



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10925.901299/2009-90
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-004.982 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 08 de julho de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado DICAPEL PAPÉIS E EMBALAGENS LTDA.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2003

ERRO NO PREENCHIMENTO DA DCOMP. RETIFICAÇÃO. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. MOTIVAÇÃO DIVERGENTE NO DESPACHO DECISÓRIO.

A divergência na motivação do despacho decisório que ensejou a glosa da compensação e a manifestação de inconformidade do contribuinte, faz com que seja necessário o retorno à unidade de origem para a análise meritória das provas e alegações constantes nos autos.

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 André Mendes de Moura, Edeli Pereira Bessa, Caio César Nader Quintela, Viviane Vidal Wagner, Luis Henrique Marotti Toselli (suplente convocado) e Amélia Wakako Morishita Yamamoto. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em Exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes Moura, Livia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Luis Henrique Marotti Toselli (suplente convocado), Caio César Nader Quintela e Andréa Duek Simantob (Presidente em Exercício).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-004.982 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 10925.901299/2009-90

Relatório

Trata-se de recurso especial da Fazenda Nacional interposto em face da decisão proferida pela 3ª Turma Especial da 1ª Seção no Acórdão n.º 1803-002.384, na sessão de 21 de outubro de 2014, por meio do qual o colegiado, por unanimidade de votos, deu parcial provimento ao recurso voluntário.

O processo trata de direito creditório pleiteado pelo contribuinte, que teve sua declaração de compensação não homologada pelo despacho decisório de fls. 316, por inexistência de crédito, em razão de o pagamento indicado na DComp ter sido integralmente utilizado na quitação de outros débitos da empresa.

Com a ciência do despacho, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, na qual alega ter direito ao crédito, por ter apresentado equivocadamente DCOMP relativa a “pagamento indevido ou a maior”, quando o correto seria informar “compensação de saldo negativo”.

Em 26 de julho de 2013, a 3ª Turma da DRJ de Florianópolis julgou a manifestação de inconformidade improcedente, com base na premissa de que “embora possa ter contribuído com a formação do saldo negativo, a estimativa mensal apurada conforme disposição legal não constitui pagamento indevido ou maior que o devido, de modo que não pode ser utilizada como crédito em compensação pleiteada em face da Fazenda Nacional”.

Com a ciência da decisão, o contribuinte apresentou recurso voluntário, alegando, em síntese:

- a) que o débito de estimativa, objeto de compensação não homologada, deverá ser considerado na formação do saldo negativo;
- b) que o entendimento da Receita Federal – de glosar o saldo negativo quando este for composto por estimativas quitadas por compensação não homologada – implica dupla cobrança do mesmo crédito tributário;
- c) que o contribuinte terminaria pagando duas vezes o mesmo débito: mediante a redução do saldo negativo e pela via da execução fiscal (cobrança do débito de estimativa objeto da compensação não homologada);
- d) que, no mérito, existindo, sim, saldo negativo a ser compensado, o contribuinte não pode ser penalizado com a dupla cobrança, pelo fiscal, de um tributo já declarado e compensado por erro de fato do mesmo, declarado em PER/DComp incorreta, sem a possibilidade de retificar a mesma e demonstrar os créditos oriundos formados para a efetivação da compensação do débito compensado; e
- e) que a dupla cobrança ocorrerá, se o contribuinte tiver de pagar novamente o débito compensado não homologado na PER/DComp, aplicando-se a decadência do crédito de saldo negativo de IRPJ e/ou CSLL.

Em 21 de outubro de 2014, a 3ª Turma Especial desta Seção, por meio do acórdão n. 1803-002.384, deu parcial provimento ao recurso voluntário, determinando que a repartição de origem reexaminasse a compensação requerida, considerando, na hipótese, o direito creditório pleiteado como saldo negativo, apurado no respectivo ano-calendário.

A decisão teve a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2003

COMPENSAÇÃO DE DÉBITOS COM CRÉDITOS DE ESTIMATIVAS APURADAS. IMPOSSIBILIDADE. COMPENSAÇÃO DE DÉBITOS COM SALDO NEGATIVO APURADO. ADMISSIBILIDADE.

Não é possível a compensação de débitos com créditos de estimativas apuradas, sendo admissível, porém, a sua compensação com saldo negativo apurado no ano-calendário correspondente àquelas estimativas.

Com a ciência da decisão, a Fazenda Nacional apresentou recurso especial, alegando, em síntese, que:

- A manifestação de inconformidade não é meio hábil para a retificação de Dcomp, conforme paradigmas indicados;

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

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

- Se entendesse ter ocorrido erro na indicação do direito creditório que pretendia compensar, o interessado, em momento oportuno, deveria ter solicitado ao órgão competente, no caso, a Delegacia da Receita Federal, por meio de processo administrativo, a retificação da declaração de compensação.

O recurso especial foi objeto do despacho de admissibilidade, que lhe deu seguimento, analisando apenas o primeiro paradigma indicado, sob o argumento de que uma vez confirmada divergência deixou-se de analisar o segundo paradigma.

O contribuinte, ciente do recurso especial, apresentou contrarrazões, alegando que:

- Na DIPJ de 2002 realmente há uma diferença de pagamento a maior no valor de R\$ 10.731,25, que é passível de ser reconhecida pela legislação como saldo negativo de IR;

- Nada impede o fisco de revisar o lançamento efetuado de forma equivocada, para sua adequação à legislação;

- O erro de fato é fundamento legítimo da revisão, com base no artigo 149, VIII, do CTN;

- Em síntese, existe saldo negativo para a compensação.

É o relatório.

Voto

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

1. Conhecimento

O conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional, ao qual foi dado seguimento pelo despacho de fls. 431 e seguintes, não foi questionado pelo contribuinte.

Como se sabe, o conhecimento da matéria depende do preenchimento dos requisitos exigidos pelo artigo 67, do Anexo II, do RICARF:

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

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

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

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

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

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

§ 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.

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

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

Como visto, no caso dos autos, o despacho de admissibilidade deu seguimento à matéria “possibilidade de retificação da Dcomp após a ciência do despacho decisório”.

Entretanto, foi analisado apenas o primeiro paradigma indicado (acórdão n. 1401-000.396), sob o argumento de que uma vez confirmado o dissídio dispensar-se-ia a análise do segundo paradigma.

Em síntese, ratifico o despacho de admissibilidade em relação ao primeiro paradigma indicado.

2. Mérito

A questão trazida a debate pela Fazenda Nacional diz respeito ao comando exarado pelo acórdão recorrido, que determinou o retorno dos autos à repartição de origem, a fim de que seja reexaminado o pedido de compensação formulado, considerando-se o crédito pleiteado como decorrente de saldo negativo.

A Recorrente se insurge contra a decisão, alegando que a demonstração da existência de crédito líquido e certo deve ser feita desde o momento da apresentação da declaração de compensação, sendo descabida qualquer correção após a ciência do despacho decisório que negou a homologação.

Ocorre que, no caso dos autos, o contribuinte sempre alegou a existência do direito creditório e informou apenas que houve erro na indicação da **origem do crédito**, onde constou “pagamento indevido ou a maior” de estimativas em vez de “compensação de saldo negativo”.

Em sede de análise de PER/DComp, notadamente quando o exame é realizado através de despacho decisório eletrônico, como é o caso, qualquer óbice que impeça a verificação integral do crédito, tanto por força de meros erros de declaração, ou decorrentes de situação jurídica impeditiva, tempos atrás, provocava o indeferimento integral do pedido, sem que se promovesse investigação acerca da materialidade do direito creditório pleiteado.

Dessa forma, o recurso apresentado contra decisões assim embasadas, configurando matéria controversa a ser analisada e remanescendo litígio, deve necessariamente se voltar contra o elemento que motivou a autoridade *a quo* a indeferir o pleito, dando prova de que houve, sim, mera omissão de dados, os meros erros de preenchimento e outros.

De sua vez, a decisão a ser produzida cingir-se-á a questões que vedavam a análise de mérito. Resolvidas essas em favor do contribuinte, retornam-se os autos a autoridade de origem para análise do direito, respeitando-se, assim, o referido duplo grau de jurisdição.

Em nossos órgãos julgadores a matéria não carrega muita controvérsia, conforme se observa tanto em nossos tribunais administrativos quanto no Judiciário:

SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA – IMPOSSIBILIDADE - ANÁLISE DE MÉRITO EM FACE AO AFASTAMENTO DE PRELIMINAR - Para que não ocorra supressão de instância, afastada a preliminar que impedia a análise do mérito, deve o processo retornar à origem para conclusão do julgamento (Acórdão 102-47696, 1º Conselho de Contribuintes).

COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO. DIFERENÇAS ENTRE A DIPJ E PER/DCOMP. ÚNICO FUNDAMENTO PARA INDEFERIR O DIREITO. IMPOSSIBILIDADE. Não é possível se negar o direito à compensação pelo singelo argumento de que o saldo negativo informado em PER/DCOMP é diferente daquele declarado na DIPJ, em especial quando o contribuinte busca comprovar seu direito com a apresentação de argumentos e provas em sede de impugnação. No processo administrativo fiscal, deve-se apurar o crédito a que o contribuinte faça jus, não sendo possível encerra-lo com base em argumentos formais não previstos em lei, em especial quando não é mais possível se pleitear nova compensação em virtude da superação do prazo quinquenal decadencial e por ser vedado o envio de DCOMP com o uso de

crédito que não tenha sido reconhecido pela autoridade competente em outra declaração de compensação.

DIREITO CREDITÓRIO NÃO ANALISADO. NECESSIDADE DE ANÁLISE DA EXISTÊNCIA DO CRÉDITO. RETORNO DOS AUTOS COM DIREITO A NOVO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. Em situações em que não se admitiu a compensação preliminarmente com base em argumento de direito, caso superado o fundamento da decisão, a unidade de origem deve proceder à análise do mérito do pedido, verificando a existência, suficiência e disponibilidade do crédito pleiteado, permanecendo os débitos compensados com a exigibilidade suspensa até a prolação de nova decisão, e concedendo-se ao sujeito passivo direito a novo contencioso administrativo, em caso de não homologação total. (Acórdão CARF nº 1102001.107, 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Sessão de 7 de maio de 2014).

REsp 43.359-SP (DJ 7/4/1997)

PROCESSUAL CIVIL. PROCESSO EXTINTO EM PRIMEIRO GRAU POR ILEGITIMIDADE DA PARTE PASSIVA. PRELIMINAR AFASTADA PELO TRIBUNAL DE JUSTIÇA, COM POSTERIOR APRECIÇÃO DO MÉRITO. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA CONFIGURADA. PRECEDENTES. RECURSO PROVIDO.

II – Se a juíza de primeiro grau extingue o processo por ilegitimidade da parte passiva (art. 267, VI, segunda parte do CPC), é vedado ao tribunal de apelação adentrar no mérito da causa, sob pena de supressão de instância. Deve tão-somente, após afastar a preliminar de ilegitimidade da parte, determinar a remessa dos autos à origem, a fim de que o juiz de primeiro grau prossiga no julgamento do feito.

III – Precedentes do STJ: REsp 57.623-MG, REsp 11.747-SP, REsp 1.418-MA e REsp 28.515-RJ.

IV – Precedentes do STF: RE 66.331-PR, RE81.736-PR e RE 106.124-SC – EDcl.

V – Recurso especial conhecido e provido para cassar a parte do acórdão do TJSP relativa ao mérito, bem como determinar a remessa dos autos à origem, a fim de que o juiz de primeiro grau prossiga no julgamento.”

Resp 131.296 (DJ 12/4/1999)

“PROCESSUAL. CIVIL. PRINCÍPIO DEVOLUTIVO. EXTENSÃO. SENTENÇA QUE ACOLHE PRELIMINAR. EXAME DO MÉRITO PELO TRIBUNAL. IMPOSSIBILIDADE. VULNERAÇÃO DA REGRA TANTUM DEVOLUTUM QUANTUM APPELLATUM. ARTS. 128, 460 E 515 DO CPC. DOUTRINA. PRECEDENTE. RECURSO PROVIDO.

*I – A extensão do pedido devolutivo se mede pela impugnação feita pela parte nas razões do recurso, consoante enuncia o brocardo latino **tantum devolutum quantum appellatum**.*

*II – A apelação transfere ao conhecimento do tribunal a matéria impugnada, nos limites dessa impugnação, salvo as examináveis de ofício pelo juiz. Se a sentença acolhe preliminar de extinção do processo (na espécie ilegitimidade ativa **ad causam**), não pode o Tribunal, desconsiderando as razões da apelação, deixar de examina-la e adentrar o mérito da causa, que, inclusive, não fora objeto de suscitação no recurso.”*

“RESP - RECURSO ESPECIAL – 96270- SP

PROCESSUAL CIVIL - PRESCRIÇÃO - FUNDO DE DIREITO - SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA - REAJUSTE - SERVIDOR PÚBLICO ESTADUAL - DEC. 20910/32

ART. 1º - CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL ART. 515.

*Afastada a prescrição cuja preliminar foi acolhida em primeiro grau, não pode o Tribunal, no julgamento da apelação, enfrentar o mérito da demanda propriamente dito, de vez que a matéria impugnada cujo exame foi devolvido ao órgão "ad quem" se restringiu ao tema da prescrição, logo, ao afastá-la, deveria o eg. Tribunal de Justiça ter **determinado a remessa dos autos à primeira instância, a fim de ser julgado o mérito da ação** quanto à prestação dos servidores, em observância ao disposto no art. 515 do CPC, que traduz o princípio "tantum devolutum quantum appellatum". (grifei)*

O entendimento exarado acima encontra-se hoje positivado por meio do recente Parecer Normativo Cosit/RFB nº 2/2016, advindo do Parecer Normativo COSIT/RFB n. 08/2014:

(...)

Procedimento de reconhecimento de crédito do sujeito passivo em que houve decisão em julgamento administrativo que apenas analisou questão preliminar e não adentrou no mérito da lide. 10. O Pedido de Restituição, Ressarcimento e Reembolso (PER) e a Declaração de Compensação (Dcomp) são processados pelo programa PER/Dcomp. A primeira fase (de formulação e apreciação do pleito) tem início com a provocação do contribuinte e a análise da Delegacia da Receita Federal (DRF), da qual pode resultar o reconhecimento do direito creditório ou sua negação e, quanto à Dcomp, pode ser (conforme a situação) "homologada" ou "não homologada" (total ou parcial), ou ser considerada "não declarada". Da decisão da DRF que indeferiu o PER ou que não homologou a Dcomp, é cabível manifestação de inconformidade para seguir o rito do Decreto nº 70.235, de 1972, nos termos dos §§ 9º e 11 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. 10. Foi nesse contexto de PER/Dcomp, exclusivamente, o espectro de aplicação do entendimento contido nos itens 61 a 80 do Parecer Normativo RFB nº 8, de 2014. Contudo, considerando-se ter havido dúvidas quanto ao alcance de aplicação do seu entendimento, entendeu-se por bem delimitar melhor esse ponto. Não se trata de novo entendimento, uma vez que os processos administrativos de reconhecimento de direito creditório têm um escopo distinto daqueles que visam constituir o crédito tributário, a despeito de ambos estarem englobados pelo rito do Decreto nº 70.235, de 1972, e serem denominados "processo administrativo fiscal". 10.1. No caso de um PER, geralmente vinculado a uma Dcomp que extingue o débito do contribuinte a depender de homologação (situação mais comum), o que se discute não é se o contribuinte deve aquele valor que o Fisco tinha dito que devia ou se realizou aquela conduta objeto de sanção, mas sim se ele possui aquele crédito com a Fazenda Pública. Em outras palavras: a Fazenda Pública possui aquela dívida com o cidadão e naquele valor por ele informado? 10.2. Quando a Dcomp é apresentada, o contribuinte informa qual é o crédito que possui com a Fazenda e qual é o seu valor, compensando-o com o seu débito, com o reconhecimento do crédito exatamente naquele valor. 10.3. Se a Fazenda Pública fizer despacho decisório não homologando a compensação por uma questão prejudicial (inclusive prescrição), não há que se analisar se o valor estaria correto. Ela não homologou o valor total apresentado. Seria um contrassenso exigir que a Fazenda Pública, quando não homologasse a compensação, tivesse que fazer um despacho dizendo que se a questão prejudicial não ocorresse qual seria o valor a ser homologado parcialmente. Note-se que a vinculação da Dcomp é com aquele valor e a Fazenda já se pronunciou não homologando todo ele. 11. Considerando a não homologação de uma Dcomp como um procedimento administrativo que envolve diversos atos, não há que se falar em preclusão do direito de a Fazenda Pública analisar se ela deve aquele valor apresentado. Além de se chegar a tal interpretação do instituto do reconhecimento de crédito em processo administrativo fiscal, merece destaque a indisponibilidade do interesse público. 11.1. Isso porque o regime jurídico administrativo se assenta em dois princípios fundamentais: a indisponibilidade do interesse público e supremacia do interesse público sobre o privado. É em decorrência do primeiro que a Administração Pública possui a supremacia do segundo. Não significa que haja relação de hierarquia entre o particular e a Administração, mas sim que como esta última trata de assuntos difusos,

ela não pode dispô-los a seu bel-prazer. É por isso que em diversas situações o ideal é se falar em dever-poder da Administração, e não o contrário. Ela tem o dever de defender o interesse público e apenas por isso tem o poder denominado exorbitante.

11.2. Mais especificamente sobre a indisponibilidade do interesse público, Celso Antônio Bandeira de Mello assim a explica: A indisponibilidade dos interesses públicos significa que, sendo interesses qualificados como próprios da coletividade – internos ao setor público –, não se encontram à livre disposição de quem quer que seja, por inapropriáveis. O próprio órgão administrativo que os representa não tem disponibilidade sobre eles, no sentido de que lhe incumbe apenas curá-los – o que é também um dever na estrita conformidade do que predispuer a intentio legis. (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de Direito Administrativo. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 76).

11.3. Como viga-mestra da atuação administrativa, a indisponibilidade do interesse público deve sempre permeá-la. Evidente que ela não pode prevalecer contra disposição legal expressa (afinal, o princípio da legalidade faz parte dessa indisponibilidade), mas ela se sobrepõe a institutos formais, como a preclusão processual, quando não estão expressos na legislação para determinado caso. Nessa linha, tem-se a seguinte manifestação jurisprudencial: “Na hipótese dos autos, em virtude da indisponibilidade do interesse público, não se opera a preclusão da Fazenda Pública em demonstrar eventual excesso executivo”. (AI nº 2004.04.01.023729-4/PR, Rel. Des. Federal Maria Lúcia Luz Leiria, DJU 29/06/2005). (grifou-se)

11.4. No presente caso, se o despacho decisório inicialmente não homologou a compensação por uma questão prejudicial (incluindo-se a prescrição) e, após trâmite do PAF decide-se essa controvérsia, não há obrigatoriedade de posteriormente homologar a Dcomp se o crédito alegado pelo sujeito passivo, por outro motivo de mérito, não existe (ou mesmo que ele exista, mas não no valor alegado).

11.5. Esse raciocínio não significa vulnerar as decisões provenientes do PAF. É evidente que aquela controvérsia jurídica decidida pelos órgãos julgadores não pode ser modificada. A indisponibilidade do interesse público, contudo, não pode permitir o reconhecimento de uma dívida pública em um valor incorreto e cujo mérito (a questão de fundo) nem foi analisado pela Administração Pública.

12. Sobre a ocorrência de eventual decadência para a Administração Pública não homologar a Dcomp, ressalte-se que o primeiro despacho decisório já não homologou a compensação feita. Após esse momento, independentemente do resultado do julgamento administrativo, somente poderia se falar em algum prazo caso se aceite a prescrição dita intercorrente, o que não é o caso no âmbito da RFB e da PGFN e também do Judiciário.

12.1. O art. 74, § 5º da Lei nº 9.430, de 1996, dispõe que “o prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação”. Quando a Delegacia da Receita Federal analisa a Dcomp e não homologa a compensação feita, seja a que título for, não há mais o que se falar em prazo decadencial. O “pedido inicial” do procedimento da PER/Dcomp é o pedido de reconhecimento de um crédito num valor certo com a concomitante compensação com um débito do contribuinte com a Fazenda. Nesse momento o débito (ou o crédito tributário) está extinto sob condição resolutória. Se a DRF não homologa a compensação pelo pedido da restituição já ter prescrito, por exemplo, o despacho é líquido: ele não homologa o valor total apresentado. O crédito não está mais extinto: ele passa, nesse momento, a ser exigível.

Conclusão 16. Com base no exposto, conclui-se a) inexistente recurso contra a liquidação pela unidade preparadora de decisão definitiva no processo administrativo fiscal julgando parcialmente procedente lançamento, tendo em vista a coisa julgada material incidente sobre esta lide administrativa, sem prejuízo da possibilidade de pedido de revisão de ofício por inexatidão quanto aos cálculos efetuados; b) exclusivamente no processo administrativo fiscal referente a reconhecimento de direito creditório em que ocorreu decisão de órgão julgador administrativo quanto à questão prejudicial, inclusive prescrição para alegar o direito creditório, **incumbe à autoridade fiscal da unidade local analisar demais questões de mérito ainda não apreciadas no contencioso (matéria de fundo, inclusive quanto à existência e disponibilidade do valor pleiteado), cuja decisão será passível de recurso sob o rito do Decreto nº 70.235,**

de 1972, não tendo que se falar em decurso do prazo de que trata o §5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996; (grifei)

Assim, dado que estão ainda pendentes de apreciação os elementos de mérito atinentes à compensação tributária de que se valeu o interessado, voto no sentido de se devolver os autos à autoridade unidade de origem (DRF), de modo a que, levando em conta a matéria superada neste voto (erro no preenchimento da DCOMP), seja o mérito do direito creditório postulado e da compensação declarada apreciado como saldo negativo.

Nestas condições, seguindo orientação emanada pela própria Receita Federal do Brasil, por meio do seu Parecer COSIT/RFB n. 2/2016, inexistente qualquer óbice para que o crédito pleiteado pelo contribuinte seja analisado como saldo negativo, como bem determinou a decisão recorrida pela unidade de origem.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, mantendo-se o acórdão recorrido, inclusive, com o retorno dos autos à unidade de origem (DRF).

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Acompanhei a I. Relatora em sua conclusão de negar provimento ao recurso especial da PGFN porque adoto como fundamento para casos semelhantes o entendimento aplicado por este Colegiado em julgados anteriores.

Esta Turma vem se manifestando em favor da possibilidade de correção de inexatidões materiais na informação do direito creditório utilizado em Declaração de Compensação -DCOMP, 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 e adotado como razões de decidir:

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, inexistente óbice a essa retificação, na lei.

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

Art. 56. O Pedido de Restituição, o Pedido de Ressarcimento e a Declaração de Compensação somente poderão ser retificados pelo sujeito passivo caso se

encontrem pendentes de decisão administrativa à data do envio do documento retificador e, no que se refere à Declaração de Compensação, que seja observado o disposto nos arts. 57 e 58.

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

O presente caso em tudo se assemelha aos precedentes citados: a compensação foi declarada no bojo das discussões quanto à impossibilidade de formação de indébito em face de recolhimentos de estimativas¹; o crédito foi indicado apenas parcialmente, no que corresponderia a uma das estimativas integrantes do saldo negativo, infirmando a alegada mudança de direito creditório; e em sua primeira manifestação a Contribuinte apresentou provas do erro cometido no preenchimento da DCOMP.

O Colegiado *a quo*, por sua vez, acolheu a alegação de erro e determinou *que a repartição de origem reexamine a compensação requerida, devendo, para tanto, considerar como direito creditório pleiteado, o saldo negativo apurado no respectivo ano-calendário*. Assim, confirmado que a retificação formal da DCOMP era desnecessária para superação da inexatidão material cometida no preenchimento e demonstrada pelos documentos juntados à manifestação de inconformidade, do que decorre, também, a reforma do fundamento expresso pela autoridade julgadora de 1ª instância, reafirmado no acórdão recorrido, correta a solução adotada no acórdão recorrido.

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

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Conselheira

¹ Somente com a edição da Instrução Normativa RFB nº 900, de 2008, que em seu art. 11 dispôs: "a pessoa jurídica tributada pelo lucro real, presumido ou arbitrado que sofrer retenção indevida ou a maior de imposto de renda ou de CSLL sobre rendimentos que integram a base de cálculo do imposto ou da contribuição somente poderá utilizar o valor retido na dedução do IRPJ ou da CSLL devida ao final do período de apuração em que houve a retenção ou para compor o saldo negativo de IRPJ ou de CSLL do período.", foi excluída limitação semelhante, aplicável aos recolhimentos por estimativa, presente no art. 10 das Instruções Normativas SRF nº 460, de 2004, e 600, de 2005, nos seguintes termos: "Art. 10. A pessoa jurídica tributada pelo lucro real, presumido ou arbitrado que sofrer retenção indevida ou a maior de imposto de renda ou de CSLL sobre rendimentos que integram a base de cálculo do imposto ou da contribuição, bem assim a pessoa jurídica tributada pelo lucro real anual que efetuar pagamento indevido ou a maior de imposto de renda ou de CSLL a título de estimativa mensal, somente poderá utilizar o valor pago ou retido na dedução do IRPJ ou da CSLL devida ao final do período de apuração em que houve a retenção ou pagamento indevido ou para compor o saldo negativo de IRPJ ou de CSLL do período."