



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

Processo nº 16327.900044/2008-54
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1103-001.145 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de novembro de 2014
Matéria CSLL
Recorrente Itaú Seguros S.A.
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2000

RETIFICAÇÃO DA DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. CONDIÇÕES. ALTERAÇÃO DO ASPECTO MATERIAL. ALTERAÇÕES SUCESSIVAS NA NATUREZA DO DIREITO CREDITÓRIO. IMPOSSIBILIDADE. ESTABILIDADE DA LIDE.

A retificação da DCOMP deve observar o atendimento de determinadas condições cumulativas, ou seja, cabe apenas para (1) as declarações pendentes de decisão administrativa, ou seja, aquela Declaração de Compensação em relação ao qual ainda não tenha sido intimado o sujeito passivo do despacho decisório proferido pelo titular da DRF, (2) na hipótese de inexatidões materiais. Alterações sucessivas da natureza do direito creditório, primeiro, na manifestação de inconformidade, e segundo, no recurso voluntário, não consistem em mero erro de fato ou inexatidão material. Pelo contrário, implicam em modificar aspecto crucial do objeto do crédito. Por isso, o direito processual dispõe sobre determinadas regras necessárias a uma mínima estabilidade na apreciação do litígio. Ao autor é permitido alterar a causa de pedir, mas apenas até determinado momento, sob pena de tornar impossível discernir qual é efetivamente a pretensão resistida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, negar provimento, por maioria, vencido o Conselheiro Breno Ferreira Martins Vasconcelos (Relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro André Mendes de Moura. Declarou-se impedido o Conselheiro Marcos Shigueo Takata.

(assinado digitalmente)

ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA - Presidente.

(assinado digitalmente)

BRENO FERREIRA MARTINS VASCONCELOS - Relator.

(assinado digitalmente)

ANDRÉ MENDES DE MOURA – Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros André Mendes de Moura, Fábio Nieves Barreira, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Breno Ferreira Martins Vasconcelos, Cristiane Silva Costa e Aloysio José Percínio da Silva.

Relatório

A questão sob análise diz respeito à **DCOMP** 36992.94225.301204.1.3.03-4022 (fls. 2-6), transmitida em 30/12/2004 pela ora recorrente para a compensação de saldo negativo de CSLL relativo ao ano-calendário de 2000 e no valor original de R\$2.081.489,01 com débito de estimativa mensal de IPRJ referente a novembro de 2004 e no valor de R\$1.569.782,45.

Conforme se depreende do **despacho decisório** de fls. 25, a referida DCOMP não foi homologada por haver divergência de valor entre o saldo negativo informado na declaração de compensação (R\$2.081.489,01) e na DIPJ 2000 (R\$8.408.794,98):

Analisadas as informações prestadas no documento acima identificado, não foi possível confirmar a apuração do crédito, pois o valor informado na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) não corresponde ao valor do saldo negativo informado no PER/DCOMP. Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 2.081.489,01. Valor do saldo negativo informado na DIPJ: R\$ 8.408.794,98.

Diante do exposto, NÃO HOMOLOGO a compensação declarada no PER/DCOMP acima identificado. Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 31/03/2008.

PRINCIPAL	MULTA	JUROS
1.569.782,45	313.956,49	716.919,64

Para verificação dos valores devedores e emissão de DARF, consultar o endereço www.receita.fazenda.gov.br, na opção Serviços ou através de certificação digital na opção e-CAC, assunto PER/DCOMP Despacho Decisório.

Enquadramento Legal: Parágrafo 1º do art. 6º e art. 28 da Lei 9.430, de 1996. Art. 5º da IN SRF 600, de 2005. Art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Inconformada com o teor do despacho decisório, a recorrente apresentou em 15/04/2008 a **manifestação de inconformidade** de fls. 10-14, na qual alegou, preliminarmente, ter havido cerceamento do seu direito de defesa, pois a autoridade fiscal não trouxe aos autos elementos que fundamentem a não homologação da DCOMP, tendo apenas descrito os valores envolvidos.

No mérito, a recorrente afirmou ter sido a DCOMP preenchida de forma equivocada, pois o crédito não corresponde a saldo negativo de CSLL relativo ao ano-calendário de 1999 e no valor de R\$2.081.489,01, mas sim a CSLL recolhida indevidamente ou a maior.

Com base nessa alegação, a recorrente requereu a alteração de ofício das informações do campo “dados do crédito – tipo do crédito” da DCOMP e a consequente reforma do despacho decisório.

Em 14/10/2010 os membros da 8ª Turma de Julgamento da **DRJ** São Paulo I decidiram, por unanimidade de votos, julgar improcedente a manifestação de inconformidade.

Quanto à preliminar aduzida pela contribuinte, a DRJ afirmou não ter havido cerceamento de direito de defesa, pois “o despacho decisório consigna de forma clara e concisa o motivo pelo qual não foi homologada a compensação ao explicitar que havia discrepâncias entre os dados declarados no PER/DCOMP e os dados informados na DIPJ”.

No mérito, a DRJ ressaltou que

(...) nos termos do art. 57, da IN SRF nº 600/05, e do art. 77 da IN RFB nº 900/2008, só é permitido retificar uma Declaração de Compensação enquanto esta estiver pendente de decisão administrativa. Portanto, após a emissão do Despacho Decisório, e efetuada a intimação ao contribuinte, não mais é possível haver a retificação do documento. É o que ocorre no presente caso.

Em outro sentido não poderia ser a norma de regência, haja vista que a alteração da DCOMP, nos moldes pleiteados pela impugnante, implicaria em completa descaracterização daquilo que foi objeto de apreciação pela autoridade fiscal, por ocasião da prolação do Despacho Decisório. Se, hipoteticamente, acolhêssemos a alteração da DCOMP solicitada, passaríamos a ter um outro procedimento de compensação e uma outra decisão haveria de ser proferida da unidade de origem, não havendo como apreciá-la em sede de recurso administrativo, sob pena de supressão de instâncias.

No recurso voluntário de fls. 33-41, a contribuinte alegou ser equivocada a afirmação feita na manifestação de inconformidade de que o crédito decorreria de pagamento indevido ou a maior de CSLL e não saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 1999. Isso porque, de acordo com os documentos acostados ao recurso, o crédito decorre sim de saldo negativo de CSLL, mas relativo ao ano-calendário de 2000, e não ao ano-base de 1999.

A recorrente apresentou documentos visando a comprovar a existência do saldo negativo de CSLL no ano-calendário de 2000 e que esse crédito é suficiente para o pagamento do débito correspondente à estimativa mensal de IRPJ devida em novembro de 2004.

Dessa forma, a recorrente requer a este Conselho que, em homenagem ao princípio da verdade material e tendo sido constatada a ocorrência de mero erro de fato, reconheça seu direito creditório e homologue a DCOMP.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Breno Ferreira Martins Vasconcelos

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

A numeração de fls. indicada neste voto é a do e-processo.

Conforme relatado, alega a recorrente ter havido erro no preenchimento da DCOMP (crédito correspondente a saldo negativo de CSLL do ano-base 1999) e na elaboração das alegações apresentadas em sede de manifestação de inconformidade (crédito correspondente a recolhimento indevido/a maior de CSLL) e que, na realidade, o crédito com o qual pretendida compensar débito de estimativa mensal de IRPJ por meio da declaração de compensação 36992.94225.301204.1.3.03-4022 decorre de saldo negativo de CSLL do ano-calendário 2000.

É necessário verificar se os equívocos cometidos pela contribuinte no preenchimento da DCOMP e na apresentação de manifestação de inconformidade podem ser relevados para homologar a compensação realizada.

Conforme registrado pela DRJ no acórdão recorrido, os atos normativos da Receita Federal que tratam sobre a repetição do indébito têm previsto, ao longo dos anos, a impossibilidade de retificação do PER/DCOMP após o despacho decisório.

À época da transmissão da DCOMP em questão, estava vigente a IN SRF 460, de 18/10/2004, que previa o seguinte:

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

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

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

De acordo com os referidos dispositivos, cujo teor foi repetido, ao longo dos anos, pelos arts. 57 e ss. da IN SRF 600/05, 77 e ss. da IN RFB nº 900/08 e 88 e ss. da IN RFB nº 1.300/12, o contribuinte pode retificar a DCOMP até a prolação de despacho decisório caso sejam verificadas inexatidões materiais no preenchimento do documento, exceto para incluir ou aumentar o valor do débito.

Concordo com o entendimento manifestado pela DRJ no acórdão recorrido de que a DCOMP é importante instrumento de controle dos encontros de contas realizados entre contribuinte e Fisco, o que está em consonância com a jurisprudência deste Conselho¹ e, inclusive, desta Turma².

É importante observar, porém, que as formalidades estabelecidas pela Receita Federal para permitir tal controle não podem obstar o direito do contribuinte à compensação,

¹ V.g. voto do Conselheiro Waldir Navarro Bezerra no Acórdão 3802-003.652, proferido em 17/09/2014 pela 2ª Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento: “O documento intitulado Declaração de Compensação (DCOMP) se presta, assim, a formalizar o encontro de contas entre o contribuinte e a Fazenda Pública, por iniciativa do primeiro a quem cabe, portanto, a responsabilidade pelas informações sobre os créditos e os débitos, cabendo à autoridade tributária a sua necessária verificação e validação. De fato, o pedido de compensação delimita a amplitude de exame do direito creditório alegado pelo sujeito passivo quanto ao preenchimento dos requisitos de liquidez e de certeza necessários à extinção de créditos tributários.”

² V.g. voto do eminente Conselheiro André Mendes de Moura no Acórdão 1103-001.077, de 29/07/2014.

sob pena de enriquecimento ilícito da Administração tributária e de violação aos arts. 170 do Código Tributário Nacional e 74 da Lei nº 9.430/96:

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 vincendo 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.

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

§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 mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no 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. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

III - os débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal que já tenham sido encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União;

*IV - o débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento **concedido pela Secretaria da Receita Federal - SRF;***

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.

§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 O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

§6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

§7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados.

§8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no §7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no §9º.

§9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no §7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação.

§10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes.

§11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação.

§12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses:

I - previstas no §3º deste artigo;

II - em que o crédito:

a) seja de terceiros;

b) refira-se a "crédito-prêmio" instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969;

- c) refira-se a título público;*
- d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; ou*
- e) não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF.*
- f) tiver como fundamento a alegação de inconstitucionalidade de lei, exceto nos casos em que a lei:*
- 1 – tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação direta de inconstitucionalidade ou em ação declaratória de constitucionalidade;*
 - 2 – tenha tido sua execução suspensa pelo Senado Federal;*
 - 3 – tenha sido julgada inconstitucional em sentença judicial transitada em julgado a favor do contribuinte; ou*
 - 4 – seja objeto de súmula vinculante aprovada pelo Supremo Tribunal Federal nos termos do art. 103-A da Constituição Federal.*
- §13. O disposto nos §§2º e 5º a 11 deste artigo não se aplica às hipóteses previstas no § 12 deste artigo.*
- §14. A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação.***
- §17. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.*
- §18. No caso de apresentação de manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação, fica suspensa a exigibilidade da multa de ofício de que trata o § 17, ainda que não impugnada essa exigência, enquadrando-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional.*

A leitura dos dispositivos acima transcritos indica que o legislador não limitou a possibilidade de o contribuinte retificar a declaração, tendo apenas, no que interessa ao julgamento do presente caso, previsto caber à Receita Federal **disciplinar** o direito à compensação.

Nesse ponto, destaca-se que a própria Administração tributária, no item 12 da Solução de Consulta Interna COSIT nº 19, de 5/12/2011, afirmou que a função atribuída à Receita Federal pelo §14 do art. 74 da Lei nº 9.430/96 é complementar, de natureza procedimental:

*12. Muitas vezes é difícil distinguir nos atos normativos a função complementar da função interpretativa. Em matéria de compensação tributária, o § 14 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, incluído pela Lei nº 11.051, de 2004, estabeleceu que a Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação (**função complementar, de natureza procedimental**).*

Não poderia ser diferente: a Administração tributária foi autorizada pelo legislador a estabelecer o procedimento que entender mais adequado para o controle das compensações efetuadas pelos contribuintes, mas não a restringir o seu direito à compensação por motivos não previstos em lei.

Concordo com o entendimento manifestado pelo eminente Conselheiro Marcos Takata, no acórdão nº 1103-000.612, de 31/01/2012, de que a vedação imposta pelos atos normativos da Receita Federal à retificação de DCOMP já apreciada em sede de despacho decisório, por si só, não é ilegal, devendo ser analisado sempre o reflexo de sua aplicação ao caso concreto. Isso porque, ao meu ver, essa limitação visa a conferir estabilidade aos procedimentos de compensação, evitando que as declarações tenham de ser analisadas reiteradas vezes pela Administração tributária.

Entendo, porém, que o julgador administrativo, ao verificar, na análise do caso concreto, que o contribuinte demonstrou ter cometido erro material no preenchimento da declaração e efetivamente possui crédito em valor suficiente para o pagamento do débito indicado na DCOMP, a vedação imposta pelas Instruções Normativas deve ser relativizada para que não se viole o direito do contribuinte à compensação, garantindo, assim, que a incidência tributária selecione apenas os fatos jurídicos descritos na regra-matriz de determinado tributo.

É nesse sentido o Acórdão nº 1402-001.667, de 06/05/2014, em que os membros da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção entenderam, por unanimidade de votos, que

O direito à compensação decorre da existência do crédito e de sua titularidade e não do preenchimento do pedido pelo qual se requer a compensação. Este, o pedido, representa o meio e não pode se confundir com o direito material que representa a existência do crédito utilizado para compensar o débito, com a extinção de ambos. O direito

*que se busca com o pedido de compensação não nasce com o requerimento, mas sim com a apuração do crédito por meio da DIPJ, levando em consideração as receitas, as despesas dedutíveis e os demais critérios fixados em lei para apuração do tributo devido. Assim, cabe à autoridade administrativa apreciar o pedido de compensação levando em consideração o efetivo crédito apurado em DIPJ, desconsiderando eventuais erros no preenchimento da Declaração Compensação - DCOMP. **Ao apresentar a retificação dos pedidos de compensação, fazendo constar destes o efetivo valor do saldo negativo apurado na DIPJ, a recorrente não está alterando o valor de seu crédito, mas sim corrigindo erro que se verificou quando do preenchimento do pedido de compensação.** Recurso Voluntário em Parte.*

Por sua pertinência, transcrevo trecho do voto do proferido pelo Relator, Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, no julgamento acima mencionado:

*É por meio da DIPJ, com as lançamentos, adições e exclusões previstos em lei que se apura o imposto a pagar ou o saldo negativo. Nas palavras do Conselheiro Carlos Pelá: “por meio da DIPJ tem-se procedimento de crédito ou débito em favor do Fisco ou do Contribuinte”. **Apurado o crédito, não será por erro ou vício formal quando da apresentação do pedido de compensação que haverá de se negar o direito previsto no artigo 170 do CTN, regulamentado pelo artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996.***

*Na utilização de saldo negativo do IRPJ ou da CSLL para, mediante compensação, extinguir débitos do contribuinte **é necessário que existam sistemas de controles pela Administração.** Neste sentido, inclusive, encontra-se o § 14º da Lei nº 9.430, de 1996, dispondo que a Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto a fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação. **Tais disciplinamento, contudo, não pode levar a situações onde, confirmado a existência do crédito em favor do contribuinte, se negue a compensação sob a alegação de vício formal ou de que não podia ter sido processada determinada retificação de DCOMP que tramitou durante anos.***

Também nessa esteira, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região, ao analisar situações semelhantes à destes autos, tem entendido que o equívoco no preenchimento das

informações relativas ao crédito configura mera inexatidão material, devendo a Receita Federal apreciar a retificação realizada pelo contribuinte a despeito das limitações impostas por seus atos normativos. É o que se depreende dos votos a seguir transcritos, proferidos pelos Desembargadores Federais Nery Junior e Consuelo Yoshida:

Concluo se tratar de mera inexatidão material, ensejando a necessária retificação das PER/DCOMPs já enviadas, sem necessidade de seu cancelamento e o envio de novas, sobretudo porque demonstrada a boa-fé do contribuinte.

Contudo, mesmo considerada a retificação, subsistirá a prerrogativa da Receita Federal do Brasil de analisar o conteúdo dos pedidos de ressarcimento/compensação, inclusive quanto à eventual comprovação da existência dos créditos, podendo requisitar documentos e analisar a escrita fiscal da impetrante, para só depois decidir sobre a sua higidez. Até lá, há que se atribuir efeito suspensivo aos pedidos de compensação.³ e

O que a impetrante pretende é simplesmente retificar a origem dos créditos informados, para que sejam considerados passíveis de ressarcimento/compensação.

(...)

Concluo se tratar de mera inexatidão material, ensejando a necessária retificação das PER/DCOMPs já enviadas, sem necessidade de seu cancelamento e o envio de novas, sobretudo porque demonstrada a boa fé do contribuinte.

Contudo, mesmo considerada a retificação, subsistirá a prerrogativa da Receita Federal do Brasil de analisar o conteúdo dos pedidos de ressarcimento/compensação, inclusive quanto à eventual comprovação da existência dos créditos, podendo requisitar documentos e analisar a escrita fiscal da impetrante, para só depois decidir sobre a sua higidez. Até lá não há se falar em incidência de multas e juros.⁴

O Tribunal Regional Federal da 2ª Região também afirmou, em relação à vedação de retificação de DCOMP após a prolação de despacho decisório, que

³ Apelação em Mandado de Segurança nº 00027776820124036126, Terceira Turma do TRF3, Rel. Des. Fed. Nery Junior, Julgado em 21/03/2013.

⁴ Apelação em Mandado de Segurança nº 0007747-02.2011.4.03.6109, Rel. Des. Fed. Consuelo Yoshida, Sexta Turma do TRF3, Julgado em 05/07/2012.

*A Instrução Normativa IN SRF nº 900/2008 impõe requisito que extrapola as exigências legais para o procedimento de compensação de créditos. **Não pode uma instrução normativa criar condição ou restrição não prevista no dispositivo legal que disciplina a matéria, no caso em comento, os arts. 170 e 170-A do CTN e o art. 74 da Lei 9.430/96.** 3- Desse modo, tem a impetrante o direito de ter a declaração de compensação retificadora apreciada pelo Fisco, nos exatos moldes como enviada pela contribuinte. 4- Ressalvo o direito da autoridade fiscal proceder o regular exame do procedimento compensatório e analisar a questão à luz do art. 74 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002. 5- Remessa necessária e apelação improvidas.⁵*

Com base nessas ideias, passo a analisar o caso concreto.

Inicialmente, registro que entendo inadequado o fundamento utilizado pela autoridade fiscal para não homologar a declaração apresentada pela recorrente, pois, a despeito de haver divergência de valores, foi consignado no próprio despacho decisório que o crédito informado na DCOMP (R\$2.081.489,01) é inferior ao saldo negativo de CSLL apurado na DIPJ do ano-calendário de 1999 (R\$8.408.794,96).

Ora, se o crédito alegado pelo contribuinte é inferior, e não superior, àquele realmente existente e é suficiente para o pagamento do débito, mostra-se desarrazoado não homologar a compensação em razão de mera divergência de informações. Ao meu ver, a autoridade fiscal deveria confirmar a existência do saldo negativo e homologar a compensação até esse limite, ou, no limite, intimar o contribuinte a retificar a informação, não havendo justificativa para negar a compensação de plano quando há forte indício da existência do crédito, o que, no presente caso, corresponde à DIPJ em que foi apurado saldo negativo de R\$8.408.794,96 (fls. 117).

Considerando, porém, que a recorrente não alegou a improcedência do despacho decisório com base nesse argumento, tendo, inclusive, afirmado que o seu crédito corresponde a saldo negativo apurado em outro ano-calendário e com valor diferente daquele indicado na DCOMP, limitarei minha análise aos elementos apresentados em sede de recurso voluntário.

As informações e documentos acostados ao recurso voluntário indicam ter sido apurado saldo negativo no valor de R\$3.147.311,46 no ano-calendário 2000 pela recorrente, o

⁵ Apelação 201150010003155, Quarta Turma Especializada do TRF2, Rel. Des. Fed. Luiz Antonio Soares, Julgado em 25/11/2013.

qual seria suficiente para o pagamento do débito correspondente à estimativa mensal de IRPJ devida em novembro de 2004 e no valor de R\$1.569.782,45.

A recorrente afirma ter também ocorrido erro no preenchimento da DIPJ 2001, na qual, por ter sido incorretamente informado o valor das antecipações de CSLL recolhidas ao longo do ano-calendário 2000, foi apurado um valor de CSLL a pagar R\$0,00 (cf. fls. 134) e não o saldo negativo de R\$3.147.311,46.

A despeito dos diversos equívocos cometidos pela contribuinte, os documentos de fls. 53-142 indicam a verossimilhança das alegações da recorrente, que demonstrou a composição do saldo negativo do ano-base 2000 e do saldo negativo do ano-base 1999, utilizado para o pagamento de estimativas devidas ao longo do ano 2000.

Diante da verossimilhança das alegações, seria desarrazoado negar provimento ao recurso voluntário com fundamento, simplesmente, na vedação à retificação de DCOMP após a prolação de despacho decisório.

Por essa razão, e para evitar a supressão de instâncias, entendo que os presentes autos devem ser **devolvidos à unidade de origem** da Receita Federal para que verifique a procedência da DCOMP 36992.94225.301204.1.3.03-4022 com fundamento nas informações retificadoras apresentadas em sede de recurso voluntário.

Por fim, e ainda visando a justificar a presente decisão, ressalto que, com o intuito de tornar possível o controle de legalidade do ato de lançamento no âmbito do processo administrativo, o legislador esculpiu decisivo vetor interpretativo a ser observado pelo julgador: o **princípio da verdade material**. Traçados seus contornos, especialmente, nos artigos 29, 36 e 37 da Lei nº 9.784/99, a verdade material orienta a busca pela semelhança entre o evento e o fato apurado no âmbito do processo, sendo, portanto, melhor traduzida como a verdade faticamente aferível.⁶

O primado da verdade material se concretiza na atividade instrutória, permitindo ao julgador atuação proativa para, no plano do processo, alcançar a maior proximidade com o plano fático pela livre investigação do motivo e verificação de sua congruência com a motivação.

⁶ Como leciona Fabiana Del Padre Tomé: (...) chamamos de evento o acontecimento do mundo fenomênico, despidido de qualquer relato linguístico. O fato, por sua vez, é tomado como enunciado denotativo de uma situação, delimitada no tempo e no espaço. Registra Tercio Sampaio Ferraz Jr. Que “Fato não é pois algo concreto, sensível, mas um elemento linguístico capaz de organizar uma situação existencial como realidade”. (TOMÉ, Fabiana Del Padre, *A Prova no Direito Tributário*, São Paulo: Noeses, 2005, pág. 32).

Com efeito, em que pese sua importância para a lógica e a essência do processo administrativo, a verdade material não pode orientar sozinha o seu curso, encontrando limites na ponderação com os demais princípios que lhes são típicos.

Neste ponto é de grande valia a lição de Robert Alexy quando afirma que

Se dois princípios colidem – o que ocorre, por exemplo, quando algo é proibido de acordo com um princípio e, de acordo com o outro, permitido –, um dos princípios terá que ceder. Isso não significa, contudo, nem que o princípio cedente deva ser declarado inválido, nem que nele deverá ser introduzida uma cláusula de exceção. Na verdade, o que ocorre é que um dos princípios tem precedência em face do outro sob determinadas condições. Sob outras condições a questão da precedência pode ser resolvida de forma oposta. Isso é o que se quer dizer quando se afirma que, nos casos concretos, os princípios têm pesos diferentes e que os princípios com o maior peso têm precedência. Conflitos entre regras ocorrem na dimensão da validade, enquanto as colisões entre princípios – visto que só os princípios válidos podem colidir – ocorrem, para além dessa dimensão, na dimensão do peso.⁷

Em conclusão, a válida e eficaz aplicação da verdade material deve ser sopesada especialmente com os princípios do contraditório e do devido processo legal, para impedir tumultos no rito processual e assegurar que quem dela se aproveite não o faça exclusivamente para obter algum benefício.

Exsurgem, aqui, os princípios da **finalidade** (ou instrumentalidade das formas), e do **prejuízo**, afetos à teoria das nulidades processuais, segundo os quais, *quando a lei prescrever determinada forma, sem cominação de nulidade, o juiz deverá considerar válido o ato se, realizado por outro modo, haja ele alcançado a finalidade que a lei lhe atribuía e nenhuma nulidade será decretada se não houver prejuízo para a parte, decorrente do defeito do ato processual (arts. 249, § 1º, e 250, parágrafo único, do CPC).*⁸

Ainda nessa esteira, é importante considerar que o processo administrativo tributário tem por característica precípua conferir liquidez e certeza ao crédito tributário. Dessa forma, e tendo em vista que os elementos trazidos aos autos pela recorrente em sede de recurso

⁷ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros Editores, 2008. p. 93 e 94.

⁸SILVA, Ovidio A. Batista. **Curso de Processo Civil**. Volume 1 - Processo de Conhecimento. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2003, págs. 215 e 216.

voluntário podem conduzir à efetivação do seu direito à compensação, entendendo que os novos argumentos devem ser analisados pelo bem do interesse público.

Isso porque permitir a constituição definitiva de crédito tributário manifestamente improcedente, além de ignorar o princípio da verdade material, causaria inegável prejuízo à contribuinte e à coletividade, pois o débito seria desnecessariamente inscrito em dívida ativa e cobrado por meio de execução fiscal, movimentando em vão a Administração pública e o Poder Judiciário. Vale destacar que, conforme os precedentes dos Tribunais Regionais Federais acima transcritos, caso este Conselho mantenha a decisão de não homologação da declaração de compensação, possivelmente a contribuinte obterá êxito na esfera judicial.

Ressalto que a presente decisão não implicará prejuízo ao regular desenvolvimento do processo e ao contraditório, pois será oportunizado à Receita Federal apreciar os elementos apresentados pela recorrente e, caso entenda pela inexistência do crédito, não homologar a compensação.

Registro, por fim, que votei pela impossibilidade de modificação do crédito indicado na DCOMP no Acórdão 1103-001.077, de 29/07/2014, relatado pelo eminente Conselheiro André Mendes de Moura, pois, naquele caso, o contribuinte tinha sido intimado para corrigir a declaração antes da prolação do despacho decisório, mas ficou-se inerte, ou seja, na análise daquele caso concreto, entendi que o contribuinte deixou precluir seu direito e não mereceria ser relevada a vedação de retificação após apreciação da declaração de compensação pelas autoridades administrativas.

Conclusão

Por tais razões, dou parcial provimento ao recurso voluntário, a fim de que o presente processo seja remetido à DEINF (unidade da Receita Federal de origem) para que aprecie a procedência da declaração de compensação 36992.94225.301204.1.3.03-4022 com fundamento nos elementos acostados pela contribuinte ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 25 de novembro de 2014.

(assinado digitalmente)

Conselheiro Breno Ferreira Martins Vasconcelos - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes de Moura, Redator Designado.

A numeração de folhas refere-se ao processo digital.

Não obstante as considerações do I. Relator, tão bem expostas ao Colegiado, peço vênia para divergir do exame do caso concreto.

Isso porque, no caso em tela, a contribuinte alterou a natureza do crédito tributário em duas oportunidades. Ao encaminhar o PER/DCOMP, informou que seria saldo negativo. Após ser cientificada da decisão administrativa, ao apresentar a manifestação de inconformidade, alegou que seria pagamento indevido ou a maior. Enfim, no recurso voluntário, discorreu que o direito creditório teria origem em saldo negativo.

Ocorre que a presente situação, que trata de sucessivas alterações na natureza do direito creditório no decorrer do processo administrativo, não pode ser tratada como um mero formalismo. Pelo contrário. O direito processual vem justamente dispor sobre determinadas regras necessárias a uma mínima estabilidade na apreciação do litígio.

Ao autor é permitido alterar a causa de pedir, mas apenas até determinado momento, sob pena de tornar impossível discernir qual é efetivamente a pretensão resistida.

Não por acaso, os diplomas processuais buscam regular tal situação, como, por exemplo, o art. 264 do Código de Processo Civil:

Feita a citação, é defeso ao autor modificar o pedido ou a causa de pedir, sem o consentimento do réu, mantendo-se as mesmas partes, salvo as substituições permitidas por lei

A Receita Federal também tratou de normatizar o procedimento aplicável aos processos de reconhecimento de direito creditório. A IN SRF nº 600, de 2008, vigente à época do despacho decisório, apresenta a orientação transcrita a seguir:

Art. 56. A retificação do Pedido de Restituição, do Pedido de Ressarcimento e da Declaração de Compensação gerados a partir do Programa PER/DCOMP, nas hipóteses em que admitida, deverá ser requerida pelo sujeito passivo mediante a apresentação à SRF de documento retificador gerado a partir do referido Programa.

Parágrafo único. A retificação do Pedido de Restituição, do Pedido de Ressarcimento e da Declaração de Compensação apresentados em formulário (papel), nas hipóteses em que admitida, deverá ser requerida pelo sujeito passivo mediante a apresentação à SRF de formulário retificador, o qual será juntado ao processo administrativo de restituição, de ressarcimento ou de compensação para posterior exame pela autoridade competente da SRF.

Art. 57. O Pedido de Restituição, o Pedido de Ressarcimento e a Declaração de Compensação somente poderão ser retificados

pelo sujeito passivo caso se encontrem pendentes de decisão administrativa à data do envio do documento retificador e, no que se refere à Declaração de Compensação, que seja observado o disposto nos arts. 58 e 59.

Art. 58. A retificação da Declaração de Compensação gerada a partir do Programa PER/DCOMP ou elaborada mediante utilização de formulário (papel) somente será admitida na hipótese de inexatidões materiais verificadas no preenchimento do referido documento e, ainda, da inocorrência da hipótese prevista no art. 59.

Art. 59. A retificação da Declaração de Compensação gerada a partir do Programa PER/DCOMP ou elaborada mediante utilização de formulário (papel) não será admitida quanto tiver por objeto a inclusão de novo débito ou o aumento do valor do débito compensado mediante a apresentação da Declaração de Compensação à SRF.

Parágrafo único. Na hipótese prevista no caput, o sujeito passivo que desejar compensar o novo débito ou a diferença de débito deverá apresentar à SRF nova Declaração de Compensação.

Como se pode verificar, a retificação da DCOMP deve observar o atendimento de determinadas condições, ou seja, cabe apenas para (1) as declarações *pendentes de decisão administrativa*, ou seja, aquela Declaração de Compensação em relação ao qual ainda não tenha sido intimado o sujeito passivo do despacho decisório proferido pelo titular da DRF, (2) *somente será admitida na hipótese de inexatidões materiais*.

Ora, a alteração da natureza do direito creditório requerida pela recorrente implica na alteração do crédito tributário, objeto do processo de reconhecimento do direito creditório. Não se trata de erro de fato ou inexatidão material.

Situação análoga seria a autoridade fiscal solicitar para alterar os motivos que fundamentaram o lançamento de ofício, ou seu enquadramento legal, após a ciência da contribuinte do auto de infração, ou mesmo, posteriormente à decisão de primeira instância que tivesse afastado a exação fiscal por falta de motivação ou tipificação incorreta.

Mostra-se, portanto, completamente irrazoável admitir, após decisão proferida, qualquer alteração sobre aspecto crucial na lide. Com certeza exceções são admitidas, como, por exemplo, erros de preenchimento que tem como desdobramento apuração incorreta do valor do direito creditório. Alterações no *quantum* podem ser discutidas, tanto no processo de reconhecimento de direito creditório quanto nos que tratam de lançamentos de ofício, desde que devidamente comprovados por documentação hábil. Situação completamente diferente é modificar o aspecto material ou temporal da autuação, ou da análise do direito creditório.

O entendimento encontra-se em harmonia com a jurisprudência do CARF apresentada a seguir.

**COMPENSAÇÃO – NEGATIVA – IMPOSSIBILIDADE DE
RETIFICAÇÃO APÓS A CONSTATAÇÃO DE INEXISTÊNCIA
DO CRÉDITO POR DECISÃO ADMINISTRATIVA. O**

contribuinte que recebeu decisão negativa por inexistência de crédito, não pode retificar exatamente o crédito, para o fim de alterá-lo, após a decisão que lhe reconheceu a inexistência. Tal tipo de retificação, para ser válida, deveria ter sido realizada antes das decisões administrativas que não homologaram a compensação, sob pena de estar-se utilizando o procedimento de retificação como matéria de defesa, na intenção de modificar a solução do caso e promover a novação do crédito. (Acórdão nº 3302002.311 - 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária / 3ª Seção de Julgamento - Sessão de 25/09/2013)

DCOMP. CANCELAMENTO OU RETIFICAÇÃO DO DÉBITO APÓS DECISÃO QUE NEGOU HOMOLOGAÇÃO À COMPENSAÇÃO. O cancelamento ou a retificação do PERDCOMP somente são admitidos enquanto este se encontrar pendente de decisão administrativa à data do envio do documento retificador ou do pedido de cancelamento, e desde que fundados em hipóteses de inexatidões materiais verificadas no preenchimento do referido documento. A manifestação de inconformidade e o recurso voluntário contra a não-homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo não constituem meios adequados para veicular a retificação ou o cancelamento do débito indicado na Declaração de Compensação. (Acórdão nº 110200.620 - 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária / 1ª Seção de Julgamento - Sessão de 24/11/2011)

Enfim, já me manifestei sobre a matéria em debate, por meio do Acórdão nº 1103-001.077 (processo nº 17878.000200/2009-92, sessão de 29 de julho de 2014), inclusive citado pelo ilustre relator.

Diante de todo o exposto, voto do sentido negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

André Mendes de Moura