



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

**Processo nº** 15374.905793/2009-21

**Recurso nº** Voluntário

**Resolução nº** 3001-000.146 – Turma Extraordinária / 1ª Turma Ordinária

**Data** 12 de dezembro de 2018

**Assunto** Solicitação de Diligência

**Recorrente** CAA - CORRETAGEM E CONSULTORIA PUBLICITARIA LTDA

**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência à Unidade de Origem, para determinar à autoridade preparadora que intime a recorrente para que traga aos autos os documentos que julgar conveniente à comprovação da efetiva ocorrência do Erro material argumentado, e, que aponte, os respectivos lançamentos em seus livros Razão e Diário.

Orlando Rutigliani Berri - Presidente

(assinado digitalmente)

Renato Vieira de Avila

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Orlando Rutigliani Berri (Presidente), Renato Vieira de Avila, Marcos Roberto da Silva e Francisco Martins Leite Cavalcante.

**Relatório**

## Pedido de Compensação

Trata-se de **Declaração de Compensação** no valor de R\$ 18.344,77, através do qual o contribuinte compensou débito de IRPJ do 4º trimestre de 2004, valendo-se de um crédito declarado a título de pagamento a maior de COFINS do período de apuração de 09/2004, no valor de R\$ 20.904,68.

## Despacho Decisório

O presente despacho decisório houve por bem, não homologar a compensação sob a justificativa de que o pagamento referente ao DARF indicado no Per/Dcomp foi integralmente utilizado para a quitação de débitos do contribuinte, não restando saldo a restituir.

## Manifestação de Inconformidade

Em sede de sua manifestação de inconformidade, a manifestante alega que para efeito de compensação do(s) valor(es) de R\$ 18.344,77 refere(m)- **se ao pagamento a maior do COFINS** com data de apuração de 30/09/2004 e arrecadado(s) em 15/10/2004 e que esta(ão) relacionado(s) na declaração débitos e créditos tributários federais (DCTF) 3º trimestre de 2004, a qual se encontra retificada e em anexo.

## DRJ/FOR

A manifestação de inconformidade foi julgada **improcedente** e recebeu a seguinte ementa:

*Acórdão 08-28.583 – 5ª Turma da DRJ/FOR ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/09/2004 a 30/09/2004 COMPENSAÇÃO. RETIFICAÇÃO DE DCTF PARA "ZERAR" O DÉBITO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO INDÉBITO PELO CONTRIBUINTE.*

*Acarretando a redução de tributo, a admissão da retificação é condicionada à comprovação do erro cometido, cujo ônus incumbe ao interessado na aludida redução.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido*

Entendeu a DRJ, que contribuinte não articula nenhuma razão ou anexa provas capazes de justificar as causas em que se fundou a retificação redutora do débito original, restando inexistente a ocorrência de pagamento a maior.

## Conclusão do voto

Isso posto, votou pela **manutenção** do decidido pela DRF jurisdicionante, salientando que não tendo o contribuinte apresentado as justificativas e provas do seu pleiteado direito na manifestação de inconformidade, precluiu o direito de fazê-lo em outro momento processual, nos termos do § 40 do art. 16 do Decreto 70.235/72.

## Recurso Voluntário

Em setembro de 2004, a Recorrente alega ter apurado um direito creditório de R\$ 20.904,68, decorrente de um recolhimento a maior de COFINS, realizado em 15.10.2004, no valor de R\$ 24.329,03 (doc. 03), ao passo que o valor efetivamente devido era de R\$ 3.424,35.

Em manifestação de inconformidade, para corroborar com o alegado, o contribuinte aduz ter apresentado:

(i) Extrato Comprobatório do recolhimento do valor de R\$ 24.329,03, obtido na página da Secretaria da Receita Federal do Brasil (doc. 03);

(ii) DIPJ referente ao ano-calendário de 2004, na qual se pode verificar que o valor efetivamente devido no período a título de COFINS foi de R\$ 3.424,35 (página 27 - doc. 04); e (iii) Livro Razão Analítico (doc. 05), no qual se pode constatar o valor do crédito (R\$ 20.904,68) referente ao período de setembro de 2003 (folhas 75 e 132).

No entanto, aduz que as autoridades fiscais desconsideraram a retificação da DCTF após a prolação do despacho decisório como meio de prova da liquidez e certeza do crédito pleiteado, que segundo a mesma, encontra-se lastreado em sua escrita fiscal. Segundo a recorrente, não existe qualquer disposição na legislação da Secretaria da Receita Federal do Brasil que vede a retificação de DCTF após a prolação do despacho decisório.

Alega que o entendimento aduzido pelas d. autoridades fiscais viola frontalmente um dos princípios basilares do processo administrativo fiscal que é o da verdade material.

Por fim, requereu pelo provimento de seu Recurso Voluntário para que seja reformado o v. acórdão, no sentido que seja reconhecido o direito creditório e efetuada a devida compensação.

É o relatório.

### Voto

Conselheiro Renato Vieira de Avila, Relator

#### *Admissibilidade do Recurso*

A contribuinte teve ciência do acórdão de manifestação de inconformidade em **20.08.2014**, conforme Termo de Abertura de Documento, fl. 45, nos termos do inciso III do parágrafo 2º do artigo 23 do Decreto 70.235 de 06.03.1972 (PAF), iniciando-se a contagem do prazo para apresentação de recurso no dia útil subsequente, conforme artigo 5º, também do PAF.

*Art. 5º Os prazos serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento.*

*Parágrafo único. Os prazos só se iniciam ou vencem no dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.*

Verifica-se, pois, que a recorrente apresentou o competente Recurso Voluntário em **17.09.2014**, conforme comprova o carimbo da DRF da Barra da Tijuca - RJ, logo, o recurso apresentado é **tempestivo** ao prazo legal estabelecido no artigo 56 do PAF:

*Art. 56. Cabe recurso voluntário, com efeito suspensivo, de decisão de primeira instância, dentro de trinta dias contados da ciência.*

Por fim, observo que, em conformidade com o art. 23-B do Anexo II da Portaria MF nº 343 de 2015 (Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF), este colegiado é **competente** para apreciar o feito, tendo em vista que o valor do litígio está dentro do limite estabelecido pelo dispositivo.

#### *Argumentos de Defesa no Recurso Voluntário*

Em breve síntese, foram apresentados, em sede de recurso, a ocorrência de pagamento a maior.

#### **DOS FATOS**

Trata o presente processo de Declaração de Compensação de créditos de COFINS, no valor de **R\$ 18.344,77**, tendo em vista que a recorrente alega ter apurado crédito a maior de R\$ 20.904,68, sendo que o valor efetivamente devido era de R\$ 3.424,35, relativo ao 4º trimestre de 2004.

Da análise feita pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil**, proferiu despacho decisório que não homologou a compensação declarada pela Recorrente, em síntese, por entender que o direito creditório em discussão já teria sido utilizado para quitar outros débitos da Recorrente.

Com isso, a Recorrente apresentou **Manifestação de Inconformidade**, demonstrando que o entendimento manifestado no r. despacho decisório foi decorrente **de mero erro material de preenchimento de DCTF**, a qual foi devidamente retificada pela Recorrente.

Em sede de Recurso Voluntário, requer que seja reformado o acórdão de primeira instância administrativa, pelos argumentos expostos.

#### **Da Conversão em Diligência**

Foi alegada a ocorrência de erro material que teria motivado a origem do crédito. Por este motivo, ante a alegada alegação de erro com a possibilidade de documentos que comprovem a correta formação da base de cálculo, justifica-se a conversão em diligência.

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 estariamos 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 saná-la (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.

Isto porque, o tema de instrução probatória, em especial, o momento da apresentação da documentação para comprovação dos eventos ocorridos, é assunto controverso, com critérios em definição, 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, se faz 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, tal alternativa deve ser posta em prática.

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.

Confira-se a lição do Conselheiro Cássio Schappo:

*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 APRECIAÇÃO 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 – 3<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> 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 – 4<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> 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 procedural 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 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:*

#### *Proposta de Conversão em Diligência*

Portanto, ante a 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 em perfazimento à orientação acima exposta, e por entender que este PAF não se encontra em condições de julgamento, proponho sua conversão em diligência determinar à autoridade preparadora que intime a recorrente para que traga aos autos os documentos que julgar conveniente à comprovação da efetiva ocorrência do Erro material argumentado, e, que aponte, os respectivos lançamentos em seus livros Razão e Diário.

Após a autoridade preparadora deverá preparar relatório, minudente e concludente, acerca da formação da base de cálculo da contribuição, apontando os valores incluídos em sua base de cálculo..

---

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.

(assinado digitalmente)

Renato Vieira de Avila