



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.689328/2009-01
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-005.276 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de abril de 2021
Recorrente CAPRICÓRNIO S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

COMPENSAÇÃO. RECURSOS. LIMITES OBJETIVOS DA LIDE.

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

DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. ERRO DE FATO.

Caracterizado erro do fato quando do preenchimento da DComp pelo sujeito passivo, cabível a apreciação pelo órgão julgador dos efeitos de tal erro, seja quanto à liquidez e certeza do direito creditório pleiteado para fins de seu reconhecimento por parte da autoridade tributária, seja quanto ao débito declarado em sede de DCOMP.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, conhecer do recurso, vencidos os Conselheiros Giovana Pereira de Paiva Leite, Lizandro Rodrigues de Sousa, Rafael Taranto Malheiros e Maurîtânia Elvira de Sousa Mendonça, que não conheciam do Recurso. No mérito, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, José Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Lucas Esteves Borges, Rafael Taranto Malheiros, Maurîtânia Elvira de Sousa Mendonça (suplente convocada), Bárbara Guedes (suplente convocada) e Heitor de Souza Lima Junior (Presidente). Ausente a Conselheira Bianca Felicia Rothschild.

Relatório

Trata-se de Declaração de Compensação de e-fls. 07 a 11, analisada em sede de Despacho Decisório de e-fl. 02, onde a compensação restou não homologada, não tendo sido reconhecido o direito creditório pleiteado.

2. Cientificada a contribuinte acerca do indeferimento de seu pleito em 05/11/2009 (e-fls. 06 e 31), apresentou, em 07/12/2009 (e-fl. 12), manifestação de inconformidade de e-fls. 12 a 15 e anexos.

3. Em detalhes, o histórico processual a partir daquela manifestação de inconformidade encontra-se muito bem resumido no Relatório do Acórdão recorrido, cujo excerto abaixo se transcreve (e-fl. 62), *verbis*:

“(…) o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade às fls. 12 a 15, instruída com os documentos às fls. 16 a 52, **onde pleiteia o cancelamento da Dcomp haja vista ter sido apresentada desnecessariamente, já que o débito confessado é inexistente conforme DCTF retificadora apresentada.**

4. Em 20/05/2010 os autos foram encaminhados à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em São Paulo – SP para apreciação da manifestação de inconformidade, com pronunciamento da unidade preparadora pela sua tempestividade (fl. 53).

5. Posteriormente, em 18/11/2013, o contribuinte apresentou requerimento para juntada de substabelecimento (fls. 57 a 58).

6. Em 18/11/2015, tendo em vista o disposto na Portaria RFB nº 453, de 2013, e no art. 2º da Portaria RFB nº 1.006, de 2013, os autos foram remetidos a esta DRJ/Recife para proceder ao julgamento da lide (fl. 60).

(…)”

4. A partir da análise da manifestação de inconformidade, foi prolatado, em 04/12/2015, o Acórdão DRJ/REC nº. 11-51.584, de e-fls. 61 a 63, onde se julgou improcedente a referida manifestação. A decisão de 1ª. instância encontra-se assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

DCOMP. PEDIDO DE CANCELAMENTO. INCOMPETÊNCIA.

O julgador administrativo não é competente para apreciar pedido de cancelamento de Declaração de Compensação.

Manifestação de Inconformidade Não Conhecida

Sem Crédito em Litígio

5. Cientificada da decisão de 1ª. instância em 24/10/2016 (cf. e-fl. 186), a contribuinte já havia apresentado, em 18/01/2016 (cf. e-fls. 180/181), Recurso Voluntário de e-fls. 66 a 81 e anexos, onde, após traçar histórico processual abrangendo a decisão recorrida, em breve síntese:

a) Alega, em linha com a argumentação já deduzida em sede de manifestação de inconformidade, que, segundo quadros de e-fl. 69, não apurou Imposto Sobre a Renda (IRPJ) ou Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) devidos, para o período de apuração

encerrado em Fevereiro de 2007, agora ao considerar os valores devidos em meses anteriores (em jan. de 2007), quando do levantamento de balancete de suspensão;

b) Apresenta o Livro Razão dos meses de Janeiro e Fevereiro de 2007 (e-fl. 112 e 113), Balancetes destes mesmos meses (e-fls. 114 a 177) e planilha demonstrando o cálculo de estimativas para os referidos meses (e-fls. 178 e 179), citando que a escrituração contábil faz prova a favor da Recorrente, nos termos do art. 923 do RIR/99 e de julgados administrativos sobre o tema que reproduz;

c) Argumenta que o inciso XXII do art. 224 do Regimento Interno da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF n.º. 203, de 14 de maio de 2012, e o Parecer Normativo Cosit n.º. 08, de 03 de setembro de 2014, são posteriores a apresentação da Manifestação de Inconformidade protocolizada em 07/12/2009, e, com isso, seus efeitos não podem retroagir para prejudicar a Recorrente;

d) Cita que, como após a emissão de Despacho Decisório é vedada a retificação ou cancelamento de PER/DCOMP, nos termos do art. 93 da Instrução Normativa RFB n.º 1.300, de 20 de novembro de 2012, na época foi apresentada a Manifestação de Inconformidade única defesa cabível contra Despacho Decisório que não homologa compensação declarada;

e) Requer, assim, a conversão do julgamento em diligência fiscal para a unidade de jurisdição da Recorrente para fins de apreciação do pedido formulado em sua Manifestação de Inconformidade, em respeito aos princípios constitucionais do devido processo legal, ampla defesa, contraditório, direito de petição, entre outros, inclusive os previstos no art. 2.º da Lei n.º. 9.784, de 1999 que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal;

f) Sobre a possibilidade de retificação da DCTF depois da ciência do Despacho Decisório cita o Parecer Normativo Cosit n.º 2, de 28 de agosto de 2015, publicado no DOU de 01.09.2015, onde, argumenta, fica estabelecido que é possível baixar o processo em diligência fiscal à Delegacia da Receita Federal, bem como apresentar Manifestação de Inconformidade para reduzir ou excluir débito tributário confessado em DCTF retificadora, conforme parágrafo 18 daquele Parecer;

g) Acrescenta que a retificação e/ou revisão de ofício das informações equivocadamente prestadas à Receita Federal do Brasil, em razão da identificação de erros de fato cometidos pela Recorrente, tem respaldo nos artigos 147 e 149 do Código Tributário Nacional, argumentando que o não conhecimento da Manifestação de Inconformidade ou a não conversão do julgamento em diligência fiscal fere os princípios da ampla defesa, contraditório, razoabilidade, eficiência, entre outros, que devem ser observados pela Administração Pública;

h) Por fim, pugna pelo respeito ao princípio da verdade material, consoante jurisprudência e doutrina que colaciona aos autos;

i) Assim, requer que seja o Recurso Voluntário conhecido e provido para os fins de reformar a Decisão proferida no Acórdão recorrido para que seja conhecida, na íntegra, a Manifestação de Inconformidade apresentada pela Recorrente, ou alternativamente, a conversão do julgamento de diligência fiscal à Unidade de jurisdição da Recorrente para cancelamento da Declaração de Compensação em discussão nesses autos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Relator.

6. Cientificada da decisão de 1ª instância em 24/10/2016 (cf. e-fl. 186), a contribuinte já havia apresentado, em 18/01/2016 (cf. e-fls. 180/181), Recurso Voluntário de e-fls. 66 a 81 e anexos. Assim, o pleito é tempestivo e passo à sua análise.

7. Ainda, apesar do não conhecimento da Manifestação de Inconformidade pela autoridade julgadora de 1ª instância, faço notar que a motivação do referido não-conhecimento confunde-se com o mérito do tema aqui em análise, uma vez que alegação de cancelamento da declaração de compensação ali objetivada é integralmente baseada na inexistência do débito declarado na referida DComp, motivada pela ocorrência de erro de fato.

8. Assim, ao se admitir a manifestação do Carf sobre a impossibilidade de cobrança do débito, caso inexistente (vide fundamentação a seguir, no âmbito do presente voto), entendo que seja de se conhecer do Recurso, devendo restar superada ainda, reitere-se, no caso de inexistência do débito, a hipótese de eventual declaração de nulidade da decisão recorrida (de não conhecimento), agora com fulcro no art. 59 §3º., do Decreto n.º. 70.235, de 1972.

Quanto à ocorrência de erro de fato e à retificação de DCTF e DIPJ

9. Inicialmente, de se ressaltar que não se trata aqui, note-se, de situação onde, posteriormente à negativa de homologação, o contribuinte infirma a parcela de direito creditório inicialmente indicada na Declaração de Compensação em litígio, apontando para a existência de direito creditório diverso que, assim, daria azo à compensação efetuada. Também não se trata de mera alegação de erro de fato, sem a anexação de elementos probatórios.

10. Entendo que, assim, a autoridade julgadora há que diferenciar:

a) Situações em que, a partir das evidências constantes dos autos, se conclui que, consoante acima mencionado, o contribuinte busca, em sede de manifestação de inconformidade, alterar substancialmente o direito creditório utilizado (inclusive quanto à sua natureza), a partir da constatação, de sua parte, posteriormente à emissão do Despacho Decisório, de inexistência do direito creditório apontado inicialmente na DComp sob litígio. Nesta hipótese, como já tive oportunidade de me manifestar em outros feitos (vide Acórdão DRJ/CTA n.º. 06-63.958, de 14 de setembro de 2018), entendo se estar diante de retificação de DComp, expressamente vedada pelo ordenamento em questão (mais especificamente, pelo art. 77 da SRF n.º. 900, de 2008, vigente à época de transmissão da DComp e à época da protocolização da manifestação de inconformidade em tela). Caso se estivesse diante de tal hipótese, entendo que não haveria que se falar em possibilidade de análise do novo direito creditório apontado, devendo-se declarar liminarmente a improcedência do pedido.

b) Situação diversa, porém, é aquela em que, a partir de evidências constantes dos autos trazidas pelo contribuinte, pode-se concluir pela existência de erro de fato do contribuinte no preenchimento da DComp em litígio, respaldada pela correspondente retificação de DIPJ e DCTF, de forma a que, afastado tal erro, surja o direito creditório inicialmente apontado.

Ou seja, quando o julgador pode concluir, com base em evidências coligidas aos autos, que: i) não se está a buscar, quando da manifestação de inconformidade, alterar o direito creditório original (a partir da constatação da inexistência do crédito originalmente apontado) e ii) que não se está diante de mera alegação de erro de fato (sem comprovação além da retificação da DCTF e DIPJ respectivas), mas, sim, que, a partir dos elementos de prova constantes dos autos, a negativa de homologação decorreu de erro de fato contribuinte quando do

preenchimento da DComp, repita-se, sem que o direito creditório que se tencionou utilizar tenha em nenhum momento se alterado (em especial quanto à sua natureza).

11. Neste último caso, não vislumbro óbice a que se aprecie em sede recursal o mérito do pleito da Recorrente quanto à existência de liquidez e certeza do direito creditório e reconhecimento de tal direito, uma vez que tal apreciação, além de atender ao princípio da verdade material, é, também, respaldada pelos itens 18.5, 19 e 22 do Parecer Cosit n.º. 02, de 2015, ao ali a autoridade tributária admitir tanto a plena análise do direito creditório por parte da autoridade julgadora de 1ª. instância (ainda que a DCTF tenha sido retificada) quanto também a revisão de ofício do Despacho pela autoridade preparadora, posterior à apreciação desta instância julgadora, quando tal erro de fato é argumentado via petição e não tenha sido previamente analisado pela citada autoridade julgadora, *verbis* (grifos não presentes no original):

“(…)

18.5. Uma situação deve ficar clara: sempre haverá uma análise da autoridade fiscal/julgadora na situação pretérita daquele caso, mormente quando ela discorda das razões apresentadas pelo sujeito passivo. Nesse caso, a despeito da retificação da DCTF, dentro do seu livre convencimento, a autoridade fiscal/julgadora pode não dar provimento à manifestação de inconformidade, não tendo que se falar no procedimento descrito no item anterior. Afinal, não tendo sido retificada a DCTF previamente à transmissão do PER/DCOMP, o ônus passa a ser do sujeito passivo, conforme item 13.

19. Dependendo do momento ou situação em que o PER é indeferido ou a DCOMP é apresentada ou a intimação para autorregularização quando cabível, como por revisão de ofício, caso a matéria já não esteja sob a alçada da DRJ, em virtude de manifestação de inconformidade interposta.

Extrai-se do exposto que, se o contribuinte apresentar petição com alegação de erro de fato no preenchimento da Dcomp após o prazo de trinta dias estabelecido no §7º do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996, ou após a conclusão de contencioso administrativo porventura instaurado, ainda que o débito já se encontre inscrito na dívida ativa e em execução fiscal, a autoridade administrativa deve analisar o pleito e, se pertinente, proferir nova decisão, de ofício, para revisar o despacho decisório anterior que não homologou a compensação e retificar a Dcomp. Contudo, deverão ser observados os trâmites da referida portaria conjunta se o débito já tiver sido encaminhado para inscrição na dívida ativa.

Esta revisão de ofício do despacho decisório também pode ser realizada no caso de o erro de fato ter ocorrido no preenchimento da DIPJ, especificamente na apuração do saldo negativo de IRPJ ou de CSLL, utilizado como crédito na Dcomp apreciada, bem como para os casos de erro em preenchimento de Documento de Arrecadação de Recursos Federais - Darf. Embora o erro de fato não tenha ocorrido na Dcomp, a não homologação da compensação decorreu de erro no preenchimento de declaração, o que conduz à conclusão de que o débito é cobrado em função de erro de fato, cuja revisão é autorizada pela Portaria Conjunta SRF/PGFN n.º 1, de 1999. Nesta hipótese, será proferida decisão de ofício para revisar o despacho decisório anterior e retificar a DIPJ ou o Darf.

Ressalte-se que somente poderá haver revisão de ofício do despacho decisório que não homologou a compensação se o erro de fato no preenchimento de declaração (na própria Dcomp ou em declarações que deram origem ao débito, como a DCTF e mesmo a DIPJ, quando o crédito utilizado na

compensação se originar de saldo negativo de IRPJ ou de CSLL) não tiver sido objeto de apreciação dos órgãos de julgamento administrativo instaurado em função de apresentação anterior de manifestação de inconformidade, conforme já abordado.

(...)

22. Por todo o exposto, conclui-se:

a) as informações declaradas em DCTF – original ou retificadora – que confirmam disponibilidade de direito creditório utilizado em PER/DCOMP, podem tornar o crédito apto a ser objeto de PER/DCOMP desde que não sejam diferentes das informações prestadas à RFB em outras declarações, tais como DIPJ e Dacon, por força do disposto no § 6º do art. 9º da IN RFB nº 1.110, de 2010, sem prejuízo, no caso concreto, da competência da autoridade fiscal para analisar outras questões ou documentos com o fim de decidir sobre o indébito tributário;

(...)”

12. Feita tal digressão, mais especificamente quanto ao caso sob análise, entendo se estar diante de tal hipótese de ocorrência de erro de fato, uma vez que a inexistência de valores devidos a título de IRPJ e CSLL para o período de apuração encerrado em fevereiro de 2007, explicitada pela Recorrente consoante demonstrativo de e-fls. 178/179, é corroborada pelos seguintes elementos probatórios:

a) DIPJ 2008, entregue em 30/11/2009, de e-fls. 32 a 42, em especial consoante fichas de e-fls. 33 e 38;

b) DCTF retificadora, entregue em 07/12/2009, de e-fls. 47 a 52;

c) Excertos de seu Livro Razão, de e-fls. 112/113, onde se verifica a contabilização das provisões para IRPJ e CSLL a pagar, consistentes com a nova apuração constante de e-fls. 178/179.

d) Balancetes de e-fls. 114 a 177, onde, pela diferença entre as rubricas 3.1 e 3.2, a partir de valores constantes de e-fls. 141 e 173, pode-se atingir as bases de cálculo do tributo (Lucro Líquido antes da dedução de IRPJ e CSLL) expressas nas planilhas de e-fls. 178 e 179, respectivamente para os períodos de apuração encerrados em Janeiro e Fevereiro de 2007.

13. Quanto a tais elementos de prova, de se ressaltar: a) o entendimento deste relator, no sentido da escrituração contábil fazer prova a favor do sujeito passivo, consoante expressa disposição do art. 923 do RIR/99, citado pela Recorrente e b) que as retificações realizadas em sede de DIPJ e DCTF, com conseqüente desconstituição da confissão de débitos constantes da DCTF original, deram-se em momentos ainda distantes do fim do prazo decadencial para fins de eventual lançamento de ofício pela autoridade tributária (que se extinguiria, no mínimo, em 31/12/2012).

14. Todavia, ainda que constatada a ocorrência de erro de fato na DComp em discussão (na forma supra), necessário ainda, enfrentar, a seguir, a questão da possibilidade de manifestação desta autoridade julgadora acerca de pleito exclusivamente relacionado ao cancelamento da Declaração de Compensação e conseqüente não cobrança do débito objeto de confissão de dívida em sede da DComp (hipótese do presente litígio, onde, note-se, em nenhum momento se discute qualquer aspecto referente ao direito creditório constante da DComp de e-fls. 07 a 11).

15. Ou seja, analisa-se a seguir, a possibilidade de atuação deste Colegiado julgador em controvérsia que se cinge à solicitação do contribuinte no sentido de cancelamento da DComp, por força do reconhecimento da inexistência do débito ali confessado e compensado.

Quanto á possibilidade de manifestação deste CARF acerca do pleito exclusivo de cancelamento da declaração da compensação e da cobrança dos débitos ali confessados.

16. Em que pese o entendimento prévio pessoal deste Relator em sentido contrário¹, tenho me curvado ao posicionamento unânime recentemente emanado da 1ª. Turma da Câmara Superior deste Conselho (vide por exemplo, Acórdão CSRF n.º. 9.101-004.888), onde se estabelece expressamente a possibilidade e necessidade de manifestação deste Colegiado, em sede de contencioso administrativo fiscal, acerca de débito em cobrança confessado em DComp, quando se puder concluir tratar de débito inexistente, decorrente de erro de fato.

17. Adota-se assim, o seguinte excerto da declaração de voto de lavra da Conselheira Edeli Pereira Bessa, no âmbito do Acórdão CSRF n.º. 9101-004.642, representativo da tese atualmente unânime na CSRF citada, como razão de decidir quanto ao tema²:

“(…)

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

Art. 74. (...)

(…)

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

¹ Baseado nas seguintes restrições:

1. Não enxergar, no ato de não-homologação de compensação, um ato "complexo" ou "multifacetado" que abranja a cobrança e a discussão de exigibilidade do débito que se tenciona compensar, de forma a que se possa alegar que a discussão de tais cobrança e exigibilidade em sede de PAF esteja abrangida pelos ditames do art. 74, §9º. da Lei no. 9.430, de 1996, ou, ainda, pelo teor do art. 119, §2º. do Decreto no. 7.574, de 2011, e, assim, abrangida pela competência deste CARF.

Sob esta ótica contrária, a afirmação da exigibilidade do débito que se tenciona compensar e sua consequente cobrança são objeto de ato(s) administrativo(s) distinto(s), decorrente(s), sim, da prévia não-homologação, mas nunca abrangido(s) na etapa não-homologatória.

Ainda, com base em tal posicionamento alternativo, a competência dos órgãos julgadores elencados no âmbito do referido Decreto no. 70.235, de 1972, ao se circunscrever ao legalmente estabelecido no art. 74, §9º. da Lei no. 9.430, de 1996 (não-homologação da compensação), não se estenderia a aspectos de exigibilidade do débito e de sua cobrança, repita-se, que são objeto de atos administrativos diversos.

2. Também, com base na tese atualmente adotada unanimemente pela CSRF, se estabeleceria tratamento injustificadamente diferenciado ao débito confessado em DComp, em relação a débitos confessados por instrumentos diversos (tais como a DCTF), estes últimos que, salvo melhor juízo, quando de inexistência de: a) discussão quanto a seu lançamento de ofício em duplicidade ou b) confissão simultânea em Dcomp, não têm sua exigibilidade (cobrança) e existência discutidas segundo o rito do PAF, mas, sim, em sede de revisão de ofício pela autoridade jurisdicionante de origem.

Note-se, aqui, que, para os defensores da tese contrária à atualmente adotada pela CSRF, também no caso de débito confessado em DComp, seria daquela mesma autoridade jurisdicionante de origem a competência exclusiva para apreciação: a) de insurgência contra a cobrança do débito ali confessado e, conseqüentemente, b) do pedido de cancelamento da referida DComp (em sede da revisão de ofício prevista no art. 147 do CTN), o que representaria, assim, um tratamento isonômico e uniforme para os débitos, independente do instrumento de confissão de dívida.

² Aplicáveis, mutatis mutandis, as citações do excerto aos normativos regulamentadores específicos á presente análise (arts. 76 a 82 da IN SRF no. 900, de 2008), sem prejuízo da tese.

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 legislação. 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 enquadrar-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).

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 inexistências materiais verificadas no preenchimento do referido documento e, ainda, da inoportunidade 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. (negrejei)

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:

(...)

Isto porque, como a legislação prevê punições na hipótese de abuso de forma ou fraude na apresentação de DCOMP, os parâmetros de espontaneidade presentes no Decreto n.º 70.235/726 e no CTN foram incorporados ao ato normativo para excluir a possibilidade de o sujeito passivo desconstituir a infração depois de iniciado o procedimento fiscal para sua verificação. Assim, são ineficazes, para fins de exclusão da responsabilidade por infrações, as condutas de retificar ou cancelar a DCOMP depois de o sujeito passivo ter sido intimado para apresentação de documentos comprobatórios da restituição, ressarcimento ou reembolso pleiteados, bem como da compensação declarada.

Isso não significa, porém, que um débito compensado, mesmo se inexistente, será cobrado apenas porque o sujeito passivo não pleiteou o cancelamento da DCOMP antes de ser intimado para apresentação de documentos comprobatórios da compensação. A legislação somente impede a exclusão da penalidade prevista para a inobservância das vedações à apresentação de DCOMP, mas o tributo permanece sendo obrigação decorrente de lei, e dependente da ocorrência do fato gerador e da sua regular constituição, para ser exigível. E esta exigibilidade pode e deve ser avaliada no contencioso administrativo especializado quando há recurso administrativo previsto em lei contra o ato do qual resulta sua exigibilidade, e o recurso foi regularmente aviado pelo sujeito passivo.

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

É certo que os instrumentos processuais podem ser manejados pelo sujeito passivo para alcançar vantagens indevidas. A alegação de inexistência ou excesso de débito compensado, poderia ser veiculada, por exemplo, em momento no qual a desconstituição do valor confessado não mais pudesse ser revertida, ou mesmo verificada a sua apuração, em razão do decurso do prazo decadencial, dado este ter o fato gerador do tributo como referencial para definição do seu termo inicial, enquanto o prazo para não-homologação da compensação é definido a partir da data de apresentação ou retificação da DCOMP, e a compensação pode ser declarada anos depois da ocorrência do fato gerador do débito compensado. Todavia, estas circunstâncias devem ser aferidas e enfrentadas em cada caso concreto⁹, e não podem ser invocadas para excluir pleitos que podem ser legítimos, negando-se qualquer possibilidade de discussão administrativa acerca do débito compensado.

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

(...)"

18. Por fim, despidiendia, em meu entendimento, a realização da diligência solicitada pelo Recorrente a partir do posicionamento supra e, ainda, a partir da produção, pelo sujeito passivo, em sede recursal, dos elementos de interesse ao feito suficientes à comprovação de sua alegação de erro de fato e conseqüente inexistência dos débitos em litígio (escrituração contábil às e-fls. 112 a 177, de forma a suplementar a DIPJ de e-fls 32 a 42, entregue em 30/11/2009, bem como a DCTF retificadora de e-fl. 47 e ss., entregue em 07/12/2009).

Conclusão

19. Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso, para declarar a impossibilidade de cobrança dos débitos constantes da DComp n.º. 21160.20395.300307.1.3.04-1654, de e-fls. 07 a 11.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior