



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

Processo nº 13896.906173/2009-94
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3803-004.134 – 3ª Turma Especial
Sessão de 24 de abril de 2013
Matéria COFINS - RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO
Recorrente ELAINE LOPES DA SILVA S/C LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/11/2004 a 30/11/2004

INDÉBITO. RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer a decisão administrativa que não reconheceu o direito creditório e não homologou a compensação, amparada em informações prestadas pelo sujeito passivo e presentes nos sistemas internos da Receita Federal na data da ciência do despacho decisório.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Belchio Melo de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Belchior Melo de Sousa (Presidente), Hélcio Lafetá Reis (Relator), Paulo Guilherme Deloured (Suplente), João Alfredo Eduão Ferreira, Juliano Eduardo Lirani e Adriana Oliveira e Ribeiro (Suplente).

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 14 de janeiro de 2005, referente a crédito decorrente de alegado pagamento a maior da Cofins, período de apuração novembro de 2004, no valor de R\$ 114,28, destinado a quitar débito 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 requereu o cancelamento do despacho decisório, alegando que cometera equívoco no preenchimento da DCTF do 4º trimestre de 2004, entregue em 11/2/2005, quando fora declarado o valor total do pagamento como débito apurado, valor esse que deveria ter sido reduzido da parcela indevida da contribuição.

Segundo o então Manifestante, quando da emissão da nota fiscal nº 029 no mês de novembro/2004, sofrera retenção da contribuição no valor de R\$160,92, sendo que, por ocasião do recolhimento efetuado por meio de DARF, quitara um montante de R\$ 251,99, quando o correto seria de R\$ 91,07, em razão do valor que já havia sido retido antecipadamente.

Ainda segundo ele, em 14/1/2005, solicitara a compensação parcial da contribuição retida na fonte, na parcela de R\$ 114,28, com a contribuição devida no mês de dezembro de 2004, tendo retificado a DCTF em 13/7/2009, para ajustar a declaração à realidade fática apontada.

Junto à Manifestação de Inconformidade, o contribuinte trouxe aos autos cópias do despacho decisório, da Nota Fiscal de Serviços nº 029, do comprovante de pagamento de DARF, do PER/DCOMP, da DCTF original e da DCTF retificadora (fls. 11 a 45).

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*

Data do fato gerador: 30/11/2004

DCTF. RETIFICAÇÃO. NECESSIDADE DE PROVA.

A retificação da declaração pela contribuinte, que exclui o valor devido do tributo originariamente informado, não é pressuposto para reconhecimento do indébito. Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da existência do crédito declarado, para possibilitar a aferição de sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. CRÉDITO. NÃO COMPROVAÇÃO. EFEITO.

A falta de comprovação do crédito objeto da Declaração de Compensação apresentada impossibilita a homologação da compensação declarada.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Arguiu o relator *a quo* que “a simples retificação da DCTF, para reduzir débitos declarados não pode ser acolhida como argumento de defesa, uma vez que a manifestação de inconformidade deve ser dirigida a apontar erros que teriam sido cometidos na análise do direito creditório do contribuinte em relação aos dados registrados nos Sistemas da Receita Federal do Brasil, que são alimentados pelas informações prestadas pelos contribuintes através das declarações fiscais.” (fl. 57)

Aduziu, também, o julgador de primeira instância que, de acordo com o art. 170 do Código Tributário Nacional (CTN), nos procedimentos de compensação, exigem-se a liquidez e a certeza dos créditos pleiteados, em razão do que, “instaurado o contencioso administrativo, qualquer alteração nas declarações prestadas deve estar comprovada pela demonstração do *quantum* recolhido indevidamente, mediante a apresentação de documentação hábil e suficiente, consistente na escrituração contábil/fiscal do contribuinte, passível de confirmar a efetiva natureza da operação, a ocorrência do fato gerador do tributo, a base de cálculo e a alíquota aplicável, para o fim de se conferir a existência e o valor do indébito tributário.” (fl. 58)

Segundo o julgador, a única prova documental juntada aos autos foi a Nota Fiscal de prestação de serviços com as retenções obrigatórias dos tributos devidos, não se prestando esse documento, por si só, à sustentação do suposto direito de crédito.

Irresignado, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário e reitera seu pedido de cancelamento do despacho decisório, repisando os mesmos argumentos de defesa, sendo ressaltado que, da receita de faturamento auferida no mês de novembro de 2004, no montante de R\$ 20.506,63, relativa à emissão das notas fiscais nº 28, 29 e 31, dever-se-ia abater o valor de R\$ 12.106,94, referente a exportação, do que resultaria uma base de cálculo da contribuição da ordem de R\$ 8.399,67 e uma contribuição devida de R\$ 251,99.

Da contribuição apurada, dever-se-ia deduzir o valor retido quando da emissão da nota fiscal nº 029, do que resultaria o valor a ser pago de R\$ 91,97, conforme constou da DIPJ entregue em 2/6/2005.

Segundo o Recorrente, ao invés de recolher o valor de R\$ 91,97, quitou o montante de R\$ 251,99, conforme constou da DCTF, declaração essa que veio a ser retificada em 17/7/2009, com a vinculação do débito de R\$ 91,97 ao DARF pago de R\$ 251,99.

Junto à peça recursal, o contribuinte traz aos autos cópias (i) das notas fiscais nº 28, 29 e 31, emitidas, respectivamente, em 5, 11 e 26 de novembro de 2004, (ii) de parte do livro Diário Geral, acompanhada dos termos de abertura e encerramento, (iii) da DIPJ 2005 entregue em 2 de junho de 2005, (iv) do comprovante de pagamento de DARF, (v) da DCTF original entregue em 11 de fevereiro de 2005, (vi) da DCTF retificadora apresentada em 13 de

julho de 2009, (vii) das notas fiscais nº 30, 32 e 33, emitidas, respectivamente, em 3, 16 e 23 de dezembro de 2004, (viii) do PER/DCOMP, (ix) de parte do Razão Analítico, acompanhada de termos de abertura e de encerramento e (x) de partes do balanço patrimonial e da Demonstração do Resultado do Exercício (fls. 72 a 166).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hélcio 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 confirmar as alegações do então Manifestante, tendo sido considerada insatisfatória a apresentação de cópia(s) da(s) nota(s) fiscal(is) a que o contribuinte se referira na peça recursal.

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”¹

Os documentos trazidos aos autos por cópias pelo contribuinte no momento da apresentação da Manifestação de Inconformidade não eram aptos, por si sós, a comprovar o direito reclamado, dado que desacompanhados 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

¹ 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. Consulta realizada em 3 de setembro de 2012).

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.

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 Sliwka², 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 CARF³.

Feitas essas considerações, passa-se à análise dos elementos probatórios presentes nos autos.

Para se confirmar ou não o direito pleiteado, torna-se necessário que se comprovem os seguintes elementos arguidos pelo Recorrente:

² 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.

³ 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.

1º) receita de faturamento auferida no mês;

2º) a operação de exportação a ser deduzida para a apuração da base de cálculo da contribuição;

3º) a base de cálculo da contribuição no período e a contribuição devida;

4º) o valor retido antecipadamente;

5º) o recolhimento indevido ou maior que o devido.

A tabela a seguir aponta os valores discutidos no processo que reclamam por comprovação:

CONTA	VALOR (R\$)
Faturamento	20.506,63
Receita de Exportação	12.106,94
Base de cálculo da contribuição	8.399,69
Contribuição apurada	251,99
Contribuição retida	160,92
Contribuição devida	91,07
Contribuição paga (DARF)	251,99
Indébito	114,28

O valor do faturamento encontra-se comprovado a partir do (i) somatório dos valores constantes das notas fiscais nº 28, 29 e 31 (fls. 72 a 74), do (ii) somatório das contas “Clientes” e “Venda à vista” do Livro Diário Geral (fls. 75 e 78) e da (iii) DIPJ 2005 entregue em 2 de junho de 2005 (fl. 110).

Pretende o Recorrente comprovar a receita de exportação, enquanto elemento redutor da base de cálculo da contribuição em razão da imunidade, com base na (i) nota fiscal nº 31 (fl. 74), na (ii) conta “Venda à vista” do Livro Diário Geral (fl. 78) e na (iii) DIPJ 2005 entregue em 2 de junho de 2005 (fl. 110). Contudo, para se ter como comprovada uma operação de exportação de serviços, há necessidade de se trazer aos autos, além dos documentos mencionados, o contrato de compra e venda internacional, a fatura e o contrato de câmbio, sem os quais não se pode atestar, peremptoriamente, a efetiva entrega dos serviços ao destinatário domiciliado no exterior. Note-se que a nota fiscal nº 31 (fl. 74) e a conta “Venda à vista” do Livro Diário Geral (fl. 78) apresentam dados genéricos relativos ao destinatário da prestação de serviços, constando que o pagamento pelo serviço fora efetuado à vista por meio de simples depósito na conta-corrente mantida pelo Recorrente no Banco do Brasil, inexistindo qualquer referência aos contratos de venda e de câmbio e à fatura correspondentes. Observe-se, ainda, que a pessoa jurídica destinatária do serviço, identificada como Sinon Chemical Co.

Ltd., opera no Brasil sob a denominação Sinon do Brasil Ltda., conforme se verifica no site www.sinon.com.br.

Registre-se que, de acordo com a Coordenação-Geral de Mercado Externo do Departamento de Políticas de Comércio e Serviços da Secretaria de Comércio e Serviços do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, os principais documentos utilizados na exportação de serviços são: 1) Contrato de compra e venda internacional 2) Nota Fiscal 3) Fatura Invoice ou Fatura Pró-Forma 4) Fatura Comercial ou Commercial Invoice 5) Contrato de câmbio ou Contrato de Câmbio Simplificado⁴.

Apenas com a nota fiscal, não se consegue obter as informações comprobatórias da exportação de serviços, havendo necessidade de documentos adicionais que evidenciem que os serviços destinaram-se a pessoa domiciliada no exterior.

Considerando a fragilidade da prova no que tange a essa questão, conclui-se que permitir a produção futura de novas provas nesta instância de julgamento é elastecer para além do razoável e do proporcional os princípios do formalismo moderado e da verdade material, dado que se está diante de um processo impulsionado pelo interessado, e não pela Administração tributária, cujo *onus probandi* a ele compete.

Em face da ausência de comprovação da receita de exportação com base em documentação hábil e idônea, tem-se por prejudicada a aferição dos demais itens identificados na tabela supra, pois que dependentes da base de cálculo apurada após a subtração da receita de exportação.

Veja-se que, considerando o faturamento total do mês (R\$ 20.506,63), sem a exclusão da receita de exportação (R\$ 12.106,94), a base de cálculo da contribuição passa a coincidir com o faturamento e, aplicando-se a alíquota de 3%, tem-se uma contribuição devida no mês de R\$ 615,19. Subtraindo-se a retenção de R\$ 160,92, o valor a ser recolhido passa a ser de R\$ 454,27, valor esse superior ao efetivamente pago pelo contribuinte (R\$ 251,99), do que se conclui pela ausência de comprovação do indébito reclamado.

Nesse contexto, por ausência de prova da existência do direito creditório, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator

⁴ http://www.desenvolvimento.gov.br/arquivos/dwnl_1294259649.pdf; pesquisa efetuada em 1º de abril de 2013.

Processo nº 13896.906173/2009-94
Acórdão nº **3803-004.134**

S3-TE03
Fl. 192



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por HELCIO LAFETA REIS em 25/04/2013 15:36:48.

Documento autenticado digitalmente por HELCIO LAFETA REIS em 25/04/2013.

Documento assinado digitalmente por: BELCHIOR MELO DE SOUSA em 07/05/2013 e HELCIO LAFETA REIS em 25/04/2013.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 11/05/2018.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP11.0518.15501.3Q7K

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:

B80583501F7C399FC78A7D1C40793DA3460C89A8