



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

**Processo nº** 10830.906939/2010-41  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3803-004.247 – 3ª Turma Especial  
**Sessão de** 25 de junho de 2013  
**Matéria** COFINS - RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** SEMPRE EMPRESA DE TRANSPORTES LTDA. - EPP  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/10/2005

COMPENSAÇÃO. ERRO NO PREENCHIMENTO DA DCTF. INDÉBITO COMPROVADO.

Comprovados, com documentação hábil e idônea, a existência do indébito pleiteado e a ocorrência de erro no preenchimento da DCTF original, acolhe-se a compensação declarada pelo contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, para reconhecer o direito creditório.

(assinado digitalmente)

Corintho Oliveira Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Corintho Oliveira Machado (Presidente), Hélcio Lafetá Reis (Relator), Belchior Melo de Sousa, João Alfredo Eduão Ferreira, Juliano Eduardo Lirani e Jorge Victor Rodrigues.

**Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte em contraposição à decisão da DRJ Campinas/SP que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada em decorrência da não homologação da compensação pleiteada.

O contribuinte havia transmitido Pedido de Restituição e Declaração de Compensação (PER/DCOMP) em 11 de janeiro de 2007, referente a crédito decorrente de alegado pagamento a maior da Cofins, período de apuração outubro de 2005, no valor de R\$ 2.015,44, destinado a quitar débitos de sua titularidade.

Por meio de despacho decisório eletrônico, a repartição de origem não homologou a compensação, pelo fato de que o pagamento declarado no PER/DCOMP já havia sido integralmente utilizado na quitação de débitos do contribuinte.

Cientificado da decisão, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade e anexou aos autos cópia da DCTF retificadora do 2º semestre de 2005 que, segundo ele, comprovaria o crédito utilizado no PER/DCOMP em questão.

A DRJ Campinas/SP não reconheceu o direito creditório, tendo sido o acórdão ementado nos seguintes termos:

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

*Período de apuração: 01/10/2005 a 31/10/2005*

*DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO (DCOMP). PROVA.*

*O contribuinte tem o ônus de provar o direito creditório alegado sob pena de não-homologação da compensação declarada. A DCTF retificadora, desacompanhada de qualquer prova que ateste a sua veracidade, não é documento hábil a demonstrar o crédito contra o Fisco.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Cientificado da decisão em 19 de abril de 2012, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 15 de maio de 2012 e requereu a reforma da decisão de primeira instância, com a homologação da compensação declarada, alegando que a contribuição fora paga a maior e que o recolhimento do débito decorrente da não homologação da compensação lhe causaria baixa considerável de recursos financeiros.

Alegou o Recorrente que a decisão de primeira instância não levou em consideração, nas razões de decidir, os princípios constitucionais da razoabilidade (a decisão recorrida deu importância ao aspecto formal em detrimento do substancial), da verdade material (a Administração deve se valer de qualquer prova que tomar conhecimento), da segurança jurídica e do interesse público (construção de uma sociedade justa e solidária).

Junto à peça recursal, o contribuinte trouxe aos autos cópias (i) do PER/DCOMP, (ii) do comprovante de pagamento de DARF, (iii) de parte do livro Razão Analítico, (iv) de parte do livro Diário Geral, acompanhada dos termos de abertura e

encerramento, bem como do registro na Jucesp, (v) de parte do Balancete de Suspensão, (vi) das DCTFs original e retificadora e (vii) de documentos societários (fls. 44 a 115).

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Hécio Lafetá Reis

O recurso é tempestivo, atende as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Conforme se verifica do relatório supra, a compensação declarada por meio de PER/DCOMP não foi homologada pela repartição de origem pelo fato de que o crédito pleiteado já se encontrava vinculado a outro débito da titularidade do contribuinte, decisão essa mantida pela DRJ Campinas/SP por ausência de provas que pudessem infirmar a decisão impugnada.

A par da decisão da DRJ Campinas/SP, em que a questão da prova do indébito foi posta como condicionante ao reconhecimento do direito creditório, o contribuinte traz aos autos cópias de outros documentos e de parte da escrituração contábil-fiscal que, de acordo com seu entendimento, seriam bastantes à comprovação do direito creditório pleiteado.

De acordo com o art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal (PAF), aplicável na discussão de processos envolvendo compensação tributária, cabe ao impugnante o ônus da prova de suas alegações contrapostas à decisão de não homologação baseada na DCTF e na base de dados de arrecadação, prova essa que deve ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade.

O referido art. 16 do PAF assim dispõe:

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

*I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;*

*II - a qualificação do impugnante;*

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e **provas** que possuir;*  
(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) – Grifei

(...)

*§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

Nos processos administrativos originados de pleito do interessado, como o de pedidos de restituição e de declaração de compensação, “prevalece o princípio do dispositivo, de modo que a atividade probatória deve se desenvolver dentro dos limites do pedido formulado pelo contribuinte. O regime jurídico da prova nesta classe de processos administrativos tributários aproxima-se muito mais do regime jurídico da prova do processo civil, com as peculiaridades decorrentes do fato de que a prova é produzida e apreciada no âmbito administrativo”<sup>1</sup>

A DCTF retificadora trazida aos autos por cópia pelo contribuinte no momento da apresentação da Manifestação de Inconformidade não era apta, por si só, a comprovar o direito reclamado, dado que desacompanhada da escrituração contábil-fiscal, situação essa configuradora da preclusão, tendo em vista que a prova não foi produzida no momento processual adequado.

Ao ser alertado pelo julgador de piso acerca da necessidade de comprovação dos dados declarados, o Recorrente carrega aos autos novos elementos probatórios, estes extraídos de sua escrituração contábil-fiscal, cuja aptidão à comprovação do indébito reclama por uma análise minuciosa dos valores e demais dados envolvidos.

Contudo, antes de se adentrar à análise da documentação trazida aos autos apenas em grau de recurso, necessário se torna perquirir acerca da possibilidade de superação da preclusão processual prevista nos dispositivos do PAF acima reproduzidos.

A meu ver, a preclusão processual, associada ao princípio constitucional da celeridade processual, deve ser sopesada com outros elementos normativos, como o princípio da vedação ao enriquecimento ilícito e o princípio da verdade material, em que a apuração da verdade dos fatos pelo julgador administrativo vai além das provas trazidas aos autos pelo interessado, assim como o princípio da legalidade, pois o contribuinte deve recolher o tributo devido nos limites da previsão normativa, nem mais, nem menos.

Encontrando-se nos autos o elemento probatório apto a comprovar o direito alegado, ignorá-lo, sob o manto da preclusão processual, equivale, a meu ver, a romper com os princípios do não confisco e da capacidade contributiva, pois que se estará tributando parcela do patrimônio cuja intributabilidade fora assegurada pela Constituição e pelas leis instituidoras dos tributos.

Nos casos da espécie ao ora analisado, em que os pedidos de ressarcimento/restituição e as declarações de compensação são analisados por meio de processamento eletrônico, a partir de cruzamento dos dados existentes nas informações até então prestadas pelo interessado, a questão da prova documental é suscitada somente na decisão de primeira instância, situação essa que faz incidir a ressalva presente na alínea “c” do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), dado que o Recorrente está apresentando provas em contraposição às razões posteriormente trazidas aos autos pela Delegacia de Julgamento.

<sup>1</sup> BIANCHINI, Marcela Cheffer. O prazo para apresentação de provas no processo administrativo tributário e os princípios da verdade material e da ampla defesa. Brasília: ESAF, 2008, p. 25. (Disponível em: [www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/biblioteca/monografias/marcela\\_cheffer.pdf](http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/biblioteca/monografias/marcela_cheffer.pdf). Consulta realizada em 3 de setembro de 2012).  
Forme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

No despacho decisório, somente os dados relativos ao pagamento efetuado e aos declarados em DCTF foram objeto de questionamento por parte da autoridade administrativa, não tendo havido, até então, qualquer referência à escrituração contábil-fiscal do sujeito passivo e aos documentos que a lastreiam. Somente a partir da decisão de primeira instância a questão da prova escritural é apontada como elemento imprescindível à apreciação da matéria controvertida.

Ainda que o Recorrente estivesse obrigado a demonstrar o direito alegado desde o primeiro momento de sua intervenção no processo, ele o fez com base nos elementos probatórios por ele considerados suficientes à comprovação de suas alegações, tendo havido a arguição da necessidade de apresentação da prova escritural apenas na decisão da DRJ Campinas/SP, após o que ele traz aos autos as provas reclamadas pelo julgador *a quo*.

Como nos ensina Leandro Paulsen, Renê Bergmann Ávila e Ingrid Schroder Sliwka<sup>2</sup>, o rigor da regra da preclusão no Processo Administrativo Fiscal (PAF), relativamente à juntada de documentos após a impugnação, “viola frontalmente o princípio da ampla defesa e impede que se alcance a verdade material, sob o pretexto de acelerar a tramitação do processo”, tendo relevância o art. 3º, inciso III, da Lei nº 9.784, de 1999, que dispõe “que é direito do administrado a apresentação das alegações e juntada de documentos a qualquer tempo, antes da decisão”.

Ainda que a Lei nº 9.784, de 1999, se aplique ao PAF somente de forma subsidiária, seus dispositivos devem ser considerados e interpretados conjuntamente com as regras específicas que regem o contraditório administrativo, em busca da norma aplicável a cada caso levado à apreciação da autoridade julgadora administrativa.

No presente caso, não se vislumbra que o contribuinte tenha agido de forma desidiosa ou procrastinatória, tendo demonstrado, desde o início de sua participação no processo, interesse em comprovar o seu direito, assim como o erro cometido na declaração e no recolhimento do tributo devido no período, não se podendo, a meu ver, imputar um rigor demasiado à regra da preclusão, quando se sabe que o processo administrativo se informa pelo formalismo moderado, conforme vasta jurisprudência do CARF<sup>3</sup>.

Feitas essas considerações, passa-se à análise dos elementos probatórios presentes nos autos, considerando que todos os anexos ao recurso voluntário foram autenticados pela repartição de origem, constando do Termo de Análise de Solicitação de Juntada (fl. 116) que nenhum documento apresentado pelo Recorrente fora rejeitado.

Consta do PER/DCOMP (fls. 44 a 49) que o contribuinte pretendia compensar crédito decorrente de pagamento a maior da Cofins, do período de apuração outubro de 2005, com débitos de outros tributos de sua titularidade, estes no montante de R\$ 2.015,44.

Segundo o PER/DCOMP, o DARF (fl. 50) e o despacho decisório (fls. 28 a 30), foi recolhido aos cofres públicos, em 11 de novembro de 2005, a título de Cofins devida

<sup>2</sup> PAULSEN, Leandro, ÁVILA, Renê Bergmann, SLWKA, Ingrid Schroder. Direito processual tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado e Editora, 2012, pp. 119 a 122.

<sup>3</sup> Acórdão 2802-002.015, processo 10930.002812/2008-16, publicado em 11/3/2013; acórdão 2802-002.029, processo 10183.003172/2008-53, publicado em 5/3/2013; acórdão 1102-000.474, processo 11020.002161/2005-39, publicado em 30/6/2011; dentre outros. 08/2001

em outubro de 2005 o valor de R\$ 8.366,00, do que exsurgira um indébito no montante de R\$ 3.097,77, pelo fato de que a contribuição devida no período seria de R\$ 5.268,23.

De acordo com o Razão Analítico (fl. 51), fora escriturada uma provisão de Cofins do mês outubro/2005 no valor de R\$ 8.366,00, assim como créditos da contribuição no mesmo período de R\$ 1.372,79 e R\$ 1.724,98, totalizando R\$ 3.097,77, e um saldo final a recolher de R\$ 5.268,23, que corresponde exatamente à diferença entre a provisão efetuada e os créditos apurados.

No livro Diário Geral (fls. 52, 53 e 59), por seu turno, devidamente registrado na Junta Comercial e acompanhado dos termos de abertura e encerramento, os valores supra referenciados podem também ser extraídos, corroborando, ainda mais, a defesa do Recorrente.

No Balancete de Suspensão (fl. 55), colhem-se as seguintes informações:

|   | CONTA                                      | VALOR (R\$) | Folha |
|---|--------------------------------------------|-------------|-------|
| 1 | Receita Bruta Operacional                  | 110.079,00  | 56    |
| 2 | Cofins sobre o faturamento                 | 8.366,00    | 56    |
| 3 | Gastos gerais com serviços não cumulativos | 18.063,07   | 57    |
| 4 | Crédito Cofins não cumulativo              | 1.372,79    | 57    |
| 5 | Encargos de depreciação                    | 22.697,15   | 57    |
| 6 | Crédito Cofins sobre encargos depreciação  | 1.724,98    | 57    |
| 7 | Contribuição devida (2-4-6)                | 5.268,23    |       |
| 8 | Indébito (2-7)                             | 3.097,77    |       |

Verifica-se, portanto, que a escrituração contábil-fiscal vai ao encontro dos argumentos de defesa do Recorrente, coincidindo com os valores declarados na DCTF retificadora (fl. 20).

Note-se que se trata de um conjunto probatório robusto, composto da escrituração contábil-fiscal da pessoa jurídica, em que todos os requisitos formais foram observados, inexistindo qualquer indício que possa fragilizar o teor dos lançamentos contábeis ali efetuados.

Poder-se-ia argumentar que, no presente caso, considerando que o Recorrente não trouxe aos autos os documentos fiscais que embasam a sua escrituração, dever-se-ia observar a regra contida no art. 923 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 1999) que determina que “[a] escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e **comprovados com documentos hábeis**, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º.” (grifei)



Por outro lado, não se pode ignorar que, no momento em que a autoridade administrativa de origem decidira por não homologar a compensação declarada pelo contribuinte, ela restringiu a análise aos dados presentes na DCTF, no DARF e no PER/DCOMP, dados esses referentes ao direito creditório pleiteado e ao pagamento efetuado, não tendo sido questionada a apuração da base de cálculo da contribuição declarada.

Nesse sentido, considerando que a decisão de origem decorreria tão somente do batimento entre pagamento e crédito declarado, os demais valores envolvidos na apuração do tributo devido, como a base de cálculo da contribuição, não questionados pela Fiscalização, não compõem a controvérsia presente neste processo.

A autoridade administrativa poderia ter intimado o contribuinte para comprovar os demais dados abrangidos pela matéria sob fiscalização, mas, ao contrário, decidiu restringir a sua análise aos valores relativos ao pagamento efetuado e ao direito creditório declarado e, uma vez comprovado, com base na escrituração contábil-fiscal, o erro cometido pelo sujeito passivo no preenchimento da DCTF original, tem-se por comprovada a sua defesa nos limites da controvérsia constante dos autos.

Determinar a reabertura da fiscalização empreendida na origem com a ampliação da matéria a ser analisada, a meu ver, extrapola a competência deste Colegiado, pois é da competência da Receita Federal a gestão e a execução das atividades de fiscalização no âmbito federal.

Nesse contexto, uma vez comprovado o erro cometido no preenchimento da DCTF original, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator