



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

Processo nº 10680.933228/2009-76
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-005.497 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de julho de 2018
Matéria PIS
Recorrente VALLOUREC TUBOS DO BRASIL S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 30/11/2005

PIS. COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE CRÉDITO. NÃO HOMOLOGAÇÃO. DCTF RETIFICADORA. EFEITOS. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. DUPLO GRAU. NOVO JULGAMENTO PELA DRJ.

A DCTF retificadora, nas hipóteses em que é admitida pela legislação, substitui a original em relação aos débitos e crédito nela declarados. A sua apresentação antes da não homologação de compensação, por ausência de saldo de créditos na DCTF original, tem como consequência a desconstituição da causa original da não homologação - que indevidamente desconsiderou a DCTF retificadora já apresentada -, cabendo à autoridade fiscal apurar, por meio de despacho devidamente fundamentado, a liquidez e certeza do crédito do sujeito passivo.

Contudo, havendo no decorrer do processo tal verificação por parte autoridade fiscal de origem, que por sua vez gerou o devido direito à nova manifestação de inconformidade pelo sujeito passivo, cumpre devolver os autos para julgamento da Delegacia da Receita Federal competente, evitando a supressão de instância no processo administrativo (artigo 60 do Decreto 70.235/72).

REFORMATIO IN PEJUS. IMPOSSIBILIDADE.

É vedado aos órgãos julgadores reformar a decisão *a quo* em franco prejuízo ao Recorrente, e, sob pena de ferir de morte o princípio da proibição do *reformatio in pejus*.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para determinar a remessa dos autos para a DRJ, para que

nova decisão seja proferida levando em consideração os fundamentos da Fiscalização a respeito do crédito pleiteado no Relatório Fiscal de Diligência (fls. 173 a 208) e a subsequente manifestação de inconformidade apresentada pela Contribuinte (fls. 248 a 280), além dos demais elementos de prova constantes dos autos. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro e Maria Aparecida Martins de Paula que davam provimento parcial ao Recurso para declarar a nulidade do despacho decisório para nova análise pela DRF levando em consideração a DCTF retificadora do contribuinte.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente

(assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Rodolfo Tsuboi (Suplente Convocado) e Waldir Navarro Bezerra.

Relatório

O presente Processo Administrativo foi objeto da Resolução n. 3402000.664 depois de sua chegada ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF"). Dessa forma, o caso já foi bem relatado pelo Conselheiro Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, antes de serem a mim redistribuído pelo fato de o Relator originário não mais integrar nenhum dos Colegiados da 3ª Seção. Desta feita, peço licença para tomar emprestadas as suas palavras sobre o histórico do processo:

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 70/80 numeração do e-processo) contra o v. Acórdão DRJ/BHE nº 0233.021 de 27/06/11 constante de fls. 47/50 (59/62 numeração do e-processo) exarado pela 1ª Turma da DRJ do Belo Horizonte MG que, por unanimidade de votos, houve por bem "julgar procedente em parte a manifestação de inconformidade" de fls. 01/15 (para reconhecer parcialmente o direito creditório pleiteado, no valor de R\$ 24.388,01 homologando a compensação até esse limite caso disponível), mantendo parcialmente o Despacho Decisório Eletrônico da DRF de Belo Horizonte MG (fls. 20), que indeferiu e deixou de homologar a PER/DCOMP (fls. 17/19), através da qual a ora Recorrente pretendia ver restituído o direito creditório relativo à COFINS no valor atualizado de R\$ 86.600,82 (valor original de R\$ 60.039,39) na data de transmissão de (14/08/2009), representado por Darf recolhido em 15/11/05 e decorrente de retificação de DCTF em razão do compute de créditos relativos a partes e peças de reposição e serviços de manutenção, que pretendia compensar com o débito discriminado no referido PER/DCOMP.

Por seu turno a r. decisão de fls. 47/50 (59/62 numeração do e-processo) exarado pela 1ª Turma da DRJ do Belo Horizonte MG que, por unanimidade de votos, houve por bem "julgar

procedente em parte a manifestação de inconformidade” de fls. 01/15 (para reconhecer parcialmente o direito creditório pleiteado, no valor de R\$ 24.388,01 homologando a compensação até esse limite caso disponível), mantendo parcialmente o Despacho Decisório Eletrônico da DRF de Belo Horizonte MG (fls. 20), aos fundamentos sintetizados em sua ementa exarada nos seguintes termos:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Data do fato gerador: 30/11/2005

DCOMP. EQUÍVOCO NO PREENCHIMENTO DA DCTF.

Constatado o erro de fato no preenchimento da DCTF, deve ser reconhecido o direito creditório até o limite do valor relativo ao recolhimento a maior cuja origem tenha sido devidamente demonstrada.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte Direito Creditório Reconhecido em Parte.”

Nas razões de Recurso Voluntário (fls. 70/80 numeração do eprocesso) oportunamente apresentadas, a ora Recorrente sustenta que a reforma parcial da r. decisão recorrida e a legitimidade do crédito restituendo, tendo em vista: a) que a diferença de Cofins retido na fonte de R\$ 35.651,38, mantida, originou-se de novo cálculo do PIS não cumulativo de setembro de 2005, onde, ao aplicar os créditos respaldados na autorização da Solução de Consulta SRRF/6 RF/DISIT nº 195, de 10 de novembro de 2008, naquela competência, o mesmo teria gerado “uma sobra no aproveitamento dos créditos Retidos na Fonte pelas Demais Entidades da Administração Pública Federal (Lei nº 10.833/2003, art. 34) e por Fabricantes de Veículos e Máquinas (Lei nº 10.485/2002, art. 3º, § 3º)”; b) *que ao contrário da DCTF, a DACTON não foi retificada, de forma que não reflete a alteração ocorrida na base de cálculo da Contribuição, por ocasião da Consulta SRRF/6 RF/DISIT nº 195, de 10 de novembro de 2008, momento em que se requereu a retificação da mesma, visto tratar-se de erro de fato formal);* c) *Uma vez que a apuração de COFINS de novembro de 2005 fora retificada visando apropriar os créditos oriundos das aquisições de partes e peças de reposição e de serviços de manutenção em veículos, máquinas e equipamentos empregados diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, bem como ajustar os créditos de Cofins retido na fonte e, por consequência, também foi recalculado o valor do tributo devido, o qual ficou a maior, gerando um saldo credor passível de apropriação, razões pelas quais requer o reconhecimento integral do crédito pleiteado.”*

Em julgamento datado de 24 de abril de 2014 (Resolução n. 3402000.664), a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara dessa 3ª Seção, com voto vencedor do Conselheiro João

Carlos Cassuli Junior, determinou a conversão do julgamento em diligência para a DRF de origem, nos seguintes termos:

Apesar de ter cumprido apenas parcialmente a comprovação de suas alegações em um primeiro momento, tenho que a Recorrente trouxe aos autos informações suficientes para respaldar a possibilidade de que o valor por ela apurado realmente pode significar um valor devido, menor do que o efetivamente pago. (...)

Tenho, nesse particular, que o crédito tributário, de titularidade do Poder Público, nasce da ocorrência do fato gerador, ainda que não haja nenhum registro contábil ou declaração obrigatória, enquanto que o direito ao crédito fiscal de titularidade do particular nasce da “regra-matriz de direito ao crédito”, que traz em seu suposto um pagamento indevido, tenha ele sido refletido em uma linguagem padrão ou não. São os fatos que geram os créditos, sendo as declarações obrigatórias apenas as formas de se os registrar.

Desta forma, assim como os registros de créditos indevidos não fazem nascer créditos, tenho que a falta de registro de créditos não se lhes pode tolher, pelo que persiste a necessidade de se apurar a real base de cálculo dos tributos em questão, para se aferir a existência ou não do indébito tributário em discussão nos autos.

Sendo assim, invocando o princípio da verdade material, voto no sentido de converter o julgamento em diligência para determinar o retorno dos autos à unidade de origem, para que a autoridade preparadora adote as seguintes providências:

a) intimar o contribuinte a apresentar, em prazo não inferior à 30 dias, os documentos contábeis e societários pertinentes ao período de apuração em questão, que sejam necessários para conferência do fato gerador ocorrido;

b) de posse de referidos documentos, proceder a apuração do tributo devido no período, cotejando-o com o pagamento realizado, para ao final manifestar-se sobre a existência, suficiência e legitimidade do crédito pleiteado pelo contribuinte;

c) após, emitir relatório conclusivo sobre o resultado da diligência, dando vistas ao sujeito passivo, para que, querendo, se manifeste no prazo de no mínimo 30 (trinta) dias, retornando os autos para re-inclusão em pauta de julgamento neste Conselho É como voto.

A resposta da repartição fiscal de origem foi apresentada em fls 173 a 208, na qual a DRF primeiramente apresenta considerações sobre a apuração das receitas da Recorrente no sistema cumulativo e no não cumulativo e sua proporção sobre o total das receitas auferidas. Passa então a uma análise dos créditos das contribuições não cumulativas (bens e serviços utilizados como insumos nacionais e importados), "glosando" (para usar sua nomenclatura) os créditos de insumos que considera não essenciais aos processo produtivo da Recorrente. Também se manifesta sobre a não aceitação de créditos de fretes sobre vendas, por entender que se trata de transporte de produtos acabados entre estabelecidos da Recorrente. Finalmente apresentar o recálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS para os meses de setembro e

outubro de 2005, levando em consideração as alegações da Recorrente sobre "a sobra de créditos retidos na fonte pelas entidades da administração pública federal."

Conclui então "as tabelas 3 (créditos de set/2005) e 4 e 5 (para out/2005) resumem as glosas de créditos efetuadas nestes meses. Da análise final da tabela 1, concluímos que o contribuinte não recolheu ou recolheu a menor valores devidos para o PIs e a Cofins nao cumulativas nos meses em questão, não lhe sendo nenhuma importância devida para o mês de nov/2005."

Em resposta ao conteúdo das informações prestadas pela DRF, a Recorrente trouxe aos autos a petição de fls 248 a 280, alegando: *i)* preliminarmente a nulidade da diligência realizada, por ausência de conexão entre o objeto do processos e os elementos analisados; *ii)* no mérito, trata do conceito de insumo para fins de apuração da Contribuição ao PIS e da COFINS na sistemática da não cumulatividade, para em seguida apresentar o seu processo de produção de tubos de aço sem costura e soluções tubulares *premium*. Mais adiante contesta item a item as glosas efetuadas pela resposta à diligência da DRF, concluindo pela necessidade de provimento de suas razões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora

Os requisitos de admissibilidade do recurso voluntários já foram anteriormente analisados e acatados por este Conselho, de modo que passo à apreciação do caso.

Como se depreende do relato acima, o presente processo, oriundo de PER/DCOMP, tem como arcabouço jurídico a questão de quais aquisições de bens e serviços são capazes de ser considerados como insumos para fins de creditamento da Contribuição ao PIS e da COFINS. Todavia, tal questão de fundo não pode ser objeto de análise neste momento processual.

Isto porque o despacho decisório (fls 20) resumiu a não homologação do crédito ao fato de que "limite do crédito analisado, correspondente ao valor do crédito original na data de transmissão informada no PER/DCOMP: 60.039,39. A partir das características do DARF discriminado 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." Daí que a manifestação de inconformidade apresentada pela Contribuinte limitou-se a comprovar a existência do crédito compensado através de retificação da DCTF do período, salientando *in abstracto* a origem do crédito pleiteado. Por conseguinte, o julgamento da DRJ deu provimento parcial à manifestação de inconformidade por entender válidos os créditos no limite da DCTF retificadora (R\$ 24.388,01).

Afinal, o despacho decisório foi transmitido em 07/10/2009, enquanto que a DCTF retificadora e o PER/DCOMP datam de 14/08/2009, ou seja, estes são anteriores ao despacho, que desconsiderou as informações retificadas.

Assim, a lide foi demarcada unicamente com relação a este ponto, e não com relação a qualquer outra qualidade do crédito pleiteado.

Pois bem. Com relação aos efeitos da DCTF retificadora, o artigo 18 da Medida Provisória n.º 2.189-49, de 23 de agosto de 2001,¹ dispôs que a DCTF retificadora tem os mesmos efeitos da original. Disciplinando tal regra, a Instrução Normativa n.º 903, de 30 de dezembro de 2008, vigente à época dos fatos - e cujo regramento foi sistematicamente reproduzido nos atos normativos que lhe sucederam -, em seu artigo 11, colocava que:

Art. 11. A alteração das informações prestadas em DCTF será efetuada mediante apresentação de DCTF retificadora, elaborada com observância das mesmas normas estabelecidas para a declaração retificada.

§ 1º A DCTF retificadora terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, substituindo-a integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar qualquer alteração nos créditos vinculados.

§ 2º A retificação não produzirá efeitos quando tiver por objeto alterar os débitos relativos a impostos e contribuições:

I - cujos saldos a pagar já tenham sido enviados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para inscrição em DAU, nos casos em que importe alteração desses saldos;

II - cujos valores apurados em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas na DCTF, sobre pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, já tenham sido enviados à PGFN para inscrição em DAU; ou

III - em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada de início de procedimento fiscal.

No presente caso, o procedimento eletrônico de não homologação referiu-se à PERD/COMP e à não localização de créditos suficientes. Ocorre que, como determinam as normas acima transcritas, somente não seriam admitidas para alterar o crédito declarado as DCTF retificadoras relativas a tributos cuja cobrança tenha sido enviada à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional ou que tenham sido objeto de exame em procedimento de fiscalização. Ou seja, antes de proferido o despacho decisório, como aqui ocorreu, a DCTF retificadora tem seus plenos efeitos de substituir a original.

Assim, a DCTF retificadora apresentada *in casu* tem o condão de alterar a situação jurídica anteriormente constatada pelo despacho decisório, o que naturalmente leva à necessidade de o crédito pleiteado pela ora Recorrente ser analisado pela autoridade fiscal de origem com base nessa nova informação, quanto à sua liquidez e certeza. Somente após tal providência é que poderia ser denegada a compensação. É nesse sentido que tem decidido a pacífica jurisprudência do CARF, como se depreende das ementas dos Acórdãos colacionadas abaixo:

¹ Art. 18. A retificação de declaração de impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, nas hipóteses em que admitida, terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, independentemente de autorização pela autoridade administrativa.
Parágrafo único. A Secretaria da Receita Federal estabelecerá as hipóteses de admissibilidade e os procedimentos aplicáveis à retificação de declaração.

Ementa: APRESENTAÇÃO DE DCTF RETIFICADORA APÓS DESPACHO HOMOLOGATÓRIO POSSIBILIDADE DO RECONHECIMENTO DO CRÉDITO.

A declaração retificadora possui a mesma natureza e substitui integralmente a declaração retificada. Descaracterizadas às hipóteses em que a retificadora não produz efeitos. 1. Saldos enviados à PGFN para inscrição em DAU. 2. Valores apurados em procedimentos de auditoria interna já enviados a PGFN. 3. Intimação de início de procedimento fiscal.

Recurso Conhecido e parcialmente provido. (Acórdão 3201-001.237) Retorno dos autos a unidade de jurisdição para apuração do crédito.”

Ementa: CPMF. COMPENSAÇÃO. NÃO HOMOLOGAÇÃO. DCTF RETIFICADORA. EFEITOS.

A DCTF retificadora, nas hipóteses em que é admitida pela legislação, substitui a original em relação aos débitos e vinculações declarados, sendo consequência de sua apresentação, após a não homologação de compensação por ausência de saldo de créditos na DCTF original, a desconstituição da causa original da não homologação, cabendo à autoridade fiscal apurar, por meio de despacho devidamente fundamentado, a liquidez e certeza do crédito do sujeito passivo.

Recurso Voluntário Provido em Parte (Acórdão 3302-01.727)

Ementa: COMPENSAÇÃO. FORMALISMO MODERADO. RETIFICAÇÃO DA DCTF APÓS DESPACHO DECISÓRIO. DIREITO À REPETIÇÃO DO INDÉBITO.

A prévia retificação da DCTF não é condição sine qua non para a análise de declarações de compensação de indébitos tributários por pagamentos aplicados em débitos confessados, em face da alegação de erro na declaração.

Recurso Voluntário Provido. Aguardando Nova Decisão (Acórdão 3803-02.683)

Ocorre que em razão dos procedimentos adotados especificamente no bojo deste processo administrativo, a providência que deve ser tomada é outra. Explico.

Repisando o histórico processual, vemos que o Relator que me precedeu entendeu por bem baixar o processo em diligência, o que culminou na análise pela autoridade fiscal de origem sobre a certeza e liquidez dos créditos em discussão (fls 173 a 208). Ou seja, foi já suprida tal necessidade de averiguação pela DRF *in casu*. Igualmente foi satisfeito o direito da Contribuinte de apresentar nova Manifestação de inconformidade (fls 248 a 280), com relação às considerações trazidas pela autoridade fiscal. Assim, não houve prejuízo ao contraditório e à ampla defesa até então, de modo que mandar que estes atos fossem refeitos significaria desproposita afronta à eficiência e à celeridade processual.

Entretanto, esses novos contornos da lide não foram apreciados pela DRJ, já que foram diretamente enviados a este Conselho após o cumprimento da citada diligência. Essa situação não pode ser convalidada no processo administrativo fiscal, sob pena supressão de instância e ofensa ao duplo grau de jurisdição administrativa.

Afinal, a ausência de análise do caso pela DRJ nesse contexto ocasiona cerceamento do direito de defesa no processo administrativo e caso fosse proferido julgamento inaugural da matéria (insumos para fins de creditamento da Contribuição ao PIS e da COFINS) por este Conselho, estaríamos atuando como instância única. Tal situação não é permitida pelo sistema jurídico, uma vez que o artigo 5º, inciso LV da Constituição confere aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Cumprе destacar a lição de James Marins² sobre o tema:

Não podem, União, Estado, Distrito Federal ou Municípios, instituir no âmbito de sua competência, a denominada “instância única” para o julgamento das lides tributárias deduzidas administrativamente, sob pena de irremediável mutilação da regra constitucional e consequente imprestabilidade do sistema administrativo processual que, por falta de tal requisito constitucional de validade, não servirá para aperfeiçoar a pretensão fiscal impugnada, remanescendo carente de exigibilidade.

É por essa razão que, uma vez superada a questão da DCTF retificadora, os créditos pleiteados já tendo sido avaliados pela autoridade fiscal certificadora e objeto de nova manifestação de inconformidade pela Contribuinte, os autos devem agora ensejar apreciação pela DRJ, porque a lide foi reformulada no decorrer do processo administrativo, dado ao princípio do formalismo moderado que impera nesta seara.

Saliento que não se trata de nulidade do Acórdão *a quo*, que julgou a lide conforme apresentada naquele momento processual. Dessarte, não é o caso de aplicação do artigo 59 do Decreto 70.235/72, mas sim de dar cumprimento ao artigo 60 do mesmo diploma normativo,³ quando determina que irregularidades verificadas no processo devem ser sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo.

Ademais, o objeto da nova apreciação deve se referir unicamente aos valores que não haviam sido reconhecidos pelo acórdão da DRJ 02-33.021, vale dizer, o montante de R\$ 35.651,38, do contrário estar-se-ia proferindo decisão contrária ao princípio da proibição *do reformatio in pejus*.

Dispositivo

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar a remessa dos autos para a DRJ, para que nova decisão seja proferida, levando em consideração agora os fundamentos da Fiscalização a respeito do crédito pleiteado no Relatório Fiscal de Diligência (fls 173 a 208) e a subsequente manifestação de inconformidade apresentada pela Contribuinte (fls 248 a 280), além dos demais elementos de prova constantes dos presentes autos.

² Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial). São Paulo: Dialética, 2010 5ª ed.

³ Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Processo nº 10680.933228/2009-76
Acórdão n.º **3402-005.497**

S3-C4T2
Fl. 327

Thais De Laurentiis Galkowicz