



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10855.903053/2008-42
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-00.723 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de outubro de 2011
Matéria COMPENSAÇÃO
Recorrente ATH PARTICIPAÇÕES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Exercício: 2004

DCOMP. ALTERAÇÃO DO EXERCÍCIO DE APURAÇÃO DO SALDO NEGATIVO APÓS DECISÃO QUE NEGOU HOMOLOGAÇÃO À COMPENSAÇÃO. DESCABIMENTO.

É inadmissível a alteração de DCOMP para modificar o exercício de apuração do saldo negativo de CSLL informado, quando a alegação de erro material no preenchimento da DCOMP surge posteriormente à ciência da decisão administrativa que negou homologação à compensação originalmente declarada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior - Presidente

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior, Paulo Jakson da Silva Lucas, Carlos Augusto de Andrade Jenier, Valmir Sandri e Alberto Pinto Souza Junior.

Relatório

ATH PARTICIPAÇÕES LTDA., já qualificada nestes autos, inconformada com o Acórdão nº 12-33.125, de 09/09/2010, da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Rio de Janeiro I / RJ, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito:

1. No dia 14.03.2005, a interessada transmitiu para a Receita Federal do Brasil (RFB) o PER/DCOMP 42030.48704.140305.1.3.03-0039 (fls. 1/3) e, no dia quatorze seguinte, transmitiu o 26240.93644.140405.1.3.03-3564 (apenas citado no despacho decisório). No primeiro, informou possuir crédito original de R\$ 169.137,63 na data da transmissão, oriundo do saldo negativo da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) do exercício de 2004, do qual foram consumidos R\$ 98.398,97 na compensação de débitos fiscais próprios; no segundo, informou o restante do crédito original (R\$ 70.736,66), com o qual compensou outros dos seus débitos fiscais.

2. As compensações declaradas não foram homologadas porque, segundo o despacho decisório proferido eletronicamente pela DRF/SOROCABA/SP (fls. 4), constatou-se que, na respectiva DIPJ, ao invés do saldo negativo informado, havia saldo positivo de contribuição social.

3. Fundamentou-se a decisão nos seguintes dispositivos: § 1º do art. 6º, artigos 28 e 74 da Lei nº 9.430, de 1996; e art. 5º da Instrução Normativa nº 600, de 2005.

4. Cientificada do despacho decisório em 20.08.2008 (fls. 7), a interessada apresentou sua manifestação de inconformidade com ele no dia cinco do mês seguinte (fls. 8 e 9). Alegou, em síntese:

4.1. que ambos os PER/DCOMP continham erro material, pois o crédito a que faz jus é referente ao ano-calendário de 2004, conforme consta na sua respectiva DIPJ (fls. 36), e não ao exercício de 2004 (ano-calendário de 2003), como foi informado; e

4.2. que, por isso, procedeu à retificação dos PER/DCOMP transmitidos (fls. 116/132), fundamentada nos artigos 57 e 58 da Instrução Normativa SRF nº 600, de 2005.

A 6ª Turma da DRJ em Rio de Janeiro I / RJ analisou a manifestação de inconformidade apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 12-33.125, de 09/09/2010 (fls. 145/148), considerou-a improcedente com a seguinte ementa:

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2003

RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. RETIFICAÇÃO DO PEDIDO.

Não é legítimo alterar o período de origem do crédito pretendido, com a apresentação da manifestação de inconformidade.

Ciente da decisão de primeira instância em 20/10/2010, conforme Aviso de Recebimento à fl. 153, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 10/11/2010 conforme carimbo de recepção à folha 154.

No recurso interposto (fls. 154/157), a interessada reafirma que teria havido erro material no preenchimento dos PER/DCOMP, nos quais teria feito constar tratar-se de crédito decorrente de saldo negativo da CSLL no exercício 2004 (ano-calendário 2003), quando o correto seria informar exercício 2005 (ano-calendário 2004). Sustenta que “o direito à retificação de erro material de preenchimento de documento fiscal pode e deve ser aceito a qualquer tempo, dentro do período não prescrito, sob pena de ocasionar prejuízo inconcebível ao contribuinte e enriquecimento sem causa do Fisco”.

A recorrente se reporta aos argumentos do voto vencido na decisão recorrida, e aduz que o voto vencedor se ateve a aspectos meramente formais, que teriam impedido a análise do mérito do caso.

Conclui com o pedido de provimento de seu recurso e o reconhecimento da correção das compensações tributárias em análise.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Relator

O recurso é tempestivo e dele conheço.

O ponto principal da lide é a possibilidade, ou não, do contribuinte retificar a DCOMP após a não homologação da compensação declarada. No caso vertente, o contribuinte alega a ocorrência de erro de fato quando do preenchimento da DCOMP, na qual constou que a origem do crédito seria o saldo negativo de CSLL apurado no ano-calendário 2003, em vez de 2004, como seria supostamente o correto.

Deve-se ressaltar, inicialmente, que a compensação em matéria tributária rege-se por disposições específicas, a saber, o artigo 170 da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional – CTN):

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Parágrafo único. Sendo vencendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu

montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.

Em cumprimento da faculdade outorgada pelo supracitado art. 170 do CTN, foi promulgada a Lei nº 9.430/1996, cujo artigo 74 tinha, originalmente, a redação abaixo:

Art. 74. Observado o disposto no artigo anterior, a Secretaria da Receita Federal, atendendo a requerimento do contribuinte, poderá autorizar a utilização de créditos a serem a ele restituídos ou ressarcidos para a quitação de quaisquer tributos e contribuições sob sua administração.

A Lei nº 10.637, de 30/12/2002 (DOU de 31/12/2002), alterou essa redação, que passou a ser a seguinte:

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

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

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

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

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

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

§ 5º A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo.

Observe-se, no parágrafo 5º, a autorização expressa, já prevista no CTN, para que a então Secretaria da Receita Federal disciplinasse as disposições acerca da compensação tributária e do instrumento declaratório recém criado. Pouco tempo depois, a Declaração de Compensação daria lugar ao instrumento eletrônico intitulado PER/DCOMP. Alterações legislativas supervenientes modificaram a numeração dos parágrafos, sempre mantendo a autorização dada ao órgão administrativo para disciplinar a matéria (atualmente, parágrafo 14).

As condições e garantias para a compensação tributária podem ser estipuladas diretamente por lei, ou, por delegação, pela autoridade administrativa. De se observar que as instruções normativas que tratam da DCOMP somente admitem sua retificação enquanto ainda pendentes de decisão administrativa¹, o que não foi o caso.

Ainda sobre a retificação de declarações, considero pertinente a análise do art. 147 do CTN, abaixo transcrito.

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

Considero que o artigo acima transcrito não é diretamente aplicável ao caso sob análise, visto que a DCOMP não se presta ao lançamento de tributo. Ao contrário, presta-se à extinção de crédito tributário pela via da compensação. No entanto, seu parágrafo primeiro traz disposições sobre a retificação de declarações que bem podem orientar a decisão a ser tomada. Senão vejamos.

Na hipótese de redução ou exclusão de tributos, o texto legal impõe restrições à retificação da declaração com base na qual a autoridade administrativa haverá de efetuar o lançamento. Isso tendo em vista a proteção ao crédito tributário, interesse indisponível, como cediço. Por considerar que a compensação, modalidade de extinção do crédito tributário, deve ser tratada com o mesmo cuidado que a redução e a exclusão de tributos, entendo correta a aplicação das mesmas restrições à retificação da DCOMP. A propósito, assim leciona Leandro Paulsen²:

Aplicação por analogia aos tributos sujeitos a lançamento por homologação. Tendo em conta que a quase totalidade dos tributos, atualmente, sujeitam-se a lançamento por homologação vinculados a obrigações acessórias de prestar declarações ao Fisco e que não há dispositivo no CTN cuidando especificamente da retificação de tais declarações, o § 1º do art. 147 tem sido bastante invocado e aplicado por analogia para definir o marco até quando pode o contribuinte retificar suas declarações livremente, com eficácia imediata, e, a contrario sensu, a partir de quando o contribuinte não pode exigir do Fisco que, independentemente de apreciação dos erros e equívocos da declaração originariamente prestada, considere as retificações. [...].

¹ Artigos 56 e 57, respectivamente, das Instruções Normativas nº 460/2004 e nº 600/2005.

² PAULSEN, Leandro. Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 9ª Ed. Revista e atualizada. Porto Alegre: Livraria do Advogado:ESMAFE, 2007, pág. 955.

Inicialmente, a retificação deve estar fundamentada em erro comprovado.

A recorrente alega erro de fato. Necessário, pois, antes de tudo, estabelecer que o erro de fato pode ser acidental ou substancial, conforme seu poder de influir ou não na validade do ato jurídico. Ensina a doutrina que é acidental o erro sobre as qualidades secundárias da coisa ou pessoas envolvidas numa relação jurídica, sem mostrar-se fator determinante da manifestação de vontade. Como exemplos, mencione-se, em uma declaração de compensação, nome empresarial com grafia errada, ou ainda, erro no telefone do responsável pelo preenchimento. Todavia, o erro é substancial quando vulnera a manifestação de vontade do declarante. O engano, aí, é quanto à própria substância do ato, com relevância para o direito. No caso de uma DCOMP, cuja finalidade é a comunicação à administração tributária de um débito e de um crédito que se extinguirão mutuamente, o erro na discriminação de qualquer um dos dois é claramente substancial.

E não se alegue que poderia ser identificado e corrigido de ofício, conforme dispõe o § 2º do art. 147 do CTN. Não se trata de lapso manifesto, que seria identificável de pronto, podendo ser corrigido de ofício ou a requerimento, nos termos do art. 32 do Decreto nº 70.235/1972. Não haveria modo de identificar à primeira vista que o contribuinte pretendia compensar créditos do ano-calendário 2004, ao invés do ano-calendário 2003, conforme constava de sua DCOMP.

Indo além da questão do erro, e sem entrar no mérito de estar ou não comprovado no caso concreto, nos termos do art. 147 a retificação de declaração somente é admitida antes de notificado o lançamento. No âmbito da DCOMP, esse lapso temporal deve ser entendido como aquele compreendido entre o momento da apresentação da declaração, quando a compensação produz seus efeitos de extinguir o crédito tributário, embora sob condição resolutória, até aquele em que a autoridade administrativa toma conhecimento da compensação declarada e expressamente a não homologa. A partir desse momento, implementada negativamente a condição resolutória, cessam os efeitos da compensação, inclusive retroativamente, e o crédito tributário que se pretendia extinto ressurge. Também a partir desse momento se torna impossível a retificação da declaração de compensação.

Fazendo um paralelo com o lançamento tributário, a retificação de DCOMP após a decisão denegatória da compensação equivaleria a alterar um lançamento após a decisão de primeira instância para afastar os motivos que conduziram a sua desconstituição, vale dizer, a alterar o critério jurídico do lançamento, procedimento pacificamente vedado desde a súmula nº 227 do extinto TFR³. Mesmo admitindo tratar-se de erro substancial, sua retificação significaria algo como alterar o “*critério jurídico da compensação*”, ou seja, alterar sua própria essência.

A alteração do ano-calendário de origem dos créditos, na forma pretendida pela interessada, equivale a trazer um outro crédito, de origem distinta daquele originalmente proposto. É exatamente a origem do crédito que constitui sua essência. Apenas após identificada a origem é que se podem analisar os requisitos de liquidez e certeza, nos quais o valor está inserido.

Nesse sentido caminha a jurisprudência administrativa, a exemplo das decisões cuja ementa a seguir se transcreve:

³ Súmula nº 227 do TFR - A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento.

IRPJ — COMPENSAÇÃO COM DÉBITOS DE PIS E COFINS — RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO — Incabível a retificação da Declaração de Compensação, Dcomp, quando já existir decisão administrativa que analisou pedido anteriormente formulado. (Ac. 108-09.604, de 17/04/2008, processo 10675.000103/2001-80, Redator Designado Cons. Nelson Lósso Filho)

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. (Ac. 105-17.130, de 13/08/2008, processo 13807.003132/2004-91, Relator Cons. Waldir Veiga Rocha)

DCOMP. RETIFICAÇÃO. A manifestação de inconformidade e o recurso não são meios adequados para retificação de Declaração de Compensação. Ademais, a partir da Lei nº 11.051/2004, que deu nova redação. ao inciso "V" do § 32 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, não poderá ser objeto de Dcomp, débito de compensação não homologada. (Ac. 201-79.356, de 28/06/2006, processo 11020.003177/2003-05, Relator Cons. Maurício Taveira e Silva).

Nessa linha de raciocínio, entendo correta a decisão *a quo*, posto que a alteração do ano de apuração do saldo negativo pretendido como crédito corresponde, de fato, a nova declaração, com o mesmo débito sendo apresentado em confrontação com crédito diverso, a ser objeto de nova análise, em processo distinto do anterior.

Observe-se que o requisito temporal é que se mostrou decisivo para o deslinde da questão. Houvesse sido a DCOMP retificada antes da manifestação da autoridade administrativa, não haveria qualquer problema, já que a retificação, quando admitida (grifei) é tida por “*automática*”, substituindo integralmente a original, nos termos do art. 18 da Medida Provisória nº 2.189, de 23/08/2001 (grifo não consta do original):

Art. 18. A retificação de declaração de impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, nas hipóteses em que admitida, terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, independentemente de autorização pela autoridade administrativa.

Após cientificada a interessada da decisão que negou homologação à compensação, no entanto, a retificação da DCOMP deixa de ser admissível, conforme demonstrado.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha

Processo nº 10855.903053/2008-42
Acórdão n.º **1301-00.723**

S1-C3T1
Fl. 175

CÓPIA