



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16327.913251/2009-50  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-006.219 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 05 de agosto de 2022  
**Recorrente** SANTANDER BRASIL ASSET MANAGEMENT DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Exercício: 2008

RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA E FUNDAMENTO INATACADO. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece do recurso especial quando se vislumbra no acórdão recorrido circunstância fática adicional, não examinada no acórdão paradigma, que por si só era suficiente para a solução do litígio e não é atacada no recurso interposto.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela contribuinte (fls. 346 a 396), com fundamento no previsto nos artigos 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015 - RICARF, contra o acórdão nº 1201-003.434 (fls. 290 a 296), proferido em 12/12/2019, em que os membros do Colegiado decidiram, por unanimidade, NEGAR provimento ao recurso voluntário.

O julgado restou assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2005

COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS. SALDO NEGATIVO DO IRPJ. SUCESSÃO. PAGAMENTOS ANTECIPADOS DA EMPRESA SUCEDIDA.

A empresa sucedida deve apurar os tributos devidos na data do evento de encerramento, o que implica considerar todos os pagamentos antecipados. Assim, a empresa sucessora não pode aproveitar em períodos posteriores os pagamentos que deveriam ter sido exauridos com a extinção da entidade sucedida.

COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS. DCOMP. ERRO NO PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO.

O erro no preenchimento da DCOMP pode ser superado no âmbito do contencioso administrativo quando este é auto evidente ou quando este está devidamente comprovado nos autos. Todavia, essa moderação do formalismo processual não pode ocorrer em detrimento de outros princípios informadores do processo administrativo, como ocorre na situação em que o contribuinte foi intimado para corrigir o erro e ficou-se inerte.

Cientificada da decisão a contribuinte opôs embargos de declaração, alegando omissões no acórdão recorrido, que restaram rejeitados por meio de despacho do presidente do colegiado (fls. 327/334).

Cientificada do despacho que rejeitou seus embargos em 05/02/2021, (Aviso de Recebimento (AR) de fl. 343 e consulta rastreamento Correios, efl. 402), a contribuinte apresentou o recurso especial em 22/02/2021 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada, fl.345), no qual suscitou divergência jurisprudencial com relação às seguintes matérias:

- 1) **“A necessidade do Colegiado manifestar-se sobre omissão/tese jurídica/argumentos controvertidos em Recurso Voluntário”;** e
- 2) **“Possibilidade de restituir/compensar indébito de IRPJ, independente de (i) erro veiculado/informado em PER/DCOMP quanto a origem/período de apuração/informação demonstrativa do crédito; e, independente de (ii) intimação anterior para retificação de PER/DCOMP”.**

O recurso especial foi parcialmente admitido, nos termos do despacho de admissibilidade do presidente da 2ª Câmara, limitando-o apenas à segunda matéria e, dentro desta, apenas aos fundamentos da decisão recorrida relacionados ao saldo negativo do exercício de 2008, considerando-se caracterizada a divergência tão somente quanto ao acórdão paradigma n.º 1301-004.821, conforme se extrai dos excertos do despacho, *verbis*:

Passemos a verificar se o Recorrente demonstrou a divergência para cada uma das matérias.

**1) “A necessidade do Colegiado manifestar-se sobre omissão/tese jurídica/argumentos controvertidos em Recurso Voluntário”**

[...]

Por todo o exposto, proponho que esta primeira matéria NÃO SEJA ADMITIDA, seja por se tratar de paradigma anacrônico, as situações não serem similares; bem assim apresentar paradigma que nem sequer colide com o que restou decidido no acórdão recorrido.

**2) “Possibilidade de restituir/compensar indébito de IRPJ, independente de (i) erro veiculado/informado em PER/DCOMP quanto a origem/período de apuração/informação demonstrativa do crédito; e, independente de (ii) intimação anterior para retificação de PER/DCOMP”**

Confira-se trechos relevantes do recurso especial em que o Recorrente procura demonstrar o núcleo da divergência apontada:

(...)

**Contudo, diante de situações fáticas extremamente semelhantes, verifica-se que o acórdão recorrido adotou tese jurídica divergente do acórdãos paradigmas, inclusive no que diz respeito à Recorrente ter sido intimada para retificar declarações discrepantes entre si (DIPJ; DCTF; PER/DCOMP) antes do Despacho Decisório e da negativa de homologação de compensações, sem superação da informação prestada errada da origem do crédito pelo contribuinte, em suma, censurando o não saneamento de inconsistências objeto de intimação anterior ao Despacho, negando assim reconhecimento ao direito creditório passível de restituição/compensação.**

**Os paradigmas, em sentido oposto, decidiram pela superação do erro quanto à origem do direito creditório, o Segundo Paradigma, especialmente supera o erro quanto exercício/período de apuração informado errado em PER/DCOMP (v.g. período de apuração; ou natureza do indébito), ambos Paradigmas (Segundo e Terceiro) determinam o retorno dos autos para análise do direito creditório, pela unidade fazendária origem!**

(...)

Não cogitaram os paradigmas da necessidade de cancelamento de PER/DCOMP ou apresentação de novo PER/DCOMP, admitindo o aproveitamento do PER/DCOMP enviado com erro, a efeitos da correta origem do direito creditório, o que abrange corrigir o seu período de apuração/informação demonstrativa do crédito, sobretudo a possibilidade de retorno dos autos à origem para análise de sua certeza e liquidez.

(...) (Destacou-se).

Em relação a esta matéria, o Recorrente apresenta como paradigmas os acórdão n.º 9101-004.185 (1ª Turma da CSRF) e o acórdão n.º 1301-004.821 (1ª Seção/3ª Câmara/1ª

Turma), acessíveis mediante consulta ao sítio do CARF, não reformados até presente data, e que receberam as seguintes ementas:

1º Paradigma – Ac. n.º 9101-004.185:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. RETIFICAÇÃO. POSSIBILIDADE. ERRO MATERIAL.

É autorizada a retificação de declaração de compensação, para análise do direito creditório, quando verificado erro material no preenchimento desta declaração, mesmo se constatado tal equívoco após despacho decisório da unidade de origem.

2º Paradigma – Ac. n.º 1301-004.821:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOCORRÊNCIA.

Não é nula a decisão de primeira instância que se fundamenta em normas infra-legais devidamente emitidas.

RETIFICAÇÃO DO PER/DCOMP. ERRO DE PREENCHIMENTO. ORIGEM DO CRÉDITO. POSSIBILIDADE

O erro de preenchimento de DComp não possui o condão de gerar um impasse insuperável, uma situação em que o contribuinte não possa ter o erro saneado no processo administrativo, sob pena de tal interpretação estabelecer uma preclusão que inviabiliza a busca da verdade material pelo processo administrativo fiscal.

Assim, reconhece-se a possibilidade de transformar a origem do crédito pleiteado em saldo negativo, mas sem homologar a compensação, por ausência de análise da sua liquidez pela unidade de origem, com o conseqüente retorno dos autos à jurisdição da contribuinte.

Ressalve-se ainda que os julgados (Ac. n.º 202-07.689 e Ac. n.º 303-29.461) referenciados despretensiosamente a título de jurisprudência no escopo das “IV – DAS RAZÕES PARA A REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO”) serão aqui de plano descartados porque além de não serem indicados explicitamente como paradigmas tais quais os demais, ultrapassou-se o limite máximo de paradigmas permitido por matéria (§§ 6º e 7º do art. 67 do Anexo II do RICARF), bem assim também não se demonstrou de forma analítica a similitude fática e a divergência a teor do art. 67, § 8º, do Anexo II, do RICARF).

Passo a verificar se o Recorrente demonstrou dissídio jurisprudencial entre a decisão recorrida e os dois julgados tomados como paradigmas (n.º 9101-004.185 e acórdão n.º 1301-004.821), quanto a esta segunda matéria apresentada.

Em apertada síntese, a lide tratada pelo acórdão recorrido restou assim configurada, nas palavras do relator:

(...)

**2 Saldo negativo do exercício 2008**

O contribuinte apresentou quatro DCOMP (34483.02557.190508.1.3.02-6944; 38354.19436,020600.1.3.02-0350; 18105.92232.200608.1.3.02-0079 e 20873.38183.300608.1.3.02-0100) as quais apontam direito creditório no valor de R\$ 1.817.202,22 a título de saldo negativo de IRPJ do exercício 2008. Todavia, ao apontar o procedimento pelo qual foi demonstrado o saldo negativo pleiteado, foi informada uma DCOMP que demonstra o saldo negativo do exercício 2006.

A Administração Tributária intimou o contribuinte, informando da referida inconsistência e dando prazo para que fossem feitas as devidas retificações (fls. 164). Todavia, o contribuinte não procedeu a qualquer reparação de suas DCOMP, o que levou a sua não homologação, uma vez que o contribuinte não tinha saldo negativo em 2006, conforme já apontado acima.

Em sua manifestação de inconformidade, o contribuinte revela o seu erro e requer a homologação das DCOMP, sem contudo demonstrar o saldo negativo do exercício correto (2008).

(...)

Em apertada síntese, os fundamentos apresentados no ac. recorrido para cada um dos períodos são:

[...]

#### **Saldo negativo do exercício 2008:**

Aqui trata-se de erro no apontamento da origem do crédito na PER/Dcomp. Indicou-se o aproveitamento do saldo negativo do exercício 2006 quando a intenção seria a utilização do saldo negativo do exercício 2008.

**1º fundamento:** A Turma primeiro afirmou que o referido erro no preenchimento da DCOMP, por ser auto evidente em princípio poderia ser superado, e assim em tese se avançar no mérito.

Porém, negou provimento pelos fundamentos abaixo:

**2º fundamento (ligado ao primeiro e delimitando melhor o seu escopo):** inobstante o 1º fundamento, no caso concreto, não se poderia avançar no mérito, pois o contribuinte não se desincumbiu do seu “ônus que acompanha seu direito de ação” em proceder com o saneamento do mesmo no momento em que foi instado a fazê-lo pela Delegacia de origem.

**3º fundamento:** “ainda que se avance no mérito, verifico que o contribuinte continua sem demonstrar o saldo negativo do exercício 2008, ainda que o processo já esteja em segundo grau de recurso”

Seguem trechos do acórdão recorrido a título de melhor ilustrar os fundamentos acima referidos:

#### Excerto do 1º fundamento:

Todavia, na espécie, não deve ser considerado apenas o erro material, mas também a satisfação do ônus que acompanha o direito de ação do contribuinte.

O erro em tela foi apontado pela Administração Tributária e o contribuinte foi instado a corrigi-lo, mas não o fez. Entendo que, nesse caso, a superação do erro foi realizada por meio das intimações da Administração Tributária. Assim, voltar a superar o mesmo erro, diante

da inércia do interessado em corrigi-lo, é violar o princípio da eficiência e, assim, não deve ser realizado.

Excerto do 2º fundamento:

Não há uma única linha do recurso voluntário onde é apontado o saldo negativo pleiteado e onde é apontada qualquer evidência da sua existência. Não há como verificar se o saldo negativo do exercício 2008 existe, é legítimo e é suficiente para compensar os débitos apontados. Saliente-se que o saldo negativo é uma grandeza somente obtida por meio do processo de apuração dos tributos em combinação com a colheita dos registros dos pagamentos antecipados realizados no período, ou seja, o saldo negativo não é auto evidente e exige um mínimo de esforço em sua apreciação. Na espécie, o recorrente não abre essa possibilidade, o que também impede o acolhimento do seu pleito.

Examinando-se o recurso especial verifica-se que o Recorrente não fez a devida correspondência dos paradigmas com cada um dos tópicos enfrentados no acórdão recorrido cujas fundamentações dependem dos exercícios correspondentes ao saldo negativo pleiteado (2006 ou 2008).

De toda sorte, mesmo havendo carência no recurso de maiores explicações a respeito daquelas correlações, de plano descarta-se que a temática divergente diga respeito ao saldo negativo do exercício de 2006, em face da natureza completamente distinta dos fundamentos utilizados para esse exercício, inclusive envolvendo situação jurídica e, conseqüentemente, arcabouço jurídico completamente distinto ao encontrado nos paradigmas apresentados.

Isso posto, delimitamos toda a lide dessa segunda temática apenas aos fundamentos da decisão recorrida relacionados ao saldo negativo do exercício de 2008.

Isso posto, em relação à divergência arguída por meio do **primeiro paradigma**, compulsando-se o recurso especial e referido voto paradigmático, verifica-se que as situações fáticas são distintas.

No primeiro paradigma proferido pela Primeira Turma da CSRF, a divergência jurisprudencial que subiu a essa instância foi de natureza estritamente jurídica e limitada à questão de saber sobre a possibilidade, ou não, de o contribuinte retificar a DCOMP após a não homologação da compensação declarada, para modificar a origem do crédito no curso do processo de compensação. E a resposta dada pela CSRF foi no sentido de que tal retificação seria mesmo possível após a decisão da Delegacia de Origem, e mesmo que se tratasse de erro no período a que se refere o crédito.

Essa matéria de natureza estritamente jurídica subiu à CSRF e o recurso do contribuinte foi provido. Pois bem, no voto paradigmático ficou assente que em face de as instâncias inferiores não terem tratado da questão eminentemente probatória, o processo foi devolvido à DRF de origem para analisar o direito creditório em relação ao novo período informado.

Como se vê, o Recorrente ao apresentar este primeiro paradigma, não consegue infirmar nenhum dos três fundamentos do acórdão recorrido, abaixo novamente reproduzidos:

**1º fundamento:** A Turma primeiro afirmou que o referido erro no preenchimento da DCOMP, por ser auto evidente em princípio poderia ser superado e se avançar no mérito.

**2º fundamento (ligado ao primeiro e delimitando o seu escopo):** porém, no caso concreto, não se poderia avançar no mérito, pois o contribuinte não se desincumbiu do seu “ônus que acompanha seu direito de ação” em proceder com o saneamento do mesmo no momento em que foi instado a fazê-lo pela Delegacia de origem.

**3º fundamento:** “ainda que se avance no mérito, verifico que o contribuinte continua sem demonstrar o saldo negativo do exercício 2008, ainda que o processo já esteja em segundo grau de recurso”

O 1º fundamento, inclusive, sugere uma convergência e não uma divergência entre os julgados, na medida em que se admite a superação de erro na indicação do período de apuração do saldo negativo pleiteado.

O 2º fundamento também não é combatido pelo paradigma, pois este nem sequer enfrentou essa situação, motivo pelo qual o referido fundamento representa um outro óbice à demonstração da divergência, ou seja, deixa transparecer que as situações fáticas em confronto não são assemelhadas. Não se pode saber como decidiria o paradigma se estivesse em face da mesma situação do acórdão recorrido em que a inconsistência foi detectada pela delegacia de origem e alertada prontamente, mas o Recorrente não se desincumbiu de fazer as devidas retificações naquele momento processual.

3º fundamento também não foi combatido pelo primeiro paradigma (insuficiência da prova), demonstrando-se mais uma vez que as situações também são desassemelhadas:

- seja porque no caso do paradigma a questão probatória não foi aventada, nem de forma subsidiária. No caso do acórdão recorrido, ao contrário, foi utilizada como um fundamento a mais para negar o recurso;

- seja porque no contexto descrito acima a devolução dos autos pela CSRF não é em si um fundamento daquela decisão que o contribuinte possa se valer, mas um ato processual diretamente conectado com a decisão de dar provimento ao recurso especial do contribuinte em relação a uma questão jurídica específica que uma vez ultrapassada só restaria mesmo à Turma da CSRF a devolução dos autos para o enfrentamento do mérito pela unidade de origem.

Ou seja, fazendo-se um teste de aderência não se pode inferir que providências seriam tomadas pelo colegiado paradigmático se este estivesse diante de uma situação que se pleiteava mudança no período do crédito para o qual já havia se alertado a respeito da inconsistência ( e a retificação ainda assim não foi feita antes do despacho decisório), bem assim que havia ainda se constatado a insuficiência de provas.

Fica claro então que os diferentes entendimentos não comportam uma divergência na interpretação da legislação tributária por se tratar de situações fáticas e probatórias bem desassemelhadas.

Pelo exposto, o primeiro paradigma deve ser AFASTADO.

**Em relação ao segundo paradigma, Ac. n.º 1301-004.821,** o Contribuinte logrou êxito em demonstrar a divergência. É de se ver.

Tanto quanto ocorreu no primeiro paradigma, neste também o primeiro fundamento em conjunto com o segundo (possibilidade de retificação da origem do crédito mesmo que tenha sido alertado antes do despacho decisório de inconsistência ligada à falta dessa retificação) do acórdão recorrido foi atacado com sucesso.

Confira-se a esse respeito trechos do voto condutor do 2º paradigma reproduzidos pelo Recorrente:

Conforme relatado, **aduz a Recorrente ter cometido equívoco no preenchimento da DComp em litígio, ao indicar que a origem do crédito como pagamento indevido de estimativa, quando, em realidade, tratava-se de pedido de reconhecimento de saldo negativo apurado ao final do período de apuração.** A unidade de origem não homologou a compensação porque o pagamento de estimativa em questão estava alocado a débito de estimativa confessado em DCTF. Já a DRJ entendeu não ser competente para analisar retificação de DComp, não podendo ser caracterizado como tal.

**Este colegiado tem adotado o entendimento de que no caso de divergência entre a DIPJ/DCTF e DCOMP, deve a autoridade prolatora do despacho decisório, anteriormente a esta decisão, proceder a intimação do contribuinte para retificar uma das declarações ou todas,** de modo que a exigência prevista no artigo 170 do CTN, no que se refere à exigência de certeza e liquidez do direito creditório apresentado, não seja desnaturada para impedir a apreciação material do pleito formulado pelo contribuinte.

(...)

**Caso o contribuinte não responda à intimação fiscal, o despacho decisório será proferido. Contudo, tal fato não significa que o direito do contribuinte à retificação de declarações, ou ainda de demonstrar os erros nelas cometidos, tenha precluído, sendo ainda possível retificar a DIPJ, DCTF e a própria Per/DComp.**

(...) (Destaques do Recorrente).

**O 3º fundamento do acórdão recorrido, que avança no mérito exigindo que as provas já estivessem todas nos autos,** por sua vez, é atacado no paradigma na medida em que este – diferente do primeiro paradigma - se posiciona no sentido de que a falta de análise de exame do mérito pela unidade de origem em face de haver óbices iniciais (inconsistências encontradas e não retificadas) ensejaria ao revés, o retorno dos autos a unidade de origem “para que se reinicie a análise do mérito do pleito quanto à sua certeza e liquidez (...) **a fim de não lhe suprimir instâncias de julgamento**” (Destacou-se).

Confira-se a esse respeito o contexto paradigmático:

“Convém ainda ressaltar que a unidade de origem também não avançou no exame do mérito do contribuinte por falta de retificação das DCTF, óbice esse também ora superado com base nos mesmos fundamentos do erro no preenchimento do PER/DComp.

“Nesses casos, este Colegiado firmou o entendimento de se reconhecer parte do requerido pela Recorrente e determinar o retorno dos autos à unidade de origem para se reinicie a análise do mérito do pedido quanto à sua certeza e liquidez, evitando-se, nesta fase processual, a realização de diligências a fim de não lhe suprimir instâncias de julgamento, e lhe oportunizar que, se for o caso, após ser devidamente intimado para tanto, apresente documentos e estes sejam analisados a fim de se averiguar a ocorrência do erro alegado e conseqüentemente a aferição de seu direito de crédito.”

Ou seja, fazendo-se um teste de aderência pode-se inferir que o colegiado paradigmático manteria o seu provimento parcial devolvendo o feito à origem, se estivesse diante da mesma situação do acórdão recorrido em que se pleiteava a alteração na origem do crédito (que já poderia também ter sido feito anteriormente antes do despacho decisório); e mesmo que houvesse ainda a constatação de insuficiência de provas até aquele momento processual. Isso porque segundo este paradigma, até mesmo baixar-se o feito em diligência (hipótese aventada naquele contexto em que outros óbices foram superados) seria suprimir instância julgadora.

Por todo o exposto, proponho que a segunda matéria seja admitida, mas tão somente em relação ao segundo paradigma (Ac. n.º1301-004.821).

#### Conclusão

Pelo exposto, proponho que seja DADO SEGUIMENTO PARCIAL ao recurso especial do sujeito passivo em relação apenas à segunda matéria apresentada, mas tão somente em relação ao segundo paradigma (Ac.. n.º1301-004.821); e

NEGAR SEGUIMENTO em relação à primeira matéria.

À consideração do Sr. Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

[...]

De acordo. Com fundamento nos artigos 18, inciso III, 67 e 68, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015, e com base nas razões retroexpostas, DOU SEGUIMENTO PARCIAL ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo, mas tão somente em relação à segunda matéria e apenas por meio do segundo paradigma (Ac.. n.º1301-004.821).

[...]

Em síntese, o despacho de admissibilidade limitou o conhecimento do recurso especial apenas à segunda matéria: **“Possibilidade de restituir/compensar indébito de IRPJ, independente de (i) erro veiculado/informado em PER/DCOMP quanto a origem/período de apuração/informação demonstrativa do crédito; e, independente de (ii) intimação anterior para retificação de PER/DCOMP”**, e ainda assim limitada aos **fundamentos da decisão recorrida relacionados ao saldo negativo do exercício de 2008**, com base apenas no **segundo paradigma** (Acórdão n.º 1301-004.821).

Intimada do despacho de admissibilidade parcial (AR,m fl. 420), a contribuinte não apresentou agravo.

No mérito, a recorrente pleiteia que prevaleça o entendimento estampado nos acórdãos paradigmas arrolados, *“julgando-se inteiramente procedente o pedido declinado desde a manifestação de inconformidade, e aqui reiterados, em defesa do reconhecimento do direito creditório de IRPJ do Saldo Negativo do período de apuração 2008 determinando-se o retorno dos autos à unidade de origem para a análise desse direito creditório quanto à sua certeza e liquidez”*.

Encaminhados os autos à PFN em 28/07/2021 (fl. 423), esta apresentou suas contrarrazões (fls. 424/432), sustentando que o alegado erro de preenchimento da DCOMP não pode ser admitido após o despacho decisório, principalmente, se antes o contribuinte foi

intimado para retificar a inconsistência apontada e que a demonstração da existência de crédito líquido e certo deve ser feita desde o momento da apresentação da declaração de compensação e, ainda que o interessado não juntou provas capazes de corroborar a existência do alegado direito creditório. Ao final, requer a manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

O recurso especial é tempestivo e foi regularmente admitido.

A PFN não questionou a admissibilidade do recurso em suas contrarrazões. Não obstante se faz necessária uma análise mais detida dos contornos fáticos e dos fundamentos do acórdão recorrido e do paradigma admitido (Ac. nº 1301-004.821) para verificação da existência ou não do dissídio.

Conforme observado no relatório, o escopo da discussão cinge-se aos fundamentos do acórdão recorrido relativos à discussão do saldo negativo relativo ao exercício 2008.

A matéria divergente apontada se refere à possibilidade de superação de erro de fato que teria sido cometido pelo sujeito passivo quanto a origem/período de apuração do crédito informado na Declaração de compensação, a despeito de o mesmo ter sido intimado pela autoridade administrativa para retificar a Declaração de Compensação antes de ser proferido o despacho decisório e ter se mantido inerte.

O acórdão recorrido, embora tenha reconhecido que o erro cometido era auto evidente, entendeu que a inércia da interessada quando intimada a retificá-lo em momento oportuno, antes de ser proferido o despacho decisório, impediria sua superação, pois atentaria contra o princípio da eficiência.

Não obstante tal conclusão, avançou no mérito da análise e apontou que o contribuinte também não teria trazido aos autos os elementos de comprovação do alegado saldo quanto ao período correto, conforme se extrai do voto condutor, *verbis*:

[...]

### **2 Saldo negativo do exercício 2008**

O contribuinte apresentou quatro DCOMP (34483.02557.190508.1.3.02-6944; 38354.19436,020600.1.3.02-0350; 18105.92232.200608.1.3.02-0079 e 20873.38183.300608.1.3.02-0100) as quais apontam direito creditório no valor de R\$ 1.817.202,22 a título de saldo negativo de IRPJ do exercício 2008. Todavia, ao apontar o procedimento pelo qual foi demonstrado o saldo negativo pleiteado, foi informada uma DCOMP que demonstra o saldo negativo do exercício 2006.

**A Administração Tributária intimou o contribuinte, informando da referida inconsistência e dando prazo para que fossem feitas as devidas retificações (fls. 164). Todavia, o contribuinte não procedeu a qualquer reparação de suas DCOMP, o que levou a sua não homologação, uma vez que o contribuinte não tinha saldo negativo em 2006, conforme já apontado acima.**

Em sua **manifestação de inconformidade, o contribuinte revela o seu erro e requer a homologação das DCOMP**, sem contudo demonstrar o saldo negativo do exercício correto (2008).

**A decisão recorrida corroborou a não homologação das DCOMP, considerando que o contribuinte foi intimado para retificá-las e não o fez e entendendo que o contencioso não é momento adequado para proceder a essa retificação**, conforme o seguinte excerto (fls. 177):

Entretanto, conforme os documentos que junto aos autos às folhas 164/170, verifico que em 13/01/2009 o contribuinte foi regularmente intimado a esclarecer a que período seria o crédito pleiteado naquelas compensações, exatamente em função do aludido equívoco.

Considerando que o Despacho Decisório denegatório foi cientificado em 28/09/2009, folha 14, o contribuinte teve tempo suficiente para regularizar as informações acerca do seu direito creditório daquelas declarações e não o fez.

Entendo que, agora, na manifestação de inconformidade, não há como sanar tal equívoco por meio de retificação das declarações de compensação.

O artigo 88 da IN RFB 1.300 esclarece que, nas hipóteses permitidas pela legislação, a retificação da declaração de compensação somente é admitida caso esta se encontre pendente de decisão administrativa.

Em seu **recurso voluntário, o contribuinte alega que a impossibilidade de retificação das DCOMP apontada pela decisão recorrida não impede que o erro do contribuinte seja superado no âmbito do contencioso administrativo para que seja averiguada a verdade material.**

Esta turma julgadora tem admitido a **superação do erro no preenchimento da DCOMP, quando esse erro é auto evidente, como ocorre no presente caso, pois o contribuinte apontou o período correto (exercício 2008), mas errou ao apontar a DCOMP onde estaria a correspondente demonstração do saldo negativo.** Nesse caso, pode-se avançar sobre a apreciação do mérito.

Todavia, **na espécie, não deve ser considerado apenas o erro material, mas também a satisfação do ônus que acompanha o direito de ação do contribuinte.** O erro em tela foi apontado pela Administração Tributária e o contribuinte foi instado a corrigi-lo, mas não o fez. **Entendo que, nesse caso, a superação do erro foi realizada por meio das intimações da Administração Tributária.** Assim, voltar a superar o mesmo erro, diante da inércia do interessado em corrigi-lo, é violar o princípio da eficiência e, assim, não deve ser realizado.

Ademais, **ainda que se avance no mérito, verifico que o contribuinte continua sem demonstrar o saldo negativo do exercício 2008, ainda que o processo já esteja em segundo grau de recurso.**

**Não há uma única linha do recurso voluntário onde é apontado o saldo negativo pleiteado e onde é apontada qualquer evidência da sua existência. Não há como verificar se o saldo negativo do exercício 2008 existe, é legítimo e é suficiente para compensar os débitos apontados.** Saliente-se que o saldo negativo é uma grandeza somente obtida por meio do processo de apuração dos tributos em combinação com a colheita dos registros dos pagamentos antecipados realizados no período, ou seja, o saldo negativo não é auto evidente e exige um mínimo de esforço em sua apreciação. Na espécie, o recorrente não abre essa possibilidade, o que também impede o acolhimento do seu pleito.

[...]

(g.n.)

O acórdão paradigma, por sua vez trata de erro de preenchimento de PER/DCOMP em que há a indicação incorreta da origem do crédito (estimativas x saldo negativo), tendo sido identificado no despacho decisório que o referido pagamento já estaria integralmente alocado a um débito informado em DCTF. Desta feita não houve a intimação prévia do contribuinte para retificar suas declarações.

Em sede de manifestação de inconformidade o contribuinte alegou que pretendia compensar o saldo negativo do exercício que seria composto por tal estimativa tendo equivocadamente informado como pagamento indevido. A DRJ não conheceu da alegação, sustentando não ser possível alterar a origem do crédito pleiteado em DComp.

O acórdão paradigma embora registre que o fato de, eventualmente, o contribuinte se manter inerte após ser intimado para retificar as informações prestadas em suas declarações não importaria em preclusão do seu direito de comprovar os erros de fato cometidos em seu preenchimento, no caso concreto examina situação em que tal circunstância não ocorreu, conforme se colhe do brilhante voto do d. conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, *verbis*:

Conforme relatado, aduz a Recorrente ter cometido equívoco no preenchimento da DComp em litígio, ao indicar que a origem do crédito como pagamento indevido de estimativa, quando, em realidade, tratava-se de pedido de reconhecimento de saldo negativo apurado ao final do período de apuração. A unidade de origem não homologou a compensação porque o pagamento de estimativa em questão estava alocado a débito de estimativa confessado em DCTF. Já a DRJ entendeu não ser competente para analisar retificação de DComp, não podendo ser caracterizado como tal

Este colegiado tem adotado o entendimento de que no caso de divergência entre a DIPJ/DCTF e DCOMP, deve a autoridade prolatora do despacho decisório, anteriormente a esta decisão, proceder a intimação do contribuinte para retificar uma das declarações ou todas, de modo que a exigência prevista no artigo 170 do CTN, no que se refere à exigência de certeza e liquidez do direito creditório apresentado, não seja desnaturada para impedir a apreciação material do pleito formulado pelo contribuinte.

O fundamento desse raciocínio funda-se no fato de que a autoridade fiscal não pode limitar sua análise apenas nas informações prestadas em DComp, já que existem informações em seu banco de dados provenientes de outras declarações que permitem a análise da liquidez e certeza do crédito pleiteado. Isto é, cabe à fiscalização, ao menos, questionar a divergência existente entre as declarações transmitidas e proceder à intimação do contribuinte para retificar uma delas, de modo a oportunizar ao contribuinte prestar esclarecimentos e eventualmente retificar suas declarações.

**Compulsando os autos, não encontro comprovação de que o contribuinte fora intimado para proceder a retificação de quaisquer das declarações, antes do despacho decisório.**

A própria Administração Tributária, ao constatar esse rigor formal, modificou os Despachos Decisórios emitidos eletronicamente passando a **intimar previamente o contribuinte, antes de emitir o despacho denegatório, verificar a inconsistência das informações indicadas no Per/DComp com outras já prestadas em declarações transmitidas anteriormente ou com outros elementos constantes nos bancos de dados do Fisco.** (destaques constam do original)

**Caso o contribuinte não responda à intimação fiscal, o despacho decisório será proferido. Contudo, tal fato não significa que o direito do contribuinte à retificação**

**de declarações, ou ainda de demonstrar os erros nelas cometidos, tenha precluído,** sendo ainda possível retificar a DIPJ, DCTF e a própria Per/DComp. (g.n.)

Em relação à possibilidade de comprovação de erro de fato no preenchimento da declaração, inclusive na própria DCOMP, o entendimento atual, inclusive da RFB, é de que é possível superar esse equívoco, desde que haja comprovação de tal erro, conforme bem delineado pela RFB no Parecer Normativo Cosit nº 8, de 2014, cujo excerto de interesse de sua ementa reproduz-se a seguir:

Assunto. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. REVISÃO E RETIFICAÇÃO DE OFÍCIO – DE LANÇAMENTO E DE DÉBITO CONFESSADO, RESPECTIVAMENTE – EM SENTIDO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. CABIMENTO. ESPECIFICIDADES.

A revisão de ofício de lançamento regularmente notificado, para reduzir o crédito tributário, pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, no caso de ocorrer uma das hipóteses previstas nos incisos I, VIII e IX do art. 149 do Código Tributário Nacional – CTN, quais sejam: quando a lei assim o determine, aqui incluídos o vício de legalidade e as ofensas em matéria de ordem pública; erro de fato; fraude ou falta funcional; e vício formal especial, desde que a matéria não esteja submetida aos órgãos de julgamento administrativo ou já tenha sido objeto de apreciação destes.

A retificação de ofício de débito confessado em declaração, para reduzir o saldo a pagar a ser encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN para inscrição na Dívida Ativa, pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, na **hipótese da ocorrência de erro de fato no preenchimento da declaração.**

REVISÃO DE DESPACHO DECISÓRIO QUE NÃO HOMOLOGOU COMPENSAÇÃO, EM SENTIDO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE.

A revisão de ofício de despacho decisório que não homologou compensação pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, **na hipótese de ocorrer erro de fato no preenchimento de declaração** (na própria Declaração de Compensação – Dcomp ou em declarações que deram origem ao débito, **como a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF e mesmo a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, quando o crédito utilizado na compensação se originar de saldo negativo de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ** ou de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL), desde que este não esteja submetido aos órgãos de julgamento administrativo ou já tenha sido objeto de apreciação destes. [grifos nossos]

[...]

Ao compulsar os presentes autos, de fato, **parece-me que resta evidente não se tratar de pedido de pagamento a maior das estimativas, mas, em tese, saldo negativo no período.** Se por um lado, a Recorrente confundiu esses conceitos quando da apresentação da declaração, por outro, deixou inequívoco em suas razões de defesa de que sua intenção era mesma aproveitar crédito decorrente do referido saldo negativo formado pelo conjunto das estimativas.

Convém ainda ressaltar que **a unidade de origem também não avançou no exame do mérito do contribuinte por falta de retificação das DCTF, óbice esse também ora superado com base nos mesmos fundamentos do erro no preenchimento do PER/DComp.**

**Nesses casos, este Colegiado firmou o entendimento de se reconhecer parte do requerido pela Recorrente e determinar o retorno dos autos à unidade de origem para se reinicie a análise do mérito do pedido quanto à sua certeza e liquidez,** evitando-se, nesta fase processual, a realização de diligências a fim de não lhe suprimir instâncias de julgamento, e lhe oportunizar que, se for o caso, após ser devidamente intimado para tanto, apresente documentos e estes sejam analisados a fim de se averiguar a ocorrência do erro alegado e consequentemente a aferição de seu direito de crédito.

Dessa forma, a unidade de origem poderá analisar o mérito do pedido, qual seja, a existência de saldo negativo no período, adotando-se a cautela necessária quanto a eventuais PER/DComps referentes a outras estimativas do mesmo período de apuração a que se refere o presente pedido.

O acórdão recorrido apesar de reconhecer a evidência do erro e considerá-lo insuperável, dada a inércia da contribuinte em atender a intimação da autoridade administrativa para corrigir a informação, considerou que ainda que se superasse o erro “*Não há uma única linha do recurso voluntário onde é apontado o saldo negativo pleiteado e onde é apontada qualquer evidencia da sua existência*”.

Ou seja, o colegiado recorrido deu um passo a mais, a despeito de entender não ser passível de correção o erro cometido a esta altura do contencioso, adentrando ao próprio mérito da compensação, o que não foi feito pelas autoridades que o precederam na análise. Situação que não se vislumbra no acórdão paradigma.

Desta feita, verifica-se de pronto a existência de fundamento inatacado no recurso especial interposto pela recorrente, posto que o colegiado *a quo*, admitindo a possível superação do erro examinou o mérito e entendeu que não existia comprovação do indébito.

Embora se pudesse suscitar uma possível supressão de instância neste passo, é certo que a recorrente não questionou tal fato pelas vias próprias e também não aviou recurso atacando especificamente tal ponto.

Para além disso, vislumbra-se uma clara distinção fática entre as situações examinadas no recorrido e no paradigma na medida em que no primeiro caso, ante a divergência constatada pela autoridade administrativa entre as declarações fiscais apresentadas, a contribuinte fora intimada a retificar suas declarações previamente ao despacho decisório, um dos fundamentos determinantes da decisão recorrida, enquanto que no paradigma tal situação não ocorreu.

E, em que pese o relator do acórdão paradigma tenha relativizado tal circunstância como impeditiva para a análise do pedido de compensação, afirmou taxativamente a necessidade de que o mesmo devesse ser comprovado perante as instâncias de julgamento.

Assim, constata-se ausência de alinhamento fático entre os acórdãos cotejados, de sorte que não é possível afirmar qual seria a conclusão do colegiado que proferiu o paradigma ante à situação fática examinada no recorrido.

Ante ao exposto, voto no sentido de não conhecer do recurso especial da contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado