAMENTO ERRO NO PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO Deve a verdade material prevalecer sobre a formal, pelo que se demonstrado que o erro pelo preenchimento da declaração provocou o lançamento, deve ser reconhecida a sua invalidade.” (CSRF, rel. Afonso Celso Mattos Lourenço, sessão de 15 de maio de 1995 acórdão n.º 011854, processo n.º 10920.000.270/9111).”

Desta forma, uma vez demonstrado o erro no preenchimento da declaração de compensação (DCOMP) e a existência do crédito, deve a verdade material prevalecer sobre a formal, sendo o crédito reconhecido e a compensação homologada.

Com relação ao pedido de apensamento dos processos n.º 10825900.725/200815, 10825900.710/200857, 10825900.705/200844, 10825900.695/200847, 10825900.206/200857, 10825900.232/200885, 10825900.178/200878, 10825900.248/200898, 10825900.177/200823, 10825900.732/200817, 10825900.732/200817 em razão de todos decorrerem do mesmo crédito, ou seja, de compensação utilizando o saldo negativo de CSLL originado no anocalendarário 2003, tendo em vista que o não julgamento conjunto dos demais processos não prejudica o julgamento do processo sob análise, o apensamento pedido não é concedido, sendo que os demais processos serão julgados quando indicados para a pauta de julgamento.

Ante todo o exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso para reconhecer o crédito de R\$ 67.587,56 decorrente de saldo negativo de CSLL/2003, homologando as compensações até o limite do crédito reconhecido.

Nesse contexto, reconhecido o saldo negativo da CSLL relativa ao ano calendário de 2003 e, acolhendo como razão de decidir o resultado acima, por se tratar de matéria conexa ao presente processo nº 10825900.232/2008-85 (*sic*), voto no sentido de DAR provimento ao recurso voluntário para homologar a compensação pleiteada nos presentes autos, no limite do crédito já reconhecido acima.

Não há reparos a fazer na decisão recorrida, razão porque proponho a seguinte ementa para o presente 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. 1º 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.

Observo que, colocado o mérito em votação, a maioria da Turma acompanhou esta Relatora pelas conclusões, prevalecendo as razões de decidir expostas pela Conselheira Edeli Pereira Bessa em sua declaração de voto abaixo, refletidas também na ementa deste julgado.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto por conhecer do recurso especial e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

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 nº 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 nº 66, de 2002, convertida na Lei nº 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 nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 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 legislação¹.

¹ Lei nº 9.430, de 1996:

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 nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003, permite, genericamente, que o sujeito passivo apresente manifestação de inconformidade para 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 nº 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 nº 9.430, de 1996, art. 74, § 9º, incluído pela Lei nº 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 nº 9.430, de 1996, art. 74, § 10, incluído pela Lei nº 10.833, de 2003, art. 17; Decreto nº 70.235, de 1972, art. 25, inciso II, com a redação dada pela Lei nº 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 nº 70.235, de 1972 (Título II deste Regulamento), e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação (Lei nº 9.430, de 1996, art. 74, § 11, incluído pela Lei nº 10.833, de 2003, art. 17).

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)

[...]

§ 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)

[...]

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; (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

[...]

VIII - os valores de quotas de salário-família e salário-maternidade; e (Redação dada pela Lei nº 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 nº 13.670, de 2018)

O voto vencido do acórdão recorrido invoca as vedações presentes desde a Instrução Normativa SRF nº 460, de 2004, para cancelamento de DCOMP pelo sujeito passivo. De fato, a Instrução Normativa SRF nº 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 inexatidões materiais verificadas no preenchimento do referido documento e, ainda, da inocorrência 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 inexatidões 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. *(negreji)*

Isto porque, como a legislação prevê punições na hipótese de abuso de forma ou fraude na apresentação de DCOMP², os parâmetros de espontaneidade presentes no Decreto nº 70.235/72³ e no CTN⁴ 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

² 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)

[...]

§ 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 nº 12.249, de 2010) (Revogado pela Medida Provisória nº 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 nº 12.249, de 2010) (Revogado pela Medida Provisória nº 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 nº 13.097, de 2015)

[...]

Lei nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 11.457, de 16 de março de 2007. (Incluído pela Lei nº 13.670, de 2018)

³ 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.

⁴ 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.

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 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 exigível⁵. 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 litúgio 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 concreto⁶, 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 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, quer eles se refiram à existência, suficiência e

⁵ CTN (Lei nº 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.

⁶ A título de exemplo, a Instrução Normativa RFB nº 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.

disponibilidade do direito creditório utilizado em DCOMP, quer eles se refiram à inexistência ou excesso do débito compensado.

(...)

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, negar-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 nº 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 nº 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 nº 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 inexactidão 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 nº 9101-002.203, de 02/02/2016, bem como o Acórdão nº 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 nº 9.430, de 1996, merecendo destaque o §3º, *caput*, e seus incisos V e VI, do referido artigo 74, a seguir transcritos:

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Contudo, não se pode em sede de recurso voluntário ou especial, conceber, uma vez identificado pelo sujeito passivo, **na sua primeira oportunidade de defesa**, que a não homologação decorreu de um erro que cometera, que ele não possa aduzir e demonstrar que cometera uma 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 nº 84.

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

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

Para o exame da alegada divergência, vale observar que não é incomum a ocorrência de processos em que pedidos de restituição/compensação de IR/fonte ou IRPJ/estimativa são examinados (inclusive pelas DRF e DRJ da Receita

Federal) na ótica de sua repercussão no resultado final do período, como elementos que contribuem para a formação de saldo negativo.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

É diante de todo esse contexto que o acórdão recorrido, corretamente, admitiu a possibilidade de formação de indébito, passível de restituição/compensação, pelo pagamento indevido ou a maior a título da estimativa mensal referente ao mês de dezembro/2004, ao mesmo tempo em que também reconheceu a possibilidade de

formação de indébito de saldo negativo neste mesmo ano, e determinou o retorno dos autos à unidade de origem para que ela se pronunciasse sobre o valor do direito creditório pleiteado e sobre os pedidos de compensação dos débitos.

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

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

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 nº 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 nº 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. 1º 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 nº 9101-004.642, e também no voto condutor do Acórdão nº 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 nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003, e o Decreto nº 7.574, de 2011. Minha argumentação, assim, somente se reporta ao Decreto nº 70.235, de 1972, como rito tomado por empréstimo para processamento dos recursos previstos nos primeiros dispositivos citados.

Destaco, aliás, que o Decreto nº 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 nº 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.

Por fim, recorro que fui redatora de voto vencedor no Acórdão nº 9101-004.234, proferido na sessão de 6 de junho de 2019⁷, no qual prevaleceu o entendimento da maioria deste Colegiado favorável à pretensão desta mesma Contribuinte em face de outras compensações de saldo negativo de CSLL também apurado ano-calendário 2003, mas informado em DCOMP como indébito de estimativas do mesmo ano. Transcrevo a ementa e o acórdão do referido julgado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003

COMPENSAÇÃO ERRO NO PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO DCOMP

Demonstrado o erro no preenchimento da Declaração de Compensação (DCOMP) quanto à real natureza do crédito, mediante informação incorreta de pagamento indevido de estimativa quando a pretensão era utilizar o saldo negativo por ela parcialmente constituído, os autos devem ser restituídos à Unidade de Origem para que analise a existência, suficiência e disponibilidade do direito creditório em sua real natureza.

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 Unidade de Origem, vencidos os conselheiros Demetrius Nichele Macei (relator), André Mendes de Moura e Viviane Vidal Wagner, que lhe negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa.

Assim, reafirmo aqui os fundamentos lá expressos:

O Conselheiro Relator restou vencido em seu entendimento acerca do mérito do recurso especial, prevalecendo no Colegiado a decisão de que deveria ser dado provimento parcial ao recurso da contribuinte, com retorno dos autos à Unidade de Origem.

Isto porque o litígio tem em conta Declaração de Compensação - DCOMP eletrônica transmitida para utilização de indébito a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL que, segundo as informações originalmente prestadas, seria indevida a partir do recolhimento promovido ao longo do ano-calendário 2003.

Ante a não-homologação da compensação, motivada pela constatação de que referido recolhimento estava integralmente alocado ao débito de estimativa de CSLL declarado para o período, a contribuinte arguiu, já em manifestação de inconformidade, que sua pretensão ao apresentar esta, e outras DCOMP em datas próximas, era utilizar o saldo negativo de CSLL apurado no ano-calendário 2003, evidenciado na DIPJ e no Razão Analítico juntados à defesa.

Apesar de referida DIPJ ter sido apresentada depois da não homologação da DCOMP, em recurso voluntário a contribuinte trouxe aos autos cópia de seus Livros Diário e Razão autenticados antes da apresentação da DCOMP, nos quais confirma-se o registro de antecipações de CSLL em valor superior à parcela aproveitada para liquidação de provisão daquela contribuinte pertinente ao ano-calendário 2003, compatíveis com os informados na DIPJ.

Neste cenário, não podem prosperar as conclusões do acórdão recorrido, no sentido de que a pretensão da contribuinte equivaleria a um novo pedido de compensação, dado

⁷ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteado, Livia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

que ela apontou na DCOMP um direito creditório relativo a recolhimento de CSLL que seria indevido. Após a DCOMP não ter sido homologada, apresentou declaração retificadora do IRPJ, dentro do prazo de 5 anos do fato gerador original, para aflorar saldo negativo de recolhimentos (SNR) e na manifestação de inconformidade alegou erro no preenchimento da DCOMP afirmando que este seria a origem do crédito.

A escrituração contábil do sujeito passivo, autenticada antes da apresentação da DCOMP, evidencia que, apesar de entrega da DIPJ apresentada tardiamente, os recolhimentos de CSLL promovidos ao longo do ano-calendário 2003 seriam superiores à CSLL apurada no período. Frente a tais circunstâncias, não se pode afirmar que a contribuinte pretendeu modificar a natureza do direito creditório indicado na DCOMP, mas sim cometeu erro de preenchimento, indevidamente associando o indébito a um dos recolhimentos que, ao final do ano-calendário, resultariam no saldo negativo apontado.

O paradigma apresentado pela contribuinte diz respeito a outra compensação por ela promovida, mas tendo por referência recolhimento indevido de IRPJ no mesmo ano-calendário 2003. A 3ª Turma Especial da 1ª Seção de Julgamento acompanhou, a unanimidade, o voto condutor do Acórdão nº 1803-000.699, que assim expressou:

O contribuinte foi cientificado da decisão da DRJ em 06/07/2009, conforme AR constante às fls. 64, e interpôs recurso voluntário em 05/08/2009, desta forma, o recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos legais para sua admissibilidade. Dele conheço.

Conforme descrito no relatório, o contribuinte foi notificado, através de Despacho Decisório, da não homologação de compensação na qual pretendia compensar débito de IRPJ, PA 05/2004, R\$ 27.520,15, com crédito decorrente de saldo negativo IRPJ ano-calendário 2003, declarado na DIPJ/2004, sob a alegação de inexistência de crédito.

Muito embora o crédito decorrente de saldo negativo IRPJ esteja corretamente descrito em DIPJ conforme afirma o contribuinte, e conforme é perfeitamente possível verificar nos documentos trazidos aos autos (fl 42), este foi erroneamente declarado em DCOMP, visto que referido valor foi declarado na DCOMP nº 02082.56290.160604.1.3.04-6050, como "pagamento indevido ou a maior" relativo a agosto/2003, quando o correto seria "saldo negativo de IRPJ";

Neste sentido, em que pese haver evidências suficientes no processo para demonstrar a existência de crédito suficiente a compensação pleiteada por meio da DCOMP, bem como todas as explicações do contribuinte, quando da apresentação da impugnação, optou a DRJ por não homologar referida DCOMP quando do julgamento da manifestação de inconformidade apresentada, sob a alegação de que o crédito pleiteado não teve sua liquidez e certeza devidamente comprovada, até mesmo porque deixou de juntar no processo administrativo o Termo de Abertura e o Termo de Encerramento do Razão Analítico em Real e o respectivo LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real).

Entendo que os documentos apresentados juntamente com a impugnação já eram suficientes para demonstrar a liquidez e certeza do crédito que se pleiteia o reconhecimento (saldo negativo de IRPJ no montante de R\$ 107.434,19). Em complemento aos documentos apresentados juntamente com a impugnação, o contribuinte apresentou quando da interposição do recurso voluntário sob julgamento, os documentos citados pela DRJ como necessários a comprovação da certeza e liquidez do crédito, a saber: Termo de Abertura e o Termo de Encerramento do Razão Analítico em Real e o respectivo LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real).

Neste sentido, a jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e da própria Delegacia de Julgamentos da Receita Federal é farta em afirmar que constatado o erro de fato no preenchimento da DCOMP e também a existência de crédito em favor da empresa, a compensação deve ser homologada.

A ementa abaixo reproduzida de julgamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, cujo relator foi Afonso Celso Mattos Lourenço, é extremamente didática ao dizer que a verdade material deve prevalecer sobre a formal:

“LANÇAMENTO - ERRO NO PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO - Deve a verdade material prevalecer sobre a formal, pelo que se demonstrado que o erro pelo preenchimento da declaração provocou o lançamento, deve ser reconhecida a sua invalidade.” (CSRF, rel. Afonso Celso Mattos Lourenço, sessão de 15 de maio de 1995 - acórdão nº 01-1-854, processo nº 10920.000.270/91-11).”

Desta forma, uma vez demonstrado o erro no preenchimento da declaração de compensação (DCOMP) e a existência do crédito, deve a verdade material prevalecer sobre a formal, sendo o crédito reconhecido e a compensação homologada.

Com relação ao pedido de apensamento dos processos nº 10825.900220/20 8-51, 10825.900257/2008- 89, 10825.900771/2008-14, 10825.900722/2008-81, 10825.9 300/2008-14, 10825.900753/2008 em razão de todos decorrerem do mesmo crédito, ou seja, de compensação utilizando o saldo negativo de IRPJ originado no ano-calendário 2003, tendo em vista que o não julgamento dos demais processos em conjunto não prejudica o julgamento do processo sob análise, o apensamento pedido não é concedido, sendo que os demais processos serão julgados quando indicados para a pauta de julgamento.

Ante todo o exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso para reconhecer o crédito de R\$ 107.434,19 decorrente de saldo negativo de IRPJ/2003, homologando as compensações até o limite do crédito reconhecido.

No presente caso, porém, não se vislumbra prova suficiente para reconhecimento do indébito utilizado em compensação, dado que não foi demonstrada a base de cálculo apurada no ano-calendário, não foram juntados os comprovantes de recolhimento escriturados pela contribuinte, bem como porque a DCOMP em litígio corresponde a apenas uma das parcelas do saldo negativo de CSLL apontado para o ano-calendário 2003.

De outro lado, também não tem razão a Fazenda Nacional quando defende, em contrarrazões, ser obrigação do sujeito passivo trazer, por ocasião do presente contencioso, provas, lastreadas em lançamentos contábeis, que identifiquem, inequivocamente, a base de cálculo da CSLL e, por conseguinte, o saldo negativo de CSLL apurado. O litígio até aqui instaurado pautou-se na objeção fiscal a direito creditório incorretamente informado na DCOMP, e o sujeito passivo logrou, em suas defesas, evidenciar tal erro, do que decorre a necessária verificação do direito creditório sob sua real natureza.

Em tais circunstâncias, não é possível dar provimento ao recurso especial para, na forma pleiteada pela contribuinte, reconhecer o crédito e homologar a compensação declarada. O erro cometido pela contribuinte no preenchimento da DCOMP impediu a análise do direito creditório sob sua real natureza e, evidenciado o erro, deve a autoridade local prosseguir na análise acerca da existência, suficiência e disponibilidade do saldo negativo de CSLL apontado para fins de liquidação das compensações a ele vinculadas.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO parcial ao recurso especial da contribuinte, com retorno dos autos à Unidade de Origem.

Estas as razões, portanto, para a acompanhar a I. Relatora apenas em suas conclusões, e NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Conselheira