



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

Processo nº 13896.720385/2017-96
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1201-002.691 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de dezembro de 2018
Matéria RESTITUIÇÃO
Recorrente MULTIPLUS S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

INDÉBITO. RESTITUIÇÃO. REQUISITOS.

A certeza e liquidez do crédito são requisitos indispensáveis para a restituição e compensação autorizadas por lei, cabendo ao contribuinte o ônus de prova do indébito. Nesses termos, e uma vez afastado o fundamento que não homologou o PER da contribuinte, devem os autos retornar à DRF de origem para análise e suficiência do crédito requerido, evitando, assim, a caracterização de cerceamento de defesa e supressão de instância.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, para afastar o fundamento do indeferimento do PER, determinando o retorno dos autos à DRF de origem para análise do mérito do direito creditório, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eva Maria Los, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Rafael Gasparello Lima, Edgar Bragança Bazhuni (Suplente convocado), Gisele Barra Bossa, Leonam Rocha de Medeiros (Suplente convocado) e Ester Marques Lins de Sousa (Presidente). Ausente, justificadamente, o conselheiro José Carlos de Assis Guimarães, por atestado médico.

Relatório

Trata-se de processo administrativo decorrente de despacho decisório (fl. 45) que indeferiu o PER (Pedido de Restituição) apresentado pela empresa, sob o fundamento de que determinado crédito, relativo ao mesmo tributo e período, já teria sido analisado e deferido em outro pleito anterior transmitido pelo próprio contribuinte.

A empresa apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 5/10), alegando, em síntese, que:

(i) houve um segundo PER apresentado, uma vez que constatou, somente em momento posterior à apreciação do PER originário, a existência de crédito de maior valor, o que a levou a retificar a sua DIPJ.

(ii) ao tentar corrigir o primeiro PER, notou que o fisco já havia homologado o valor do crédito originariamente informado, motivo pelo qual não seria mais possível retificar aquele instrumento para adequá-lo às informações ajustadas na DIPJ Retificadora.

Diante, então, da impossibilidade operacional de retificar o PER original, transmitiu novo PER, informando como crédito a diferença entre o "novo Saldo Negativo" - informado na DIPJ Retificadora - e aquele a menor que já havia sido informado.

Ocorre que, ao apreciar o segundo pedido de restituição, ao contrário de verificar todo o conjunto fático e a sucessão de atos praticados, conforme narrado acima, a fiscalização simplesmente afirmou que, como o referido período já havia sido apreciado, não seria mais possível reapreciá-lo neste momento, levando ao indeferimento do "segundo PER".

Deve-se, assim, cancelar o trabalho fiscal ora analisado, tendo em vista sua nulidade por falta de investigação dos fatos que suportam o direito creditório da requerente ou mesmo pela inobservância dos atos por ela praticados.

A DRJ julgou a Manifestação de Inconformidade improcedente com base nas seguintes alegações (fls. 140/149):

(i) de que houve duas inconsistências insanáveis no preenchimento dos pedidos, quais sejam (i.i) a não indicação correta do crédito na PER originária; e (i.ii) não houve apresentação de demonstrativo do crédito pleiteado no segundo PER; e

(ii) que a contribuinte não comprovou o erro da DIPJ originária com documentação hábil e idônea, o que violaria o artigo 16, III, do Decreto n. 70.235/1972¹ e o cumprimento do ônus de provar a liquidez e certeza para restituição de indébito.

Cientificada da decisão de piso, a contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 156/179). Sustenta, em resumo, que o PER originário, assim como o "PER complementar", foram preenchidos sem vícios e, mais ainda, em conformidade com as DIPJ

¹ Art. 16. A impugnação mencionará:
[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

Retificadas e Retificadora, respectivamente, não havendo nenhum erro capaz de justificar o indeferimento.

Aduz também que é nítida a tentativa de violação ao artigo 142 do CTN e ao princípio da verdade material, bem como que eventuais erros formais não poderiam impedir a repetição do indébito.

No mérito, sustenta que, por ocasião da Manifestação de Inconformidade, buscou atacar exclusivamente o fundamento trazido no despacho decisório, afinal a DIPJ Retificadora, que foi entregue dentro do prazo legal de 5 (cinco) anos, lhe faz prova favorável do Saldo Negativo que foi corrigido e que ensejou a apresentação do segundo PER.

Não obstante, por ocasião do recurso voluntário, e como forma de contrapor o argumento invocado apenas pela DRJ quanto à comprovação do erro na DIPJ retificada, a contribuinte explica e busca comprovar que o aumento do Saldo Negativo é fruto da exclusão fiscal de valores lançados como "provisão de receita", denominados de *breakage*. Em suas palavras:

Assim, além das receitas financeiras, a principal fonte de receita de recorrente advém do gerenciamento do passivo que a recorrente assume junto às empresas parceiras, receita essa reconhecida à medida que os beneficiários do programa utilizam seus pontos, representativos do direito de obter contrapartida em prêmios.

*O prazo para exercício do direito, pelo beneficiário, é de 24 meses a contar do momento em que lhe são atribuídos os pontos conversíveis em utilidades. Esse prazo é denominado prazo para expiração do ponto ou, na linguagem técnica, **breakage**.*

Ocorre que nem todos os beneficiários desses programas resgatam seus pontos, ou a totalidade deles, razão pela qual a recorrente reconhece, por força das práticas contábeis aplicáveis à atividade, desde o momento que assume o compromisso de premiar tais pessoas, uma "provisão para receita"

Essa "provisão" é apurada a partir da experiência acumulada com prêmios não resgatados, em períodos anteriores, e consiste em uma redução do passivo referente a prêmios a serem entregues, em contrapartida da conta de receita.

*Assim, o passivo de provisão para **breakage** é calculado com base na média de 12 meses do percentual de pontos emitidos e não utilizados até o vencimento, aplicada sobre o "faturamento de pontos". O reconhecimento gradual da receita de provisão para **breakage** é realizado de acordo com a média de 12 meses do percentual de realização dos resgates, ou seja, pelo percentual de pontos acumulados e resgatados no período, aplicado sobre o passivo e limitado ao saldo registrado.*

*Nesse contexto, relativamente ao ano de 2011, por um lapso, a recorrente considerou essa provisão para **breakage** como*

receita tributável pelo IRPJ e pela CSL, no momento de seu reconhecimento § contábil, conquanto para fins tributários ela somente deva ser considerada como realizada quando o prazo para exercício do direito de resgate, pelo beneficiário, se findar.

Assim, devido ao fato de se ter tributado essa "provisão de receita" por ocasião de seu reconhecimento, para fins contábeis, quando ela deveria ser tributada somente por ocasião do esgotamento do prazo de resgate dos pontos, ou seja, após os 24 meses de validade do ponto, a recorrente antecipou o recolhimento desses tributos ao fisco com base em uma estimativa contábil e não sobre o valor real de receita ganha com os pontos expirados, o que somente é conhecido ao final dos 24 meses.

*Tendo em vista esses fatos, ao reverter da conta de passivo o montante correspondente à provisão para **breakage**, a qual tem alta probabilidade de não se converter em pontos resgatados, a recorrente não está, de fato, registrando uma receita, uma vez que tal expectativa pode ou não realizar-se.*

[...]

E para que não parem dúvidas a respeito do assunto, a recorrente comprova documentalmente suas considerações acima a partir do confronto de suas DIPJs já anexadas aos autos e as contas contábeis em que há o controle das referidas provisões.

De fato, conforme se verifica no resumo constante no v. acórdão a respeito da demonstração do lucro real, assim como no quadro resumo exposto no início desse tópico, a retificação realizada em DIPJ pretendeu ajustar o montante declarado na linha 78 da Ficha 9A, retificando o valor inicialmente declarado de R\$ 22.091.728,92 para R\$ 340.834.108,72.

*A diferença de R\$ 318.742.380,08 corresponde exatamente aos saldos das contas contábeis em que são controladas as provisões de **breakage**.*

Confira-se o quadro abaixo e a integralidade das referidas contas contábeis referentes ao ano de 2011 (arquivo não paginável):

CONTA	SALDO INICIAL	DEBITO	CREDITO	SALDO FINAL	MOVIMENTO
50101007709000000RB-MES	-122.644.856	162.662.696	-257.707.322	-217.689.483	-95.044.627
50101007710000000RB-MES	0	2.170.191	-19.664.135	-17.493.944	-17.493.944
50101007711000000RB-MES	0	21.758.715	-216.024.154	-194.265.440	-194.265.440
50101007712000000RB-MES	0	1.652.300	-9.954.773	-8.302.473	-8.302.473
50101007713000000RB-MES	0	78	-185	-107	-107
50101007714000000RB-MES	0	2.260.753	-5.896.543	-3.635.790	-3.635.790
TOTAL	-122.644.856	190.504.733	-509.247.113	-441.387.236	-318.742.380

E apenas para que não remanesça qualquer dívida a respeito da indevida inclusão das referidas provisões de breakage na base de cálculo do tributo, basta verificar que na linha 05 ["Receita de Prestação de Serviços -Mercado Interno"] da Ficha 7 A (Demonstração do Resultado), tanto da DIPJ inicial como da DIPJ retificadora, o valor informado pela recorrente foi de R\$ 1.354.940.115,27 (fls. 57 e 105). A abertura do referido montante pode ser obtida a partir dos quadros abaixo:

CONTA	NATUREZA	VALOR	
50101007709000000RB-MES	Provisões Breakage	95.044.626,70	Emissão de pontos
50101007710000000RB-MES	Provisões Breakage	17.493.943,82	1.026.457.154,06
50101007711000000RB-MES	Provisões Breakage	194.265.439,62	
50101007712000000RB-MES	Provisões Breakage	8.302.473,13	Provisões Breakage
50101007713000000RB-MES	Provisões Breakage	107,18	318.742.380,08
50101007714000000RB-MES	Provisões Breakage	3.635.789,63	
50101007701000000RB-MES	Gerenciamento pontos	203.203.127,12	
50101007702000000RB-MES	Gerenciamento pontos	146.616,92	
50101007703000000RB-MES	Gerenciamento pontos	19.369.935,45	
50101007704000000RB-MES	Gerenciamento pontos	1.651.782,30	
50101007705000000RB-MES	Gerenciamento pontos	9.018,59	
50101007706000000RB-MES	Gerenciamento pontos	178.364,64	
50101007707000000RB-MES	Gerenciamento pontos	738.129.052,96	
50101007708000000RB-MES	Gerenciamento pontos	1.192,27	
50101007722000000RB-MES	Gerenciamento pontos	4.066.503,84	
50101007723000000RB-MES	Gerenciamento pontos	57.790.629,97	
50101007726000000RB-MES	Gerenciamento pontos	455.339,56	
50101007727000000RB-MES	Gerenciamento pontos	48.212,18	
50101007728000000RB-MES	Gerenciamento pontos	1.397,00	
50101007729000000RB-MES	Gerenciamento pontos	390.021,09	
50101007731000000RB-MES	Gerenciamento pontos	2.472,34	
50101007734000000RB-MES	Gerenciamento pontos	29.103,43	
50101007735000000RB-MES	Gerenciamento pontos	809.125,54	
50101007739000000RB-MES	Gerenciamento pontos	2.881,70	
50101007742000000RB-MES	Gerenciamento pontos	129.581,13	
50101007748000000RB-MES	Gerenciamento pontos	35.080,03	
50101007749000000RB-MES	Gerenciamento pontos	6.833,28	
50101007752000000RB-MES	Gerenciamento pontos	882,72	
Rec. Prest. Serv. Merc Interno		1.345.199.534,14	
50101107799000000000000000000000	Receita Financeira	2.365.212,59	
50101207799000000000000000000000	Receita Financeira	7.375.368,54	
		1.354.940.115,27	

Assim, resta comprovada a razão das exclusões realizadas na DIPJ retificadora, [...]

Finalmente, a Recorrente afirma que esse mesmo procedimento, ou seja, a apresentação de novo PER em face da alteração da DIPJ em momento posterior teria sido implementado para o ano-calendário anterior, sendo que para este período a RFB expressamente deferiu o crédito complementar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais pressupostos de admissibilidade. Dele, portanto, conheço.

Restou demonstrado que o fundamento constante do despacho decisório para o indeferimento do segundo PER foi o de que já teria havido deferimento de Saldo Negativo de IRPJ do mesmo período, o que impossibilitaria um novo pedido.

Ocorre, porém, que o contribuinte comprovou que a retificação da DIPJ e a entrega do novo PER ocorreram em momento posterior ao da homologação do pleito originário, fato este que justifica o procedimento que adotou.

A DRJ, entretanto, insiste na existência de erros formais e acrescenta um argumento de mérito -, até então inédito nesse PAF, qual seja, o de que o contribuinte descumpriu seu ônus de comprovar a natureza e origem da exclusão fiscal que acarretou no aumento do Saldo Negativo, o que também enseja o indeferimento do segundo PER.

Já o contribuinte reitera e demonstra que não houve erros e, mais ainda, que eventual inconsistência formal não teria o condão de indeferir o PER. No mérito, argumenta que a comprovação do equívoco da DIPJ original - equívoco este corrigido por meio de DIPJ Retificadora que deu origem ao "novo Saldo Negativo" foi feita apenas no recurso voluntário porque o despacho decisório foi emitido sem esse fundamento.

Nesse estado de coisas, entendo que a inviabilidade prática de retificação do primeiro PER - afinal ele já havia sido homologado quando da retificação da DIPJ -, bem como diante da correspondência do valor do Saldo Negativo constante da DIPJ Retificadora e do segundo PER, afastam eventuais erros ou equívocos quanto ao processamento e necessidade de análise de mérito do novo pedido.

Não custa repetir, aqui, que o segundo pedido de restituição comporta apenas a diferença entre o valor que já havia sido requerido (e homologado) e aquele resultante da retificação da DIPJ, que ocorreu *a posteriori*.

No que diz respeito à preclusão ou falta de comprovação do erro na DIPJ originária pelo contribuinte e, conseqüentemente, da pretensa ausência de liquidez e certeza do indébito, argumento este levantado exclusivamente pela DRJ, entendo que razão não lhe assiste.

Isso porque o contribuinte, por ocasião da Manifestação de Inconformidade, apenas rebateu o fundamento do despacho decisório, o qual partiu tão somente de premissa

equivocada consistente na impossibilidade de transmissão de novo PER para período já objeto de análise.

Vale dizer, a questão do ônus de provar o motivo da retificação da DIPJ e a origem da diferença credora não haviam sido até então argüidas como razões ou critério jurídico para o indeferimento do PER, o que foi feito apenas pela decisão de piso DRJ.

Deveria a autoridade julgadora, na verdade, antes de indeferir o pleito com argumento inovador, ter conferido oportunidade para o contribuinte fazer essa prova, sob pena de cercear o seu direito de defesa, o que de fato acabou ocorrendo.

Dessa forma, uma vez afastado o fundamento que indeferiu o pleito da contribuinte, e até mesmo para não caracterizar supressão de instância, devem os autos retornar à DRF de origem para análise e suficiência do montante do crédito que foi requerido no segundo PER, devendo a empresa ser intimada para apresentar a documentação que suporta a retificação de DIPJ, bem como ser retomado o rito processual do PAF após a conclusão da autoridade de origem.

Conclusão

Pelo exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao RECURSO VOLUNTÁRIO para afastar o fundamento do indeferimento do PER, determinando o retorno dos autos à DRF de origem para análise do mérito do direito creditório.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli