



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

Processo nº 11080.914852/2012-00
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3001-000.113 – Turma Extraordinária / 1ª Turma**
Data 16 de agosto de 2018
Assunto PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
Recorrente VERDE - ADMINISTRADORA DE CARTOES DE CREDITO S.A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento do recurso em diligência à Unidade de Origem, para que a autoridade preparadora: **a)** tome conhecimento dos documentos (e argumentos) carreados aos autos após o Acórdão daquele órgão julgador de 1ª instância; **b)** especifique quais os documentos ainda entende necessários para a efetiva comprovação e liquidação do crédito posto em compensação, oportunizando ao contribuinte demonstrar, mediante a apresentação de sua contabilidade, e de seus controles gerenciais, que lastreiam a escrita fiscal, a origem dos valores trazidos à compensação, vencido o conselheiro Orlando Rutigliani Berri que votou contra a realização da diligência e manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Orlando Rutigliani Berri - Presidente

(assinado digitalmente)

Renato Vieira de Avila - Relator

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

Despacho Decisório

O despacho decisório, emitido em decorrência do envio da Dcomp, houve por bem, não homologar a compensação, em razão de não ter localizado, quando em consultas ao sistema informatizado da RFB, créditos suficiente para a extinção do débito pretensamente posto em compensação.

Manifestação de Inconformidade

Na sua peça de defesa, a recorrente buscou demonstrar a existência de seu crédito e demonstrar a base de cálculo para, assim, atingir o real valor a ser recolhido, logrando comprovar o pagamento a maior ao qual submeteu ao processo compensação.

Informa que teria apurado o Pis e recolhido mediante 02 guias DARF juntadas aos autos e enviado as competentes DAICON e DCTF. A seguir, procedeu à revisão das apurações de seu Pis, constatando a existência de pagamento indevido, uma vez que o valor apurado, após a revisão, resultou em valor menor.

Retificação DAICON

A fim de informar corretamente a base de cálculo, retificou a DAICON, e, a partir deste valor constante na DAICON retificadora, transmitiu a Dcomp, na intenção de ver compensado o valor constatado como indevido.

Ausência de DCTF Retificadora

Aduz que a compensação não fora homologada em razão da ausência de retificadora da DCTF, havendo, no sistema de controle da Receita, apenas a informação do pagamento efetuado sobre a apuração equivocada. Desta forma, a análise efetivada, qual seja, a confrontação da DCTF com a Dcomp, resultou em conclusão na qual inexistia saldo de crédito suficiente para quitar o débito informado na Dcomp.

DCTF original x DAICON retificadora

Sobre o aparente conflito, entre valores constantes na DCTF original, e da DAICON retificadora, alega que deve prevalecer o constante na DAICON indicando os valores em tabela. Ainda, sustenta que a mera formalidade, decorrente da falta de retificação da DCTF, não pode impedir a compensação postulada.

DRJ/FOR

A manifestação de inconformidade foi julgada pela delegacia de julgamento, que a entendeu como improcedente. A seguir, a ementa:

PROVAS. MOMENTO DA APRESENTAÇÃO.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refirase a fato ou a direito superveniente ou destinese a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas os autos.

DCTF. RETIFICAÇÃO. DECISÓRIO. ESPONTANEIDADE. REDUÇÃO DE TRIBUTO. CONFIGURAÇÃO DE PAGAMENTO A MAIOR OU INDEVIDO.

É legítima a declaração retificadora que reduzir ou excluir tributo se apresentada por contribuinte em espontaneidade legal. No entanto, para que se atribua eficácia às informações nela contidas, especificamente em relação àquelas que suportam a caracterização do pagamento a maior ou indevido de tributo, é mister que a retificadora tenha sido entregue antes do decisório. Se entregue depois, incumbe ao contribuinte o ônus de comprovar o seu direito creditório mediante a juntada, com a manifestação de inconformidade, não somente da declaração retificadora, mas também de documentos contábeis e fiscais que fundamentam a retificação.

DACON. CARÁTER INFORMATIVO.

O DACON configura declaração de caráter informativo e não instrumento de confissão de dívidas tributárias nem veículo de inscrição desses débitos em Dívida Ativa da União. A informação prestada no DACON, desacompanhada de documentos que a justifiquem, não é suficiente para provar a existência de direito creditório pleiteado em declaração de compensação.

Devido à objetividade e concisão, vale a transcrição do relatório do acórdão de primeira instância administrativa, para obter compreensão do contexto fático:

Tratase de Manifestação de Inconformidade interposta contra Despacho Decisório que indeferiu a declaração de compensação informada por meio do PER/DCOMP nº 05061.92130.240412.1.3.047931.

O pedido de compensação objetivava compensar débito(s) com suposto pagamento a maior de PIS/Pasep (cód. 6912) (oriundo de DARF no valor total de 41.880,16, pago em 20/03/2008, relativo ao período de apuração fev/2008). O Despacho Decisório (fls.

44) considerou improcedente o crédito informado na PER/DCOMP, tendo em vista o pagamento efetuado já fora integralmente alocado a outro(s) débito(s).

Cientificado da decisão em 21/01/2013 (fl. 37), o administrado apresentou manifestação de inconformidade (fls. 02/05), requerendo a homologação da compensação pleiteada com crédito oriundo de pagamento a maior, alegando: (a) a impossibilidade de transmissão da retificação da DCTF; (b) a correção dos dados informados no DACON.

Os fundamentos do voto condutor do acórdão guerreado são transcritos a seguir, no intuito de esclarecer o cerne da discussão, qual seja, a formação da correta base de cálculo do tributo em questão e a forma apropriada para comprová-la. Neste sentido, o excerto a seguir bem destaca a particularidade deste caso, resumida, brevemente, no confronto de informações trazidas ao sistema da receita através da DACON e da DCTF.

O cerne da questão refere-se a comprovação da base de cálculo do tributo.

*O administrado alegou em sua manifestação de inconformidade que efetuara a retificação da DCTF depois do decisório que denegou a compensação. **Ocorre que o requerente não retificou a DCTF** relativa ao suposto pagamento indevido, ou seja, mesmo **depois da ciência do despacho decisório** (que ocorreu em 21/01/2013, conforme fl. 37), o administrado não corrigiu seu suposto erro na DCTF, nem demonstrou o obstáculo à transmissão da DCTF retificadora, contemporaneamente à manifestação de inconformidade.*

Está claro que a Administração Tributária levou em conta as informações de DCTF transmitida previamente ao decisório

O administrado pretende comprovar que o pagamento foi realizado em montante indevido, tendo em conta o débito informado em declaração hábil a constituir o crédito tributário. Essa declaração é a DCTF, por força do art. 5º do DecretoLei nº 2.124, de 1984, c/c o § 1º do art. 9º da Instrução Normativa SRF nº 482, de 2004, que lhe atribuem a condição de instrumento de confissão de dívida e constituição definitiva do crédito tributário.

O mesmo não ocorre com o DACON, a servir de mecanismo apuratório e meramente informativo dos tributos, sem, portanto, força de confissão. Ademais, se há contradição entre DACTON e DCTF, não se pode aferir a priori qual dos dois documentos apresenta a informação correta, somente dissipando-se a dúvida com a escrituração do administrado, que não foi aduzida aos autos.

*A par disso, a retificadora não tem força probatória para alterar a representação do fato (pagamento a maior ou indevido) apurado com base em declarações existentes à época da decisão, nas quais corretamente está lastreado o decisório. Assim, a fim de comprovar a certeza e liquidez, **o requerente deveria (além de ter retificado a DCTF) ter instruído sua manifestação de inconformidade com documentos que respaldassem seu pedido**, uma vez que a Administração demonstrou que o pagamento, pretensamente a maior, já havia sido utilizado para quitar o próprio débito fiscal no mês de apuração. É assim porque, em primeiro lugar, o ônus de provar fato constitutivo do direito creditório incumbe ao contribuinte que o alega ter (art. 333, I, do Código de Processo Civil) e, em segundo lugar, o momento apropriado para se desincumbir de tal ônus é o da interposição da manifestação de inconformidade (arts. 15 e 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972).*

Por fim, arremata:

*incumbe ao contribuinte o ônus de comprovar o seu direito creditório mediante a juntada, com a manifestação de inconformidade, não somente da DCTF retificadora, **mas também de documentos contábeis e fiscais que fundamentam a retificação**. Na espécie, como o administrado não transmitiu a DCTF retificadora, tampouco aduziu a escrituração que fundamentasse a referida declaração (DCTF retificadora), permanece a situação de crédito indisponível para fins de compensação no presente processo.*

Recurso Voluntário

A Recorrente, por meio de novo relato dos eventos ocorridos, declara que efetuou compensação com base em crédito oriundo de pagamento a maior e junta planilha especificando a natureza dos créditos de PIS.

Pagamento a maior

Segundo argumenta, teria demonstrado a base de cálculo e seus créditos, além de ter comprovado sua legítima existência.

DACON retificadora com meio suficiente de prova

Destaca, como na manifestação de inconformidade, que a DACON retificadora seria suficiente para comprovar a ocorrência do pagamento indevido.

Da Ausência de DCTF retificadora

Alega a impossibilidade de retificar a DCTF ante o prazo disposto no §5º do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.110/2010

Assegura, também, que a formalidade de não ter havido retificadora da DCTF não pode obstaculizar seu direito a crédito legítimo, decorrente de erro na apuração do Pis.

Apuração do Pis

Esclareceu, em seu recurso, que teria apurado o PIS, referente à competência em questão, em valores pagos mediante duas guias DARF. Sobre essas Guias DARFs, esclareceu que, equivocadamente, uma DARF foi excluída da Dcomp.

Legitimidade da Compensação

Em continuidade, menciona que em revisão de seu procedimento contábil, verificou que o valor correto de PIS a ser apurado era menor do que o efetivamente recolhido, motivo pelo qual, retificou a DACON. Com base na retificação da DACON, buscou a compensação.

O motivo alegado, para a não homologação da compensação, entendeu a recorrente, ter sido a ausência de DCTF retificadora, que não fora retificada, uma vez que foi limitada a análise do crédito por confronto entre DCTF e DARF.

Da legitimidade do Crédito

A recorrente entende que seu crédito está comprovado, e, portanto, encontra-se líquido e certo, e, por isso, deve proceder ao disposto no artigo 73 e 74 da lei 9.430/96. Em seu argumento central, encontra-se o raciocínio no qual, em que pese a recorrente não ter apresentado a DCTF Retificadora, não haveriam dúvidas sobre a existência do crédito compensado, uma vez que teria juntado, em sua manifestação de inconformidade, "os demais documentos hábeis à comprovação do direito creditório". Em especial, menciona a força probante da DACON retificadora, bem como a comprovação do pagamento via a juntada do DARF.

A recorrente alega, por fim, em que pese a ausência de DCTF retificadora, teria demonstrado a formação da base de cálculo mediante a DACON retificadora e o DARF originalmente recolhido.

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 para propor diligência, 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 voluntário, os seguintes argumentos.

Dos Fatos

A recorrente, sustenta que, recolheu por meio de DARF, PIS em determinado valor.

No entanto, ao revisar seus procedimentos de recolhimento fiscal, verificou que apurou PIS equivocadamente, sendo que o valor correto a ser recolhido era inferior ao efetivamente recolhido. Logo, retificou a DACON, para constar o valor correto do débito.

Crente de seu direito creditório, a contribuinte apresentou DCOMP, pleiteando a liquidação de débitos, utilizando-se do crédito proveniente do pagamento a maior já citado. Com isso, foi proferido Despacho Decisório pela DRF – Porto Alegre – RS, que não homologou a compensação pleiteada pela razão de ter localizado pagamentos, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para a compensação dos débitos informados no DCOMP.

Em suma, alega que a causa da não homologação, foi o confronto da DCTF, que não foi retificada, com o valor recolhido no DARF discriminado.

Por fim, aduz que não retificou a DCTF do trimestre relativo, pelo impedimento do prazo de 5 anos disposto no art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.110/2010, tendo em vista que apenas percebeu-se do equívoco após sua ciência do Despacho Decisório.

Mérito

O relevante tema tratado neste item, diz respeito à forma regulamentar para comprovar a ocorrência de erro material e o consequente 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 se gerou, 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.

Pagamento a maior

A partir então, da constatação desta apuração equivocada, sustenta haver, em seu favor, crédito que, desta feita, procedeu aos procedimentos de compensação, mediante envio da competente declaração.

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 seu PIS.

A fim de corrigir o rumo do referido processo e enfrentar o que regimentalmente encontra-se obrigado, verificou-se 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 checaria 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.

Ressalte-se, ademais, que a Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, através do Acórdão 9303-005.065, de 16 de maio de 2017 (fls. 654/664), deu provimento ao Recurso Especial do contribuinte, "com o retorno dos autos ao colegiado de origem para análise de novos documentos juntados pelo sujeito passivo" (fls. 655), e para determinar

"o envio dos autos à câmara baixa para apreciação das provas carreadas aos autos, ainda que em sede de Recurso voluntário" (fls. 659), pelos argumentos sintetizados na seguinte ementa (fls. 654), verbis.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Data do fato gerador: 24.04.2008 RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. ENFRENTAMENTO DA FUNDAMENTAÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO. CONHECIMENTO.

O recurso especial de divergência que combate a fundamentação do acórdão recorrido, demonstrando a comprovação do dissenso jurisprudencial, deve ser conhecido, consoante art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015. Além disso, mesmo após complementada a decisão ora recorrida com relação à ocorrência da preclusão para a produção de provas, pela via dos embargos de declaração, não se caracterizou a hipótese de fundamentos autônomos suficientes, cada um por si só, para manutenção do julgado estando correta a insurgência pela via especial enfrentando o argumento da possibilidade de apresentação e análise de documentos novos em sede recursal.

PROVAS DOCUMENTAIS NÃO CONHECIDAS. REVERSÃO DA DECISÃO NA INSTÂNCIA SUPERIOR. RETORNO DOS AUTOS PARA APRECIÇÃO E PROLAÇÃO DE NOVA DECISÃO.

Considerado equivocado o acórdão recorrido ao entender pelo não conhecimento de provas documentais somente carreadas aos autos após o prazo para apresentação da impugnação, estes devem retornar à instância inferior para a sua apreciação e prolação de novo acórdão.

Recurso especial do contribuinte provido 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

O contribuinte se limitou a juntar nos Autos somente o DARF pago, a DACON retificadora, a DCOMP, o comprovante da impossibilidade de retificação da DCTF e planilha de apuração PIS de 02/2008.

As Conversões em Diligência

A prática processual administrativa, considerada como apta à comprovação da existência do crédito tributário, vem sofrendo, conforme se demonstrou, diverso tratamento ao longo do tema, variando desde posições mais formalistas, na qual não há a possibilidade de apreciação de documentos após o protocolo da manifestação de inconformidade, da qual, repita-se, este conselheiro já fora adepto.

Em evolução, demonstrou-se que, além de polêmico, o tema vem se alterando para a aceitação de documentos após o Recurso Voluntário, até o entendimento atual, cuja compreensão se encontra na Resolução 3001-000.020, que converteu o julgamento do caso em diligência nos seguintes termos:

O recorrente apresentou DCTF e Dacon retificadora, informando este fato quando da apresentação da manifestação de inconformidade. No seu entender, com a apresentação dessas declarações retificadora estaria sanada a irregularidade apontada no despacho decisório.

Entretanto, o acórdão recorrido manteve o indeferimento do pedido de compensação sob o argumento de que o interessado não apresentou qualquer elemento contábil que demonstrasse ter havido pagamento a maior ou indevido e, deste modo, o recorrente não comprovou a liquidez e certeza do crédito informado na DComp em questão.

Portanto, em síntese, o fundamento da decisão recorrida foi a falta de apresentação de documentação probante satisfatória (escrituração contábil-fiscal) que corroborasse as informações apresentadas, notadamente, na DCTF retificadora.

O interessado, quando da apresentação do recurso voluntário, afirma, com suas próprias palavras, que houve erro quando do preenchimento da DCTF, razão pela qual apresentou a retificadora da DCTF, juntamente com a Dacon, e, no seu entender, seria suficiente para a solução do litígio uma vez que o fundamento do despacho decisório seria apenas a inexistência de débito.

Como o acórdão recorrido proferido pela 1ª Turma da DRJ/JFA indeferiu sua manifestação de inconformidade, agora pela falta de apresentação de documentação probante que demonstrasse o seu direito, o recorrente apresentou esses documentos, que entende serem suficientes para a devida comprovação do direito à compensação solicitada. Requer a realização de diligência para o esclarecimento acerca do crédito compensado, caso entenda-se necessário.

Assim, tem se encaminhado, nestes casos, oportunizar, ao recorrente, a apresentação dos documentos necessários à demonstração da origem do crédito, pois, conforme descrito na resolução de conversão em diligência:

Pois bem. Entendo que há razoável dúvida quanto à certeza e liquidez dos alegados direitos ao crédito que o recorrente pretende compensar.

É certo que é condição indispensável à compensação de tributos a liquidez e certeza do crédito, nos termos do que dispõe o art. 170A da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional CTN).

Necessário, neste sentido, a comprovação cabal da existência desses supostos créditos, o que pode ser demonstrados com base na análise da documentação contábil fiscal do contribuinte.

Deste modo, visando propiciar a ampla oportunidade para o recorrente esclarecer e comprovar os fatos alegados, em atendimento aos princípios da verdade material, da ampla defesa e do contraditório, concluo que o presente julgamento deve ser convertido em diligência.

Desta forma, por entender que a mencionada retificação (DCTF e Dacon) levada a efeito pelo recorrente, sinaliza com a possibilidade de acerto quanto ao correto valor do indébito de Cofins, e, com isto, o reconhecimento da extinção do débito tributário objeto da compensação, nos termos do inciso II do artigo 156 do CTN..

Precedente Análogo ao Caso Em outras ocasiões, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais vem admitindo a juntada de documentos em sede recursal, nos exatos termos da resolução retro transcrita, conforma se transcreve abaixo, trechos do voto do Relator Robson Bayerl, Turma 3401:

A decisão sob vergasta observa que a retificação dos DACONs revelou uma revisão integral do cálculo das contribuições não cumulativas, com alteração de praticamente todos os itens do demonstrativo, sem que nenhuma prova fosse juntada, seja nesses autos, seja no PA 10855.722095/2012-61, o que implicaria o não reconhecimento do crédito e conseqüente não homologação da compensação aviada.

Sobre essa manifestação do colegiado a quo, ressalto que, diversamente do que foi aduzido, não é possível afirmar que não foi apresentada nenhuma prova contábil, haja vista que esta circunstância não está registrada em lugar algum, sendo apenas uma suposição, haja vista que o contribuinte, no PA 10855.722095/2012-61, apresentou um Compact Disc com a composição das rubricas dos DACONs, não havendo qualquer intimação para apresentar, especificadamente, qualquer documento fiscal.

Demais disso, o fato de se promover uma revisão geral do DACON não encontra óbice para sua realização, desde que feito com observância dos atos normativos baixados pela RFB, como parece ser o caso.

Ou seja, entendo que não é possível exigir que o sujeito passivo deva intuir qual documentação as autoridades fiscais reputam necessária à demonstração do direito creditório vindicado, de modo que é esperado que o contribuinte seja intimado a apresentar os documentos específicos, a critério dos agentes públicos, que demonstrem a situação fiscal alegada.

Requerer que o contribuinte apresente “provas materiais” que respaldem o crédito e, em seguida, a despeito da apresentação de alguma documentação, sem qualquer reiteração ou detalhamento, indeferir o pleito justamente por falta de prova parece, para dizer o mínimo, contraditório ou, pelo menos, contrário à lógica jurídica.

O caso desses autos apresenta-me sui generis, não recordando de caso análogo nesse colegiado, onde a fiscalização tenha realizado um procedimento fiscal para aferir o crédito postulado e não tenha lavrado qualquer relatório ou termo de verificação narrando o trabalho desenvolvido e suas conclusões, salvo se esse elemento, por equívoco, não tenha sido apensado aos autos, o que me parece mais provável, custando-me crer que inexistia qualquer manifestação fiscal.

Nesse diapasão, cumpre registrar que o recorrente, em recurso voluntário, coligiu diversos documentos, cerca de 1.700 páginas, para demonstrar o pretense direito creditório, o que, a meu sentir, consubstancia um início de prova razoável a justificar a conversão do julgamento em diligência.

Poder-se-ia, em princípio, indagar acerca da preclusão temporal para coleção da prova documental, à luz do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, contudo, dada a singularidade das circunstâncias que envolve o processo, onde não houve um detalhamento dos documentos que o contribuinte deveria apresentar, sequer relacionando quais os livros e/ou documentos deixaram de ser apresentados, não vislumbro essa vicissitude no recurso manobrado.

Assim, considerando que o processo não se encontra em condições de julgamento, como antecipado, proponho sua conversão em diligência para que seja informado e providenciado o seguinte:

Aferição da procedência jurídica e quantificação do direito creditório indicado pelo contribuinte, empregado sob forma de compensação;

Informação se, de fato, o crédito foi utilizado para outra compensação, restituição ou forma diversa de extinção do crédito tributário, como registrado no despacho decisório;

Informação se o crédito apurado é suficiente para liquidar a compensação realizada; e, Elaboração de relatório circunstanciado, minudente e conclusivo a respeito dos procedimentos realizados e conclusões alcançadas.

Em seguida, abra-se vista ao recorrente pelo prazo de 30 (trinta) dias, para, querendo, manifestar-se, findos os quais deverão os autos retornar a este Conselho Administrativo para prosseguimento.

Proposta de Conversão em Diligência

Portanto, ante o tema que, por um lado, indica a existência de crédito por parte do contribuinte, mas que, por desapego, até inconsciente, no que tange aos critérios utilizados pelo fisco, a fim de aceitar a legitimidade dos créditos postos pela recorrente, e, por outro lado, a possibilidade de o Estado negar crédito regular, faz-se justiça ao pleito, e, em perfazimento à orientação acima exposta, **VOTO pela conversão deste processo em diligência**, para: **a)** intimar a recorrente para apresentar: o Livro Razão contábil da empresa, as notas fiscais referentes aos serviços tomados e considerados como insumos, os comprovantes das despesas de energia elétrica, bem como de arrendamento mercantil; **b)** intimar a autoridade preparadora para analisar a planilha anexada no Recurso Voluntário, e afora os documentos acima mencionados, especifique quais ainda entende necessários para a efetiva comprovação e liquidação do crédito posto em compensação.

(assinado digitalmente)

Renato Vieira de Avila

Declaração de Voto

Preâmbulo

Com a devida licença à bem fundamentada argumentação do Conselheiro Relator do Voto Condutor da proposta de conversão do julgamento em diligência, e *concessa venia* aos meus pares, que entendem diferentemente, pontuo as razões pelas quais conclui pela não concessão do presente feito, bem como esclareço que, tal como realizado pelo nobre Relator, a presente Declaração de Voto é pertinente para todos os processos do Contribuinte VERDE - ADMINISTRADORA DE CARTÕES DE CRÉDITO S.A., quais sejam: 11080.914859/2012-13, 11080.914828/2012-62, 11080.914849/2012-88, 11080.914850/2012-11, 11080.914852/2012-00 e 11080.914854/2012-91, referentes às Resoluções: 3001-000.109, 3001-000.110, 3001-000.111, 3001-000.112, 3001-000.113 e 3001-000.114; para tanto, uso como paradigma os autos do processo 11080.914828/2012-62.

Da ementa do acórdão recorrido Transcrevo a respectiva ementa, *verbis*:

PROVAS. MOMENTO DA APRESENTAÇÃO.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas os autos.

DCTF. RETIFICAÇÃO. DECISÓRIO. ESPONTANEIDADE. REDUÇÃO DE TRIBUTO. CONFIGURAÇÃO DE PAGAMENTO A MAIOR OU INDEVIDO.

É legítima a declaração retificadora que reduzir ou excluir tributo se apresentada por contribuinte em espontaneidade legal. No entanto, para que se atribua eficácia às informações nela contidas, especificamente em relação àquelas que suportam a caracterização do pagamento a maior ou indevido de tributo, é mister que a retificadora tenha sido entregue antes do decisório. Se entregue depois, incumbe ao contribuinte o ônus de comprovar o seu direito creditório mediante a juntada, com a manifestação de inconformidade, não somente da declaração retificadora, mas também de documentos contábeis e fiscais que fundamentam a retificação.

DACON. CARÁTER INFORMATIVO.

O DACON configura declaração de caráter informativo e não instrumento de confissão de dívidas tributárias nem veículo de inscrição desses débitos em Dívida Ativa da União. A informação prestada no DACON, desacompanhada de documentos que a justifiquem, não é suficiente para provar a existência de direito creditório pleiteado em declaração de compensação.

Dos termos do voto condutor da decisão vergastada Reproduzo os trechos do Voto Condutor que importam para a explicitação da presente Declaração de Voto, *ipsis litteris*:

(...)

O cerne da questão refere-se a comprovação da base de cálculo do tributo.

O administrado alegou em sua manifestação de inconformidade que efetuara a retificação da DCTF depois do decisório que denegou a compensação. Ocorre que o requerente não retificou a DCTF relativa ao suposto pagamento indevido, ou seja, mesmo depois da ciência do despacho decisório (que ocorreu em 21/01/2013, conforme fl. 37), o administrado não corrigiu seu suposto erro na DCTF, nem demonstrou o obstáculo à transmissão da DCTF retificadora, contemporaneamente à manifestação de inconformidade.

Está claro que a Administração Tributária levou em conta as informações de DCTF transmitida previamente ao decisório

O administrado pretende comprovar que o pagamento foi realizado em montante indevido, tendo em conta o débito informado em declaração hábil a constituir o crédito tributário. Essa declaração é a DCTF, por força do art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124, de 1984, c/c o § 1º do art. 9º da Instrução Normativa SRF nº 482, de 2004, que lhe atribuem a condição de instrumento de confissão de dívida e constituição definitiva do crédito tributário.

O mesmo não ocorre com o DACON, a servir de mecanismo apuratório e meramente informativo dos tributos, sem, portanto, força de confissão. Ademais, se há contradição entre DACON e DCTF, não se pode aferir a priori qual dos dois documentos apresenta a informação correta, somente dissipando-se a dúvida com a escrituração do administrado, que não foi aduzida aos autos.

A par disso, a retificadora não tem força probatória para alterar a representação do fato (pagamento a maior ou indevido) apurado com base em declarações existentes à época da decisão, nas quais corretamente está lastreado o decisório. Assim, a fim de comprovar a certeza e liquidez, o requerente deveria (além de ter retificado a DCTF) ter instruído sua manifestação de inconformidade com documentos que respaldassem seu pedido, uma vez que a Administração demonstrou que o pagamento, pretensamente a maior, já havia sido utilizado para quitar o próprio débito fiscal no mês de apuração. É assim porque, em primeiro lugar, o ônus de provar fato constitutivo do direito creditório incumbe ao contribuinte que o alega ter (art. 333, I, do Código de Processo Civil) e, em segundo lugar, o momento apropriado para se desincumbir de tal ônus é o da interposição da manifestação de inconformidade (arts. 15 e 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972).

(...)

Incumbe ao contribuinte o ônus de comprovar o seu direito creditório mediante a juntada, com a manifestação de inconformidade, não somente da DCTF retificadora, mas também de documentos contábeis e fiscais que fundamentam a retificação. Na espécie, como o administrado não transmitiu a DCTF retificadora, tampouco aduziu a escrituração que fundamentasse a referida declaração (DCTF retificadora), permanece a situação de crédito indisponível para fins de compensação no presente processo.

Dos fundamentos quanto a discordância deste conselheiro

De plano, convém pontuar que no caso destes autos e, igualmente dos autos dos demais processos paradigmáticos, conforme já aventado, resta evidente que o único argumento traçado pelo Recorrente, seja em sede de Manifestação de Inconformidade, seja nesta fase recursal, com a trazida do seu Recurso Voluntário, para justificar seu pleito à compensação pretendida, via transmissão do respectivo Per/Dcomp, em face da sua não homologação, está centrada no fato de que, em que pese não ter apresentado a DCTF Retificadora, dúvida não haveria sobre a existência do crédito compensado, haja vista a "teria demonstrado a formação da base de cálculo mediante a DACTON retificadora e o DARF originalmente recolhido".

Esclareça-se, que compartilho do entendimento segundo o qual, em prestígio, dentre outros, do princípio da verdade material, permite-se a juntada de documentos, dentre outros, os de natureza contábil fiscal, a fim de dar suporte aos argumentos tecidos em seus petições recursais, inclusive após a fase da manifestação de inconformidade, ou seja, em sede de recurso voluntário.

Ainda, por oportuno, esclareço que este Colegiado, atento à hodierna tendência de se mitigar os rigores das regras preclusivas contidas no processo administrativo fiscal, para o fim de acolher provas apresentadas nesta instância recursal, entende que para aplacar-se tais regras, o comportamento do sujeito passivo é determinante.

De outra forma dizendo, estando o Contribuinte, como é o caso em apreço, ciente dos motivos pelos quais os elementos de prova coligidos aos autos não foram considerados hábeis e suficientes para seu desiderato, era seu o dever demonstrar que envidou o esforço no sentido de sanar as lacunas probatórias aventadas na decisão recorrida.

No entanto, o Recorrente, ao adotar a linha de argumentação concretizada nestes autos, no sentido de que, em síntese, a DACON retificadora seria suficiente para comprovar a ocorrência do pagamento indevido, ainda que sabedor que o fundamento da decisão recorrida assentou-se na ausência de documentos que corroborassem sua escrituração contábil fiscal, preferiu agir de forma não proativa; logo, ao não se empenhar em provar o direito que alega possuir, impede, a meu ver, quiçá, a hipótese de conversão deste julgamento em diligência, com supedâneo no novel princípio da cooperação, que atualmente tem redação implementada pelo artigo 6º da Lei nº 13.105, de 16.03.2015 -Novo Código de Processo Civil-, que afirma que "todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva".

Da conclusão

Diante do exposto, voto no sentido conhecer do Recurso Voluntário para, no mérito, negar-lhe provimento.

É como me pronuncio.

(assinado digitalmente)

Orlando Rutigliani Berri