



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10783.902380/2013-35
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-008.471 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de maio de 2021
Recorrente BRAZIL TRADING LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/12/2009 a 31/12/2009

NULIDADE. INOVAÇÃO NA MOTIVAÇÃO DO DESPACHO DECISÓRIO. INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em inovação ou supressão de instância realizada pela diligência quando esta simplesmente cumpriu o determinado em Resolução, intimando a recorrente para apresentação de documentos que comprovassem o direito creditório, emitindo conclusão da análise realizada.

PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. CRÉDITO DECLARADO. AUSÊNCIA DE PROVAS.

Mesmo após a realização de diligência para apreciação de provas apresentadas em sede de recurso voluntário, não logrou o contribuinte êxito em comprovar a existência do direito creditório alegado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidas as Conselheiras Maysa de Sá Pittondo Deligne (relatora), Renata da Silveira Bilhim e Mariel Orsi Gameiro que davam parcial provimento ao Recurso para reformar o despacho decisório para que, afastado seu fundamento, seja analisada a liquidez e certeza do crédito pleiteado. Designado o Conselheiro Sílvio Rennan do Nascimento Almeida.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Sílvio Rennan do Nascimento Almeida – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Pedro Sousa Bispo, Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Jorge Luis Cabral, Renata da Silveira Bilhim e Mariel Orsi Gameiro (suplente convocada). Ausente a Conselheira Thaís de Laurentiis Galkowicz, substituída pela Conselheira Mariel Orsi Gameiro (Suplente convocada).

Relatório

Trata-se de pedido de compensação relacionado a crédito de pagamento indevido ou a maior de PIS Não cumulativo (código de receita 6912) relativo ao período de apuração de 31/12/2009.

Após a transmissão de despacho decisório não homologando a compensação pleiteada, sob a justificativa do crédito pleiteado ter sido utilizado para quitar débito de PIS Não cumulativo do período, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade informando que os débitos de PIS originariamente informados em DCTF foram revisados e reduzidos, ensejando em pagamento indevido ou a maior no período. Como comprovante, apresentou, dentre outros documentos, cópia da DCTF e DACON retificadores.

Esta defesa foi julgada improcedente pela Delegacia de Julgamento, em acórdão ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Data do fato gerador: 25/01/2010
NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

RETIFICAÇÃO DE DCTF. NECESSIDADE DE PROVAS.

A retificação de declaração já apresentada à RFB somente é válida quando acompanhada dos elementos de prova que demonstrem a ocorrência de erro de fato no preenchimento da declaração original (art. 147 § 1º, do CTN)

DIREITO CREDITÓRIO. PROVAS. MOMENTO PARA APRESENTAÇÃO.

Cabe à contribuinte, no momento da apresentação da manifestação de inconformidade, apresentar todos os documentos que comprovem os fatos alegados.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido (e-fl. 74)

Intimada desta decisão em 28/03/2016 (e-fl. 89), a empresa apresentou Recurso Voluntário em 25/04/2016 (e-fls. 91/102) alegando, em síntese:

(i) preliminarmente, a nulidade do despacho decisório, face a ausência de motivação expressa para a não homologação da compensação pleiteada;

(ii) no mérito, a necessidade de reconhecimento do crédito, devidamente respaldado pela retificação dos documentos fiscais (DCTF e DACON). Sustenta a possibilidade de retificação da DCTF para refletir os dados do DACON mesmo após a transmissão do PER/DCOMP (Parecer Normativo COSIT n.º 2/2015), indicando a possibilidade da conversão do processo em diligência para confirmar a validade das informações.

Por entender que o processo não se encontrava suficientemente instruído, o seu julgamento foi convertido em diligência por meio da Resolução n.º 3402-001.773, de fevereiro/2019, para oportunizar à Recorrente a apresentação de documentos para respaldar o crédito indicado no DACON e na DCTF retificadores constantes dos autos:

Diante dessas considerações, à luz do art. 29 do Decreto n.º 70.235/72¹, proponho a conversão do presente processo em diligência para que a autoridade fiscal de origem (Delegacia da Receita Federal do Brasil em Vitória/ES):

(i) intime a Recorrente para apresentar cópia dos documentos fiscais e contábeis entendidos como necessários para que a fiscalização possa confirmar o crédito tomado pelo contribuinte informado em seu DACON retificador (notas fiscais emitidas, as escritas contábil e fiscal e outros documentos que considerar pertinentes). Importante que sejam anexados aos autos o DACON e a DCTF originais, com os esclarecimentos pela empresa de quais informações foram modificadas na apuração do PIS devido no mês (comparação entre o DACON original e o DACON retificador).

(ii) elaborar relatório fiscal conclusivo considerando os documentos e esclarecimentos apresentados, informando se os dados trazidos pelo contribuinte no DACON retificador estão de acordo com sua contabilidade, veiculando análise quanto à validade do crédito informado pelo contribuinte e a possibilidade de seu reconhecimento no presente processo.

Concluída a diligência e antes do retorno do processo a este CARF, intimar a Recorrente do resultado da diligência para, se for de seu interesse, se manifestar no prazo de 30 (trinta) dias. (e-fl. 124)

Em cumprimento da diligência, foi elaborado Termo de Intimação Fiscal, no qual a fiscalização indica que foram identificados créditos novos informados pelo sujeito passivo no DACON retificador (referente às fichas 6A e 16A), mas que o contribuinte não teria apresentado documentos para respaldar as informações já constantes desde seu DACON original (referente às fichas 6B e 16B), que igualmente deveriam ter sido apresentados. Nos termos da informação fiscal:

O contribuinte, após a Resolução CARF baixando os processos em epígrafe em diligência, instruiu os mesmos com arrazoados em que informa ser os direitos creditórios solicitados nos PERDCOMPs oriundos de pagamento indevido ou maior ocasionados por apuração do PIS e da Cofins não cumulativos de forma incorreta, em um primeiro momento. Juntou também, cópias de notas fiscais que alega não terem sido incluídas na apuração original de créditos, o que embasaria as retificações de DACON e DCTF, que por sua vez teria originado os pagamentos indevidos ou a maior em questão.

Para bem instruir o processo, o contribuinte foi cientificado do Termo de Intimação Fiscal SEORT/DRF/VIT n.º 320/2019, em que se relatou e solicitou o seguinte:

¹ "Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias."

“(…)

Salvo melhor juízo, o contribuinte fez juntar aos processos em referência somente as notas fiscais de entrada que não foram utilizadas originalmente na apuração de créditos. Assim, duas questões fulcrais devem ser objeto de cotejamento por esta fiscalização, a saber: 1) se as notas fiscais juntadas aos processos em epígrafe de fato não entraram na composição original dos créditos, e 2) se os produtos e serviços discriminados nas notas fiscais juntadas aos processos dão azo a creditamento de PIS/Cofins não cumulativos.

Ante o exposto, fica o sujeito passivo acima identificado **intimado** a apresentar, **no prazo de 15 (quinze) dias**, os itens abaixo, referentes aos PAs objeto dos processos em epígrafe:

1 – Planilha eletrônica em extensão .xls e em PDF com os seguintes dados de todas as notas fiscais usadas para compor a apuração correta de crédito de PIS/Cofins não cumulativos: CNPJ do fornecedor, nº da nota fiscal, ficha e linha do DACON em que foi lançada, valor considerado para fins de creditamento do PIS/Cofins não cumulativo, indicação se a nota foi ou não considerada na apuração incompleta original.

2 – Descrição sucinta de todos os produtos e serviços discriminados nas notas fiscais juntadas aos processos em epígrafe, e para os quais o contribuinte julga não ter, de forma errônea, computado na apuração original de créditos de PIS/Cofins não cumulativos, indicando a fundamentação jurídica para cada produto e/ou serviço (Lei, IN, Solução de Consulta, Decisão Judicial e/ou outros). Descrever somente os produtos e serviços de forma genérica, não sendo necessário fazê-lo nota fiscal por nota fiscal. (...)”

Há de se observar a partir do item 1 da Intimação em comento, foram solicitadas planilhas referentes a toda apuração do PIS e Cofins dos processos em epígrafe, e não somente das notas fiscais que supostamente não entraram na apuração no DACON original.

Em resposta, num primeiro momento, o contribuinte solicitou prorrogação de prazo, ao que lhe foi concedido tacitamente. O prazo venceu sem resposta do contribuinte, ao que foi-lhe cientificado o Termo de Reintimação Fiscal SEORT/DRF/VIT nº 398/2019, dando-lhe mais prazo e reforçando a exigência da Intimação inicial. Em resposta, contribuinte respondeu o item 2 das Intimações iniciais mas, quanto ao item 1, não cumpriu o solicitado, vez que juntou planilhas referentes somente às notas fiscais que alega não terem sido consideradas no DACON original, e não de todas as notas fiscais usadas na apuração do PIS e Cofins, conforme expressamente solicitado nas Intimações.

Ante o exposto, o contribuinte foi cientificado do Termo de Intimação Fiscal SEORT/DRF/VIT/ES nº 412/2019, em que se relatou e solicitou o seguinte:

“(…)

O contribuinte foi cientificado dos Termos de Intimação SEORT/DRF/VIT/ES nº 320/2019 e 398/2019, vindo a atendê-los parcialmente, numa análise preliminar. É que no item 2 daquelas intimações, solicitou-se elencar todas as notas fiscais que compuseram a apuração do PIS para os períodos analisado, e não somente as notas fiscais que estiveram de fora da apuração inicialmente reputada errada pelo contribuinte. O contribuinte fica dispensado de atender a este item, solicitado nas intimações anteriores.

Ante o exposto, fica o sujeito passivo acima identificado **intimado** a apresentar, **no prazo de 30 (trinta) dias**, os itens abaixo:

1 – Planilha eletrônica em extensão .xls e em PDF com os seguintes dados **de todas as notas fiscais** usadas para compor a apuração correta de crédito de PIS/Cofins não cumulativos para os PAs 03/2008, 09/2009 e 04/2010: CNPJ do fornecedor, nº da nota fiscal, ficha e linha do DACON em que foi lançada, valor considerado para fins de creditamento do PIS/Cofins não cumulativo, indicação se a nota foi ou não considerada na apuração incompleta original;

2 – Cópia de todas as notas fiscais elencadas na planilha do item anterior. (...)”

Em resposta o contribuinte mais uma vez juntou planilha e notas fiscais somente para as quais alega não ter lançado na apuração inicial no DACON, e não todas as notas fiscais usada na apuração dos períodos solicitados. Diante da insistência do contribuinte em não atender ao solicitado, a análise, que antes era amostral, passou a ser total. Assim, o contribuinte foi cientificado do Termo de Intimação Fiscal SEORT/DRF/VIT/ES nº 022/2020, em que se solicitou o seguinte:

“(…) 1 – Planilha eletrônica em extensão .xls e em PDF com os seguintes dados **de todas as notas fiscais, e não somente as notas fiscais que não foram usadas na apuração inicial, reputada incompleta pelo contribuinte,** usadas para compor a apuração correta de crédito de PIS/Cofins não cumulativos para os PAs 01, 02, 06, 09, 10 e 12 de 2008, 10, 11 e 12 de 2009 e 01, 02 e 03 de 2010: CNPJ do fornecedor, nº da nota fiscal, ficha e linha do DACON em que foi lançada, valor considerado para fins de creditamento do PIS/Cofins não cumulativo, indicação se a nota foi ou não considerada na apuração incompleta original;

2 – Cópia de todas as notas fiscais elencadas nas planilhas do item anterior. (...)”

Assim, o contribuinte foi regularmente intimado a apresentar planilhas e cópias de notas fiscais para todos os períodos dos processos em epígrafe, referente à completude da apuração do PIS e Cofins. **Porém, em resposta à Intimação acima, o contribuinte fez juntar aos processos planilhas e notas fiscais, mais uma vez, referente somente às notas fiscais que alega não terem entrado na apuração original nos DACON.**

Desse modo, o contribuinte foi cientificado do Termo de Intimação SEORT/DRF/VIT/ES nº 081/2020 com a conclusão parcial da diligência nos seguintes termos:

“(…) **Ante as inúmeras Intimações solicitando ao contribuinte juntar planilhas e notas fiscais referentes a todas as apurações de PIS e Cofins dos processos em epígrafe, para as quais o contribuinte ignorou e juntou somente planilhas e notas fiscais tão somente referente àquilo que alega ter sido deixado de fora na apuração dos DACONs originais, não resta outra conclusão, a não ser a de que não possui as referidas notas fiscais, ou não pretende atender às Intimações. Assim, a presente análise deve ser feita a partir dessa lacuna probatória.** (...)”

Em resposta, o contribuinte apresentou suas contra razões e, mais uma vez, não juntou outras notas fiscais, senão as já apresentadas anteriormente. Assim, resta evidente que a conclusão da Intimação 081/2020, acima transcrita, prevalece.

A partir dessa premissa, foram analisadas as planilhas e notas fiscais juntadas aos processos em epígrafe, tendo sido consolidadas as notas fiscais glosadas na Planilha de notas fiscais glosadas do anexo I. **A princípio foram glosadas todas as notas fiscais de propaganda e publicidade, em face da Solução de Consulta Cosit nº 84, de 02 de julho de 2020. Também foram glosadas as notas fiscais de promoções e eventos, visto que possuem a mesma natureza de propaganda e publicidade. Também foram glosadas as notas fiscais de serviços profissionais PJ, que nada mais são que prestações de serviços de assessoria jurídica.** Em suma, esses três tipos de

serviços não possuem os atributos de relevância e essencialidade em densidade que justifiquem serem apropriados como originadores de créditos de PIS e Cofins não cumulativos. **Notou-se também que algumas notas fiscais vieram lançadas em duplicidade, o que vem regirado na coluna “Quantidade de NFs” da planilha do anexo I. Neste caso, a coluna “Valor da NF soma” vem consolidado com o somatório das redundâncias. Neste caso, quando se tratava de insumos glosados, todo o valor foi glosado. Quando se tratava de insumos aceitos para fins de creditamento, foi glosado somente metade do valor, correspondente à redundância.**

Nas planilhas juntadas aos e-processos em epígrafe, o contribuinte juntou somente notas fiscais das fichas 6A e 16A (Aquisições no mercado interno). Assim, como não foram juntadas notas fiscais das fichas 6B e 16B (Importação), nessas fichas foram totalmente glosados os valores lançados nos itens 01 (Bens para revenda), e 11 (Créditos calculados a alíquotas diferenciadas) nos DACONs retificadores.

Na planilha do anexo II estão compilados os valores lançados no DACON que foram comprovados. A partir desses valores, e considerando os valores dos débitos apurados pelo contribuinte no DACON, foram calculados os novos valores de PIS e Cofins a pagar, os quais veem compilados na planilha do anexo III. Neste anexo, restou evidenciado que todos os pagamentos feitos foram menores que os valores de PIS e Cofins a pagar apurados a partir dos documentos juntados aos e-processos. **Desse modo, não só não assiste o direito de repetição de indébito pelo contribuinte, como resta diferença a pagar não mais exigível, por conta da decadência.**

Ante o acima exposto, **INTIMO** o contribuinte a, **no prazo de 30 (trinta) dias**, apresentar suas contra razões às conclusões acima esposadas, conforme prescrito pela Resolução CARF que baixou os e-processos em epígrafe em diligência. (e-fls. 4.653/4.658)

Intimada desta diligência, a Recorrente se manifestou, aduzindo que teria ocorrido a decadência do direito de lançar vez que já transcorrido mais de 7 (sete) anos da data da decisão que não homologou o pedido de compensação. Sustenta ainda a validade dos créditos pleiteados e a impossibilidade da glosa perpetrada pela fiscalização quanto às fichas 6B e 16B.

Em seguida, os autos foram direcionados a esta relatora para julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e cabe ser conhecido, como já consignado na resolução anterior.

Primeiramente, sustenta a Recorrente que o despacho decisório careceria de fundamentação, o que ensejou no cerceamento do seu direito de defesa, vez que não teriam sido esclarecidas as razões para as glosas dos créditos. Contudo, conforme se depreende do despacho decisório acostados aos presentes autos, as razões para a negativa do crédito são claras. O contribuinte pretendia o reconhecimento de pagamento indevido ou a maior de PIS relativa ao período de apuração sob debate com fulcro no DARF recolhido. Contudo, este valor recolhido

foi integralmente utilizado para quitar o valor de PIS devido no mesmo período, não remanescendo crédito passível de compensação.

Ora, ao contrário do que aduz a Recorrente, desde o início do processo lhe foram disponibilizadas todas as informações quanto à glosa do crédito. Inclusive, na petição apresentada após a apresentação da Manifestação de Inconformidade, a ora Recorrente reconhece que o despacho decisório se respaldou nas informações constantes do sistema da Receita Federal, vez que a DCTF e o DACON com o suposto valor de PIS devido no período em valor distinto daquele indicado no despacho decisório **somente foi apresentada após a sua transmissão.**

Assim, inexistente nos autos a nulidade ou o cerceamento ao direito de defesa suscitado pela Recorrente.

No mérito, como já evidenciado na Resolução anterior, a Recorrente entende que seria suficiente a retificação do DACON e, posteriormente, da DCTF, para confirmar a validade do seu crédito. Contudo, mostrou-se necessário ainda que, além deste indício da existência do crédito, sejam analisados os documentos contábeis e fiscais necessários à confirmar a validade das informações constantes do DACON e da DCTF retificadoras.

Na diligência, a Recorrente anexou aos autos o DACON original (e-fls. 141/162), por meio do qual foi possível identificar que as únicas informações modificadas no DACON retificador já anexado aos autos (e-fls. 40/60) se referem aos valores dos créditos da não cumulatividade das contribuições aferidas no mercado interno.

Para facilitar a visualização, faz-se abaixo uma simples comparação entre a ficha 06 A do DACON original e do DACON retificador referente ao presente processo paradigma (PIS, período de apuração dezembro/2009):

DACON original

Discriminação	Vinculados à Receita		
	Tributada no Mercado Interno	Não Tributada no Mercado Interno	de Exportação
Ficha 06A - Apuração dos Créditos de PIS/Pasep - Aquisições no Mercado Interno			
Regime Não-Cumulativo			
BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS À ALÍQUOTA DE 1,65%			
01. Bens para Revenda	0,00	0,00	0,00
02. Bens Utilizados como Insumos	0,00	0,00	0,00
03. Serviços Utilizados como Insumos	0,00	0,00	0,00
04. Despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica, inclusive sob a Forma de Vapor	0,00	0,00	0,00
05. Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoa Jurídica	0,00	0,00	0,00
06. Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica	0,00	0,00	0,00
07. Despesas de Armazenagem e Pretes na Operação de Venda	0,00	0,00	0,00
08. Despesas de Contraprestações de Arrendamento Mercantil	0,00	0,00	0,00
09. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)	0,00	0,00	0,00
10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição ou de Construção)	0,00	0,00	0,00
11. Encargos de Amortização de Edificações e Benfeitorias	0,00	0,00	0,00
12. Devoluções de Vendas Sujeitas à Alíquota de 1,65%	0,00	0,00	0,00
13. Outras Operações com Direito a Crédito	0,00	0,00	0,00
14. BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS	0,00	0,00	0,00
15. Créditos a Descontar à Alíquota de 1,65%	0,00	0,00	0,00

DACON retificador

Ficha 06A - Apuração dos Créditos de PIS/Pasep - Aquisições no Mercado Interno
Regime Não-Cumulativo

Discriminação	Vinculados à Receita		de Exportação
	Tributada no Mercado Interno	Não Tributada no Mercado Interno	
BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS À ALÍQUOTA DE 1,65%			
01. Bens para Revenda	1.347.792,10	0,00	0,00
02. Bens Utilizados como Insumos	0,00	0,00	0,00
03. Serviços Utilizados como Insumos	17.948.465,21	0,00	0,00
04. Despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica, Inclusive sob a Forma de Vapor	0,00	0,00	0,00
05. Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoa Jurídica	0,00	0,00	0,00
06. Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica	0,00	0,00	0,00
07. Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda	2.217.063,67	0,00	0,00
08. Despesas de Contraprestações de Arrendamento Mercantil	0,00	0,00	0,00
09. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)	0,00	0,00	0,00
10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição ou de Construção)	0,00	0,00	0,00
11. Encargos de Amortização de Edificações e Benfeitorias	0,00	0,00	0,00
12. Devoluções de Vendas Sujeitas à Alíquota de 1,65%	0,00	0,00	0,00
13. Outras Operações com Direito a Crédito	0,00	0,00	0,00
14. BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS	21.513.320,98	0,00	0,00
15. Créditos a Descontar à Alíquota de 1,65%	354.969,80	0,00	0,00

As demais informações, dentre as quais aquelas constantes das fichas 06B e 16B, **não foram alteradas desde a declaração original enviada**. Os dados **SÃO IDÊNTICOS**, sendo coincidentes inclusive nos centavos.

Com efeito, ao contrário do que pretendeu aduzir a fiscalização na diligência, não foi objeto do presente processo as informações constantes das fichas 06B e 16B vez que, como se depreende do DACON original e do DACON retificador, **essas informações não foram objeto de retificação pelo sujeito passivo, não se referindo ao crédito pleiteado pelo sujeito passivo no presente processo**.

Portanto, as únicas informações modificadas pelo sujeito passivo em sua apuração, e que geraram o crédito pleiteado no presente processo, foram nas fichas 06A (PIS) e 16A (COFINS) do DACON, com a inclusão de novos créditos do regime não cumulativo apurados no mercado interno. E como afirmado na diligência, **“nas planilhas juntadas aos e-processos em epígrafe, o contribuinte juntou somente notas fiscais das fichas 6A e 16A (Aquisições no mercado interno).”** (grtifei)

Na diligência, a fiscalização confirmou a validade de parte dos créditos pleiteados pelo sujeito passivo, evidenciando que foram apresentados documentos contábeis e fiscais suficientes a demonstrar em parte a validade da retificação do DACON. A fiscalização, contudo, procedeu com a indevida glosa das fichas 6B e 16B (que, repita-se, não foram objeto de retificação) e procedeu com a glosa de valores que considera que foram indevidamente tomados (por exemplo, os valores tomados como créditos de insumo, referente a publicidade e propaganda).

Para melhor visualização do fato que a fiscalização reconheceu a validade dos novos créditos informados no DACON retificador, vejamos o que consta do Anexo II do relatório da diligência (e-fls. 4.701/4.702):

ANEXO II DA INTIMAÇÃO 6604/2020 - PLANILHA DE APURAÇÃO DOS VALORES COMPROVADOS DO DACON									
MES DACON	FICHA DACON	LINHA DACON	VALORES ORIGINAIS DACON	VALORES E-PROCESSO	GLOSA	VALORES COMPROVADOS	VALORES CORRIGIDOS DACON		
			VAL	VAL		VAL	VAL		
fev/08	06	03	R\$ 1.347.792,10	R\$ 1.330.300,10		R\$ 1.330.300,10	R\$ 1.380.800,10		
	06	03	R\$ 17.948.465,21	R\$ 17.912.814,04	R\$ 17.737.666,04	R\$ 175.148,00	R\$ 175.148,00		
	06	03	R\$ 2.217.063,67	R\$ 2.200.718,40		R\$ 2.200.718,40	R\$ 2.200.718,40		
		03	R\$ 452.535,75	R\$ -	R\$ 452.535,75	R\$ -	R\$ -		
dez/08	06	03	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -		

Possível vislumbrar que os valores novos informados no DACON retificador pela pessoa jurídica foram em parte comprovados pela fiscalização (em especial os valores informados nas linhas 1 – bens para revenda e 7 – despesas de armazenagem e frete na operação de venda), o que é motivo suficiente para garantir uma revisão significativa do Despacho Decisório. Isso porque o contribuinte conseguiu apresentar nos autos elementos modificativos suficientes para afastar a motivação original do despacho decisório, no sentido de que o crédito teria sido utilizado para pagar o débito de PIS do período.

De fato, o valor do débito original informado no DACON e na DCTF (que não considerava valores de créditos da não cumulatividade nas fichas 06A e 16A) foi reduzido com os novos créditos informados pelo sujeito passivo nas suas declarações retificadoras. Com isso, o valor devido a título de PIS no período foi inferior ao valor objeto de pagamento via DARF.

Com isso, o contribuinte conseguiu apresentar nos presentes autos documentação contábil para evidenciar as retificações realizadas na documentação fiscal do sujeito passivo após o recebimento do despacho decisório, como exigido por este Conselho, consoante bem explanado pela Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz no Acórdão 3402-005.034:

"Muito embora a falta de prova sobre a existência e suficiência do crédito tenha sido o motivo tanto da não homologação da compensação por despacho decisório, como da negativa de provimento à manifestação de inconformidade, a Recorrente permanece sem se desincumbir do seu ônus probatório, insistindo que efetuou a retificação do Dacon e da DCTF, o que demonstraria seu direito ao crédito.

Ocorre que o Dacon constitui demonstrativo por meio do qual a empresa apura as contribuições devidas.

Com efeito, **o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON), instituído pela Instrução Normativa SRF n.º 387, de 20 de janeiro de 2004, é uma declaração acessória obrigatória em que as pessoas jurídicas informavam a Receita Federal do Brasil sobre a apuração da Contribuição ao PIS e da COFINS. Em outros termos, sua função é de refletir a situação do recolhimento das contribuições da empresa, sendo os créditos autorizados por lei e com substrato nos documentos contábeis da empresa, basicamente notas fiscais os livros fiscais onde estão registradas as referidas notas, além da própria DCTF. Assim, são esses últimos documentos que possuem aptidão para comprovar o crédito.**

Ademais, a Instrução Normativa n. 1.015, de 05 de março de 2010, vigente à época dos fatos, estabelece que:

Art. 10. A alteração das informações prestadas em Dacon, nas hipóteses em que admitida, será efetuada mediante apresentação de demonstrativo retificador, elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado.

§ 1º O Dacon retificador terá a mesma natureza do demonstrativo originariamente apresentado, substituindo-o integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar alteração nos créditos e retenções na fonte informados.

§ 2º A retificação não produzirá efeitos quando tiver por objeto:

I - reduzir débitos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

- a) cujos saldos a pagar já tenham sido enviados à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para inscrição em Dívida Ativa da União (DAU), nos casos em que importe alteração desses saldos;
- b) cujos valores apurados em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas no demonstrativo original, já tenham sido enviados à PGFN para inscrição em DAU; ou
- c) que tenham sido objeto de exame em procedimento de fiscalização; e

II - alterar débitos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada de início de procedimento fiscal.

(...)

§ 5º A pessoa jurídica que entregar Dacon retificador, alterando valores que tenham sido informados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), deverá apresentar, também, DCTF retificadora.

Quanto à DCTF, cuja retificação foi feita posteriormente à prolação do despacho decisório, tampouco salvaguarda o pleito da Recorrente. Explico.

Este Conselho possui pacífica jurisprudência, tanto nas turmas ordinárias (e.g. Acórdãos 3801-004.289, 3801-004.079, 3803-003.964) como na Câmara Superior de Recursos Fiscais (e.g. Acórdão 9303-005.519), no sentido de que a retificação posterior ao Despacho Decisório não impediria o deferimento do crédito quando acompanhada de provas documentais comprovando o erro cometido no preenchimento da declaração original. Tal entendimento funda-se na letra do artigo 147, § 1º do Código Tributário Nacional, a seguir transcrito:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

Portanto, a DCTF retificadora apresentada após a ciência do Despacho Decisório não é suficiente para a demonstração do crédito pleiteado em PER/DCOMP, sendo imprescindível que a Contribuinte faça prova do erro em que se fundou a retificação.

Nesse sentido, destaco a ementa do Acórdão nº 9303005.708, cujo julgamento na CSRF, por unanimidade, ocorreu em 19 de setembro de 2017:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 30/04/2001

DCTF RETIFICADORA APRESENTADA APÓS CIÊNCIA DO DESPACHO DECISÓRIO. EFEITOS.

A retificação da DCTF após a ciência do Despacho Decisório que indeferiu o pedido de restituição não é suficiente para a comprovação do crédito, sendo indispensável a comprovação do erro em que se funde. Recurso Especial do Contribuinte negado.)

Com relação a prova dos fatos e o ônus da prova, dispõem o artigo 36, caput, da Lei nº 9.784/99 e o artigo 373, inciso I, do Código de Processo Civil, abaixo transcritos, que

caberia à Recorrente, autora do presente processo administrativo, o ônus de demonstrar o direito que pleiteia:

Art. 36 da Lei nº 9.784/99.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Art. 373 do Código de Processo Civil.

O ônus da prova incumbe:

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

Peço vênia para destacar as palavras do Conselheiro relator Antonio Carlos Atulim, plenamente aplicáveis ao caso sub judice:

“É certo que a distribuição do ônus da prova no âmbito do processo administrativo deve ser efetuada levando-se em conta a iniciativa do processo. Em processos de repetição de indébito ou de ressarcimento, onde a iniciativa do pedido cabe ao contribuinte, é óbvio que o ônus de provar o direito de crédito oposto à Administração cabe ao contribuinte. Já nos processos que versam sobre a determinação e exigência de créditos tributários (autos de infração), tratando-se de processos de iniciativa do fisco, o ônus da prova dos fatos jurídicos da pretensão fazendária cabe à fiscalização (art. 142 do CTN e art. 9º do PAF). Assim, realmente andou mal a turma de julgamento da DRJ, pois o ônus da prova incumbe a quem alega o fato probando. Se a fiscalização não provar os fatos alegados, a consequência jurídica disso será a improcedência do lançamento em relação ao que não tiver sido provado e não a sua nulidade.

No caso em análise, **a Contribuinte esclarece que teria apurado créditos de PIS, contudo, para comprovar a liquidez e certeza do crédito informado nas declarações (DCTF e DACTON) é imprescindível que seja demonstrada através da escrituração contábil e fiscal, baseada em documentos hábeis e idôneos, a diminuição do valor do débito correspondente a cada período de apuração.**" (grifei)

Contudo, no presente caso, ainda que o sujeito passivo tenha apresentado os documentos comprobatórios de sua retificação, a fiscalização entendeu que parcela do crédito informado, referente aos bens utilizados como insumo seria indevida. Foi trazida, portanto, uma nova motivação pela fiscalização para não reconhecer o crédito em sua integralidade, que poderá refletir no reconhecimento tão somente parcial do crédito pleiteado.

Aqui importante novamente salientar que a outra justificativa trazida pela fiscalização para reduzir o montante de crédito (não apresentação de documentos referentes aos valores declarados nas fichas 6B e 16B do DACTON) já foi afastada acima, sendo imprópria para o presente processo no qual se discutia somente os valores referentes à retificação perpetrada pelo sujeito passivo em sua declaração.

Ora, uma vez afastado o fundamento do despacho decisório eletrônico (ausência do crédito do DARF por ter sido consumido pelo débito de PIS do período), cabe à esta autoridade julgadora determinar o seu cancelamento para que novo despacho seja proferido considerando os documentos fiscais comprobatórios apresentados pelo sujeito passivo que respaldam o seu crédito da não cumulatividade informado do DACTON Retificador, que originariamente não foi informado no DACTON original.

O novo despacho caberá trazer as eventuais razões para o indeferimento do crédito considerando a validade da retificação do DACON que reduziu o valor de PIS a pagar no período, com os valores de créditos comprovados pela fiscalização na diligência, conforme o anexo II, considerando tão somente as modificações feitas nas fichas 06A para o PIS e 16A para a COFINS (únicas que foram objeto de retificação).

Com isso, será oportunizado ao sujeito passivo instaurar novo contencioso administrativo quanto às parcelas de créditos não reconhecidas pela fiscalização (como a do crédito referente aos bens utilizados como insumo), que eventualmente atinjam o seu direito creditório pleiteado no presente processo.

Essa providência busca evitar a supressão de instância, como já me manifestei no Acórdão 3402-004.896, de 01/02/2018, com fulcro em outras manifestações deste Conselho:

Contudo, diante destas circunstâncias, **afastado o único fundamento jurídico apresentado para a negativa à restituição do crédito, necessário que seja realizado um novo trabalho fiscal para a confirmação da validade e liquidez do crédito, e não simplesmente a realização de uma diligência para a verificação de sua validade nesta segunda instância administrativa.**

Com efeito, ao contrário do que foi indicado na resolução, o presente processo não pode ser objeto de análise por este colegiado, mesmo após a realização da diligência, sob pena de supressão de instância, como já entendido em outras oportunidades por este Conselho:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI Período de apuração: 01/07/2000 a 30/09/2000 DENEGAÇÃO DO PEDIDO SOB FUNDAMENTAÇÃO FÁTICA INEXISTENTE. NULIDADE DO PROCESSO A PARTIR DO DESPACHO DECISÓRIO. Deve ser anulado o processo, a partir do Despacho Decisório, inclusive, quando se verifica que o indeferimento do pedido formulado pela contribuinte deu-se sob fundamento fático inexistente, **sendo defeso ao CARF inovar a fundamentação da denegação do pedido, sob pena de supressão de instância.** Recurso Voluntário provido em parte." (Número do Processo 10940.900089/2006-43 Data da Sessão 18/03/2015 Relatora Irene Souza da Trindade Torres Oliveira Acórdão 3202-001.608 - grifei)

"Processo administrativo fiscal. Nulidade. Supressão de instância. Cerceamento do direito de defesa. As normas que regem o processo administrativo fiscal concedem ao contribuinte o direito de ver apreciada toda a matéria litigiosa em duas instâncias. **Supressão de instância é fato caracterizador do cerceamento do direito de defesa. Nulo é o ato administrativo maculado com vício dessa natureza.** Processo que se declara nulo a partir do despacho decisório viciado, inclusive." (Número do Processo 16327.002874/99-71 Data da Sessão 05/12/2006 Relator Tarásio Campelo Borges Nº Acórdão 303-33.805 - grifei)

(...) Diante do exposto, deve ser dado parcial provimento ao Recurso Voluntário para reformar o despacho decisório e, afastando o fundamento da decadência, seja analisada a liquidez e certeza do crédito pleiteado. (grifei)

No mesmo sentido, vide também o Acórdão n.º 3402-006.108, de relatoria do Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, de 31/01/2019.

Nesse sentido, voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reformar o despacho decisório para que, afastado o fundamento quanto a inexistência do

crédito do DARF por ter sido consumido pelo débito da contribuição do período, seja analisada a liquidez e certeza do crédito pleiteado considerando as informações retificadas no DACON do período quanto aos valores de créditos da não cumulatividade das fichas 06A e 16A, sem modificar as demais informações prestadas pelo sujeito passivo no DACON original (dentre as quais as informações constantes das fichas 06B e 16B).

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne

Voto Vencedor

Conselheiro Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Redator Designado.

Apesar do sempre consistente raciocínio desenvolvido pela i. Relatora, dele divergi.

O entendimento vencedor é simples e dispensa maiores discussões.

Entendeu a maioria do Colegiado por negar provimento ao Recurso Voluntário ante a ausência de provas do direito creditório alegado, não existindo no caso nulidade do Despacho Decisório que necessite o reinício do Processo Administrativo, nem supressão de instância ou inovação na motivação da glosa em sede de diligência, como passo a explicar.

Este processo, de início, segue situação semelhante a diversos outros apreciados constantemente por este Colegiado. Em síntese, o contribuinte tem seu direito creditório negado pela autoridade administrativa com base em sua DCTF. Diante da negativa, passa a defender que deixou de retificar sua DCTF em momento oportuno, realizando a retificação após a emissão do Despacho Decisório.

Como bem destacado pela Conselheira Relatora, este Conselho Administrativo já pacificou entendimento pela possibilidade de retificação da DCTF após a emissão de decisão relativa ao direito creditório, entretanto, o deferimento do crédito pleiteado depende da apresentação de documentação fiscal e contábil que comprove a efetiva existência do crédito alegado.

Assim como em tantos outros casos, a recorrente somente anexa as provas que entende necessárias em sede de Recurso Voluntário, falhando em provar o direito creditório quando da apresentação de Manifestação de Inconformidade em primeira instância administrativa.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), via de regra, com fundamento no Princípio da Verdade Material, tem entendido pela possibilidade de juntada das provas mesmo em sede de Recurso Voluntário, determinando a realização de diligência para a

apreciação dos documentos juntados pelo contribuinte, bem como a solicitação de novos documentos necessários à apreciação do direito creditório, verificando a procedência do crédito em discussão.

Este Processo Administrativo seguiu à risca a sistemática acima sintetizada: o contribuinte alega a existência de um **Pagamento Indevido ou a Maior (PGIM)**; estando o pagamento alocado a um débito declarado em DCTF, o crédito é declarado inexistente; a partir desse ponto, a Administração passa a exigir do contribuinte não mais a retificação de sua DCTF, mas sim que prove a existência do direito creditório com base em documentação contábil e fiscal.

Tendo sido juntados documentos que, em tese, seriam passíveis de modificação do crédito reconhecido, esta Turma Ordinária, seguindo os precedentes deste Conselho, acordou pela realização de diligência nos termos abaixo expostos:

“Diante dessas considerações, à luz do art. 29 do Decreto n.º 70.235/72², proponho a conversão do presente processo em diligência para que a autoridade fiscal de origem (Delegacia da Receita Federal do Brasil em Vitória/ES):

(i) intime a Recorrente para apresentar cópia dos documentos fiscais e contábeis entendidos como necessários para que a fiscalização possa confirmar o crédito tomado pelo contribuinte informado em seu DACON retificador (notas fiscais emitidas, as escritas contábil e fiscal e outros documentos que considerar pertinentes). Importante que sejam anexados aos autos o DACON e a DCTF originais, com os esclarecimentos pela empresa de quais informações foram modificadas na apuração do PIS devido no mês (comparação entre o DACON original e o DACON retificador).

(ii) elaborar relatório fiscal conclusivo considerando os documentos e esclarecimentos apresentados, informando se os dados trazidos pelo contribuinte no DACON retificador estão de acordo com sua contabilidade, veiculando análise quanto à validade do crédito informado pelo contribuinte e a possibilidade de seu reconhecimento no presente processo.

Concluída a diligência e antes do retorno do processo a este CARF, intimar a Recorrente do resultado da diligência para, se for de seu interesse, se manifestar no prazo de 30 (trinta) dias.”

No cumprimento da diligência determinada por este Conselho, a autoridade fiscal fez destacar em sua informação que, para apuração do crédito alegado pela recorrente, teria que ter acesso à totalidade dos documentos relativos à sua apuração, indicando se as notas fiscais apresentadas teriam ou não sido incluídas em sua apuração original.

O exigido pelo Fisco segue a lógica da análise de um direito creditório decorrente de uma retificação. Explique-se: não basta analisar uma ou duas notas que segundo o contribuinte não haviam sido consideradas na apuração do crédito, é preciso analisar a totalidade dos documentos para, a partir destes, verificar se de fato parte do crédito não foi declarado (ou parte do débito foi declarado a maior). Em síntese, analisa-se a situação original e a posterior(retificada), para então emitir uma conclusão sobre as diferenças apuradas, concluindo pela existência (ou não) do direito creditório alegado.

² "Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias."

Pois bem, foi nessa tarefa de apurar as situações (original e retificada), que a fiscalização intimou o contribuinte para apresentação de planilha eletrônica com os dados de todas as notas fiscais utilizadas na apuração, bem como descrição sucinta de todos os produtos e serviços discriminados nas notas fiscais:

“Salvo melhor juízo, o contribuinte fez juntar aos processos em referência somente as notas fiscais de entrada que não foram utilizadas originalmente na apuração de créditos. Assim, duas questões fulcrais devem ser objeto de cotejamento por esta fiscalização, a saber: 1) se as notas fiscais juntadas aos processos em epígrafe de fato não entraram na composição original dos créditos, e 2) se os produtos e serviços discriminados nas notas fiscais juntadas aos processos dão azo a creditamento de PIS/Cofins não cumulativos.

Ante o exposto, fica o sujeito passivo acima identificado intimado a apresentar, no prazo de 15 (quinze) dias, os itens abaixo, referentes aos PAs objeto dos processos em epígrafe:

1 - Planilha eletrônica em extensão xis e em PDF com os seguintes dados de todas as notas fiscais usadas para compor a apuração correta de crédito de PIS/Cofins não cumulativos: CNPJ do fornecedor, nº da nota fiscal, ficha e linha do DICON em que foi lançada, valor considerado para fins de creditamento do PIS/Cofins não cumulativo, indicação se a nota foi ou não considerada na apuração incompleta original.

2 - Descrição sucinta de todos os produtos e serviços discriminados nas notas fiscais juntadas aos processos em epígrafe, e para os quais o contribuinte julga não ter, de forma errônea, computado na apuração original de créditos de PIS/Cofins não cumulativos, indicando a fundamentação jurídica para cada produto e/ou serviço (Lei, IN, Solução de Consulta, Decisão Judicial e/ou outros). Descrever somente os produtos e serviços de forma genérica, não sendo necessário fazê-lo nota fiscal por nota fiscal.”

Entretanto, como bem ressaltado no Relatório de Diligência, mesmo após intimado e reintimado, relutou a recorrente em apresentar a totalidade das informações de sua apuração original, entregando unicamente as informações que justificariam sua retificação.

Apreciando os documentos fiscais apresentados pelo contribuinte, apurando o direito creditório comprovado por meio de tais documentos, concluiu o Auditor-Fiscal que, em verdade, além de não provar a existência de crédito do **Pagamento Indevido ou a Maior** indicado em PER/DCOMP, restaria ainda débito a lançar, não mais exigível em função da decadência.

Diante da situação exposta, diferente do que entendeu a Relatora, não consigo vislumbrar a necessidade de emissão de novo Despacho Decisório (o que pressupõe a nulidade da decisão), justificada, no voto vencido, pela inovação da motivação (e supressão de instância) realizada no Relatório de Diligência, já que apreciou inclusive dados que não foram objeto de retificação do contribuinte, pelo que passo a explicar.

Em primeiro lugar, no meu entender, não há espaço para conclusões relativas a inovação na motivação e/ou supressão de instância. Veja bem: os documentos comprobatórios foram aceitos com base no Princípio da Verdade Material, vencendo a preclusão prevista no art. 16 do Decreto nº 70.235/72, motivo pelo qual este Colegiado determinou ao Auditor-Fiscal a apreciação dos documentos juntados aos autos, e outros necessários, com vistas à verificação da “*validade do crédito informado pelo contribuinte e a possibilidade de reconhecimento no presente processo*”.

Ora, o Auditor-Fiscal simplesmente cumpriu o determinado por este Conselho e verificou a validade do crédito informado pelo contribuinte, entretanto, para isto, destacou que necessitaria da totalidade das notas fiscais utilizadas em sua apuração e, não tendo sido apresentadas as provas necessárias, **permaneceu a decisão inicial, pela inexistência de crédito de pagamento indevido ou a maior**. Se novas informações foram incluídas no Relatório de diligência, isso nem de longe pode justificar inovação na motivação. Afinal, a “novidade” não foi apresentada pelo Fisco, mas sim pelo contribuinte, que juntou, **somente em segunda instância**, novos documentos como prova de seu crédito. A diligência realizada pelo Auditor simplesmente cuidou de seguir o determinado pelo CARF, apreciando os documentos necessários à validação do crédito declarado.

Em síntese, não há inovação. O Despacho Decisório foi motivado pela inexistência de crédito no pagamento indevido e, mesmo após a realização de diligência e análise das provas juntadas aos autos, permaneceu a inexistência de crédito no pagamento informado.

Desta feita, não há inclusive que se falar em supressão de instância, afinal, as informações que eventualmente não foram apreciadas pela primeira instância foram incluídas pelo próprio contribuinte em seu recurso voluntário e, vencida a preclusão, também não há que se falar em supressão de instância, seria paradoxal. Em verdade, as discussões relativas às novas provas juntadas aos autos, longe de configurar a tal supressão, decorrem da própria dialética processual administrativa e do princípio da verdade material, não havendo que se falar em vícios processuais ou violação de garantias do contribuinte.

Em conclusão, não identifico a existência de vício na solicitação da totalidade dos documentos fiscais utilizados na apuração original, ainda que relativos a campos não retificados. Como explicou a autoridade fiscal, a verificação do crédito passa pela análise da totalidade dos documentos fiscais relativos aos períodos, não sendo suficiente somente os que o contribuinte julga como necessários, essa é uma prerrogativa do Fisco, cabendo ao contribuinte o ônus da prova do alegado.

Portanto, de forma sintética, o Despacho Decisório inicial, que concluiu pela inexistência do crédito, corroborado pelo Colegiado de primeira instância pela ausência de provas da existência do direito creditório, se confirmou mesmo após a realização de diligência, **permanecendo a decisão pela inexistência de crédito de pagamento indevido ou a maior**.

Por tudo exposto, VOTO por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Sílvio Rennan do Nascimento Almeida