



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

**Processo n°** 13850.720290/2014-56  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3301-005.750 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de fevereiro de 2019  
**Matéria** COFINS  
**Recorrente** CERVEJARIAS KAISER BRASIL S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Data do fato gerador: 31/07/2001

**PAGAMENTO NÃO VINCULADO. RESTITUIÇÃO**

Pagamento não vinculado pela RFB ao indicado na DCTF e tampouco ao lançamento de ofício deve ser considerado como indevido e passível de restituição.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Winderley Morais Pereira - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Winderley Morais Pereira (Presidente).

## **Relatório**

Trata o presente processo de Pedido de Restituição de crédito de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, referente a pagamento efetuado indevidamente ou ao maior no período de apuração em análise.

O pagamento objeto do crédito representaria a diferença da alíquota da Cofins de 2% para 3%, já que o interessado teria decisão judicial definitiva parcialmente procedente em discussão da Lei nº 9.718/98, na qual o STF teria afastado apenas a ampliação da base de cálculo, mas declarado constitucional a majoração da alíquota.

Finda a ação judicial, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de origem iniciou procedimento fiscal, para apurar as diferenças de Cofins não declaradas.

Após o início da ação fiscal, o interessado recolheu a Cofins, acrescida apenas dos juros de mora, sem multa, alegando os benefícios da MP nº 303/2006 e espontaneidade.

A autoridade fiscal que lavrou o auto de infração, rechaçou os benefícios da Medida Provisória, já que o contribuinte não teria cumprido com os requisitos legais exigidos na mesma.

O auto de infração foi discutido administrativamente, sendo que o acórdão proferido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais deu provimento ao recurso voluntário na matéria conhecida e não conheceu do recurso quando à alegação dos pagamentos se beneficiarem da MP nº 303/2006.

Interposto recurso especial pela Fazenda Nacional, em face de tal decisão, o CARF determinou o não reconhecimento do recurso.

Finda a discussão administrativa, o contribuinte apresentou o presente Pedido de Restituição, pretendendo utilizar o montante pago após o início do procedimento de fiscalização que culminou na lavratura do auto de infração.

O PER/Dcomp foi baixado para tratamento manual, em virtude de medida liminar proferida no processo judicial.

No despacho decisório, a autoridade fiscal indeferiu o pedido.

Cientificado do despacho, o recorrente apresentou manifestação de inconformidade, para argumentar que teria efetuado recolhimentos diversos de Cofins, correspondentes à diferença de 1%, em referência à majoração da alíquota da Cofins implementada pela Lei nº 9.718/98, pleiteando a anistia prevista na Medida Provisória nº 303/2003, quando já estava em procedimento de fiscalização.

Alegou que apesar dos recolhimentos, as autoridades fiscais teriam constituído o auto de infração e declarado a impossibilidade do interessado se beneficiar do Refis III, de modo que teria sido exigida a parcela referente à majoração da alíquota em 1% dos débitos de Cofins incidentes entre abril de 1999 e dezembro de 2001, janeiro, março, abril, agosto e novembro de 2003.

O manifestante afirmou que no auto de infração constaria que o contribuinte não teria cumprido com as exigências da MP nº 303/2006, pois a mesma exigiria que os débitos ainda não constituídos teriam que ser confessados de forma irretratável e irrevogável, enquanto que a parcela exigida através do auto não teria sido declarada em DCTF.

O manifestante argumentou que as próprias autoridades fiscais teriam afirmado, expressamente, que os pagamentos, sendo considerados indevidos, poderiam ser objeto de pedido de restituição ou compensação, conforme relatório anexo ao auto de infração.

Acrescentou que o referido auto de infração teria sido discutido administrativamente e que o CARF teria dado provimento ao recurso voluntário de autoria da empresa, para cancelar o auto de infração e reconhecer a decadência do direito do Fisco constituir os débitos de Cofins.

Por conseqüência de tal entendimento, o contribuinte teria transmitido PER/Dcomps diversos, para se aproveitar do direito à restituição dos pagamentos efetuados.

Emitido o despacho decisório, as autoridades fiscais teriam indeferido o pleito, por entenderem que não haveria pagamento indevido ou a maior, por ter recolhido a Cofins espontaneamente, pleiteando a anistia da MP nº 303/2006.

O contribuinte afirmou que os pagamentos realizados seriam indevidos, pois inexisteriam débitos constituídos, mas que seu direito não seria decorrente do cancelamento do auto de infração, e sim, dos pagamentos efetuados no âmbito do Refis III e considerados inválidos pelas autoridades fiscais. Citou jurisprudência administrativa e judicial.

O manifestante afirmou que existiriam duas formas de se constituir o crédito tributário: através de lançamento por procedimento fiscal ou através de lançamento por homologação. Como teria efetuado os pagamentos antes da constituição do auto de infração e como os débitos não teriam sido declarados em DCTF, em seu entendimento, os pagamentos seriam indevidos.

O interessado reclamou ainda que teria ocorrido mudança de critério jurídico, em violação ao art. 146 do Código Tributário Nacional, pois no auto de infração as autoridades fiscais teriam considerado os pagamentos como indevidos, por descumprimento do §2º do art. 1º da MP nº 303/2006; já no despacho decisório, as autoridades do Fisco teriam modificado o entendimento para declarar que o pagamento não seria indevido nem maior que o devido.

O manifestante aduziu também que a mudança de critério no despacho decisório afrontaria o Princípio da Segurança Jurídica e o da vedação ao comportamento contraditório, sendo vedado às autoridades administrativas alterarem seus atos anteriores. O interessado requereu ainda a reunião e julgamento conjunto de processos que tratariam de matéria idêntica.

Concluiu, para requerer o provimento integral de sua manifestação, o deferimento do pedido de restituição e, caso necessária, a juntada posterior de documentos.

A manifestação de inconformidade foi julgada improcedente pelo colegiado *a quo*, nos termos do Acórdão nº 14-061.440.

Inconformado, o contribuinte interpôs recurso voluntário, trazendo, essencialmente, os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Winderley Morais Pereira, Relator

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no Acórdão nº **3301-005.727**, de 27 de fevereiro de 2019, proferido no julgamento do processo 13850.720166/2014-91, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcrevem-se, como solução deste litígio, nos termos regimentais, os entendimentos que prevaleceram naquela decisão (Acórdão nº **3301-005.727**):

*"O recurso voluntário preenche os requisitos legais de admissibilidade e deve ser conhecido.*

*Foi indeferido pedido de restituição de COFINS, cujo crédito foi originado de um pagamento de COFINS realizado em 14/09/06, no montante de R\$ 784.160,59 (R\$ 417.417,54, de principal, e R\$ 366.743,05, de juros). No DARF, foi indicado que referia-se ao período de apuração (PA) 30/04/99 (fl. 142). O PER foi transmitido em 09/09/11.*

*Dos autos, cumpre destacar o seguinte:*

*i) Em 05/04/05, iniciou-se uma fiscalização, que deu origem ao processo de nº 13864000164/2007-01. O objetivo era o de cobrar diferenças de COFINS do período de abril de 1999 a novembro de 2003.*

*ii) Os débitos em aberto nasceram das discussões acerca do alargamento da base de cálculo da COFINS e da majoração de 1% da alíquota da COFINS, promovidos pelos § 1º do art. 3º e art. 8º da Lei nº 9.718/98, cujas constitucionalidades a recorrente questionou em juízo, porém obteve êxito apenas com relação à primeira.*

*iii) No dia em que foi efetuado o recolhimento (14/09/06) considerado pela recorrente como indevido, estava em curso a citada ação fiscal. E o auditor fiscal não o abateu do crédito tributário a ser lançado,*

*iv) A auditoria fiscal terminou em 02/07/07, com a lavratura de auto de infração (fls. 27 a 45), no qual, sobre os valores confessados em DCTF, lançados de ofício e pago (objeto do presente processo), autoridade fiscal fez constar o seguinte (fls. 31 a 33):*

*"( . . . )*

### **DA EXCLUSÃO DA ESPONTANEIDADE**

Conforme Termo de Início de Ação Fiscal 71/2005-01 (fl. 200), o contribuinte encontrava-se sob fiscalização desde

05/04/2005, havendo sido informado que, de acordo com os MPF 0812000-2005-00071-2 (fl. 1) e 0812000-2005-00071-2-1 (fl. 2) conforme disposto no parágrafo 1º do artigo 7º do Decreto 70.235/72, **sua espontaneidade estava excluída em relação à COFINS do período de abril/1999 a dezembro/2004.**

#### **DOS PAGAMENTOS ERRONEAMENTE EFETUADOS**

Em sua resposta entregue em 02/02/07 (fl. 548), o contribuinte informou que "a diferença da alíquota adotada (1%) foi integralmente recolhida, nos termos da MP 303/06". Intimado, através do Termo de Intimação Fiscal 71/2005-25 (fl. 557), o contribuinte apresentou (fl. 558 e 559) cópias dos DARF de folhas 560 a 617, para comprovação desse recolhimento.

Como nesses DARF não constasse multa, o contribuinte foi intimado, através do Termo Fiscal de Constatação e de Intimação 71/2005-26 (fl. 620), a informar a base legal (artigos da MP 303/06) de que se valera para efetuar os recolhimentos em questão sem acréscimo de multa.

Em sua resposta entregue em 04/04/07 (fl. 621), o contribuinte informou que efetuara o pagamento dos valores de COFINS em questão sem computar a multa de mora uma vez que, no momento do pagamento à vista dos débitos em questão, ainda se encontrava amparado por provimento jurisdicional suspendendo a exigibilidade do crédito tributário (Medida Cautelar nº 951-1, incidental ao Mandado de Segurança nº 1999.61.03.001326-1). Informou ainda que o período de fevereiro de 1999 até 28 de fevereiro de 2003 fora pago à vista, com os benefícios da Medida Provisória nº 303/2006 (artigo 9º).

(. . .)

Assim, conforme parágrafo 6º do artigo 9º, combinado com o parágrafo 1º do artigo 1º, da MP 303/06, o pagamento com redução de multa (de mora ou de ofício) e juros de mora aplicava-se à totalidade dos débitos da pessoa jurídica, constituídos ou não. **No caso de débitos não constituídos (parágrafo 2º do artigo 1º), deveria haver a confissão de forma irretratável e irrevogável (denúncia espontânea).**

No caso em tela, verifica-se nos DARF de folhas 560 a 617 que, conforme informado pelo contribuinte em sua resposta entregue em 04/04/07 (fl. 621), ele efetuou, em 14/09/06, pagamentos do principal (que informou serem decorrentes da diferença de 1% na alíquota adotada) do período de fevereiro de 1999 até 28 de fevereiro de 2003 com os benefícios da Medida Provisória nº 303/2006 (artigo 9º), qual seja, redução de trinta por cento sobre o valor consolidado dos juros de mora incorridos até o mês

do pagamento integral. **Como, para os anos-calendário de 1999 (a partir de abril), 2000 e 2001, o contribuinte não havia declarado essas diferenças em DCTF, o correspondente crédito tributário não se encontrava constituído. Assim, para gozar do benefício fiscal previsto na MP 303/06, o contribuinte precisaria fazer a denúncia espontânea da infração.**

Ora, comparando-se os valores declarados em DCTF de COFINS constantes dos sistemas informatizados da RFB em 16/03/07 (fl. 105 a 118), com os declarados em DCTF antes do início da presente ação fiscal (fl. 7 a 63), constata-se que são os mesmos, com o que **o contribuinte não fez a denúncia espontânea da infração (e nem poderia fazê-lo, por estar com sua espontaneidade excluída)**, visto que não alterou suas DCTF para incluir as diferenças que informou ter pago. **Limitou-se, como informou, a efetuar pagamentos, sem correspondência com nenhum crédito tributário constituído ou confessado o que, inclusive, DARIA MARGEM A QUE O CONTRIBUINTE, APÓS OCORRIDA A DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO DE LANÇAR, VIESSE A PEDIR A RESTITUIÇÃO DOS VALORES PAGOS, ALEGANDO PAGAMENTO SEM CAUSA.**

Assim, como o contribuinte não atendeu (e nem poderia atender, por não gozar de espontaneidade para tal) à forma especificada no parágrafo 2º do artigo 10 na MP 303/06 para efetuar o pagamento à vista dos débitos não constituídos, não podia gozar do benefício fiscal previsto na referida MP, com o que os pagamentos foram erroneamente efetuados.

Aos pagamentos erroneamente efetuados aplica-se a conclusão da Solução de Consulta Interna nº 11 da Cosit/SRF, de 18 de dezembro de 2002, a seguir transcrita: "Desta forma, conclui-se que pagamento erroneamente efetuado, antes da lavratura do auto de infração, por sujeito passivo que perdera a espontaneidade, não tem o condão de interromper o curso normal da ação fiscal. Deve ser lançado o crédito tributário total, sendo o pagamento efetuado utilizado para amortização do crédito tributário apurado, cobrando-se eventual saldo remanescente."

Cite-se também a respeito o seguinte acórdão da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes: "IRPJ - PAGAMENTO DO IMPOSTO APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL - ESPONTANEIDADE - Quando o sujeito passivo recolhe o tributo após o início do procedimento fiscal e sem o restabelecimento da espontaneidade, cabe o lançamento do tributo, com a multa de lançamento de ofício e dos juros de mora, calculados até a data do efetivo recolhimento. Os tributos

e acréscimos recolhidos, sob ação fiscal e para a mesma finalidade, podem ser utilizados para a quitação do crédito tributário lançado. (Acórdão 101-94354-Sessão de 10/09/2003)."

Logo, quanto às diferenças apuradas na planilha anexa **PARA OS ANOS-CALENDÁRIO DE 1999 (A PARTIR DE ABRIL), 2000 e 2001, CABE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO ATRAVÉS DESTA AUTO DE INFRAÇÃO, PELO SEU VALOR INTEGRAL**, tanto para constituição do crédito tributário pago mas não confessado, como para a cobrança integral dos juros até o efetivo recolhimento (sem a redução da MP 303), **podendo os pagamentos indevidamente efetuados pelo contribuinte, A SEU CRITÉRIO, serem objetos de pedido de compensação, para amortização do crédito tributário apurado, como previsto na Solução de Consulta Interna nº 11/02 da Cosit/SRF, ou de restituição, à luz da legislação de regência.**

(. . .)"(g.n.)

v) *A recorrente defendeu-se do auto de infração, obtendo decisão parcialmente favorável, no âmbito do CARF, por meio do Acórdão nº 3402001.161, de 02/06/11.*

*Foram cancelados os débitos de COFINS do período de abril de 1999 a dezembro de 2003, com base na Súmula Vinculante nº 8 do STF:*

"São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991, que tratam da prescrição e decadência do crédito tributário."

*Com efeito, os artigos 45 e 46, respectivamente, determinavam que eram de dez anos os prazos prescricionais e decadenciais das contribuições sociais.*

vi) *No Despacho Decisório (fls. 364 a 367), consta que o PER foi indeferido, porque o pagamento de R\$ 784.160,59, realizado em 14/09/06 e referente ao período de apuração de 04/99, estava vinculado ao débito de 04/99, lançado de ofício. Enfatizou, inclusive, que valor o apurado pela fiscalização era maior do que o pago. Portanto, não havia pagamento indevido.*

viii) *A DRJ ratificou que o pagamento estava vinculado ao débito lançado de ofício. Que foi efetuado no curso da ação fiscal, referindo-se a tributo (COFINS) e período de apuração (no DARF, foi indicado que se referia a 04/99) objetos do lançamento.*

ix) *A decisão de piso consignou ainda que o Ministro Gilmar Mendes, em sede do RE nº 550.882-9/RS, modelara os efeitos da declaração de inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991, no sentido de que tão somente seriam*

*passíveis de repetição os pagamentos objetos de pedidos de restituição ou compensação protocolizados até o dia anterior ao do julgamento, qual seja, 11/06/08. Como o PER foi transmitido em 09/09/11, não havia direito à restituição.*

*Assiste razão à recorrente.*

*Em 19/07/07, a fiscalização lavrou auto de infração (processo nº 13864.000164/2007-01), no qual consignou que o pagamento efetuado em 14/09/06 não fora admitido como vinculado ao período de apuração abril de 1999, em razão de não ter sido confessado em DCTF, e também de que já havia ação fiscal em curso, o que se constata por meio da leitura do trecho do auto de infração acima transcrito (fls. 31 a 33), do qual destaco o seguinte:*

*"( . . . )*

*Ora, comparando-se os valores declarados em DCTF de COFINS constantes dos sistemas informatizados da RFB em 16/03/07 (fl. 105 a 118), com os declarados em DCTF antes do início da presente ação fiscal (fl. 7 a 63), constata-se que são os mesmos, com o que **o contribuinte não fez a denúncia espontânea da infração (e nem poderia fazê-lo, por estar com sua espontaneidade excluída), visto que não alterou suas dctf para incluir as diferenças que informou ter pago. Limitou-se, como informou, a efetuar pagamentos, sem correspondência com nenhum crédito tributário constituído ou confessado** o que, inclusive, daria margem a que o contribuinte, após ocorrida a decadência do direito do fisco de lançar, viesse a pedir a restituição dos valores pagos, alegando pagamento sem causa.*

*(. . .)*

*Logo, quanto às diferenças apuradas na planilha anexa para os anos-calendário de 1999 (a partir de abril), 2000 e 2001, cabe o lançamento de ofício através deste auto de infração, pelo seu valor integral, tanto para constituição do crédito tributário pago mas não confessado, como para a cobrança integral dos juros até o efetivo recolhimento (sem a redução da MP 303), **podendo os pagamentos indevidamente efetuados pelo contribuinte, a seu critério, serem objetos de pedido de compensação**, para amortização do crédito tributário apurado, como previsto na Solução de Consulta Interna nº 11/02 da Cosit/SRF, **ou de restituição**, à luz da legislação de regência.*

*(. . .)" (g.n.)*

*Confirma-se tal informação, nas fls. 35 (auto de infração, "fato gerador - abril de 1999") e 46 (planilha anexa ao auto de infração), que contêm o cálculo do valor a ser lançado de ofício para o mês de abril de 1999.*

---

*Assim, o montante de R\$ 784.160,59, pago em 14/09/06, a título de COFINS, referente ao período de apuração de 04/99, foi efetuado indevidamente e, portanto, é passível de restituição. Com efeito, verifica-se no excerto do auto de infração acima reproduzido que o próprio agente fiscal rotulou o pagamento efetuado como indevido.*

*Ademais, não há que considerar o argumento da DRJ de que o STF não teria autorizado a repetição de tributos pagos sob a vigência dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, porém não reclamados. Tal argumento somente seria aplicável, caso o pagamento em questão tivesse sido vinculado ao valor lançado na DCTF ou de ofício, o que, como vimos, não foi o caso.*

*Isto posto, dou provimento ao recurso voluntário."*

Importa registrar que nos autos ora em apreço, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada no paradigma, de tal sorte que o entendimento lá esposado pode ser perfeitamente aqui aplicado.

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do Anexo II do RICARF, o colegiado decidiu por dar provimento ao recurso voluntário.

*(assinado digitalmente)*

Winderley Morais Pereira