



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10283.907066/2009-01
Recurso Voluntário
Resolução nº **3002-000.170 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**
Sessão de 15 de outubro de 2020
Assunto COMPENSAÇÃO/PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR
Recorrente NOKIA DO BRASIL TECNOLOGIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência à Unidade de Origem, para que sejam analisados os documentos juntados em sede de Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Larissa Nunes Girard, Carlos Alberto da Silva Esteves, Sabrina Coutinho Barbosa e Mariel Orsi Gameiro.

Relatório

Trata-se o presente processo de PERDCOMP transmitido em 14/04/2008, para a compensação de débitos com crédito de PIS/PASEP referente a pagamento indevido ou a maior, no valor de R\$ 54.772,60, recolhido através de DARF em 14/06/2006.

Por bem descrever os fatos, transcreve-se o relatório constante da decisão da DRJ:

Relatório

Trata o presente processo de PER/DCOMP transmitido em 14/04/2008, através do qual foi efetivada a compensação de débitos da interessada acima identificada, com crédito de PIS/PASEP referente a pagamento indevido ou a maior, no valor de R\$ 54.772,60, recolhido através de DARF em 14/06/2006.

2. A DRF/Manaus, através de despacho decisório eletrônico (fl. 06), considerou "lido homologada" a referida compensação, em virtude do DARF apontado haver sido integralmente utilizado na quitação de débito da empresa.

3. Cientificada em 22/10/2009 (fl. 09) a interessada apresentou, tempestivamente, em 19/11/2009, manifestação de inconformidade (fls.10/17) alegando, em síntese que:

Fl. 2 da Resolução n.º 3002-000.170 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 10283.907066/2009-01

a) após haver confessado em DCTF e quitado o débito, constatou que o valor real a ser pago seria menor, motivo pelo qual efetuou a retificação de Seu DACTON, deixando, no entanto, de proceder a retificação da DCTF;

b) o único motivo que levou a não homologação da compensação declarada na PER/DCOMP em questão foi o fato de as informações constantes na DCTF não haverem sido retificadas, ou seja, mero erro de fato em relação ao preenchimento dessa declaração.;

c) no presente caso, deve prevalecer o Princípio da Verdade Material

Por fim, solicita a procedência da Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

A Terceira Turma da DRJ/BEL proferiu acórdão nº 01-18.951, em 24 de agosto de 2010 (e-fls.116/119), do qual colaciono a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA PIS/PASEP

Período de apuração: 01/06/2006 a 30/06/2006

DÉBITO TRIBUTÁRIO. CONSTITUIÇÃO. ERRO. ONUS DA PROVA.

O crédito tributário também resulta constituído nas hipóteses de confissão de dívida previstas pela legislação tributária, como é o caso da DCTF. Tratando-se de suposto erro de fato que aponta para a inexistência do débito declarado, o contribuinte possui o ônus de prova do direito invocado.

Manifestação de Inconformidade Improcedente.

Direito Creditório Não Reconhecido

A recorrente foi notificada em 818 de outubro de 2010 (e-fl. 120), e interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 121/237), no qual afirma em síntese:

. Nulidade da decisão proferida pela DRJ, pelo ônus da prova ter sido incumbido exclusivamente ao contribuinte;

. Repisa as afirmações trazidas em sede de manifestação de inconformidade quanto à não retificação da DCTF, mas somente da Dacon;

. Afirma que é empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, e identificou em sua contabilidade que parte de suas receitas decorridas de vendas de produção própria foram equivocadamente incluídas na base de cálculo da Contribuição para o PIS de alíquota de 1,30%, quando deveria ser 0,65%, eis a razão do pagamento a maior;

. Demonstra a diferença do valor inicialmente declarado com o valor retificado mediante tabelas comparativas;

. Afirma que o ônus da prova não é exclusivamente do contribuinte, e que a decisão proferida pela DRJ afronta o princípio da verdade material, tendo em vista a possibilidade de diligência ou perícia para verificação da existência do crédito tributário;

Fl. 3 da Resolução n.º 3002-000.170 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10283.907066/2009-01

. Ainda aduz que no DACON que os débitos devidos a título de Contribuição para o PIS e de COFINS são informados na DCTF, e não o contrário, como equivocadamente entendeu a r. Decisão recorrida ao afirmar que, dada a "natureza informativa" do DACON, não poderia esse demonstrativo prevalecer sobre a DCTF.

. Requer, enfim: a homologação integral da compensação; a realização de diligência, e demonstrada a existência do crédito, a homologação da compensação; a nulidade da decisão de 1ª instância.

. Junta aos autos novos documentos probatórios, além daqueles já inicialmente apresentados em sede de manifestação de inconformidade: i) resolução SUFRAMA n.º 172, de 22 de junho de 2005; ii) Laudos de Operação emitidos pela SUFRAMA; iii) Portaria Interministerial MDIC/MCT n.º 144, de 18 de maio de 2005; iv) lançamentos contábeis que compõe a receita das vendas; v) Resumo do livro de registro de saídas do mês de junho de 2006 e a conciliação da receita de vendas, livro de registro de saídas e a ficha 09 da DACON; vi) declarações emitidas pelas empresas Allied Advanced Technologies Ltda. E Betel Comércio de Telefonia Ltda; vii) Notas fiscais emitidas contra as empresas supracitadas; viii) livro de registro de saída do mês de junho de 2006, com as operações relativas às empresas supracitadas.

É o relatório.

Voto

Conselheira Mariel Orsi Gameiro, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende os requisitos de admissibilidade devendo, portanto, ser conhecido.

Além disso atende aos requisitos previstos no artigo 23-B, e, portanto, apto ao julgamento pelas Turmas Extraordinárias.

A controvérsia cinge-se em PERDCOMP transmitido em 14/04/2008, não homologado, para a compensação de débitos com crédito de PIS/PASEP, referente a pagamento indevido ou a maior, no valor de R\$ 42.506,95, recolhido através de DARF em 14/07/2006.

Em sede de manifestação de inconformidade o recorrente junta aos autos apenas as DCTFs e DACONs relacionadas ao afirmado erro no preenchimento e na incorreta inclusão de receitas na base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP.

A DRJ entendeu que as provas apresentadas naquela oportunidade não eram suficientes à comprovação do erro alegado, visto que o DACON possui natureza meramente informativa.

Enfim, no Recurso Voluntário, o recorrente requer a nulidade da decisão de 1ª instância, bem como no mérito, o reconhecimento do crédito e a consequente homologação do pedido de compensação, e por fim, colaciona as provas já enumeradas acima pelo relatório.

Pois bem, é necessário superar os presentes argumentos mediante tais pilares argumentativos: a nulidade da decisão de 1ª instância em razão do ônus probatório, e quanto ao

Fl. 4 da Resolução n.º 3002-000.170 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10283.907066/2009-01

mérito, o aceite das provas em sede de Recurso Voluntário, bem como análise da existência do crédito pleiteado.

Da nulidade da decisão de 1ª instância

O recorrente afirma que a decisão de primeira instância é nula, nos termos do artigo 59, do Decreto 70.235/1972 – que lista as hipóteses de nulidade no processo administrativo fiscal, porque defende que o ônus probatório não cabe exclusivamente ao contribuinte, e que na oportunidade, a fiscalização deveria ter sido diligente ou se utilizado de perícia para averiguação da existência do crédito tributário, bem como pela validade e suficiência probatória dos documentos apresentados em sede de manifestação de inconformidade – DCTF original/retificadora e DACON original/retificadora.

Quanto ao primeiro argumento, em que pese o evidente esforço do contribuinte em sustentar a tese do ônus da prova à fiscalização, não há que se falar em nulidade no presente caso.

Isso porque é pacífico o entendimento nesse Tribunal que o ônus da prova é incumbido ao contribuinte, nos casos dos pedidos de restituição ou compensação, conforme elucidado abaixo pela decisão da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em decisão consubstanciada no acórdão de nº 9303-005.226:

"...o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar é do contribuinte. O papel do julgador é, verificando estar minimamente comprovado nos autos o pleito do Sujeito Passivo, solicitar documentos complementares que possam formar a sua convicção, mas isso, repita-se, de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo contribuinte. Não pode o julgador administrativo atuar na produção de provas no processo, quando o interessado, no caso, a Contribuinte não demonstra sequer indícios de prova documental, mas somente alegações."

Reforça-se que tal entendimento é embasado pela disposição no artigo 373, do Código de Processo Civil

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

No primeiro momento, portanto, superado que o ônus da prova da certeza e liquidez do crédito tributário é do contribuinte.

No segundo momento, o recorrente afirma que os documentos acostados na manifestação de inconformidade são suficientes à comprovação dos requisitos supracitados – oriundos do artigo 170, do Código Tributário Nacional, e que a decisão de primeira instância quando afirma tratar o Dacon de mero documento informativo, incorre em nulidade por desconsiderar o documento, e por não esclarecer o que são os documentos hábeis e idôneos, para negar o direito creditório pleiteado.

Destaco que, conforme já inicialmente apontado, o crédito deve ser comprovado pelo contribuinte, especialmente nos casos em que há afirmação de equívocos cometidos nas obrigações acessórias, tais como DCTF e DACON, mediante outros documentos contábeis e fiscais que carreguem força probatória suficiente para tanto.

Fl. 5 da Resolução n.º 3002-000.170 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10283.907066/2009-01

No presente caso, retificada o DACON, não basta a mera junção deste, que não é declaração, mas demonstrativo de apuração, que contém nele valores expressos que não configuram confissão de dívida, por expressa inexistência de disposição legal.

Já em relação à DCTF retificadora, é consensual o entendimento neste Tribunal sobre a possibilidade de sua retificação após despacho decisório – como no presente caso, ou ainda, apenas a título de exemplo, a inexistência de retificação da obrigação, contudo, face a tais possibilidades, deve o contribuinte comprovar os equívocos cometidos no momento do preenchimento, conforme dispõe o artigo 147, do Código Tributário Nacional, com outros documentos válidos para sustentar o cotejo do documento original x documento retificador.

Portanto, superado também o argumento de nulidade em razão do apoio da decisão da primeira instância na falta de prova do crédito tributário pleiteado, visto que mantido o posicionamento quanto à natureza informativa do DACON, bem como quanto à DCTF retificadora, sem a respectiva comprovação, aludida no artigo supracitado.

Rejeito, enfim, a preliminar de nulidade, tendo em vista a inocorrência das hipóteses trazidas pelo artigo 59, do Decreto 70.235/1972.

Do mérito

Antes de iniciarmos, vale pontuar que o recorrente afirma que o equívoco cometido diz respeito à inclusão de parte de suas receitas decorridas de vendas de produção própria na base de cálculo da Contribuição para o PIS, calculado à alíquota de 1,30%, quando deveria ter sido calculado à alíquota de 0,65%, considerando que é empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus.

E que, por tal razão, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da SUFRAMA (doc. 02), tem ela direito a se submeter a alíquotas diferenciadas a título de Contribuição para o PIS e de COFINS, nas condições estabelecidas no artigo 3º do Decreto n.º 5.310/2004.

Tal equívoco foi constatado e a empresa procedeu a retificação do DACON, antes do despacho decisório, contudo sem a devida retificação da DCTF, restando assim, o valor inicialmente apontado – com o equívoco descrito acima, mantido na respectiva obrigação acessória.

O cerne da questão diz respeito à comprovação da existência do crédito tributário, e para tanto, é necessário analisar em primeiro lugar se as provas juntadas em sede de Recurso Voluntário devem ser aceitas, com base no artigo 16, do Decreto 70.235/1972.

Afirma tal dispositivo:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

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

Fl. 6 da Resolução n.º 3002-000.170 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10283.907066/2009-01

- 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.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

O parágrafo 4º, do dispositivo acima, estabelece que as provas devem ser apresentadas juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, exceto se a situação enquadrar-se em uma das exceções ali descritas.

A norma expressa carrega espaço para entendermos que, dentro das excepcionalidades, podemos aceitar as provas apresentadas pelo contribuinte em outro momento processual, pontualmente posterior, que não a manifestação de inconformidade, e acredito fazê-lo em atendimento ao princípio da verdade material.

E justamente nesse sentido entende a Câmara Superior de Recursos Fiscais, através de vários acórdãos, dos quais me limito a citar e transcrever as argumentações em um deles - Acórdão n.º 9303-005.084:

Como já vimos, o acórdão recorrido considerou preclusa a apresentação destes novos documentos e negou provimento ao recurso.

O transcrito § 4º do art. 16 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 poderão revestir-se de elementos suficientes para a confirmação da existência do direito de compensação do contribuinte.

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

Fl. 7 da Resolução n.º 3002-000.170 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10283.907066/2009-01

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.

Vê-se que tal entendimento prima pelo princípio da verdade material, bem como ampla defesa e contraditório, de modo a proteger o aceite de conjunto probatório em outro momento processual, que não o da manifestação de inconformidade.

Entendo que o sentido esposado pela Câmara Alta do Tribunal, bem como pela norma expressa, deve ser aplicado com parcimônia a cada caso concreto, especialmente quanto à análise do conjunto probatório que foi juntado pelo contribuinte, bem como pela natureza das provas que compõem o respectivo conjunto.

No caso em comento, claramente se vislumbra um forte conjunto probatório, que podem, de forma contundente, comprovar a existência do crédito tributário.

Destaco, novamente, as provas colacionadas nos autos: i) resolução SUFRAMA n.º 172, de 22 de junho de 2005; ii) Laudos de Operação emitidos pela SUFRAMA; iii) Portaria Interministerial MDIC/MCT n.º 144, de 18 de maio de 2005; iv) lançamentos contábeis que compõe a receita das vendas; v) Resumo do livro de registro de saídas do mês de junho de 2006 e a conciliação da receita de vendas, livro de registro de saídas e a ficha 09 da DACON; vi) declarações emitidas pelas empresas Allied Advanced Technologies Ltda. E Betel Comércio de Telefonia Ltda; vii) Notas fiscais emitidas contra as empresas supracitadas; viii) livro de registro de saída do mês de junho de 2006, com as operações relativas às empresas supracitadas.

Cito, para que a análise subjetiva da prova fique mais clara, por exemplo, a juntada do laudo de operação – que pode efetivamente comprovar os detalhes operacionais da empresa ocorridos na Zona Franca de Manaus, o que em consequência, poderá demonstrar o equívoco cometido no cálculo relativo à aplicação das alíquotas equivocadas das receitas da venda de produção própria.

Além disso, ressalto também a juntada do livro de registro de saídas, com a diferenciação pelos CFOPs, e o respectivo cotejo das operações nas tabelas comparativas contidas na peça defensiva recursal, bem como as notas fiscais emitidas.

Nessa oportunidade, aproveito para adentrar ao terceiro pilar argumentativo que é essencial ao deslinde da controvérsia, a comprovação da certeza e liquidez do crédito tributário, mediante tal conjunto probatório juntado aos autos.

Entendo que, superado o aceite das provas em Recurso Voluntário – e o faço aqui, de forma expressa, em primazia ao princípio da verdade material, ao entendimento já consolidado na CSRF, tais documentos devem ser analisados.

Fl. 8 da Resolução n.º 3002-000.170 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 10283.907066/2009-01

Para que a compensação se aperfeiçoe, exige o artigo 170, do Código Tributário Nacional, a certeza e liquidez do crédito - a “certeza da existência” e a “determinação da quantia” dos créditos e débitos que se pretende compensar, de modo que, deve a análise da fiscalização face ao cumprimento desses dois requisitos pelo contribuinte, ser realizada com base nas provas apresentadas no processo administrativo fiscal.

Neste sentido, a “certeza da existência” dos créditos recíprocos é atestada pelo pagamento indevido, que constitui o débito do fisco, e pelo lançamento, apto a constituir o crédito tributário por meio da apuração da ocorrência do fato jurídico hipoteticamente previsto na norma de incidência tributária e do cálculo do montante devido a título de tributo.

E, por entender que os documentos colacionados em sede de Recurso Voluntário podem comprovar os requisitos supracitados, bem como que devem ser analisados, voto pela conversão do julgamento em diligência para respectiva apuração.

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro