



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.902166/2012-12
Recurso Voluntário
Resolução nº **3402-003.377 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 25 de novembro de 2021
Assunto DILIGÊNCIA
Recorrente EMPRESA BRASILEIRA DE TELECOMUNICACOES S A
EMBRATEL
Interessado 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, nos termos do voto da relatora.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renata da Silveira Bilhim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado(a)), Cynthia Elena de Campos, Marcos Antonio Borges (suplente convocado(a)), Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Jorge Luis Cabral substituído pelo Conselheiro Marcos Antonio Borges.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 12-82.421, proferido pela 17ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade da contribuinte.

A decisão recorrida possui a seguinte ementa, *in verbis*:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/08/2007 a 31/07/2008

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-003.377 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16682.902166/2012-12

Não padece de nulidade a decisão, lavrada por autoridade competente, contra a qual o contribuinte pode exercer o contraditório e a ampla defesa, onde constam os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. ALEGAÇÃO SEM PROVAS.

Cabe ao contribuinte no momento da apresentação da manifestação de inconformidade trazer ao julgado todos os dados e documentos que entende comprovadores dos fatos que alega.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PERÍCIA.

A autoridade julgadora de primeira instância indeferirá as diligências e perícias que considerar prescindíveis ou impraticáveis, fazendo constar do julgamento o seu indeferimento fundamentado.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Por bem retratar os fatos que gravitam em torno da presente demanda, reproduzo o relatório desenvolvido pela DRJ e retratado no Acórdão recorrido, o que passo a fazer nos seguintes termos:

Trata-se da análise de pedido de compensação em virtude de pagamento indevido a maior de Cofins - cód. 2172, referente ao período 09/2007.

O processo nº 16682.720655/2011-77 foi formalizado para a guarda de documentos comprobatórios utilizados na análise de pedidos de restituição e de ressarcimento e de declarações de compensação da empresa em epígrafe, que se encontravam no fluxo automático do sistema SCC na situação “ANÁLISE SUSPENSA – SELECIONADO PARA ANÁLISE DO USUÁRIO”, em observância ao disposto no art. 32 da Norma de Execução Codac/Cosit/Cofis/Cocaj/Cotec nº 6, de 21 de novembro de 2007.

Para a averiguação da consistência do direito creditório pleiteado, o contribuinte foi intimado a apresentar os elementos e justificativas constantes da Int. Diort – 130/2012 (fls. 137/138 do processo nº 16682.720655/2011-77), abaixo reproduzida, em parte:

a) Justificar a redução do débito na forma abaixo indicada, apresentando demonstrativo de apuração da base de cálculo que resultou no valor total pago do tributo, demonstrando, ainda, quais foram os ajustes efetuados que culminaram na retificação do valor originalmente apurado, juntando documentação contábil/fiscal que respalde tal procedimento;

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-003.377 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16682.902166/2012-12

PERDCOMP ativo	Tributo	Cód. Receita	PA	Valor DCTF original	Valor DCTF retificadora ativa
157507758523120813040276	COFINS	2172	AGO/2007	R\$ 26.256.467,97	R\$ 24.992.447,97
070575352123120813044203	COFINS	2172	SET/2007	R\$ 25.228.557,32	R\$ 24.232.587,32
048477375023120813047914	COFINS	2172	OUT/2007	R\$ 26.274.215,05	R\$ 25.184.687,76
205316342223120813040871	COFINS	2172	NOV/2007	R\$ 8.353.484,53	R\$ 7.192.620,33
355488741323120813048324	COFINS	2172	DEZ/2007	R\$ 25.564.577,90	R\$ 25.077.729,02
393274066623120813045309	COFINS	2172	JAN/2008	R\$ 28.511.289,06	R\$ 27.253.619,75
091371659323120813042335	COFINS	2172	FEV/2008	R\$ 24.342.067,07	R\$ 23.246.020,61
180176000423120813045939	COFINS	2172	MAR/2008	R\$ 27.671.920,76	R\$ 27.023.229,32
313569915023120813048488	COFINS	2172	ABR/2008	R\$ 27.037.554,52	R\$ 26.222.342,45
219047581123120813043667	COFINS	2172	MAI/2008	R\$ 28.216.173,43	R\$ 27.785.434,30
009501709023120813042325	COFINS	2172	JUL/2008	R\$ 30.046.376,24	R\$ 29.542.388,63

Quadro 1

b) Apresentar cópia do Balancete Contábil do período de apuração em exame;

c) Apresentar cópias dos livros Diário e Razão nos quais estejam registrados os lançamentos pertinentes aos valores a pagar e a respectiva retificação;

d) Demais documentos e justificativas que julgue-se pertinentes e que possibilitem, de maneira inequívoca, a perfeita identificação da retificação procedida;

Em resposta o contribuinte forneceu a documentação constante às fls. 139/176 do processo nº 16682.720655/2011-77. Por meio do despacho decisório de fls. 460/463, a Demac/RJO não homologou a compensação declarada.

No Relatório da Intervenção fls. 624/627 do processo nº 16682.720655/2011-77, que amparou o referido despacho decisório foi consignado o seguinte:

“Alega, à fl. 139, que a redução dos débitos contantes no Quadro 1 foi procedida em virtude de fruição do direito à não-incidência de Cofins sobre receitas oriundas da prestação de serviços para residentes no exterior, nos termos do inc. II, art. 6º da Lei 10.833/2003, o qual reproduzimos abaixo:

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

(...)

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Fica claro, da leitura do dispositivo acima reproduzido, que a fruição do direito se condiciona a dois requisitos: a) que a receita seja de exportação do serviço; e b) que a receita represente ingresso de divisas no país, isto é, que seja internalizada. Assim, com cunho de comprovação desse fim, o contribuinte apresentou cópias de balancetes internos, e cópias de contratos de câmbio de venda de moeda estrangeira, sob a alegação de que tais contratos representam ingresso de divisas de receitas oriundas da exportação de serviços.

Porém, cabe observar que a mera apresentação de contratos de câmbio é absolutamente insuficiente, já que antes deve-se evidenciar a exportação em si do serviço, e posteriormente evidenciar o nexo entre o exportado e o internalizado por meio de contratos de venda de moeda estrangeira e notas

fiscais de exportação - ou pelo menos algum outro documento válido gerado por terceiros.

Cabe igualmente observar que é ônus do contribuinte demonstrar de plano os direitos pleiteados perante o fisco, quaisquer que forem estes, e especialmente os concernentes à fruição de benefícios fiscais, donde se conclui que, para tal fim, é ele quem deve indicar claramente, na informação contábil gerada pelo mesmo, onde estão os dados conclusivos do direito à fruição do benefício, com embasamento em documentação de suporte.

Analisando-se a resposta à intimação 130/2012, nota-se que o contribuinte não atendeu os itens pedidos. Não apresentou os lançamentos respectivos do Diário com as retificações procedidas, ou tampouco indicou na informação contábil de onde se depreende a existência de direito creditório e de direito ao benefício fiscal. Além disso os balanços contábeis foram apresentados por Saldo de Contas, com Contas de Resultado, aparentemente, comportando natureza devedora, ou lançamentos a débito, como por exemplo a conta de Receita 51000500 SOLUÇÃO NÚMERO ÚNICO NACIONAL – MENSALIDADE (fl. 146), cujo Saldo no Período Apurado de 01.2007 a 08.2007 foi de R\$ 913.721,44, enquanto no Período Apurado de 01.2007 a 07.2007 foi de R\$ 995.546,11. Isto é, a Conta de Receita diminuiu em R\$ 81.824,67. Assim, é impossível concluir pela consistência da informação contábil fornecida por falta de clareza da mesma.

À despeito dos problemas apontados, pensando-se na verdade material do Direito Creditório, foi gerada a intimação 606 de 2012, onde se pediu o seguinte:

a) Apresentar planilha eletrônica, no formato Excel ou BrOffice Calc, com a relação dos contratos de câmbio relacionados no ANEXO IV da Resposta à Intimação 130/2012 (cujo resumo segue anexado à esta Intimação), discriminados por valor (em Reais e na moeda estrangeira objeto do Contrato de Câmbio), discriminados também por Nota Fiscal ou Invoice, evidenciando a Exportação do Serviço ;

b) Apresentar cópias autenticadas das Notas Fiscais e/ou Invoices acima solicitados, em formato digital;

c) Demais documentos e justificativas, em formato digital, que julgue-se pertinentes e que possibilitem, de maneira inequívoca, a perfeita identificação da retificação procedida;

Os arquivos digitais solicitados deverão ser gravados no formato disposto no ADE Cofins nº 15 (alterado pelo ADE COFIS n.º 25, de 07/06/2010), e submetido a validação e autenticação pelo programa SVA (disponível no sítio da RFB na internet (www.receita.fazenda.gov.br), no link “Download de Programas → Programas para empresas → SVA - Sistema Validador e Autenticador de Arquivos Digitais”. Após a validação e autenticação, os arquivos digitais a serem apresentados à RFB em meio digital (CD não regravável, padrão de gravação ISO-9660 ou DVD não regravável, padrão de gravação UDF). A entrega do(s) CD/DVD será feita acompanhada da seguinte documentação:

1. Descrição Detalhada dos Arquivos, conforme item 3.1 do ADE Cofis 15/2001;

2. Relatórios de Mensagens da Validação (de apresentação obrigatória quando houver erros /avisos no Recibo de entrega;

3. *Recibo de entrega de Arquivos Digitais – Gerado pelo sistema SVA, o qual deverá ser assinado pelo representante legal da empresa e pelo responsável técnico pela geração dos arquivos digitais.*

O contribuinte apresentou a documentação constante às fls. 558/623, porém, novamente, a mesma veio incompleta. O contribuinte arbitrou como mês para escopo de auditoria, em função do alegado alto volume de documentos, o mês de novembro de 2007. Entretanto tal prerrogativa é da Autoridade Tributária que efetivamente está auditando a empresa. Outrossim, ainda que tal mês fosse eleito para mês de auditoria, as informações fornecidas são insatisfatórias para comprovação do Direito Creditório pleiteado, ou ainda para fruição de benefício fiscal.

A documentação que, de acordo com o contribuinte, se refere ao mês de novembro de 2007 são os arquivos constantes no anexo ao “pdf” da fl. 623, de nome DOC IV a XI (fl. 559), não contém nenhuma nota fiscal, ou documento fornecido por terceiros, em que se demonstre a exportação do serviço de telecomunicações desse mês. Os DOC V a XI são cópias simples de contratos de câmbio que já haviam sido fornecidos, e o DOC IV é cópia simples de documento que se refere somente à Verizon Business, presumivelmente a título de exemplificação em face de um alegado alto volume de dados.

Caso busquemos ainda algum fumus de verdade material, esta resta prejudicada por completo quando constatamos que o VOICE SETTLEMENT RECONCILIATION do Invoice da Verizon se refere a julho de 2007, e não a novembro, ou que o MONTHLY TELEPHONE STATEMENT igualmente se refere ao mês de julho.

Cabe por fim frisar que mesmo que tal documentação fosse referente ao mês de novembro de 2007, que toda a documentação de todos os meses houvesse sido apresentada, os invoices e as faturas apresentadas não permitem que se deduza que a diferença entre “Contas a Receber” e “Contas a Pagar” se referem, na totalidade, à exportação de serviços. Some-se a isto que o contribuinte foi intimado claramente, nos termos do item “a)” da intimação 606 de 2012, a “[a]presentar planilha eletrônica, no formato Excel ou BrOffice Calc, com a relação dos contratos de câmbio relacionados no ANEXO IV da Resposta à Intimação 130/2012 (cujo resumo segue anexado à esta Intimação), discriminados por valor (em Reais e na moeda estrangeira objeto do Contrato de Câmbio), discriminados também por Nota Fiscal ou Invoice, evidenciando a Exportação do Serviço;”, o que não foi feito.

CONCLUSÃO

Assim, considerando que a EMBRATEL descumpriu os termos das intimações, e não apresentou os elementos mínimos necessários à fruição de benefício fiscal, ou tampouco ao reconhecimento de direito creditório daí decorrente, por carência de comprovação material do direito, conclui-se que não há Direito Creditório por parte da EMBRATEL relativo às DCOMP objeto deste Relatório.

A interessada se insurgiu contra o despacho decisório por meio da manifestação de inconformidade de fls. 3/45 na qual alega em resumo que:

- Retificou a DACTON e a DCTF do período em exame para excluir da base de cálculo inicialmente aferida os montantes relativos à parcela da COFINS abrangida por isenção e que, portanto, não deveria ter sido oferecida à tributação;

- A declaração retificadora substitui, integralmente, a declaração original, nos termos da legislação regulamentar e da farta jurisprudência atinente à matéria;

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-003.377 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16682.902166/2012-12

- Em virtude do critério normativo escolhido pela Receita Federal, uma vez feita a retificação da DCTF, a declaração primeira desfalece, perde sua existência enquanto fato jurídico.

- A retificação das declarações, com a exclusão das receitas submetidas à isenção da COFINS, acabou por evidenciar pagamento de tributo a maior do que era devido, originando um crédito a favor da Requerente que fundamentou o pedido de compensação em comento;

- A Autoridade Fiscal deixou de homologar o crédito sob a alegação de que a empresa não teria comprovado a razão da “diminuição” das receitas tributáveis na DCTF;

- Diante da conclusão de que a Requerente não provou a origem das suas receitas de exportação, jamais poderia o Fisco simplesmente considerar que as bases de cálculo da COFINS, quanto aos meses em tela, corresponderia às originalmente (equivocadamente) declaradas, pois, neste momento, essas bases de cálculo representavam o completo void: o nada, absolutamente, em termos jurídicos;

- Em última análise, a Autoridade Fiscal, ao analisar o crédito pleiteado pela Requerente, acabou por se valer do Despacho Decisório para questionar as retificações da DACON e DCTF;

- É nulo o Despacho Decisório, pois configura veículo normativo individual e concreto inapto a questionar a composição da base de cálculo de tributo, e postular sua majoração;

- O despacho decisório não é meio legalmente previsto para modificar ou questionar elementos do lançamento por homologação levado a efeito pelo contribuinte (como, por exemplo, a base de cálculo). Esse último desiderato somente pode ser alcançado por meio de um lançamento de ofício, o qual, todavia, não foi formalizado no presente caso.

- Assim, se o Despacho Decisório ampara sua conclusão na alegação de que o débito da Requerente seria maior que o indicado na DACON e na DCTF juridicamente relevantes; e se, para confirmar essa alegação, a Autoridade Fiscal deveria ter formulado um lançamento de ofício, o qual, repita-se, não foi exarado; nada se pode constatar que não a nulidade do Despacho Decisório, com completo desvio de procedimento;

- Se algum questionamento porventura recaísse sobre a DACON e DCTF retificadoras, cujas transmissões as tornaram os únicos documentos válidos como declaração perante a Receita Federal, esse questionamento deveria ser deduzido por meio próprio, sendo aberta a fiscalização correspondente para culminar ou não na lavratura de Auto de Infração;

- É nulo o Despacho Decisório, porque desvirtuado ao papel de Auto de Infração, ensejando ilegal inversão do ônus da prova;

- É nulo o Despacho Decisório, em razão do inequívoco cerceamento ao direito de defesa imposto à Requerente;

- Referido cerceamento de defesa decorre da manobra sutil por meio da qual a Autoridade Fiscal passa a exigir, em sede de Despacho Decisório, os valores retificados em DCTF, sem esclarecer o porquê de entender que tais valores são devidos;

- O procedimento adotado pela Requerente para apurar a base de cálculo dos meses discutidos encontra-se em perfeita consonância com as regras legais e regulamentares pertinentes, bem como com a jurisprudência administrativa;

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-003.377 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16682.902166/2012-12

- O indébito em exame foi comprovado durante a fase de análise que precedeu o Despacho Decisório; sem prejuízo disso, a Requerente trouxe à colação elementos complementares de prova;

- Ainda que se insistisse em vislumbrar algum equívoco no procedimento adotado pela Requerente, este seria mera formalidade, da qual não poderia derivar a negativa à restituição do indébito, sob pena de se configurar hipótese de ilícito enriquecimento da Fazenda Pública, e exigência de tributo não previsto em lei.

- O despacho decisório baseou-se em premissa equivocada, ao analisar a tributação das receitas de exportação de serviços da Requerente de acordo com a Lei 10.833/2003.

- Isto porque a referida lei dispõe sobre a sistemática não-cumulativa de apuração da COFINS, da qual, como já mencionado, são expressamente excetuadas as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações.

- Se a sistemática aplicável à apuração da COFINS incidente sobre as receitas de prestação de serviços de telecomunicação é da cumulatividade, tal apuração não se rege pela Lei 10.833/2003, e sim pela Medida Provisória 2.158-35.

- Apenas com o advento da Medida Provisória 1.858-6, de 29 de junho de 1999 a referida isenção passou a ser condicionada ao efetivo ingresso de divisas no território nacional.

- As sucessivas reedições da mencionada Medida Provisória mantiveram essa condição, ainda hoje encontrada no artigo 14 da Medida Provisória 2.158-35/2001, que assim dispõe:

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1o de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

(...)

III - dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

(g.n.)

- Ocorre que para a correta compreensão da norma prevista nesse dispositivo legal, faz-se necessário perquirir a modalidade de condição a que estaria vinculado exercício do benefício fiscal em comento: trata-se de condição suspensiva ou condição resolutiva?

- Encarar o ingresso de divisas como condição resolutiva do benefício fiscal geraria algumas inconsistências com as próprias normas que veiculam o benefício.

- Em termos práticos e pautando-se a análise pelo caso concreto, a Requerente haveria de tributar as receitas oriundas da exportação de serviços quando do respectivo faturamento e apenas quando ocorresse o ingresso das divisas correspondentes seria possível reconhecer a isenção. Nessa ocasião seria efetuada uma exclusão da base de cálculo da COFINS correspondente ao valor repatriado.

- Este foi exatamente o procedimento observado pela Requerente, sendo também a melhor interpretação que se pode fazer da norma, haja vista que não se choca com o restante de seu conteúdo.

- Igualmente não merece prosperar o entendimento constante no r. despacho decisório de que as informações fornecidas pela Requerente seriam “insatisfatórias para a comprovação do Direito Creditório pleiteado”.

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-003.377 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16682.902166/2012-12

- Tal raciocínio foi construído sob a alegação de que a Requerente teria eleito o mês de novembro de 2007 como escopo para a apresentação de documentos por amostragem, tendo, contudo, apresentado, “VOICE SETTLEMENT RECONCILIATION” do Invoice da Verizon e “MONTHLY TELEPHONE STATEMENT” relativos ao mês de julho.

- Ora, o aparente descasamento relatado no r. despacho decisório como óbice ao reconhecimento das provas apresentadas, nada mais é do que o único mecanismo viável – e, como acima demonstrado, correto – para o reconhecimento da isenção que recai sobre a exportação de serviços que, conforme já explanado, está atrelada à condição suspensiva do ingresso de divisas.

- O que se insinua no despacho decisório é que a exclusão das receitas referentes à exportação de serviços da base de cálculo da COFINS deveria se dar no mês em que ocorreu o acordo de contas entre as operadoras.

- Ocorre que, como já mencionado, o ingresso de divisas no território nacional, condição ao reconhecimento da isenção, ocorre alguns meses após o acordo de contas e ao próprio pagamento efetuado pela operadora estrangeira à Requerente.

- Na prática, exigir que a exclusão se dê no próprio mês de faturamento, considerando-se o condicionamento expresso dessa exclusão ao ingresso de divisas, significaria exigir que a Requerente retificasse toda a sua escrituração fiscal e contábil cada vez que repatriasse valores recebidos das operadoras estrangeiras.

- Tal exigência não encontra qualquer amparo legal. A Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal disposta sobre o preenchimento da DACON e sua retificação que vigia à época dos fatos geradores (IN 590/05) tem redação bastante parecida com a da Instrução Normativa atualmente vigente (IN 940/09).

- Ambos os diplomas elencam como hipóteses que demandam a retificação do DACON as seguintes situações: (i) declaração de novos débitos; (ii) aumento ou redução DJ DRJ07 RJ Fl. 503 dos valores de débitos já informados e (iii) efetivação de qualquer alteração nos créditos informados em demonstrativos anteriores.

- Tais situações encontram-se arroladas no artigo 11, §1º da IN 590/05 e no artigo 14, §1º da IN 940/09.

- A situação versada nos presentes autos, qual seja, o repatriamento dos valores relativos à exportação de serviços pela Requerente não se enquadra em nenhuma dessas situações, pois não se trata de novo débito, nem de alteração dos débitos e créditos já informados. Trata-se, em verdade, de fato novo que deve ser retratado na escrita fiscal da Requerente sob pena de se tornar inócua a isenção que recai sobre as receitas de exportação de serviços.

- Com efeito, o procedimento adotado pela Requerente ao excluir os valores da base de cálculo da COFINS no mês de repatriamento não apenas é legítimo, como é o único mecanismo viável para que a isenção em questão possa ter efeitos práticos.

- Isto porque, além de a situação fática não se amoldar a nenhuma daquelas previstas na legislação para retificação do DACON, não há nada a ser retificado no procedimento adotado pela Requerente.

- Com efeito, somente haveria de se cogitar a retificação do DACON caso a Requerente tivesse incorrido em algum erro.

Fl. 9 da Resolução n.º 3402-003.377 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16682.902166/2012-12

- Ora, se, como dito, o procedimento adotado pela Requerente era o único viável para garantir a isenção das receitas de exportação de serviços, não se pode dizer que houve qualquer “erro” ou “omissão” que demande “emenda” ou “alinhamento”.

- Mencione-se ainda, que o reconhecimento da isenção apenas quando do efetivo ingresso de divisas foi, inclusive, favorável ao Fisco, uma vez que implicou antecipação de recolhimento de tributo. Desse modo, ainda que se tentasse verificar qualquer imperfeição na prática adotada pela Requerente, seria forçoso notar que dela não teria decorrido qualquer desvantagem ou prejuízo aos cofres públicos, pois o reconhecimento do crédito, no presente caso, em qualquer momento anterior ao ingresso de divisas implicaria a incidência de juros durante um lapso temporal maior.

- Em razão do enorme volume de documentos necessários à prova completa da correção de seu “modus operandi”, a Requerente elegeu um mês para a apresentação dos documentos por amostragem, qual seja, o mês de novembro de 2007.

- Por ocasião da resposta ao Termo de Intimação nº 130/12, a Requerente esclareceu que apresentaria a documentação comprobatória da exclusão da base de cálculo efetuada em novembro de 2007, no valor de R\$ 38.695.473,05.

- Para tanto, foi apresentada a memória de cálculo “Base de cálculo da Cofins – agosto de 2007 a julho de 2008” (Doc. XII anexo à resposta ao Termo de Intimação nº 130/12), indicando as exclusões efetuadas na base de cálculo da COFINS por mês.

- A referida memória de cálculo indica na linha “(-) Ingresso de divisas – Receita de Exportação” do mês de novembro de 2007, exatamente o valor de R\$ 38.695.473,05.

- Os valores repatriados em novembro de 2007, por sua vez, não foram compostos apenas por valores recebidos pela Requerente naquele mês, mas também por valores recebidos em meses anteriores que ainda não haviam sido repatriados.

- Foi também anexada à resposta ao Termo de Intimação uma planilha indicando os valores líquidos, em dólares, recebidos no exterior nos meses de agosto, setembro, outubro e novembro de 2007.

- A composição mensal dos valores recebidos no exterior, por operadora, com detalhamento dos valores a pagar e a receber relativos a cada uma delas também foi apresentada à Autoridade Fiscal (Docs. I, II, III e IV, anexos à resposta ao Termo de Intimação nº 130/12, relativos aos meses de agosto, setembro, outubro e novembro de 2007, respectivamente).

- A Requerente cuidou ainda de eleger algumas operadoras, entregando os documentos relativos às suas operações, em determinado mês. Relativamente a essas operadoras foram apresentados: encontro de contas, indicando valores a débito e a crédito e valor pago; demonstrativo da liquidação; “Statements” e reconhecimento dos valores devidos pela operadora com saldo devedor e “invoices”.

- Por fim, foram anexados à resposta da Requerente os contratos de câmbio comprovando o ingresso de divisas no mês de novembro de 2007 (Docs. V a XI).

- Resta claro, portanto, que para o mês eleito, a Requerente demonstrou a origem dos valores repatriados e excluídos da base de cálculo da COFINS, não restando dúvidas de que se referem a valores recebidos pela exportação de serviços de telecomunicações.

Fl. 10 da Resolução n.º 3402-003.377 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16682.902166/2012-12

- Assim, ao contrário do alegado no r. despacho decisório, a prova apresentada pela Requerente é plenamente suficiente à demonstração da exportação dos serviços e à origem dos valores repatriados, não havendo razões que justifiquem a não homologação da compensação pretendida.

- Sem prejuízo da suficiência das provas trazidas durante a auditoria fiscal, a Requerente traz elementos adicionais, em moldes semelhantes aos adotados naquela ocasião, para espancar quaisquer dúvidas relativas ao reconhecimento dos créditos compensados – ainda que se buscasse aplicar um entendimento diverso do aqui defendido, consistente na exclusão das receitas de exportação no mês do seu auferimento (tese da condição resolutiva).

- Esclarecido o erro de preenchimento que fez incluir dentre as receitas a serem tributadas valores albergados pela isenção de COFINS, como demonstrado pela farta documentação juntada à época da análise do crédito, impõe-se, à luz da verdade material, o reconhecimento da higidez dos créditos compensados, ainda que se conclua ter havido algum equívoco na eleição do período em que cabível a exclusão, da base de cálculo da COFINS, das receitas isentas. Com efeito, meras formalidades como esta não descaracterizam a existência do indébito, nem poderiam, sob pena de se viabilizar o enriquecimento ilícito da Fazenda Nacional, alicerçado na cobrança de tributo sem autorização legal, ou seja, confisco.

Por fim, requer o interessado, a realização de perícia, apresentando os seguintes quesitos:

- 1) queira o Sr. Perito atestar qual foi o total das receitas provenientes de serviços prestados a sujeitos domiciliados no exterior que representaram ingresso de divisas no mês em discussão neste processo;
- 2) queira o Sr. Perito atestar qual seria a base de cálculo da COFINS apurável no período em discussão, considerando a exclusão das receitas aferidas na resposta ao quesito anterior; e
- 3) queira o Sr. Perito indicar se o pagamento realizado pela Requerente, a título de COFINS, supera o montante devido sobre a base de cálculo apontada no quesito anterior, e, em qual quantia.

Cientificada dessa decisão em 24/11/2016, conforme Termo de Ciência de fl. 517, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, na data de 26/12/2016, pugnando pelo provimento do recurso e homologação integral da compensação efetuada, com a conseqüente extinção do crédito tributário exigido, repisando, para tanto, os mesmos argumentos aduzidos em manifestação de inconformidade, além de trazer aos autos vasta documentação que entende ser necessária à comprovação do crédito pleiteado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Renata da Silveira Bilhim, Relator.

Nos termos do relatório, verifica-se a tempestividade do Recurso Voluntário, bem como o preenchimento dos requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento. Entendo, contudo, pela necessidade de conversão do processo em diligência para verificar a validade e montante do crédito pleiteado pelo sujeito passivo.

Fl. 11 da Resolução n.º 3402-003.377 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16682.902166/2012-12

Trata-se de Declaração de Compensação formulado, transmitido em **12/12/2008**, visando o aproveitamento de crédito de COFINS decorrente de pagamento indevido ou a maior realizado na competência de setembro/2007.

Antes do Despacho Decisório, a autoridade administrativa intimou a Contribuinte para que apresentasse as provas que legitimassem o crédito pleiteado. Após a resposta, sobreveio Relatório Fiscal de fls. 624 a 627, e, posteriormente, o Despacho Decisório (fls. 460) não reconhecendo o direito creditório da Contribuinte, e, conseqüentemente, não homologando a compensação efetuada.

A Contribuinte apresenta manifestação de inconformidade informa que a origem do pagamento indevido de COFINS se deu porque levou a tributação, equivocadamente, receitas isentas, oriundas da exportação de serviços de *roaming* internacional para residentes no exterior no período compreendido entre agosto de 2007 e julho de 2008 (art. 6º, II, da Lei 10.833/2003). Entende que apresentou toda a documentação cabível a comprovação de seu direito creditório. **Em adição junta aos autos** (i) anexo I: comprovação da receita de exportação de serviços ingressada no país (contratos de câmbio) – fls. 94 a 129; (ii) Anexo II: comprovação do pagamento a maior de COFINS – PA de setembro de 2007 (DARF recolhido) – fls. 130 a 132; (iii) Anexo III: DCOMP e DCTF – 133 a 141; (iv) Anexo IV: comprovação do reconhecimento contábil das receitas de telecomunicações auferidas no mercado interno e externo no mês de setembro de 2007 (relação de contas contábeis que escrituram as receitas decorrentes de prestações de serviços de telecomunicação e Balanço Patrimonial relativo ao mês de setembro de 2007) – fls. 142 a 171; e (v) Anexo V: documentação entregue à fiscalização – 172 a 444.

A DRJ manteve o Despacho Decisório e julgou improcedente a manifestação de inconformidade por entender que a Contribuinte não fez prova do direito creditório pleiteado, confira trecho da decisão *a quo*:

De qualquer forma, não se está questionando o direito à isenção da Cofins sobre os serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas.

O cerne da questão, como já explicitado, é que não foram efetivamente demonstrados contabilmente a apuração e o registro do alegado valor do tributo devido, o que possibilitaria aferir a existência do suscitado indébito, face aos valores recolhidos.

(...)

Ademais, no Relatório da Intervenção, foi consignado ainda o seguinte:

Cabe por fim frisar que mesmo que tal documentação fosse referente ao mês de novembro de 2007, que toda a documentação de todos os meses houvesse sido apresentada, os invoices e as faturas apresentadas não permitem que se deduza que a diferença entre “Contas a Receber” e “Contas a Pagar” se referem, na totalidade, à exportação de serviços. Some-se a isto que o contribuinte foi intimado claramente, nos termos do item “a)” da intimação 606 de 2012, a “[a]presentar planilha eletrônica, no formato Excel ou BrOffice Calc, com a relação dos contratos de câmbio relacionados no ANEXO IV da Resposta à Intimação 130/2012 (cujo resumo segue anexado à esta Intimação), discriminados por valor (em Reais e na moeda estrangeira objeto do Contrato de Câmbio), discriminados também por Nota Fiscal ou Invoice, evidenciando a Exportação do Serviço;”, o que não foi feito.

Fl. 12 da Resolução n.º 3402-003.377 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 16682.902166/2012-12

Registre-se, que ao manifestar sua inconformidade, **a interessada mais uma vez não apresentou a planilha eletrônica, na forma que fora solicitada pela Demac.** Sendo assim, uma vez que no curso da auditoria realizada e mesmo agora, a interessada não apresentou os elementos mínimos necessários à fruição de benefício fiscal, não cabem reparos ao despacho decisório.

Em Recurso Voluntário a Recorrente repisa os argumentos deduzidos em manifestação de inconformidade, pugnando, novamente, pela nulidade do despacho decisório, e, no mérito, reitera os argumentos já ventilados e protesta pela juntada de provas suplementares que pede sejam analisadas em obediência ao princípio da verdade material.

Em seu Recurso junta aos autos, além das dos atos constitutivos, Despacho Decisório e Relatório Fiscal, vasta documentação comprobatória de fls. 631 a 3723, entre os quais se encontram notas fiscais, *invoices* e contratos de câmbio, e planilhas que se encontram no processo em arquivo não paginável.

Vejamos:

Impende consignar que o crédito tributário da Contribuinte e seu direito à restituição/compensação não nascem com a apresentação de qualquer declaração (a exemplo, a DCTF), mas sim com o pagamento indevido ou a maior. Porém, no caso dos autos, houve a retificação, antes do despacho decisório, da DCTF e da correspondente, **a questão que pendente é a comprovação quanto à existência do direito de crédito.**

Como a Recorrente trouxe aos autos vasta documentação que pode ser suficiente a comprovação de seu direito de crédito, aliado ao fato de que a DRJ apenas manteve o despacho decisório por ausência de provas, entendo que o processo não está maduro para julgamento neste momento.

No processo administrativo tributário federal as provas que se pretende dispor devem ser apresentadas na impugnação do contribuinte, precluindo seu direito fazê-lo em outro momento processual (art. 16 e seus parágrafos, do Decreto Lei n.º. 70.235/72).

Entretanto, no tocante à prova documental, nada obstante a lei prever as hipóteses para a sua apresentação a *posteriori, ex vi*, art. 16, § 4º, do Decreto Lei n.º. 70.235/72, **tal regra é flexibilizada**. Diferente do que ocorre no processo civil, no qual o juiz está limitado ao exame dos fatos e provas apresentadas nos autos (verdade formal), o órgão julgador fiscal pode, inclusive de ofício, na condução processual, buscar complementos (via diligências e perícias, entre outras) para suprir omissões ou irregularidades levadas a efeito pelas partes, visando a busca da tão prestigiada verdade material.

Assim, em respeito ao princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa, na busca da verdade real no processo administrativo tributário, é cabível oportunizar à Recorrente uma melhor análise pela unidade de origem quanto ao crédito pleiteado.

Importante salientar que não pode o CARF suprir deficiência instrutória ainda que em sede de compensação. Observa-se que nem a autoridade de origem, nem a DRJ, se pronunciaram sobre os novos documentos apresentados pelo Contribuinte, que podem impactar diretamente na apuração dos valores envolvidos no pedido de compensação.

Fl. 13 da Resolução n.º 3402-003.377 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 16682.902166/2012-12

As autoridades administrativas não podem deixar de analisar a materialidade dos débitos e créditos em compensação, caso contrário restará comprometida a própria regularidade do processo administrativo de restituição e compensação de tributos, cuja consequência é declaração de nulidade, nos termos do art. 59, II do Decreto n.º 70.235/72.

Diante dessas considerações, à luz do art. 29, do Decreto n.º 70.235/72¹, proponho a conversão do presente processo em diligência para que a autoridade fiscal de origem:

(i) intime a Recorrente para apresentar, além dos documentos já juntados aos autos, cópia dos documentos fiscais e contábeis entendidos como necessários para que a fiscalização possa confirmar o crédito tomado pelo contribuinte (notas fiscais emitidas, as escritas contábil e fiscal e outros documentos que considerar pertinentes).

(ii) elaborar relatório fiscal conclusivo considerando os documentos e esclarecimentos apresentados, informando se os dados trazidos pelo contribuinte estão de acordo com sua contabilidade, veiculando análise quanto à validade do crédito informado pelo contribuinte e a possibilidade de seu reconhecimento no presente processo.

Concluída a diligência e antes do retorno do processo a este CARF, intimar a Recorrente do resultado da diligência para, se for de seu interesse, se manifestar no prazo de 30 (trinta) dias.

É como proponho a presente Resolução.

(documento assinado digitalmente)

Renata da Silveira Bilhim

¹ "Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias."