



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

Processo n° 10925.903963/2012-31
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3001-000.398 – Turma Extraordinária / 1ª Turma**
Sessão de 14 de junho de 2018
Matéria Normas Gerais de Direito Tributário
Recorrente SUPERMERCADO POPIOLSKI LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. ALEGAÇÃO DE PAGAMENTO A MAIOR. ELEMENTOS SUFICIENTES PARA A COMPROVAÇÃO DO CRÉDITO.

Devem ser providos os procedimentos de compensação quando existem nos autos elementos suficientes para legitimação do crédito.

PAF. MATÉRIA NÃO TRAZIDA EM MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. PRECLUSÃO. NOVOS ARGUMENTOS TRAZIDOS EM SEDE RECURSAL.

Em caso de, inovação dos argumentos que buscam justificar a ocorrência de pagamento a maior, não deve ser conhecido esta parte do recurso voluntário

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, para excluir o argumento referente a brindes e doações, por inovador e, no mérito, quanto aos demais argumentos, para dar-lhe provimento parcial, para determinar o retorno do autos à Unidade de Origem para que se analise os documentos acostados e intime o recorrente a comprovar alegações, caso a autoridade preparadora entenda necessário

(assinado digitalmente)

Orlando Rutigliani Berri - Presidente

(assinado digitalmente)

Renato Vieira de Avila - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Orlando Rutigliani Berri, Renato Vieira de Avila, Cleber Magalhães e Francisco Martins Leite Cavalcante.

Relatório

Despacho Decisório

Em decisão sobre pedido de Compensação efetuado em Per/Dcomp na qual, não houve reconhecimento de direito creditório tendo sido considerado insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual não foi homologada a compensação declarada não havendo valor a ser restituído/ressarcido.

Manifestação de Inconformidade

Relata a recorrente ter verificado a ocorrência de erro na apuração de seus tributos.

Aliquota Zero

estar submetendo à tributação de Pis e Cofins produtos submetidos à alíquota zero, constatando, assim, a ocorrência de pagamento a maior.

Retificação da DACON

A fim de ver garantido seu crédito, retificou as DACON, indicando a ocorrência de alíquota zero em razão de venda de produtos alimentícios, tais como arroz, hortícolas, etc.

DRJ/BHE

A decisão sobre a manifestação de inconformidade apresentada teve a seguinte ementa:

Acórdão 0248.716 2ª Turma

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano calendário: 2007

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. CRÉDITO NÃO COMPROVADO.

Não se admite a restituição de crédito que não se comprova existente.

Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido

O relatório, por bem retratar a formação probatória nos autos, e, de maneira fidedigna, reproduzir o narrado, merece ser reproduzido em íntegra:

O presente processo trata de Manifestação de Inconformidade contra Despacho Decisório nº rastreamento 29240965 emitido

eletronicamente em 01/08/12, referente ao PER/DCOMP nº 35744.33733.031107.1.2.040530.

O PerDcomp foi transmitido com o objetivo de pedir a restituição de crédito de COFINS, Código de Receita 5856, no valor original de R\$ 461,89, decorrente de recolhimento com Darf efetuado em 20/03/07. De acordo com o Despacho Decisório, a partir das características do DARF descrito no PerDcomp acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para restituição. Assim, diante da inexistência de crédito, a restituição foi INDEFERIDA. Como enquadramento legal citouse: arts. 165 da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional CTN).

DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Cientificado do Despacho Decisório, o interessado apresenta manifestação de inconformidade alegando que a empresa tem como atividade econômica o comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios; que a empresa tributava PIS e Cofins de produtos que não possuem incidência da contribuição; que diante disso constatouse pagamento indevido ou a maior em alguns meses; que a Lei 10.865/2004 em seu art. 28, inc. III reduz a zero as alíquotas da contribuição para o PIS /Pasep e Cofins, incidentes sobre a receita bruta decorrentes da venda no mercado interno; que a Lei 10.925/2004, art. 1º, reduz a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e Cofins incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno; que a Lei 11.196/2005, art. 51 acrescenta os incisos XI, que inclui o leite fluido pasteurizado ou industrializado e leite em pó, integral ou desnatado, destinados ao consumo humano; e o inciso XII que inclui queijos tipo mussarela, minas, prato, queijo coalho, ricota e requeijão; que diante disso foram retificadas os Dacons e feito um pedido de restituição do crédito vinculado ao pagamento e posteriormente um pedido de compensação vinculado ao pedido de restituição; que não se justifica a não homologação do pedido de restituição sob a alegação de falta de crédito, já que não foi analisado o pedido de restituição referente ao pagamento a maior.

Requer a reavaliação do Despacho Decisório.

Após as necessárias informações fáticas, busca-se nas razões de voto, a argumentação tecida para destacar o cerne discutido nestes autos e motivos de decisão, transcritos a seguir:

Feitas estas considerações, passemos ao exame da manifestação de inconformidade.

O contribuinte informa sobre reduções de alíquota de alguns produtos e relata que pagou a contribuição social sobre esses produtos sem observar as reduções.

Entretanto, não apresenta nenhum documento fiscal que comprove a aquisição dos produtos, nem os reflexos em sua contabilidade para a quantificação das supostas diferenças. Sobre o fato de o Darf ter sido utilizado para pagamento dos tributos confessados em DCTF, não há nenhuma contestação.

Recurso Voluntário

Sustenta ter incluído em sua apuração de Pis/Cofins, produtos submetidos à alíquota zero e monofásicos, excluindo o IPI da base de cálculo, vez que componentes do custo e, portanto, base de cálculo da exação.

Alíquota Zero

Ainda, informa ter ofertado à tributação dos produtos submetidos à alíquota zero.

DACON Retificadora

Face aos erros cometidos na apuração dos tributos, procedeu à retificação da Dacon, informando a ocorrência das rubricas acima mencionadas.

Fundamento Legal do Crédito

Em seu favor, menciona a legislação que traz a redução à zero das alíquotas dos produtos que comercializa e o devido tratamento ao

Comprovação do Crédito

Sustenta ter demonstrado, através das cópias dos livros de entrada e saída, além de planilhas explicativas, a ocorrência de tributação a maior.

Brindes e doação

, itens como brindes e doação, cujo conceitos divergem do proposto pela legislação como base aptas a incidirem a contribuição, a inclusão de brindes e doações na base de cálculo da receita e pela não inclusão do IPI na compra de mercadorias, além

É o relatório.

Voto

Conselheiro Renato Vieira de Avila - Relator

Trata-se de recurso voluntário interposto em face de decisão que denegou o direito à compensação por ausência de prova do erro material cometido.

Admissibilidade do Recurso

O recurso é tempestivo e tomo conhecimento apenas parcialmente, haja vista a apresentação de argumento inovador, conforme item específico abaixo.

Argumentos de Defesa no Recurso Voluntário

Em breve síntese, foram apresentados, em sede de recurso, os seguintes argumentos: Alíquota Zero e DACION Retificadora, meios de Comprovação do Crédito, e como item inovador, Brindes e doações.

MÉRITO

Em preliminar a recorrente introduziu elemento nova à sua argumentação inicial, inaugurada em sede de sua manifestação de inconformidade.

Preclusão - brindes e doações

Constata-se da leitura da impugnação, na qual a recorrente argumenta pela ocorrência de erro na apuração do tributo, que o motivo inicial seria a inclusão de tributos submetidos à alíquota zero no cálculo da exação.

Em segunda, instância, a recorrente lista a presença de itens como brindes e doações, não submetidos, portanto, ao tributo em questão.

Desta forma, aplica-se o entendimento sedimentado neste Conselho, consoante se denota do acórdão abaixo transcrito:

Acórdão nº 3401004.425

*DEFESA. MATÉRIAS NÃO PROPOSTAS EM IMPUGNAÇÃO.
APRESENTAÇÃO EM RECURSO VOLUNTÁRIO.
IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.*

As matérias não propostas em sede impugnatória não podem ser deduzidas em recurso voluntário devido à perda da faculdade processual de seu exercício, configurandose a preclusão consumativa, a par de representar, se admitida, indevida supressão de instância.

Desta forma, não se sustenta o argumento.

Decido

Diante da apresentação de novo argumento, apenas em sede de recurso, voto por não conhecer desta parte da defesa apresentada.

Pagamento Indevido

O relevante tema tratado neste item, diz respeito à forma regulamentar para comprovar a ocorrência de erro material e o conseqüente pagamento indevido ou a maior de tributo.

Especificamente, o tema adentra aos casos relacionados com os Despachos Decisórios Eletrônicos. Esta modalidade de compensação caracteriza-se pelo cruzamento

automatizado de dados eletronicamente inseridos no ambiente virtual da Receita Federal. Em especial, ocorre o cruzamento dos dados lançados na PER/DCOMP e na DCTF.

Com a lida rotineira nos processos administrativos com tal temática, percebe-se que gerou-se, em torno do assunto, a seguinte celeuma. Muitos contribuintes, ao constatarem seus pagamentos indevidos, procedem à compensação na forma regradada pela Receita, mas acaba por não finalizar seus procedimentos de compensação com as necessárias retificações nas informações enviadas anteriormente.

Neste ponto, os despachos decisórios, por basearem-se nas informações prestadas pelo próprio contribuinte, acabam por declarar como não homologadas as compensações, haja vista os valores indicados como pagos a maior, terem sido alocados em débitos, também informados pelo contribuinte, e não retificados a tempo de permitir a compensação.

Nestes casos, se segue à manifestação de inconformidade, na qual o contribuinte relata seu procedimento, e, na maioria das vezes, a fim de comprovar a existência do crédito, indica as declarações fiscais retificadas, derivadas das obrigações acessórias, como o meio apto para a comprovação do pagamento indevido.

Ocorre, que é pacífico o entendimento esposado pelas Delegacias de Julgamento, no sentido de: exigir, como meio de prova, mais que as declarações acessórias retificadas, mas os elementos contábeis que lhe deram suporte. Ainda, que tais documentos sejam acostados aos autos ainda em sede de Manifestação de Inconformidade, dando azo ao prazo previsto nos artigos 14 e 16 do Decreto n.º 70.235/72

Diante deste breve cenário, o CARF, vem permitindo, a fim de prestigiar o princípio da verdade material, a juntada de documentos após a fase da manifestação de inconformidade, ou seja, em sede de recurso voluntário.

Decorre, então, três posicionamentos:

Aqueles que não aceitam a juntada de documentos fora do prazo da manifestação de inconformidade;

Aqueles que aceitam a juntada de documentos, desde que haja uma demonstração inicial sobre a formação de prova, como alguma documento contábil que extrapole as declarações retificadas; e,

Aqueles, que, como eu, permite a juntada a destempo de documentação, e, mais ainda, sugere proposta de diligência, a fim de viabilizar o concreto entendimento sobre a existência, ou não, de crédito hábil para a compensação declarada anteriormente. Isto porque diante de compensações submetidas ao controle eletrônico e decididas via Despacho Decisório Eletrônico, cujo teor das decisões das Delegacias de Julgamento cravam como momento oportuno para a apresentação das provas, o protocolo da manifestação de inconformidade, impossibilitando, assim, a juntada em sede de recurso voluntário, visualiza que, justamente por força desta decisão de primeira instância administrativa, se vê impedido de juntar demais documentação, diante de decisão que determinou preclusa essa oportunização.

A partir então, da constatação deste apuração equivocada, sustenta haver, em seu favor, crédito que, desta feita, procedeu aos procedimentos de compensação, mediante envio da competente declaração. Relata a recorrente ter verificado estar submetendo à tributação de Pis e Cofins produtos submetidos à alíquota zero, constatando, assim, a ocorrência de pagamento a maior.

Da Controvérsia Acerca do Tema

O tema abordado que se traduz no cerne da questão tratada nos autos, diz respeito ao pagamento indevido e sua efetiva forma de comprovação. A contribuinte alega ter calculado erroneamente sua COFINS. Pois teria incluído, na base de cálculo do tributo, parcela de outra natureza, vez que adicionou aos valores ofertados à tributação, quantias tributadas à alíquota zero.

A fim de corrigir o rumo do referido processo, e enfrentar o que regimentalmente encontra-se obrigado, verifico a necessidade de evidenciação da materialidade da ocorrência do pagamento como tido a maior.

Os meios necessários e a forma adequada de comprovação de pagamento devido perfaz-se matéria recorrente nesta Turma. A fim de facilitar a exposição dos fundamentos deste voto, inicia-se com o importante o respaldo no acórdão 3401.003.952, que trata de tema igual, ou seja, o dever de verificar a ocorrência do pagamento indevido.

Veja-se a ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS Ano calendário: 2007 COFINS. DCOMP. **DESPACHO DECISÓRIO ELETRÔNICO. TRATAMENTO MASSIVO x ANÁLISE HUMANA. AUSÊNCIA/EXISTÊNCIA DE RETIFICAÇÃO DE DCTF. VERDADE MATERIAL.***

*Nos processos referentes a despachos decisórios eletrônicos, deve o julgador (elemento humano) ir além do simples cotejamento efetuado pela máquina, na análise massiva, em nome da verdade material, **tendo o dever de verificar se houve realmente um recolhimento indevido/a maior, à margem da existência/ausência de retificação da DCTF.***

Importa, antes de adentrar a questão sobre o tratamento das provas em casos semelhantes, transcrever trechos do acórdão fundamentais ao desdobramento do tema.

Após o indeferimento eletrônico da compensação é que a empresa esclarece que a DCTF foi preenchida erroneamente, tentando retificá-la (sem sucesso em função de trava temporal no sistema informatizado), e explica que o indébito decorre de serem os pagamentos referentes a COFINS-serviços incabíveis pelo fato de se estar tratando, no caso, exclusivamente de licenciamento de uso de marcas, sem quaisquer serviços conexos.

*No presente processo, **como em todos nos quais o despacho decisório é eletrônico, a fundamentação não tem como antecedente uma operação individualizada de análise por parte do Fisco, mas sim um tratamento massivo de informações. Esse tratamento massivo é efetivo quando as informações prestadas nas declarações do contribuinte são consistentes. Se há uma declaração do contribuinte (v.g. DCTF) indicando determinado***

valor, e ele efetivamente recolheu tal valor, o sistema certamente indicará que o pagamento foi localizado, tendo sido integralmente utilizado para quitar débitos do contribuinte. Houvesse o contribuinte retificado a DCTF anteriormente ao despacho decisório eletrônico, reduzindo o valor a recolher a título da contribuição, provavelmente não estaríamos diante de um contencioso gerado em tratamento massivo.

A detecção da irregularidade na forma massiva, em processos como o presente, **começa, assim, com a falha do contribuinte**, ao não retificar a DCTF, corrigindo o valor a recolher, tornando-o diferente do (inferior ao) efetivamente pago. Esse erro (ausência de retificação da DCTF) provavelmente seria percebido se a análise inicial empreendida no despacho decisório fosse individualizada/manual (humana).

Assim, diante dos **despachos decisórios eletrônicos, é na manifestação de inconformidade que o contribuinte é chamado a detalhar a origem de seu crédito, reunindo a documentação necessária a provar a sua liquidez e certeza**. Enquanto na solicitação eletrônica de compensação bastava um preenchimento de formulário DCOMP (e o sistema informatizado checava eventuais inconsistências), **na manifestação de inconformidade é preciso fazer efetiva prova documental da liquidez e da certeza do crédito**. E isso muitas vezes não é assimilado pelo sujeito passivo, que acaba utilizando a manifestação de inconformidade tão somente para indicar porque entende ser o valor indevido, sem amparo documental justificativo (ou com amparo documental deficiente).

O julgador de primeira instância também tem um papel especial diante de despachos decisórios eletrônicos, porque efetuará a primeira análise humana do processo, **devendo assegurar a prevalência da verdade material**. Não pode o julgador (humano) atuar como a máquina, simplesmente cotejando o valor declarado em DCTF com o pago, pois **tem o dever de verificar se houve realmente um recolhimento indevido/a maior, à margem da existência/ausência de retificação da DCTF**.

Nesse contexto, relevante passa a ser **a questão probatória no julgamento da manifestação de inconformidade**, pois incumbe ao postulante da compensação a prova da existência e da liquidez do crédito. Configura-se, assim, uma das três situações a seguir: (a) efetuada a prova, cabível a compensação (mesmo diante da ausência de DCTF retificadora, como tem reiteradamente decidido este CARF); (b) **não havendo na manifestação de inconformidade a apresentação de documentos que atestem um mínimo de liquidez e certeza no direito creditório, incabível acatar-se o pleito**; e, por fim, (c) havendo elementos que apontem para a procedência do alegado, mas que suscitem dúvida do julgador quanto a algum aspecto relativo à existência ou à liquidez do crédito, cabível seria a baixa em diligência para sanála (destacando-se que não se presta a diligência a suprir deficiência probatória a cargo do postulante).

Em sede de recurso voluntário, igualmente estreito é o leque de opções. E agrega-se um limitador adicional: a impossibilidade de inovação probatória, fora das hipóteses de que trata o art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235/1972.

*No presente processo, o julgador de primeira instância não motiva o indeferimento somente na ausência de retificação da DCTF, **mas também na ausência de prova do alegado, por não apresentação de contrato.** Diante da ausência de amparo documental para a compensação pleiteada, **chega-se à situação descrita acima como “b”.***

*Contudo, no julgamento inicial efetuado por este CARF, que resultou na baixa em diligência, concluiu-se pela ocorrência da situação “c”, diante dos documentos apresentados em sede de recurso voluntário. Entendeu assim, este colegiado, naquele julgamento, que **o comando do art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235/1972 seria inaplicável ao caso,** e que diante da verossimilhança em relação a alegações e documentos apresentados, a unidade local deveria se manifestar.*

*Após ciência da decisão da DRJ, a empresa apresenta tempestivamente **Recurso Voluntário**, afirmando que: (a) celebrou contrato exclusivamente referente a licenciamento para uso de marcas, não envolvendo a importação de quaisquer serviços conexos, e que em 52 despachos decisórios distintos, a autoridade administrativa não homologou as compensações, por simples cotejo com DCTF, e que a DRJ manteve a decisão sob os fundamentos de ausência de apresentação de contrato e de retificação extemporânea de DCTF; (b) há necessidade de reunião dos 52 processos conexos para julgamento conjunto; (c) deve o CARF receber de ofício a DCTF retificadora, em nome da verdade material; e (d) o crédito foi documentalmente comprovado, **figurando no contrato celebrado, anexado aos autos**, que o objeto é exclusivamente o licenciamento de uso de marcas, sem quaisquer serviços conexos, aplicando-se ao caso o entendimento externado na Solução de Divergência nº 11, da COSIT, como tem entendido o CARF em casos materialmente e faticamente idênticos (Acórdão nº 3801001.813).*

Este, contudo, como expresso em votos anteriores, foi entendimento do qual comunguei, mas, hoje, em decorrência da dinâmica de julgamento do tema na presente 1a. TEX, revejo e passo a adotar posição diversa. Isto porque, o tema de instrução probatória, em Dcomp, em especial, o momento da apresentação da documentação para comprovação dos eventos ocorridos, é assunto controverso, com critérios não definidos, atentando, assim, à necessária segurança jurídica que deve tornar a relação fisco contribuinte.

Ocorre que, em havendo desconexão entre os critérios interpretativos, e, em momento processual administrativo recursal, é possível, como se tem entendido aqui, abrir a possibilidade de o contribuinte, corretamente e de acordo com os critérios aceitos pela autoridade fazendária, comprovar a existência do pagamento indevido, e, por consequência, da existência do crédito.

Em sendo assim, deve o Estado aceitar esta complementação da prova, a fim de satisfazer aos seus próprios critérios. Veja-se, não há oportunização para apresentação de prova; mas sim, oportunização para complementação de prova, haja vista, pela percepção do contribuinte, ter havido entendido que, com a disponibilização dos documentos conforme o fez, estaria sanada a exigência.

Dos meios aptos à comprovação

Os meios aptos à comprovação do crédito pleiteado, vem sendo delineado pela jurisprudência administrativa. Segue a orientação:

*Acórdão 3301-001.985 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária DCTF RETIFICAÇÃO LIVRO APURAÇÃO DE ICMS E DIPJ PROVA A comprovação de erro no preenchimento de DCTF se faz pela apresentação da contabilidade escriturada à época dos fatos, acompanhada por documentos que a embasam, ainda que na forma resumida para os contribuintes que optam pela apuração do lucro na forma presumida, não sendo admitida a mera apresentação de DIPJ, cuja natureza é meramente informativa, entretanto, uma vez apresentado o Livro Apuração de ICMS verificase a possibilidade de comprovação Do momento da para a apresentação dos documentos **Uma vez definidos os meios de comprovação do Erro material, urge delimitar os aspectos temporais para a aceitação de documentos.***

Para o bem da relação fisco contribuinte, o rigor formal da primeira leitura do critério temporal, no qual o momento adequado, esgotaria-se com o transcurso do prazo da apresentação da manifestação de inconformidade, estaria sendo abrandado, conforme entendimento abaixo exposto, no qual documentos acostados após a apresentação de recurso voluntário seriam ainda aceitos, confira-se a decisão abaixo transcrita:

Acórdão 3402003.196 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária PARECER TÉCNICO. JUNTADA APÓS APRESENTAÇÃO DE RECURSO VOLUNTÁRIO. POSSIBILIDADE A juntada de parecer pelo contribuinte após a interposição de Recurso Voluntário é admissível. O disposto nos artigos 16, §4º e 17, ambos do Decreto nº 70.235/1972 não pode ser interpretado de forma literal, mas, ao contrário, deve ser lido de forma sistêmica e de modo a contextualizar tais disposições no universo do processo administrativo tributário, onde vige a busca pela verdade material, a qual é aqui entendida como flexibilização procedimental probatória.

Ademais, referida juntada está em perfeita sintonia com o princípio da cooperação, capitulado no art. 6º do novo CPC, o qual se aplica subsidiariamente no processo administrativo tributário.

Dos Documentos efetivamente acostados

Integra o rol de argumentos expressos no recurso voluntário, a informação de não ocorrência de retificação da DCTF antes da prolação do referido despacho decisório,

expressando que a mera retificação na DACON, em seu entender, bastaria para comprovar a ocorrência do erro material.

Além da DACON retificadora, a recorrente, a fim de demonstrar as receitas tributadas erroneamente, já que estaria submetida à alíquota zero, buscou demonstrar através de cópias de livros de entrada e saída das planilhas, acompanhadas de planilhas explicativas.

Decisão

Neste item, analisando os documentos e argumentos, voto dar parcial provimento acatando os documentos acostados.

Conclusão

Diante do exposto, voto por CONHECER PARCIALMENTE, excluindo o argumento inovador sobre brindes e doações, e, no mérito, em DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, com retorno do autos à Unidade de Origem para que se analise os documentos acostados e intime o recorrente a comprovar alegações, caso a autoridade preparadora entenda necessário.

(assinado digitalmente)

Renato Vieira de Avila