



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10530.900497/2014-37
Recurso Embargos
Acórdão nº 3302-013.957 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de outubro de 2023
Embargante MINERACAO CARAIBA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/07/2009

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO E ERRO MATERIAL. ACOLHIMENTO.

Existindo omissão, contradição ou erro material no acórdão embargado, impõe-se o seu acolhimento para sanar os vícios contidos na decisão.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/07/2009

COMPENSAÇÃO DE DÉBITOS TRIBUTÁRIOS. SUPERAÇÃO DE ÓBICES QUE LEVARAM AO INDEFERIMENTO DO PLEITO. PROVIMENTO PARCIAL DO RECURSO. REINÍCIO DO PROCESSO. DESPACHO DECISÓRIO COMPLEMENTAR.

Superados os óbices de ausência de retificação da DCTF e da alocação dos pagamentos referentes ao indébito pleiteado, o recurso deve ser parcialmente provido para que a unidade de origem analise o conteúdo do crédito pleiteado, à luz dos documentos colacionados aos autos, e profira despacho decisório complementar, sem óbice à possibilidade de intimar a contribuinte, se for o caso, a apresentar provas adicionais.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. ERRO FORMAL. DECLARAÇÃO DE DÉBITOS E CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. PREVALÊNCIA. ADEQUAÇÃO NO ÂMBITO DO PROCESSO. POSSIBILIDADE.

Embora a DCTF seja o documento válido para constituir o crédito tributário, se houver indícios de que as informações nela constantes estão equivocadas, pois prestadas erroneamente, deve-se prestigiar os princípios da verdade material e da moralidade administrativa, afastando quaisquer atos da autoridade fiscal que estejam amparados em tais elementos incorretos, uma vez que o mero erro formal nas informações prestadas pelo contribuinte em declarações obrigatórias não deve prevalecer, caso seja comprovada a verdade dos fatos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração, com efeitos infringentes, a fim de que seja sanada a omissão apontada, com a consequente reforma do acórdão embargado para dar parcial provimento ao recurso voluntário, a fim de que a unidade de origem analise o conteúdo do crédito pleiteado à luz dos documentos colacionados aos autos e profira despacho decisório complementar, sem óbice à possibilidade de intimar a contribuinte, se for o caso, a apresentar provas adicionais.

(documento assinado digitalmente)

Flávio José Passos Coelho - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Aniello Miranda Aufiero Júnior, Celso José Ferreira de Oliveira, Denise Madalena Green, José Renato Pereira de Deus, Mariel Orsi Gameiro e Flávio José Passos Coelho (presidente).

Relatório

Trata-se de embargos de declaração interpostos pela contribuinte em 24/02/2022 contra o acórdão nº 3302-011.624, proferido em 25/08/2021, no qual, por unanimidade de votos, a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF rejeitou a preliminar arguida e negou provimento ao recurso voluntário nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida. No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

A ementa do referido acórdão sintetiza desta forma os entendimentos aprovados pelo Colegiado na ocasião do julgamento:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/07/2009

PROVAS. RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO

De acordo com a legislação, a manifestação de inconformidade mencionará, dentre outros, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. A mera alegação sem a devida produção de provas não é suficiente para conferir o direito creditório ao sujeito passivo e a consequente homologação das compensações declaradas.

A produção de provas é facultada das partes, mas constitui-se em verdadeiro ônus processual, porquanto, embora o ato seja instituído em seu favor, não o sendo praticado no tempo certo, surgem consequências gravosas, dentre elas a perda do direito de o fazê-lo posteriormente, pois nesta hipótese, opera-se o fenômeno denominado de preclusão temporal.

De modo resumido, a embargante alegou que o acórdão padeceria dos seguintes vícios:

1. Omissão acerca do fundamento relacionado à teoria dos motivos determinantes, pois não foi apreciado o argumento de que originalmente (Despacho Decisório emitido eletronicamente) a negativa do direito ao crédito decorreu da ausência de retificação da DCTF, com a retificação apenas do DACTON, e posteriormente (Acórdão DRJ) o argumento do *decisum* está fundamentado na falta de comprovação do crédito propriamente dito.
2. Omissão sobre apreciação dos documentos juntados no Recurso Voluntário e em petição apartada.

Em juízo registrado no despacho de admissibilidade, no entanto, os embargos foram admitidos somente em relação ao item 1 acima,

para sanar a omissão quanto à alegação de inovação nas razões de decidir da DRJ. Encaminhe-se para inclusão em pauta de julgamento por este presidente.

Esse é o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio José Passos Coelho, Relator.

Os embargos são tempestivos e preenchem os demais requisitos normativos, razão pela qual deles conheço.

No presente ato, conforme o que foi destacado no despacho de admissibilidade, a análise sobre as contestações deveria restringir-se à alegada *omissão acerca do fundamento relacionado à teoria dos motivos determinantes, pois não foi apreciado o argumento de que originalmente (Despacho Decisório emitido eletronicamente) a negativa do direito ao crédito decorreu da ausência de retificação da DCTF, com a retificação apenas do DACTON, e posteriormente (Acórdão DRJ) o argumento do decisum está fundamentado na falta de comprovação do crédito propriamente dito.*

De acordo com o juízo de prelibação,

O recurso voluntário pugnou no capítulo “IV – DA PROVA DA COMPOSIÇÃO DO CRÉDITO UTILIZADO NA COMPENSAÇÃO” que a decisão da DRJ inovara nas razões de decidir quanto à falta de prova do direito creditório. Quanto a este aspecto, de fato, a decisão não apreciou o argumento da embargante, mas efetuou a apreciação do recurso voluntário quanto ao ônus probatório e o momento processual adequado para a dilação probatória.

A embargante tem razão.

A questão inicia-se com o pedido de restituição e compensação (PER/DCOMP) formulado pela embargante, decorrente de pagamento a maior de contribuição para o PIS/PASEP. A DCOMP gerada pelo programa foi transmitida com o objetivo de compensar os

débitos discriminados com crédito de PIS/PASEP, código de receita 6912, decorrente de recolhimento com DARF efetuado em 25/08/2009, no valor de R\$477.155,48.

No despacho decisório emitido pela DRF Feira de Santana/BA consta o seguinte:

A partir das características do DARF descrito no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.

Assim, diante da aparente inexistência de crédito, a compensação declarada não foi homologada. Como enquadramento legal, foram citados os arts. 165 e 170 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 (Código Tributário Nacional), e o art. 74 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996.

A fundamentação para o não reconhecimento do crédito no montante postulado consiste no fato de o valor correspondente ao DARF indicado ter sido utilizado para quitação de débito do contribuinte. No processamento eletrônico, tal constatação foi feita com base nos dados contidos no DARF e confrontados com as informações prestadas pelo contribuinte em DCTF.

Desde a instalação da controvérsia, com a manifestação de conformidade, a contribuinte reconhece que incorreu em erro formal ao manter a indicação na sua DCTF do valor originalmente devido, realizando as compensações por meio de PER/DCOMP com base em sua DACTON retificadora, bem como nos pagamentos efetivamente realizados por meio de DARFs.

De acordo com a suposição enunciada pela requerente naquela manifestação inicial, o que poderia ter gerado a errônea impressão da inexistência de crédito em seu favor teria sido um mero erro formal existente na DCTF transmitida, aliada à desconsideração, por parte do julgador, dos documentos que comprovariam o crédito, como o DACTON e o DARF.

Afirma que, no período de abril de 2009 foi apurado um débito, demonstrado no DACTON retificador, que teria sido quitado por meio do DARF indicado neste processo. Ou seja, segundo a reclamante, houve um pagamento a maior, não restando quaisquer dúvidas acerca da (i) existência e (ii) da origem do crédito pleiteado.

Em suma, a compensação não teria sido homologada em razão da ausência de retificação da DCTF.

Nesse contexto, a manifestação de inconformidade trouxe as alegações a seguir sintetizadas:

- (a) Sendo constatado erro na apuração e existência de créditos de PIS não considerados no período, decorrentes da aquisição de produtos e serviços creditáveis no PIS/Cofins não cumulativos, foi apresentada DACTON retificadora.
- (b) O indébito decorrente da retificação, haja vista o pagamento a maior, por si só já justificaria o pedido de compensação.
- (c) A simples ausência de retificação da DCTF é um mero erro formal, e não é um impeditivo à análise do teor do direito creditório pleiteado.

O acórdão proferido pela DRJ/BHE, no entanto, rejeitou a manifestação de inconformidade com base nos seguintes fundamentos:

- (a) Levando-se em conta que o crédito oferecido à compensação deve ser líquido e certo (art. 170 do CTN), conclui-se que deve a RFB não homologar a compensação se ficar configurada a falta de certeza e liquidez, notadamente quando evidenciada divergência entre os valores informados em DCTF e Dacon.
- (b) A retificação de DACON, sem que se aponte objetivamente o erro ocorrido no levantamento do tributo apurado originalmente, fazendo-se acompanhar dos documentos comprobatórios pertinentes, não é capaz de evidenciar a existência de pagamento indevido ou a maior no período considerado. Também o DARF, por si só, não constitui prova de pagamento indevido ou a maior; antes atesta tão somente o pagamento de débito originalmente declarado.
- (c) Ainda que tivesse sido transmitida a DCTF retificadora, a mera retificação, operada após a ciência do despacho decisório e sem suporte em nenhum outro elemento de prova, não se prestaria para comprovação do pagamento indevido ou a maior.
- (d) A contribuinte não apresentou prova da ocorrência de erro na apuração original do tributo ou na fundamentação do despacho decisório, de forma a evidenciar a existência do crédito pretendido.

Percebe-se nesse ponto uma aparente alteração do fundamento para manter a rejeição ao pedido de compensação da embargante: à *ausência de retificação da DCTF*, que leva à conclusão existente no despacho decisório, acrescentou-se como justificativa a *ausência de comprovação* do direito creditório e do erro na apuração original.

Já em seu recurso voluntário, a embargante arrimou sua defesa nos seguintes argumentos:

- (a) Primeiramente, reiterou os argumentos trazidos na manifestação de inconformidade.
- (b) Suscitou a prevalência da verdade material sobre os erros formais, como a ausência de retificação da DCTF.
- (c) Alegou a impossibilidade da inovação por parte da DRJ/BHE, que teria, no seu entender, agregado fundamento novo à rejeição do pedido de compensação.
- (d) Socorrendo-se da previsão contida no art. 16, §4º, alínea “c”, do Decreto nº 70.235/72,¹ informou o fundamento jurídico do crédito pleiteado e juntou a

¹ Art. 16. A impugnação mencionará:
[...]

documentação necessária à comprovação do crédito de PIS utilizado na retificação do DACTON, com vistas a atestar o indébito apurado e utilizado na DCOMP em discussão.

O Acórdão proferido por esta colenda Turma, no entanto, negou provimento ao recurso voluntário considerando, essencialmente, que *“a mera alegação sem a devida produção de provas não é suficiente para conferir o direito creditório ao sujeito passivo e a consequente homologação das compensações declaradas”*. Além disso, notando que a prova é ônus do contribuinte e não sendo praticada no início do processo, geraria *“a perda do direito de o fazê-lo posteriormente, pois nesta hipótese, opera-se fenômeno denominado preclusão temporal”*.

Em síntese, limitou-se a afirmar a ausência de provas a respeito do erro em que se apoia o pedido de compensação, bem como a preclusão quanto à juntada das provas em sede de recurso voluntário. Desse modo, deixou-se de enfrentar os demais pontos, inclusive aqueles que foram inicialmente direcionados aos fundamentos do despacho decisório para a negativa da homologação pleiteada.

Casos semelhantes vêm sendo julgados neste Conselho e na Câmara Superior nos últimos anos, inclusive tratando de recursos apresentados pela embargante.² A respeito da **exigência de retificação da DCTF** como pré-requisito para verificar a existência do direito creditório, a jurisprudência administrativa tem levado em conta o entendimento manifestado no Parecer Normativo Cosit nº 8, de 2014, para decidir que a apresentação de DCTF retificadora antes da transmissão do pedido de compensação não é condição indispensável para a apreciação da existência do direito creditório, que surge pelo pagamento indevido ou a maior de tributo.

Dentre os vários julgados que abordam esse tema,³ cito aqui o acórdão nº 3302-009.999, de autoria da Nobre Conselheira Denise Madalena Green, assim ementado:

COMPENSAÇÃO. NÃO HOMOLOGAÇÃO. IMPRESCINDIBILIDADE DA RETIFICAÇÃO DA DCTF PARA COMPROVAÇÃO DO PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. NECESSIDADE DE ANÁLISE DA LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO PELA DRJ.

A apresentação de DCTF retificadora antes da transmissão do pedido de restituição/compensação de tributo não é condição para a apreciação da existência do direito creditório, que surge pelo pagamento indevido ou a maior. A recusa em analisar as razões e as provas carreadas ao processo configura cerceamento do direito de defesa.

Já no que se refere ao fundamento acrescentado à decisão de piso, qual seja, o de que **a contribuinte não apresentou prova da ocorrência de erro** na apuração original do tributo ou na fundamentação do despacho decisório, de forma a evidenciar a existência do

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

[...]

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

.....

² E.g. Acórdão nº 1301-003.881 (14/05/2019).

³ E.g. Acórdão nº 9101-005.421 (07/04/2021); Acórdão nº 1201-005.965 (19/07/2023); Acórdão nº 3402-008.838 (29/07/2021); e Acórdão nº 9303-008.110 (20/02/2019).

crédito pretendido, haveria a possibilidade de considerar que tal argumento apenas *complementaria* o embasamento da decisão de primeira instância.⁴

Seja como for, tanto nas diferentes Turmas deste Conselho quanto na Câmara Superior, tem prevalecido em casos análogos a convicção de que é preferível reconhecer parcialmente a pretensão da recorrente, de modo a não lhe suprimir instâncias de julgamento, além de abrir a oportunidade para que os documentos apresentados sejam analisados adequadamente, a fim de se averiguar a ocorrência do erro alegado e, conseqüentemente, aferir o direito de crédito do sujeito passivo.

Nesse sentido, é corrente neste Órgão Julgador o entendimento de que, nos casos relacionados à comprovação de créditos originalmente indeferidos por despacho eletrônico, somente após a decisão proferida pela DRJ o sujeito passivo tem uma percepção mais completa das razões do indeferimento, passando então a ter condições de oferecer provas consistentes sobre suas alegações. Sobre esse ponto de vista, veja-se por exemplo o seguinte excerto extraído do voto proferido recentemente pela I. Relatora Thais De Laurentiis Galkowicz, em 19/07/2023, no Acórdão nº 1201-005.965:

Como se sabe, é amplamente aceita por este Conselho a apresentação de provas em sede recursal no contexto da comprovação de créditos que, na origem, foram indeferidos por despacho eletrônico, como ocorre no presente caso. Isto porque é somente com a decisão proferida pela DRJ que o particular passa a ter pleno conhecimento das razões do indeferimento, podendo apresentar as provas pertinentes em seu favor. Ou seja, trata-se de situação em que o direito ao contraditório e ampla defesa fica postergado, tornando-se imperioso o aceite de apresentação de provas quando da apresentação de recurso voluntário. Tudo isso no contexto do princípio da verdade material e do formalismo moderado, os quais prevalecem no contencioso administrativo, além de estar no sentido da prescrição contida no art. 29 da Lei n. 9.784/99: “as atividades de instrução destinadas a averiguar e comprovar os dados necessários à tomada de decisão realizam-se de ofício ou mediante impulsão do órgão responsável pelo processo, sem prejuízo do direito dos interessados de propor atuações probatórias.”

Lembremos que o acórdão combatido adotou como uma das razões para não reconhecer o direito creditório a falta de apresentação de documentos no momento da manifestação de inconformidade, sob o argumento de preclusão. Entretanto, no caso sob análise, é forçoso observar que o recurso voluntário foi a primeira oportunidade em que a embargante poderia ter produzido as provas em questão, pois a controvérsia original residia na divergência entre as informações contidas na DCTF e no DAF, posto que o DARF recolhido coincidia com o valor da DCTF não retificada.

Em resumo, no caso concreto, verifica-se então que:

- O fundamento do despacho decisório é pacificamente superado pela jurisprudência do CARF.
- As razões adicionais do acórdão da DRJ foram contestadas tempestivamente, na primeira oportunidade, com a tentativa de comprovação do crédito por meio de planilhas e notas fiscais.

⁴ Justificativa semelhante foi adotada, por exemplo, para a rejeição dos embargos no processo nº 10580.903617/2009-03, tendo a questão sido apreciada de maneira mais abrangente pela CSRF, ao julgar o recurso especial que culminou na prolação do Acórdão nº 9101-005.421, com relatoria da Conselheira Edeli Pereira Bessa.

- Os documentos acostados aos autos precisam ser analisados, sob pena de cerceamento do direito de defesa.

Entretanto, evidente está que, nesta instância administrativa de julgamento, não convém analisar provas do preenchimento equivocado da DCTF e verificar erros no preenchimento da DCOMP. Por outro lado, a eventual *conversão do julgamento em diligência* também implicaria supressão de instância, em termos práticos, uma vez que não permitiria ao contribuinte o direito de discutir provas em duas instâncias.

Tem-se então que, admitindo a desnecessidade da retificação formal da DCTF para superação da inexatidão material cometida no preenchimento da DCOMP, e atendendo aos princípios da verdade material e da moralidade administrativa, a retomada do exame desde a unidade origem, com a prolação de um despacho decisório complementar, permitiria ao contribuinte que, diante de um eventual indeferimento do pleito em relação ao mérito de seu pedido, em tese, a matéria pudesse ser discutida em duas instâncias, com a apresentação de nova manifestação de inconformidade, e, conforme o caso, novo recurso voluntário.

Dessa forma, a unidade de origem poderia verificar o mérito do pedido acerca da existência do crédito, sua liquidez e certeza, bem como a respectiva compensação, nos termos do art. 170, do CTN, retomando-se a partir de então o rito processual de praxe.

Ante o exposto, voto por acolher os embargos, com efeitos infringentes, a fim de que seja sanada a omissão apontada, com a consequente reforma do acórdão embargado para dar parcial provimento ao recurso voluntário, a fim de que a unidade de origem analise o conteúdo do crédito pleiteado à luz dos documentos colacionados aos autos e profira despacho decisório complementar, sem óbice à possibilidade de intimar a contribuinte, se for o caso, a apresentar provas adicionais.

(documento assinado digitalmente)

Flávio José Passos Coelho