



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



**Processo nº** 10540.900086/2008-84  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9303-009.835 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 10 de dezembro de 2019  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** DOCELAR SUPERMERCADOS LTDA

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Data do Fato Gerador: 30/10/2003

PER/DCOMP. APRESENTAÇÃO DE NOVOS ELEMENTOS DE PROVA APÓS A APRECIACÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. POSSIBILIDADE.

Novos elementos de prova apresentados no âmbito do recurso voluntário, após o julgamento de primeira instância administrativa, podem excepcionalmente serem apreciados nos casos em que fique prejudicado o amplo direito de defesa do contribuinte ou em benefício do princípio da verdade material.

Situação que se apresenta comum quando o indeferimento da compensação é efetuado por meio de Despacho decisório eletrônico no qual não são apresentados ao contribuinte orientações completas quanto aos documentos necessários à comprovação do direito de crédito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

**Relatório**

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional contra a decisão consubstanciada no Acórdão nº 3102-001.791, que deu provimento parcial ao

Recurso Voluntário para determinar a devolução do processo à instância recorrida para análise das questões de mérito.

### **Pedido de Ressarcimento**

Originalmente, a Contribuinte formalizou PER/DCOMP eletrônica, fls. 09/13, visando compensar os débitos nele declarados com o crédito oriundo de pagamento indevido ou a maior, do tributo de código 6912 - PIS, referente ao PA de 30/11/2003.

A DRF/Vitória da Conquista/BA emitiu Despacho Decisório eletrônico, n.º de rastreamento 757696843, de 24/04/2008 (fl. 04), não homologando a compensação pleiteada, em face de que o pagamento foi integralmente utilizado na quitação de débitos da contribuinte, "restando saldo disponível inferior ao crédito pretendido, insuficiente para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP".

### **Manifestação de Inconformidade e Decisão de Primeira Instância**

Cientificada do despacho decisório, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, requerendo a reforma do Despacho e o conseqüente reconhecimento da totalidade do crédito pleiteado. Em sua manifestação, a contribuinte alega que:

- considerando as movimentações da empresa e com espeque na Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3.º, o valor apurado do referido tributo fica limitado R\$ 1.967,12.

-assim, no período de apuração mencionado foi pago a maior o valor de R\$ 5.891,74, que foi objeto de compensação, conforme PERDCOMP às fls. 08/12;

Requer, com base nos fatos relatados, o deferimento do processo de compensação.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador/BA, apreciou a Manifestação de Inconformidade e, em decisão consubstanciada no acórdão n.º 15-20.274, de 12/08/2009, que negou-lhe provimento, para manter o Despacho Decisório (fl. 25).

Na referida decisão, o Colegiado entendeu que a apresentação de DCTF retificadora, após o despacho decisório que denegou a restituição, em razão da coincidência entre os débitos declarados e os valores recolhidos, deve vir acompanhada dos documentos que indiquem prováveis erros cometidos, no cálculo dos tributos devidos, resultando em recolhimentos a maior. Não apresentada a escrituração contábil/fiscal, nem outra documentação hábil e suficiente, que justifique a alteração dos valores registrados em DCTF, mantém-se a decisão proferida.

### **Recurso Voluntário**

Cientificada da decisão de primeira instância, a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário repisando as alegações apresentadas na impugnação, reafirmando que não utilizou o seu direito de crédito quando da apuração do PIS, estando correto os valores informados na declaração de compensação, **anexando ao recurso, cópias do livro Razão, Livro Diário e planilha de cálculo.**

**Decisão recorrida**

Em apreciação do Recurso Voluntário, foi exarada a decisão consubstanciada no Acórdão n.º **3102-001.791**, na qual foi dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar a devolução do processo à instância recorrida para análise das questões de mérito.

Como fundamento da decisão, o colegiado entendeu que o crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior somente pode ser objeto de indébito tributário, quando comprovado a sua certeza e liquidez. Caso exista a apresentação de documentos que possam comprovar o direito creditório, estes deverão ser analisados pelas instâncias julgadoras, independente da existência de retificação da DCTF.

### **Recurso Especial da Fazenda Nacional**

Cientificada do acórdão **3102-001.791**, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, para discussão da seguinte matéria: **possibilidade de análise de DCTF retificadora após ciência do despacho decisório de homologação parcial**.

Para comprovação da divergência jurisprudencial, a Recorrente apontou, como paradigma, os acórdãos n.º 105-17143 e 1202-000.532 e argumentou que no caso presente verifica-se que o requisito indispensável de correlação entre o disposto na DCTF e na DCOMP para fins de verificação da existência de crédito não foi cumprido, pois o contribuinte não retificou a tempo a DCTF que continha o suposto erro de fato no preenchimento.

Em Despacho de análise de admissibilidade, o Presidente da 1ª Câmara/3ª Seção, entendendo que o item apresentado no Recurso Especial da Fazenda Nacional comprovou divergência jurisprudencial na matéria, deu-lhe seguimento.

### **Contrarrazões do Contribuinte**

Cientificada do Acórdão n.º 3102-001.791, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e de sua análise de admissibilidade, a Contribuinte não apresentou suas contrarrazões.

É o relatório.

### **Voto**

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

### **Conhecimento**

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do respectivo Despacho do Presidente da Câmara recorrida, com o qual concordo e cujos fundamentos adoto neste voto. Portanto, conheço do recurso.

### **Mérito**

A divergência suscitada pela Fazenda Nacional foi em relação à prova documental, e da possibilidade de análise de DCTF retificadora após ciência do despacho decisório de homologação parcial.

Alega a Fazenda Nacional que a compensação instrumentada por PER/DCOMP de fato não poderia ter sido homologada por restar ausente requisito essencial à sua validade, qual seja, equivalência entre as informações prestadas em DCTF e na DCOMP apresentada.

Aduz o art. 170, do CTN. “(...) *É óbvio que no caso presente verifica-se que o requisito indispensável de correlação entre o disposto na DCTF e na DCOMP para fins de verificação da existência de crédito não foi cumprido, pois o contribuinte não retificou a tempo a DCTF que continha o suposto erro de fato no preenchimento*”. Logo, revela-se inviável a compensação pretendida pelo contribuinte.

Pois bem. É importante então lembrarmos os fatos constantes do presente processo. A teor do relatado, trata-se de Pedido de Compensação não homologado em auditoria eletrônica de PER/DCOMP.

Em sua defesa, a autuada alega erro no preenchimento da DCTF, pois existiu o recolhimento indevido da contribuição para o PIS. Que a informação prestada em DCTF não corresponde à verdade, fazendo a retificação da DCTF após o despacho decisório.

O Despacho Decisório eletrônico, nº de rastreamento 757696843, de 24/04/2008, não homologou a compensação pleiteada, com a seguinte fundamentação: “(...) *A partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, abaixo relacionados, mas parcialmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, restando saldo disponível inferior ao crédito pretendido, insuficiente para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP*”.

Veja que se trata de uma fundamentação bastante resumida e cujo entendimento de seu inteiro alcance merece esclarecimentos adicionais. Em sua manifestação de inconformidade, também bastante resumida, a Recorrente informa a origem do crédito e a razão do equívoco e que tal fato ocorrera por falta da retificação de sua DCTF. Entendera assim o contribuinte que a apresentação da DCTF retificadora seria suficiente para a conclusão de sua compensação e tal entendimento está expressamente relatado na sua manifestação de inconformidade. Nela assim se pronunciou:

“(...) que efetuou pagamento a maior de valores devidos a título de PIS/Cofins, em face da não aplicação da Lei nº 10.637, de 2002; considerando as movimentações da empresa e com espeque na Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, o valor apurado do referido tributo fica limitado R\$ 1.967,12.

Assim, no período de apuração mencionado foi pago a maior o valor de R\$ 5.891,74, que foi objeto de compensação, conforme PERDCOMP às fls. 08 a 12.

**Para maior esclarecimento e firmeza no que acima foi exposto segue acostado planilhas e documentos”.**

Veio então o Acórdão da DRJ/Salvador julgando a Manifestação de Inconformidade improcedente por insuficiência de provas, sendo que a DCTF retificadora não seria suficiente para tal e que o ônus da prova é do contribuinte que pleiteia a compensação.

Veja-se que a discussão sobre a não apresentação de provas, objeto da decisão de primeira instância, é o ponto principal a ser analisado. Ressalta-se que a Recorrente, conforme consta do processo, não foi intimada em nenhum momento a apresentar esclarecimentos sobre as conclusões da auditoria eletrônica que motivaram o indeferimento parcial do Pedido de Compensação.

Cientificada da decisão, a empresa interpôs Recurso Voluntário, repisando as alegações apresentadas na impugnação, reafirmando que não utilizou o seu direito de crédito quando da apuração do PIS, **estando correto os valores informados na declaração de compensação, anexando ao recurso, cópias do livro Razão, Livro Diário e planilha de**

**cálculo**, ou seja, novos documentos que entende ser suficientes para demonstrar a correção de seu procedimento de compensação.

Dentro desse contexto, entendo estar correta o Acórdão recorrido e, portanto, não assiste razão a Fazenda Nacional.

Nesse sentido, o fato de a decisão de primeira instância ter sido fundamentada na ausência de comprovação do erro de preenchimento da DCTF, implica, por consequência lógica, a aceitação de uma possível retificação, por comprovação de erro, após a ciência do despacho decisório. Assim, aplica-se aqui o disposto na alínea “c” do § 4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972, permitindo que a prova seja analisada.

Para o melhor deslinde dessa questão, cito o Acórdão n.º 9303-008.821, de 16/07/2019, da relatoria do *Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal*, cujos fundamentos e as razões de decidir adoto no presente voto. Por isso, peço licença para reproduzir partes daquele voto:

“(…) Como já vimos, o acórdão recorrido acatou esses documentos e deu provimento ao recurso voluntário. Vejamos o que dispõe o art. 16 do Decreto n.º 70.235/72, *in verbis*:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(…)

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:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

(…)

O transcrito § 4º do Decreto n.º 70.235/72, estabelece que as provas devem ser apresentadas juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual. A regra é clara e bastante justificável à medida em que atende à necessidade de que o processo administrativo tenha sua marcha uniforme para frente e exigindo aos administrados o cumprimento de prazos, permitindo a solução de conflitos em consonância com a desejada celeridade processual.

De fato, não é razoável que se permita a apresentação de elementos de prova em qualquer fase recursal a critério do administrado.

Mas comungo da ideia de que este critério não seja absoluto a ponto de colidir com outros princípios caros ao processo administrativo, a exemplo dos princípios da formalidade moderada, da ampla defesa e da verdade material.

No presente caso, além de estar cerceando o direito de defesa do contribuinte, à medida em que a descrição dos fatos no despacho decisório não é clara o suficiente, poderá estar havendo restrição à aplicação da verdade material à medida em que aqueles documentos apresentados puderem revestir-se de elementos suficientes para a confirmação da existência do direito de compensação do contribuinte, exatamente nos termos que foi decidido no Acórdão recorrido.

Semelhante raciocínio foi apresentado em voto do *ex-conselheiro Belchior Melo de Sousa* no acórdão n.º 3803-004.325, de 27/06/2013, o qual transcrevo parcialmente, por concordar inteiramente com suas conclusões (grifos meus).

‘O litígio decorrente da apreciação das compensações declaradas passou a ser submetido ao rito do Processo Administrativo Fiscal, regido pelo Decreto n.º 70.235/72, a partir da data publicação da Medida Provisória n.º 135, de 30 de outubro de 2003 (convertida na Lei n.º 10.833/2003). Assim, a princípio deve o litigante submeter-se à observância do art. 16, § 4º, que trata do momento processual de apresentação das provas como sendo o da manifestação de inconformidade, ou, ainda, até a decisão de primeira instância, autorizado pelo órgão julgador.

É consabido que a norma legal do art. 16, § 4º, citado, tem sua aplicação originária ao processo de determinação e exigência de crédito tributário, cujos fatos imputados ao fiscalizado devem ser respaldados pela provas levantadas e apresentadas pelo fisco no procedimento inquisitório do lançamento. É exigência, ainda, desse feito que os fatos de que é acusado o autuado estejam pontual e claramente descritos. Este modelo de ação tem por fim permitir o exercício da ampla defesa do contribuinte, sob amparo de garantia constitucional.

Este rito foi tomado por empréstimo para reger o procedimento administrativo de apreciação da compensação tributária, como acima referido (MP 135/2003), logo após a inauguração do seu novel regime pela MP n.º 66, de 29 de agosto de 2002 (convertida na Lei n.º 10.637/2002).

**A análise da compensação operada pelo contribuinte da qual resulta o despacho decisório, bem poderia conformar-se ao mesmo modelo do procedimento de determinação e exigência de crédito tributário, caso fosse precedido de Termo de Verificação Fiscal, em procedimento manual, em que ficassem evidenciados os erros em que incorreria o contribuinte e a forma e providências necessárias que deveria suprir para elidir a apuração fiscal.**

**É evidente que o despacho decisório eletrônico não cumpre esse desiderato, sendo sintética a formatação da decisão e o teor da sua intimação para a apresentação de defesa, não fornece ao contribuinte todos os elementos de que deve o interessado valer-se, e exigíveis pela Administração, para subsidiá-la.**

**Somente na decisão de primeira instância é que o julgador levanta a exigência das provas, por vezes apenas de forma genérica, diferentemente do que se deu no acórdão ora recorrido, que especificou ser este respaldo a escrita contábil/fiscal.**

Desse modo, o art. 16, § 4º, do Decreto n.º 70.235/72 deve ser interpretado com parcimônia para este modelo de rito processual administrativo, **sobretudo quando o conteúdo da sua letra “c” permite o enquadramento desta situação**, quando sobreleva o risco de cerceamento da ampla defesa do contribuinte, **quando irreleva-se o princípio da verdade material**, que informa o PAF, e o da moralidade, que rege os atos da Administração, a impedir a exigência tributo já quitado ou não repetir o indébito’.

De fato, o contribuinte trouxe em sua manifestação de inconformidade os documentos de que dispunha naquele momento e que entendia aptos a

comprovar seu direito, requerendo a posterior juntada de novas provas, acaso se fizessem necessárias. E, não tendo o julgador *a quo* reconhecido naqueles documentos a necessária força probante, trouxe o contribuinte novas provas para reforçar o seu direito, de modo que, no caso concreto, a apresentação das provas no recurso voluntário é resultado da marcha natural do processo, sendo razoável sua admissão”. (Grifos originais)

No mesmo sentido, é o que vem sendo decidido por esta 3ª Câmara da CSRF em outros julgamentos, como o Acórdão n.º 9303-005.081, de 16/05/2017, 9303-009.181, de 17/07/2019 e 9303-008.821, de 16/07/2019.

Isto posto, e com base nas fundamentações acima, entendo ficar superados todos os argumentos levantados pela Fazenda Nacional em seu Recurso Especial de divergência.

### **Conclusão**

Em vista do exposto, voto no sentido de **negar provimento** ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, para manter hígida a decisão recorrida.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos