



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10880.994986/2012-18  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1003-003.472 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 07 de março de 2023  
**Recorrente** LSI ADMINISTRAÇÃO E SERVIÇOS S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2010

**NULIDADE NÃO EVIDENCIADA.**

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos.

**DIREITO SUPERVENIENTE. IRRF. SÚMULA CARF Nº 164**

A retificação de DCTF após a ciência do despacho decisório que indeferiu o pedido de restituição ou que não homologou a declaração de compensação é insuficiente para a comprovação do crédito, sendo indispensável a comprovação do erro em que se fundamenta a retificação.

Tem-se que no processo administrativo fiscal a Administração deve se pautar no princípio da verdade material, flexibilizando a preclusão no que se refere a apresentação de documentos, a fim de que se busque ao máximo a incidência tributária (Parecer PGFN nº 591, de 17 de abril de 2014).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar provimento em parte ao recurso voluntário, para aplicação do direito superveniente previsto nas determinações da Súmula CARF nº 164 para fins de reconhecimento da possibilidade de formação de indébito, mas sem homologar a compensação por ausência de análise do mérito, com o conseqüente retorno dos autos à DRF de Origem para verificação da existência, suficiência e disponibilidade do direito creditório pleiteado no Per/DComp devendo o rito processual ser retomado desde o início.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva– Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Márcio Avito Ribeiro Faria, Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça, Gustavo de Oliveira Machado e Carmen Ferreira Saraiva.

Fl. 2 do Acórdão n.º 1003-003.472 - 1ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 10880.994986/2012-18

## Relatório

### Per/DComp e Despacho Decisório

A Recorrente formalizou o Pedido de Ressarcimento ou Restituição/Declaração de Compensação (Per/DComp) n.º 32420.10126.250411.1.3.04-1351 em 25.04.2011, e-fls. 02-06, utilizando-se do crédito relativo ao pagamento a maior de estimativa de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), código 6012, no valor de R\$64.408,85 contido no DARF de R\$121.759,53 recolhido em 31.01.2011 referente ao quarto trimestre do ano-calendário de 2010 para compensação dos débitos ali confessados.

Consta no Despacho Decisório, e-fls. 07-10:

A análise do direito creditório está limitada ao valor do "crédito original na data de transmissão" informado no PER/DCOMP, correspondendo a 64.408,85

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

Diante da inexistência do crédito, NÃO HOMOLOGO a compensação declarada.. [...].

Enquadramento legal: Arts. 165 e 170, da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN). Art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

### Manifestação de Inconformidade e Decisão de Primeira Instância

Cientificada, a Recorrente apresentou a manifestação de inconformidade. Está registrado no Acórdão da 1ª Turma DRJ/RPO/SP n.º 14-91.194, de 27.03.2019, e-fls. 286-283:

Acordam os membros da 1ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar IMPROCEDENTE a manifestação de inconformidade, nos termos do voto do relator.

### Recurso Voluntário

Notificada em 23.05.2019, e-fl. 297, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 18.06.2019, e-fls. 299-311, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

#### II. PRELIMINARMENTE

#### II. 1 – JUNTADA DE NOVOS DOCUMENTOS AO AGASALHO DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL, RACIONALIDADE, FORMALIDADE MODERADA E O DA PRÓPRIA EFETIVIDADE DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Em que pese entender que foi comprovado cabalmente o direito creditório utilizado nas compensações aqui debatidas, a Recorrente ainda irá carrear novos documentos, com supedâneo no princípio da verdade material, racionalidade, formalidade moderada e o da própria efetividade do processo administrativo fiscal, que servirão para dirimir qualquer dúvida da lisura do crédito utilizado.

Em relação a esse ponto, é importante destacar a disposição contida no §4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que trata da apresentação da prova documental na impugnação. Em que pese existir entendimento pela não

admissão destes documentos com fulcro nesse dispositivo, entendemos que não se deve cercear o direito de defesa da Recorrente, principalmente o de apresentar provas, sob pena de ferir os princípios da verdade material, da racionalidade, da formalidade moderada e o da própria efetividade do processo administrativo fiscal.

Nesse sentido e de acordo com esse mesmo Decreto, em seu artigo 18, pode o julgador, espontaneamente, em momento posterior à impugnação (manifestação de inconformidade), determinar a realização de diligência, com a finalidade de trazer aos autos outros elementos de prova para seu livre convencimento e motivação da sua decisão. [...]

Na mesma toada, o art. 18 da Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015 (Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) [...]).

Em obediência à verdade material que deve pautar os processos administrativos e da formalidade moderada, o art. 38 da Lei 9.784/99 dá permissão para a Recorrente juntar documentos indispensáveis para sua defesa, mesmo após a manifestação de inconformidade [...].

A rigidez na aceitação de provas apenas em um momento processual específico não se coaduna com a busca da verdade material, que é indiscutivelmente informador do processo administrativo fiscal pátrio.

Desse modo, existindo matéria controvertida, e a Recorrente trazendo novos elementos de provas relacionados a essa matéria, de modo a corroborar, materialmente, com o desfecho da lide, ainda que as apresente após sua manifestação de inconformidade, não deve estas provas ser desconsideradas pelo julgador administrativo, em face do momento processual em que ocorre a juntada.

A possibilidade de conhecer de elementos de provas trazidos posteriormente à manifestação de inconformidade, não só representa uma medida de racionalização e maximização da efetividade jurisdicional do processo administrativo fiscal, como também representa um positivo reflexo na redução dos processos judiciais tributários. [...]

Por esses motivos, os documentos apresentados pela Recorrente devem ser admitidos e apreciados em obediência à verdade material, que deve pautar os processos administrativos, da formalidade moderada e na permissão concedida pelo art. 38 da Lei n.º 9.784/99.

## DO MÉRITO

### III.1 - ORIGEM DO PAGAMENTO INDEVIDO DE CSLL REFERENTE AO 4º TRIMESTRE DE 2010

Como informado na manifestação de inconformidade, a Recorrente é uma sociedade anônima e, por determinação de seus acionistas, tem a obrigatoriedade de entregar relatório gerencial tributário todo mês de dezembro de cada ano e, em virtude do pouco tempo disponível para elaboração do relatório e cálculo do CSLL e demais tributos, a Recorrente resolveu fazer cálculo estimado e recolher para não incorrer em pagamento de multa, juros, bem como não correr o risco de ser autuada.

Finalizada a fase de entrega de relatório gerencial, a Recorrente passou a fazer a devida apuração do tributo mencionado constatando que, pagou CSLL indevidamente e, por este motivo, apresentou o PER/DCOMP para compensar o valor pago indevidamente, conforme passaremos a comprovar.

### III.2 - DA COMPROVAÇÃO DA REALIZAÇÃO DE PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR

Em razão da peculiaridade mencionada no tópico anterior, bem como pela lisura de sua contabilidade e documentos que serão carreados no presente, a Recorrente comprovará cabalmente que efetuou pagamento indevido ou a maior, motivo determinante para que a compensação realizada seja homologada em sua integralidade.

Antes de iniciarmos a demonstração da realização de pagamento indevidamente ou a maior, informamos que a redução do valor devido se deu em virtude de a Recorrente não ter abatido a totalidade dos valores retidos em notas fiscais de prestação de serviços, bem como algumas despesas, tais como multas, depreciação e etc., conforme esclarece o quadro demonstrativo [...].

De acordo com o quadro demonstrativo acima, a Recorrente sofreu retenções no montante de R\$ 236.906,28, porém, na apuração anterior, tinha abatido somente o valor de R\$ 174.750,04.

Para comprovar a totalidade dos valores retidos e não abatidos, a Recorrente está juntado aos autos todas as notas fiscais emitidas no 4º trimestre de 2010 (DOC. 03).

Visando deixar a prova ainda mais robusta, a Recorrente está carreando livro razão (DOC. 04), onde os nobres julgadores poderão comparar os valores retidos nas notas fiscais com os que foram contabilizados.

Além dos valores retidos, a Recorrente reduziu o valor do lucro real antes do abatimento do prejuízo fiscal de R\$ 3.484.800,84 para R\$ 3.459.771,80 (diferença de R\$ 25.029,04), tendo em vista que deixou de abater algumas despesas [...].

Assim como no caso das notas fiscais, também deixaremos a prova mais robusta com a juntada do livro razão (DOC. 05), onde comprovamos a contabilização das despesas elencadas no quadro demonstrativo acima.

O valor tributável (R\$ 3.459.771,80) antes da compensação do prejuízo fiscal mencionado no primeiro quadro demonstrativo acima (demonstração do lucro real), é o mesmo posto na DIPJ (ficha 09A), conforme se infere às fls. 95 dos autos.

Da mesma forma, o valor (R\$ 236.906,28) retido a título de CSLL nas notas fiscais de prestação de serviços, nos termos das notas fiscais carreadas, é o mesmo lançado na DIPJ (ficha 17), mais especificamente às fls. 105 dos autos.

É importante frisar, por oportuno, que os valores faturados através das notas fiscais juntadas (DOC. 03) aos autos foram incluídos no computo da CSLL para fins de tributação.

Fazendo uma simples análise na ficha 17 da DIPJ, DCTF, SPED, notas fiscais de prestação de serviços, livro razão demonstrando os valores retidos e as despesas abatidas, os nobres julgadores não terão nenhuma dúvida de que o débito a pagar de CSLL referente ao 4º trimestre de 2010 corresponde ao montante de R\$ 57.350,68, porém, foi pago via DARF o valor de R\$ 121.759,53, motivo pelo qual foi realizado pagamento indevido ou a maior no valor original de R\$ 64.408,85.

Portanto, devidamente comprovado que, no 4º trimestre de 2010, houve pagamento de CSLL em valor maior do que o devido, razão pela qual as compensações aqui debatidas devem ser homologadas integralmente.

#### IV – POSSIBILIDADE DE CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

Na remotíssima possibilidade de os nobres julgadores ainda não estejam convencidos de que os documentos juntados são suficientes para convencimento da

realização do pagamento maior que o devido, a Recorrente entende que é possível a conversão do julgamento em diligência.

Vale frisar que, a Administração Pública tem o dever de dar prosseguimento ao processo, podendo, por sua conta, providenciar a produção de provas, solicitar laudos e pareceres, enfim, fazer tudo aquilo que for necessário para que se chegue a uma decisão final conclusiva justa, como forma de prestigiar o princípio da oficialidade.

Sendo assim, se as provas juntadas aos autos ainda não são suficientes para o livre convencimento, em respeito aos princípios da verdade material e oficialidade que norteiam o processo administrativo fiscal, há a possibilidade de converter o presente recurso em diligência, a fim de verificar a justeza das alegações da Recorrente, nos termos do art. 18 da Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015 (Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) [...]).

Por oportuno, a Recorrente nomeia como perito contábil o Sr. Manuel Benedito Pinto, CRC nº 1SP149054/O-3, que atende no endereço comercial à Rua Itapeva, 366, 12º andar, cj. 124, Bela Vista, São Paulo– SP, CEP: 01332-900.

Portanto, na remota possibilidade de a nobre turma entender que os documentos carreados não são suficientes para comprovar o direito creditório, determine diligência para suprir eventual deficiências de instrução do processo e formação do livre convencimento.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referências a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

No que concerne ao pedido conclui que:

#### V - DO PEDIDO

Diante do exposto, restou demonstrada a necessidade de reforma do v. acórdão recorrido, tendo em vista cabal comprovação da realização de pagamento maior do que o devido de CSLL referente ao 4º trimestre de 2010, razão pela qual as compensações realizadas pela Recorrente através do PER/DCOMP nº 32420.10126.250411.1.3.04-1351 devem ser homologadas integralmente.

É o Relatório.

## Voto

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora.

### Tempestividade

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional. Assim, dele tomo conhecimento.

### Delimitação da Lide

Conforme princípio de adstrição do julgador aos limites da lide, a atividade judicante está constricta ao exame do mérito da existência do crédito relativo ao saldo negativo de CSLL no valor de R\$122.975,52 (R\$426.892,36 - R\$303.916,84) referente ao ano-calendário de 2011 pleiteado no presente processo (art. 15, art. 141 e art. 492 do Código de Processo Civil, que

se aplica supletiva e subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal - Decreto n.º 70.235, de 02 de março de 1972).

### **Nulidade do Despacho Decisório e da Decisão de Primeira Instância**

A Recorrente alega que os atos administrativos são nulos arguindo que foram violados princípios constitucionais.

O Despacho Decisório foi lavrado por servidor competente que verificando a ocorrência da causa legal emitiu o ato revestido das formalidades legais com a regular intimação para que a Recorrente pudesse cumpri-lo ou impugná-lo no prazo legal. A decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente e da qual a pessoa jurídica foi regularmente notificada. Assim, estes atos contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos. Ademais os atos administrativos estão motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos decidam recursos administrativos.

O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foi regularmente analisado pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 6º da Lei n.º 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972).

As autoridades fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação as atribuições do cargo, observando as normas legais e regulamentares e justificando o processo de execução do serviço, bem como obedecendo aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 116 da Lei n.º 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei n.º 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição Federal).

Ainda sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu decisão em Repercussão Geral na Questão de Ordem no Agravo de Instrumento n.º 791292/PE com trânsito em julgado em 28.02.2010, que deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, de acordo com o art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de julho de 2015:

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão.

Neste sentido, devem ser enfrentados “todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador” (art. 489 do Código de Processo Civil). Por conseguinte, o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Assim, a decisão administrativa não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos na peça recursal sobre a mesma matéria, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da Recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado.

As formas instrumentais adequadas foram respeitadas, os documentos foram reunidos nos autos do processo, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos. A proposição afirmada pela Recorrente, desse modo, não pode ser ratificada.

### **Diligência**

A Recorrente diz que o prazo de produção de provas deve ser devolvido.

Sobre a diligência, vale esclarecer que no presente caso se aplicam as disposições do processo administrativo fiscal que estabelecem que a peça de defesa deve ser formalizada por escrito com inserção de todas as teses de defesa e instruída com os todos documentos em que se fundamentar. Opera-se a preclusão do direito de a Recorrente praticar este ato e apresentar novas razões em outro momento processual, salvo a ocorrência de quaisquer das circunstâncias ali previstas, tais como fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, nos termos do art. 15, art. 16, art. 17 e art. 29 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, que determinam critérios de aplicação do princípio da verdade material.

Assim, tendo em vista o princípio da concentração da defesa, a manifestação de inconformidade deve conter todas as matérias litigiosas e instruída com os elementos de prova em que se justificar, sob pena de preclusão, ressalvadas as exceções legais. A lei prevê meios instrutórios amplos para que o julgador venha formar sua livre convicção motivada na apreciação do conjunto probatório mediante determinação de diligências quando entender necessárias com a finalidade de corrigir erros de fato e suprir lacunas probatórias.

As autoridades administrativa e julgadora de primeira instância analisaram detidamente todos os elementos constantes nos registros internos da RFB e aqueles colacionados em sede de manifestação de inconformidade. Embora lhe fossem oferecidas várias oportunidades no curso do processo, a Recorrente não apresentou a comprovação inequívoca de quaisquer fatos que tenham correlação com as situações excepcionadas pela legislação de regência.

Cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015:

Súmula CARF n.º 163

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

A realização desse meio probante é prescindível, uma vez que os elementos produzidos por meios lícitos constantes nos autos são suficientes para a solução do litígio e formação do livre convencimento motivado do julgador. A justificativa arguida pela Recorrente, por essa razão, não se comprova.

### **Necessidade de Comprovação da Liquidez e Certeza do Indébito**

A Recorrente discorda do procedimento fiscal ao argumento de que deve ser considerado o conjunto probatório produzido nos autos que evidenciam o direito creditório.

O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição, pode utilizá-lo na compensação de débitos. A partir de 01.10.2002, a compensação somente pode ser efetivada por meio de declaração e com créditos e débitos próprios, que ficam extintos sob condição resolutória de sua ulterior homologação. Também os pedidos pendentes de apreciação foram equiparados a declaração de compensação, retroagindo à

data do protocolo. O Per/DComp delimita a amplitude de exame do direito creditório alegado pela Recorrente quanto ao preenchimento dos requisitos, de modo que em regra a retificação somente é possível se encontrar pendente de decisão administrativa à data do envio do documento retificador e o seu cancelamento é procedimento cabível ao sujeito passivo na forma, no tempo e lugar previstos na legislação tributária (art. 165, art. 168, art. 170 e art. 170-A do Código Tributário Nacional, art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996 com redação dada pelo art. 49 da Medida Provisória n.º 66, de 29 de agosto de 2002, que entrou em vigor em 01.10.2002 e foi convertida na Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002).

Posteriormente, ou seja, em 31.10.2003, ficou estabelecido que o Per/DComp constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados, bem como que o prazo para homologação tácita da compensação declarada é de cinco anos, contados da data da sua entrega até a intimação válida do despacho decisório. Ademais, o procedimento se submete ao rito do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional (§1º do art. 5º do Decreto-Lei n.º 2.124, de 13 de junho de 1984, art. 17 da Medida Provisória n.º 135, de 30 de outubro de 2003 e art. 17 da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003).

O pressuposto é de que a pessoa jurídica deve manter os registros de todos os ganhos e rendimentos, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a seu favor dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. Para que haja o reconhecimento do direito creditório é necessário um cuidadoso exame do pagamento a maior de tributo, uma vez que é absolutamente essencial verificar a precisão dos dados informados em todos os livros de registro obrigatório pela legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal (art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 51 da Lei n.º 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 6º e art. 9º do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e art. 37 da Lei n.º 8.981, de 20 de novembro de 1995).

Instaurada a fase litigiosa do procedimento, cabe a Recorrente produzir o conjunto probatório nos autos de suas alegações, já que o procedimento de apuração do direito creditório não prescinde da comprovação inequívoca da liquidez e da certeza do valor de direito creditório pleiteado detalhando os motivos de fato e de direito em que se basear expondo de forma minuciosa os pontos de discordância e suas razões e instruindo a peça de defesa com prova documental imprescindível à comprovação das matérias suscitadas dada a concentração dos atos em momento oportuno (art. 170 do Código Tributário Nacional e art. 15, art. 16, art. 18 e art. 29 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972).

Observe-se que no caso de “o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias”, conforme art. 37 e art. 69 da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que se aplica subsidiariamente ao Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972.

Para fins de análise do litígio tem-se que no processo administrativo fiscal a Administração deve se pautar no princípio da verdade material, flexibilizando a preclusão no que se refere a apresentação de documentos, a fim de que se busque ao máximo a incidência tributária (Parecer PGFN n.º 591, de 17 de abril de 2014). Ademais, não há impedimento que se

baixe em diligência para que se averigüe o erro de fato na DCTF original, retificada ou não, depois de apresentado o Per/DComp que utiliza como crédito o pagamento inteiramente alocado (Parecer Normativo Cosit n.º 2, de 28 de agosto de 2015).

Para a análise das provas, cabe a aplicação dos enunciados estabelecidos nos termos do art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015:

Súmula CARF n.º 164

A retificação de DCTF após a ciência do despacho decisório que indeferiu o pedido de restituição ou que não homologou a declaração de compensação é insuficiente para a comprovação do crédito, sendo indispensável a comprovação do erro em que se fundamenta a retificação. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Consta no Acórdão da 1ª Turma DRJ/RPO/SP n.º 14-91.194, de 27.03.2019, e-fls. 286-283:

Em consulta aos sistemas da RFB, verificou-se que em 31/01/2011, foi pago o DARF (no. 5471394472) no valor de R\$, 121.759,53 referente ao código de receita 6012 (CSLL), para o 4º trimestre de 2010.

Em 18/02/2011, foi entregue a DCTF original (cancelada), constando o débito de R\$ 121.759,53, referente ao 4º Trimestre de 2010.

Em 09/01/2013 — após a emissão do Despacho Decisório, que ocorreu em 05/12/12 —, a manifestante retificou a DCTF informando o débito de R\$ 57.350,68 (retificadora/ativa).

Em 29/06/2011, foi apresentada a DIPJ (original ativa) constando o débito de R\$ 57.350,68, referente ao 4º Trimestre de 2010.

Em 25/04/2011, foi apresentada a PER/DCOMP (n.º 32420.10126.250411.1.3.04-1351), indicando como Crédito Pagamento Indevido ou a Maior o valor de R\$ 64.408,85, referente ao DARF supracitado.

Observa-se que o valor constante da PER/DCOMP como crédito (R\$ 64.408,85) é a diferença do valor recolhido (e informado na DCTF original) com o valor a pagar declarado em DIPJ.

Nesse passo, como o Despacho Decisório foi emitido em 05/12/2012, não reconheceu o direito creditório, por considerar que o pagamento foi utilizado para a quitação de débito do contribuinte (informado na DCTF original).

No entanto, explica a manifestante o equívoco cometido, apresentando DCTF retificadora, em 09/01/2013, com o valor de débito igual ao da DIPJ (R\$ 57.350,68).

Curial esclarecer, nesse ponto, para que haja a compensação ou a restituição em favor do sujeito passivo, é imprescindível que o crédito seja líquido e certo.

Reitere-se que a retificação da DCTF ocorreu após a emissão do Despacho Decisório.

O crédito que a interessada alega possuir seria decorrente de apuração (ou reapuração) de valor em data posterior à época da entrega da declaração de compensação, com a transmissão de DCTF retificadora. Ou seja, o crédito pleiteado não tinha liquidez e certeza no momento da transmissão do PER/DCOMP, inexistindo direito à compensação. [...]

Destaco ainda excerto do Parecer Normativo COSIT Nº 2, de 28 de agosto de 2015, o qual trata da retificação da DCTF depois da transmissão do PER/DCOMP e ciência do Despacho Decisório (grifo nosso): [...]

A DCTF é confissão de dívida, portanto sua retificação é imprescindível para o reconhecimento do crédito. A existência de crédito líquido e certo é requisito legal para a concessão da compensação (CTN, art. 170). A divergência entre os valores informados na DCTF afasta a certeza do crédito e é razão suficiente para o indeferimento do pedido.

Com efeito, cumpre elucidar ainda que, nos moldes do art. 214, do Código Civil, para a desconsideração da confissão de dívida por erro de fato, o equívoco deve ser devidamente comprovado, sendo do sujeito passivo (assim como ocorre em relação à comprovação do indébito) o encargo probante da circunstância.

E isso deve ser feito por intermédio de documentos robustos, especialmente dos assentamentos contábeis/fiscais do contribuinte, não sendo suficiente, por si só, como prova a mera apresentação de DCTF retificadora, mormente quando a retificação se der após a ciência do despacho decisório, como no caso presente.

É assente na doutrina que direito líquido e certo é aquele cujos aspectos de fato possam comprovar-se documentalmente. A jurisprudência da segunda instância administrativa é firme nesse sentido, conforme exemplificam as seguintes ementas (grifo nosso): [...]

Mesmo que a DCTF Retificadora apresente números compatíveis com o indébito pleiteado, o fato é que aquela por si só não comprova o crédito alegado.

Esta Turma de Julgamento tem reiteradamente consignado que o reconhecimento de direito creditório contra a Fazenda Nacional exige a apuração da liquidez e certeza do suposto pagamento indevido ou a maior de tributo, verificando-se a exatidão das informações a ele referentes, confrontando-as com os registros contábeis e fiscais, de modo a se conhecer qual seria o tributo devido e compará-lo ao pagamento efetuado.

Na falta da prova do erro fica prejudicada a apreciação e deve ser rejeitada a pretensão do interessado de ver reconhecido o direito creditório pleiteado.

No caso em análise, verifica-se que o contribuinte transmitiu PER/DCOMP sem o alegado direito creditório e, após Despacho Decisório negando a compensação, transmitiu nova declaração (DCTF retificadora) para embasar o questionado crédito.

Ocorre que a retificação de declarações após Despacho Decisório, como forma de justificar direito creditório negado, não é suficiente para a comprovação do pagamento indevido ou a maior. É necessário que os valores informados em DCTF e DIPJ estejam coerentes e sejam confirmados por documentos fiscais ou contábeis acostados aos autos no momento da impugnação.

O art. 923 do RIR/99 (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º, § 1º) estabelece que a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

Nessa toada, considerando-se a legislação tributária retromencionada, caberia à requerente não somente alegar que o valor a ensejar o crédito em discussão fora recolhido em duplicidade, mas também promover a apresentação de outros elementos de prova capazes de demonstrar o propalado erro cometido no preenchimento da DCTF anterior, que embasou o despacho decisório impugnado.

Importante frisar que a modificação da base de cálculo deve ser demonstrada minuciosamente, porquanto pode haver várias situações que a motivem (erro das NFs consideradas na receita bruta, adições ou exclusões como "ajustes" no resultado, etc.). O erro deve ser apontado e justificado especificamente, e não de forma genérica como o fez a manifestante. A interessada deve delinear o motivo que a fez modificar a base de cálculo, apresentando documentos específicos que fundamentem a respectiva alteração.

Com base nas razões de decidir da decisão de primeira instância, a Recorrente apresenta em sede recursal o Livro Razão e as notas fiscais (Lei n.º 8.846, de 21 de janeiro de 1994), e-fls. 341-1673 (§ 4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972). Tendo em vista as divergências identificadas no recurso voluntário é possível analisar a possibilidade de deferimento do indébito pleiteado nos presentes autos em cotejo com as informações constantes nos sistemas da RFB e aquelas originárias dos registros contábeis e fiscais que a Recorrente deve apresentar, uma vez que há indícios de que o referido direito creditório encontra-se disponível para compensação dos débitos ali confessados.

Os efeitos da aplicação do direito superveniente fixa a relação de causalidade com a possibilidade de deferimento da Per/DComp. Esta legislação impõe, pois, o retorno dos autos a DRF de origem que inaugurou o litígio sob esse fundamento para que seja analisado o conjunto probatório produzido junto com o recurso voluntário referente ao mérito do pedido, ou seja, a origem e a procedência do crédito pleiteado, em conformidade com a escrituração mantida com observância das disposições legais, desde que evidenciada por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais em cotejo com os registros internos da RFB.

O procedimento previsto no rito do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pode ser revisto no caso em que foi instaurada a fase litigiosa no procedimento ou ainda que pela autoridade administrativa quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião ao ato original decorrente de fato ou a direito superveniente, e ainda se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, caso em que é elaborado ato administrativo complementar com efeito retroativo ao tempo de sua execução. Assim, no rito do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, sendo afastado o óbice do despacho decisório original em que a compensação não foi homologada na sua integralidade, cabe a autoridade preparadora retomar a verificação do indébito. Registre-se que não se tratar de nova lide, mas sim a continuação de análise do direito creditório pleiteado considerando o saneamento no seu exame. Por conseguinte, não há que se falar em preclusão do direito de a Fazenda Pública analisar o Per/DComp nesse segundo momento, já que da ciência deste ato complementar não ocorre a homologação tácita, pois os débitos estão com exigibilidade suspensa desde a instauração do litígio.

Cumprir registrar, inclusive, que, enquanto a Recorrente não for cientificada de uma nova decisão quanto ao mérito de sua compensação, os débitos compensados permanecem com a exigibilidade suspensa, por não se verificar decisão definitiva acerca de seus procedimentos. E, caso tal decisão não resulte na homologação total das compensações promovidas, deve ser possibilitada a discussão do mérito da compensação nas duas instâncias administrativas de julgamento, conforme o rito processual do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972 (§ 11 do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

### **Jurisprudência e Doutrina**

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso (art. 100 do Código Tributário

Nacional). Ademais, o Parecer Normativo Cosit n.º 23, de 06 de setembro de 2013, determina “que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo”.

### **Inconstitucionalidade de Lei**

Atinente aos princípios constitucionais, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do CARF e Súmula CARF n.º 2).

### **Princípio da Legalidade**

Tem-se que nos estritos termos legais este procedimento está de acordo com o princípio da legalidade ao qual o agente público está vinculado em razão da obrigatoriedade da aplicação da lei de ofício. Trata-se de poder-dever funcional irrenunciável vinculado à norma jurídica, cuja atuação está direcionada ao cumprimento das determinações constantes no ordenamento jurídico. Como corolário encontra-se o princípio da indisponibilidade que decorre da supremacia do interesse público no que tange aos direitos fundamentais (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei n.º 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de julho de 2015).

### **Dispositivo**

Em assim sucedendo, voto em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar provimento em parte ao recurso voluntário, para aplicação do direito superveniente previsto nas determinações da Súmula CARF n.º 164 para fins de reconhecimento da possibilidade de formação de indébito, mas sem homologar a compensação por ausência de análise do mérito, com o conseqüente retorno dos autos à DRF de Origem para verificação da existência, suficiência e disponibilidade do direito creditório pleiteado no Per/DComp devendo o rito processual ser retomado desde o início.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva