



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10166.905916/2013-41  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-009.808 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de outubro de 2020  
**Recorrente** EMPRESA DE TECNOLOGIA E INFORMAÇÕES DA PREVIDÊNCIA SOCIAL - DATAPREV  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/12/2011 a 31/12/2011

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. LIQUIDEZ E CERTEZA.

Os valores recolhidos a maior ou indevidamente somente são passíveis de (restituição/compensação caso os indébitos reúnam as características de liquidez e certeza. Em se tratando de pedido de compensação, o contribuinte possui o ônus de prova do seu direito aos créditos pleiteados.

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. QUALIDADE DA PROVA.

A finalidade da prova é a formação da convicção do julgador quanto à existência dos fatos. É relevante que os fatos estejam provados a fim de que o julgador possa estar convencido da sua ocorrência.

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. VERDADE MATERIAL.

O Princípio da Verdade Material não supre a necessidade de comprovação das alegações, nem inverte o ônus da prova, apenas viabiliza a liberdade do julgador em analisar outros meios que comprove os fatos, no caso sob análise não há esses “outros meios”, pois não há provas bastantes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Vinicius Guimaraes, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Corinto Oliveira Machado, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

## Relatório

|                                                 |                                 |
|-------------------------------------------------|---------------------------------|
| Grupo de Tributo: PIS/PASEP                     | Data de Arrecadação: 25/01/2012 |
| Valor Original do Crédito Inicial               | 149.225,41                      |
| Crédito Original na Data da Transmissão         | 149.225,41                      |
| Selic Acumulada                                 | 11,13%                          |
| Crédito Atualizado                              | 165.834,20                      |
| Total dos débitos desta DCOMP                   | 24.682,31                       |
| Total do Crédito Original Utilizado nesta DCOMP | 22.210,30                       |
| Saldo do Crédito Original                       | 127.015,11                      |

### Aproveita-se o Relatório do Acórdão de Manifestação de Inconformidade.

A interessada acima qualificada apresentou em 14/06/2013 o PERDCOMP nº 24468.93434.140613.1.3.04-9602, em lide, fls. 02 a 06, por meio do qual foi compensado PIS - Código de Receita 6912 - com débito de sua responsabilidade. O crédito informado, no valor de R\$ 149.225,41, seria decorrente do Pagamento Indevido ou a Maior do DARF no valor de R\$ 591.772,04, período de apuração 31/12/2011, efetuado em 25/01/2012, fl. 38.

A contribuinte apresentou em 13/02/2012 - DCTF Original - Mês de dezembro de 2011, onde consta débito apurado do PIS no valor original de R\$ 591.771,04, com a Soma dos Créditos Vinculados no mesmo valor, assim discriminado: (Pagamento: R\$ 591.771,04), fls. 40 e 43.

A contribuinte apresentou em 09/04/2013 - DCTF Retificadora - Mês de dezembro, onde consta débito apurado do PIS no valor original de R\$ 591.771,04, com a Soma dos Créditos Vinculados no mesmo valor, assim discriminado: (Pagamento: R\$ 591.771,04), fls. 53 e 56.

Por meio do Despacho Decisório nº 068601895, de 04/12/2013, ciência em 16/02/2015, constante nos autos, fls. 07 a 14, não foi homologada a Declaração de Compensação citada acima.

Na fundamentação do referido despacho, consta que:

A partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, abaixo relacionados, mas integralmente, utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.

(...)

3. Irresignada, a contribuinte encaminhou em 19/03/2015 manifestação de inconformidade, fls. 15 a 19, na qual, alega basicamente que:

DO DIREITO E DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

6. O pedido de compensação não homologado pelo despacho decisório ora impugnado, teve por objeto cálculos referentes ao PASEP a seguir descritos.

7. Em dezembro/2011, devido à implantação do sistema integrado ERP, a contabilidade da Dataprev não conseguiu fechar o mês de dezembro em dia. Desta feita, teve que proceder ao cálculo do PASEP por estimativa, resultando em um total a recolher de R\$ 591,771,04, referente a PASEP NÃO CUMULATIVO e R\$ 4.991,88, relativo ao PASEP CUMULATIVO. Estes valores foram recolhidos em 25/01/2012 por meio de DARF's.

8. Em momento posterior, quando a contabilidade havia superado os atrasos ocasionados pela implantação do sistema ERP, foi apurado o valor real de PASEP NÃO CUMULATIVO de R\$ 442.469,46 e de PASEP CUMULATIVO de R\$ 5.068,05, sendo encontrado, assim, o valor recolhido a maior de R\$ 149.225,41. Este valor passou a ser atualizado pela taxa SELIC a partir de janeiro/2011 a junho/2013, resultando em um saldo atualizado de R\$ 165.834,20.

9 - Parte deste valor (R\$ 24.682,31) foi utilizado para compensar parte do PASEP NÃO CUMULATIVO apurado em maio/2013, por meio do PER/DCOMP Nº 24468.93434.140613.1.3.04-9602 de 14/06/2013. O valor remanescente de R\$ 127.015,11 foi utilizado em compensações posteriores.

10 - Vale ressaltar que está previsto no artigo 923 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999) que a escrituração mantida com observância dos dispositivos legais faz prova a favor do contribuinte, dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis.

### 3.2. DAS PROVAS: NECESSÁRIAS DILIGÊNCIAS

11 - Na forma do art. 16, do Decreto de regência, requer-se, desde já, a necessária perícia contábil, apta a, de forma desapaixonada, poder constatar, a saber os seguintes quesitos: (i) a exatidão das compensações efetivadas, com saldo hábil, não só para se comprovar que o cruzamento feito pela ilustre autoridade fiscal não se mostrou apto ou exato a demonstrar qualquer inconsistência no recolhimento efetivados; como também para (ii) constatar que houve sim compensação correta, com base nos valores lotais consoante escrituração contábil e hábil, não havendo apuração de qualquer valor a menor. Em outras palavras, não houve qualquer pagamento a menor, eis que o sujeito passivo em tela procedeu, na forma da lei, à compensação, com o respectivo saldo fiscal pertinente, conforme apta perícia contábil in loco poderá demonstrar, que é o que pugna a presente Impugnante.

### 3.3. DA CONCLUSÃO E DO PEDIDO

Diante de todo o exposto, e peio que ficou comprovado nos autos e está demonstrada a procedência e legalidade observada nos escorreitos pedidos de compensação efetivados, inclusive com toda documentação hábil e correlata entregue, além de estar à disposição da autoridade fazendária para eventual diligência, tudo à luz da Constituição Federal, da Legislação Fiscal e Decretos e Regulamentos operadores, justamente na regularidade das compensações efetivadas in ensu, sendo por certo que, a bem do Direito, pede, espera e confia a Impugnante que V.Exa. acolha a presente Impugnação para o fim de que seja homologada por completo a compensação do crédito tributário, por ser medida de Justiça, e que atende ao ordenamento pátrio.

Em 26 de dezembro de 2018, através do **Acórdão nº 11-61.527**, a 3ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento no Recife/PE, por unanimidade de votos, julgou por unanimidade de votos a improcedência da Manifestação de Inconformidade.

A empresa foi intimada do Acórdão, via Aviso de Recebimento, em 18 de fevereiro de 2018, às e-folhas 80.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 20 de março de 2018, e-folhas 82, de e-folhas 83 à 90.

Foi alegado:

### 3. DO DIREITO E DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

O pedido de compensação não homologado pelo despacho decisório ora impugnado está vinculado ao processo nº 10166.905.916/2013-41, que trata da não homologação da PER/DCOMP nº 24468.93434.140613.1.3.04-9602. Este PER/DCOMP teve por objeto cálculos referentes ao PASEP dos meses a seguir descritos.

Em dezembro/2011, devido à implantação do sistema integrado ERP, a contabilidade da Dataprev não conseguiu fechar o mês de dezembro em dia. Desta feita, teve que proceder ao cálculo do PASEP por estimativa, resultando em um total a recolher de R\$ 591.771,04, referente a PASEP NÃO CUMULATIVO e R\$ 4.991,88, relativo ao PASEP CUMULATIVO. Estes valores foram recolhidos em 25/01/2012 por meio de DARF's.

Em momento posterior, quando a contabilidade havia superado os atrasos ocasionados pela implantação do sistema ERP, foi apurado o valor real de PASEP NÃO CUMULATIVO de R\$ 442.469,46 e de PASEP CUMULATIVO de R\$ 5.068,05, sendo encontrado, assim, o valor recolhido a maior de R\$ 149.225,41. Este valor passou a ser atualizado pela taxa SELIC a partir de janeiro/2011 a junho/2013, resultando em um saldo atualizado de R\$ 165.834,20.

Parte deste valor (R\$ 24.682,31) foi utilizado para compensar parte do PASEP NÃO CUMULATIVO apurado em maio/2013, por meio do PER/DCOMP Nº 24468.93434.140613.1.3.04-9602 de 14/06/2013. O valor remanescente de R\$ 127.015,11 foi utilizado em compensações posteriores.

Apesar da lógica aplicada no voto do Acórdão, este deve ser reformado, uma vez que a própria RFB há tempos vem aplicando os primados da eficiência, da boa-fé administrativa e da verdade material para que suas decisões tenham coerência com os fatos e não somente - e isoladamente - com as normas, como aplicado no Parecer Cosit nº 08, de 03/09/2014.

Ora, o próprio Acórdão faz referência à prova inequívoca do erro no preenchimento da DCTF pela Recorrente quando esclarece que “a contribuinte efetivamente apresentou em 26/06/2012, DACon/Retificador - Dezembro/2011, fls. 66, 69 e 70, recalculando o PIS, porém não retificou o Débito Apurado do PIS em sua DCTF Retificadora/Ativa - Dezembro/2011 - apresentada em 09/04/2013, fls. 53 a 65, nem após a ciência do despacho decisório (16/02/2015) fls 13 e 14.”

Assim, resta demonstrada a boa-fé da Recorrente que retificou a DACon e deixou de inserir na DCTF o valor correto devido a título de PASEP da competência de Dezembro/2011, podendo o Fisco flexibilizar, até mesmo, eventual preclusão temporal, como bem apontado no Acórdão 1002-000.460, proferido pela 2ª Turma Extraordinária, da Primeira Seção de Julgamento do CARF no processo nº 10580.721004/2007-80.

Como se sabe, retificar a DCTF quando apresentada DACon retificadora é corolário lógico uma vez que há alteração de dados constantes da DCTF e não deve existir divergência nos números apresentados, o que demonstra a boa-fé e o erro de fato escusável da contribuinte.

Os fatos foram devidamente apresentados, pois houve o pagamento a maior e a necessária correção com a entrega da DACTON retificadora, no entanto, a Recorrente ficou em retificar, também, a DCTF, incorrendo no equívoco escusável ora discutido, não se mostrando razoável o Fisco manter a decisão por preciosismo formal quando sabidamente o contribuinte pagou mais do que devia.

- Vale ressaltar, por fim, que está previsto no artigo 923 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999) vigente à época que a escrituração mantida com observância dos dispositivos legais faz prova a favor do contribuinte, dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis.

#### 4. DAS PROVAS: NECESSÁRIAS DILIGÊNCIAS

18 - Na forma do art. 16, do Decreto nº 70.235/1972, caso entenda não serem suficientes as provas constantes dos autos, -se a conversão do julgamento em diligência para a necessária perícia contábil, apta a, de forma desapaixonada, poder constatar e responder os seguintes quesitos: (i) a exatidão das compensações efetivadas, com saldo hábil; como também para (ii) constatar que houve sim compensação correta, com base nos valores totais consoante escrituração contábil e hábil, não havendo apuração de qualquer valor a menor. Em outras palavras, não houve qualquer pagamento a menor, eis que o sujeito passivo em tela procedeu, na forma da lei, à compensação, com o respectivo saldo fiscal pertinente, conforme apta perícia contábil in loco poderá demonstrar.

#### 5. DA CONCLUSÃO E DO PEDIDO

Diante de todo o exposto, a Recorrente requer a Vossas Excelências o acolhimento dos argumentos ora ofertados para que se proceda à reforma do Acórdão recorrido em reconhecimento da regularidade da compensação e, caso entendam que os documentos apresentados não são suficientes para, neste momento, decidir pela homologação da DCOMP ou sua retificação de ofício, que o presente julgamento seja convertido em diligência e os autos baixados à DRF para que se proceda a perícia contábil apta a constatar a regularidade da DCTF Retificadora ora apresentada e promover a homologação da DCOMP, por ser medida de Justiça que atende ao ordenamento pátrio.

É o relatório.

### Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud

#### **Da admissibilidade.**

A empresa foi intimada do Acórdão, via Aviso de Recebimento, em 18 de fevereiro de 2018, às e-folhas 80.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 20 de março de 2018, e-folhas 82.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

#### **Da Controvérsia.**

- Do direito e da legislação aplicável;

- Das provas: necessárias diligências.

Passa-se à análise.

A Recorrente apresentou em 14/06/2013 o PERDCOMP nº 24468.93434.140613.1.3.04-9602, em lixe, fls. 02 a 06, por meio do qual foi compensado PIS - Código de Receita 6912 - com débito de sua responsabilidade. O crédito informado, no valor de R\$ 149.225,41, seria decorrente do Pagamento Indevido ou a Maior do DARF no valor de R\$ 591.772,04, período de apuração 31/12/2011, efetuado em 25/01/2012, fl. 38.

A contribuinte apresentou em 13/02/2012 - DCTF Original - Mês de dezembro de 2011, onde consta débito apurado do PIS no valor original de R\$ 591.771,04, com a Soma dos Créditos Vinculados no mesmo valor, assim discriminado: (Pagamento: R\$ 591.771,04), fls. 40 e 43.

A contribuinte apresentou em 09/04/2013 - DCTF Retificadora - Mês de dezembro, onde consta débito apurado do PIS no valor original de R\$ 591.771,04, com a Soma dos Créditos Vinculados no mesmo valor, assim discriminado: (Pagamento: R\$ 591.771,04), fls. 53 e 56.

Por meio do Despacho Decisório nº 068601895, de 04/12/2013, ciência em 16/02/2015, constante nos autos, fls. 07 a 14, não foi homologada a Declaração de Compensação.

Na fundamentação do referido despacho, consta que:

A partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, abaixo relacionados, mas integralmente, utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.

O Acórdão de Manifestação de Inconformidade julgou por unanimidade de votos a improcedência da Manifestação de Inconformidade.

O Recurso Voluntário alega que:

Em dezembro/2011, devido à implantação do sistema integrado ERP, a contabilidade da Dataprev não conseguiu fechar o mês de dezembro em dia. Desta feita, teve que proceder ao cálculo do PASEP por estimativa, resultando em um total a recolher de R\$ 591.771,04, referente a PASEP NÃO CUMULATIVO e R\$ 4.991,88, relativo ao PASEP CUMULATIVO. Estes valores foram recolhidos em 25/01/2012 por meio de DARF's.

Em momento posterior, quando a contabilidade havia superado os atrasos ocasionados pela implantação do sistema ERP, foi apurado o valor real de PASEP NÃO CUMULATIVO de R\$ 442.469,46 e de PASEP CUMULATIVO de R\$ 5.068,05, sendo encontrado, assim, o valor recolhido a maior de R\$ 149.225,41. Este valor passou a ser atualizado pela taxa SELIC a partir de janeiro/2011 a junho/2013, resultando em um saldo atualizado de R\$ 165.834,20.

Parte deste valor (R\$ 24.682,31) foi utilizado para compensar parte do PASEP NÃO CUMULATIVO apurado em maio/2013, por meio do PER/DCOMP Nº 24468.93434.140613.1.3.04-9602 de 14/06/2013. O valor remanescente de R\$ 127.015,11 foi utilizado em compensações posteriores.

Requer a conversão do julgamento em diligência para a necessária perícia contábil, apta a constatar e responder os seguintes quesitos:

1. a exatidão das compensações efetivadas, com saldo hábil; como também para
2. constatar que houve sim compensação correta, com base nos valores totais consoante escrituração contábil e hábil, não havendo apuração de qualquer valor a menor.

Junto à Manifestação de Inconformidade são juntados os seguintes documentos, a partir das e-folhas 38:

- Extrato de pagamento;
- DCTF;
- DACTON.

No Recurso Voluntário são juntados os seguintes documentos, a partir das e-folhas 91:

- DCTF.

- A demonstração da certeza e liquidez do crédito tributário

A comprovação da existência de direito creditório líquido e certo é inerente à certificação da legítima e correta compensação, conforme se depreende do art. 170 da Lei nº 5.172, de 26 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN):

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

O CTN remete à lei ordinária e, nos casos em que ela atribuir à autoridade administrativa, a função de estabelecer condições para que as compensações possam vir a ser realizadas.

Neste sentido, a regra replicada no inciso VII, §3º do art. 74 da Lei 9.430/1996:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

(...)

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º:

(...)

VII - o crédito objeto de pedido de restituição ou ressarcimento e o crédito informado em declaração de compensação cuja confirmação de liquidez e certeza esteja sob procedimento fiscal;

(Grifo e negrito nossos)

De clareza cristalina a regra para compensação de créditos tributários por apresentação de Declaração de Compensação (DCOMP): demonstração da certeza e liquidez.

Nesta toada, a demonstração da certeza e liquidez do crédito tributário que se almeja compensar é condição sine qua non para que a Autoridade Fiscal possa apurar a existência do crédito, sua extensão e, por óbvio, a certeza e liquidez que o torna exigível.

Ausentes os elementos probatórios que evidenciem o direito pleiteado pela Recorrente, não há outro caminho que não seja seu não reconhecimento.

- A retificação da DCTF/DACON

A retificação da DCTF/DACON para a apresentação do PER/DCOMP representa requisito meramente formal que não pode se sobrepor à verdade material, uma vez comprovada, por outros meios, a liquidez e certeza do crédito pleiteado.

Ressalte-se, no entanto, que a retificação da DCTF, por si só, não se presta para solidificar a liquidez e certeza do crédito pleiteado pelo contribuinte, sendo indispensável a apresentação de prova, tais como demonstrativos contábeis e fiscais, para aferição do crédito.

Neste ponto, vale trazer à baila as conclusões do Parecer Normativo Cosit nº 2, de 28 de agosto de 2015, segundo o qual:

Assunto. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.

RETIFICAÇÃO DA DCTF DEPOIS DA TRANSMISSÃO DO PER/DCOMP E CIÊNCIA DO DESPACHO DECISÓRIO. POSSIBILIDADE.

IMPREScindIBILIDADE DA RETIFICAÇÃO DA DCTF PARA COMPROVAÇÃO DO PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR.

As informações declaradas em DCTF - original ou retificadora - que confirmam disponibilidade de direito creditório utilizado em PER/DCOMP, podem tornar o crédito apto a ser objeto de PER/DCOMP desde que não sejam diferentes das informações prestadas à RFB em outras declarações, tais como DIPJ e Dacon, por força do disposto no § 6º do art. 9º da IN RFB nº 1.110, de 2010, sem prejuízo, no caso concreto, da competência da autoridade fiscal para analisar outras questões ou documentos com o fim de decidir sobre o indébito tributário.

Não há impedimento para que a DCTF seja retificada depois de apresentado o PER/DCOMP que utiliza como crédito pagamento inteiramente alocado na DCTF original, ainda que a retificação se dê depois do indeferimento do pedido ou da não homologação da compensação, respeitadas as restrições impostas, pela INRFB nº 1.110, de 2010. (grifou-se) '

Neste sentido, já se pronunciou a Câmara Superior de Recursos Fiscais deste E. CARF, no julgamento do processo 10909.900175/2008-12, manifestando o entendimento no

acórdão nº 9303-005.520 (sessão de 15/08/2017), no sentido de que, mesmo no caso de uma a retificação posterior ao Despacho Decisório, não haveria impedimentos para o deferimento do pedido quando acompanhada de provas documentais comprovando a erro cometido no preenchimento da declaração original, comparecendo nos autos com qualquer prova documental hábil a demonstrar o erro que cometera no preenchimento da DCTF (escrita contábil e fiscal):

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/02/2004 a 29/02/2004

DCTF RETIFICADORA APRESENTADA APÓS CIÊNCIA DO  
DESPACHO DECISÓRIO. EFEITOS.

A retificação da DCTF após a ciência do Despacho Decisório que indeferiu o pedido de restituição não é suficiente para a comprovação do crédito, sendo indispensável a comprovação do erro em que se funde.

Recurso Especial do Contribuinte negado.

- Do Ônus da Prova.

Coloque-se, inicialmente, que no que se refere à repartição do ônus da prova nas questões litigiosas, a legislação processual administrativo-tributária inclui disposições que, em regra, reproduzem aquele que é, por assim dizer, o princípio fundamental do direito probatório, qual seja o de que quem acusa e/ou alega deve provar.

A regra maior que rege a distribuição do ônus da prova encontra amparo no art. 373 do Código de Processo Civil, in verbis:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

§ 2º A decisão prevista no § 1o deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil.

§ 3º A distribuição diversa do ônus da prova também pode ocorrer por convenção das partes, salvo quando:

I. - recair sobre direito indisponível da parte;

II. - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.

§ 4º A convenção de que trata o § 3º pode ser celebrada antes ou durante o processo.

O dispositivo transcrito é a tradução do princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. E esta formulação também foi, com as devidas adaptações, trazida para o

processo administrativo fiscal, vez que a obrigação de provar está expressamente atribuída à Autoridade Fiscal quando realiza o lançamento tributário, para o sujeito passivo, quando formula pedido de repetição de indébito/ressarcimento.

Pertinente destacar a lição do professor Hugo de Brito Machado, a respeito da divisão do ônus da prova:

No processo tributário fiscal para apuração e exigência do crédito tributário, ou procedimento administrativo de lançamento tributário, autor é o Fisco. A ele, portanto, incumbe o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que serve de suporte à exigência do crédito que está a constituir. Na linguagem do Código de Processo Civil, ao autor incumbe o ônus do fato constitutivo de seu direito (Código de Processo Civil, art.333, I). Se o contribuinte, ao impugnar a exigência, em vez de negar o fato gerador do tributo, alega ser imune, ou isento, ou haver sido, no todo ou em parte, desconstituída a situação de fato geradora da obrigação tributária, ou ainda, já haver pago o tributo, é seu ônus de provar o que alegou. A imunidade, como isenção, impedem o nascimento da obrigação tributária. São, na linguagem do Código de Processo Civil, fatos impeditivos do direito do Fisco. **A desconstituição, parcial ou total, do fato gerador do tributo, é fato modificativo ou extintivo, e o pagamento é fato extintivo do direito do Fisco. Deve ser comprovado, portanto, pelo contribuinte, que assume no processo administrativo de determinação e exigência do tributo posição equivalente a do réu no processo civil**". (original não destacado)<sup>1</sup>

Sobre ônus da prova em compensação de créditos transcrevo entendimento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em decisão consubstanciada no acórdão de nº 9303-005.226, a qual me curvo para adotá-la neste voto:

...o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar é do contribuinte. O papel do julgador é, verificando estar minimamente comprovado nos autos o pleito do Sujeito Passivo, solicitar documentos complementares que possam formar a sua convicção, mas isso, repita-se, de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo contribuinte. Não pode o julgador administrativo atuar na produção de provas no processo, quando o interessado, no caso, a Contribuinte não demonstra sequer indícios de prova documental, mas somente alegações.

#### - Das Provas.

As provas devem ser compreendidas como um meio apto a formar convencimento daquele que avalia determinada situação fática. No caso em testilha, o que deve ser compreendido e elevado ao patamar de prova são documentos aptos e idôneos para demonstrar as alegações enunciadas nos autos.

A finalidade da prova é a formação da convicção do julgador quanto à existência dos fatos. Em outras linhas, um dos principais objetivos do direito é fazer prevalecer a justiça. Para que uma decisão seja justa, é relevante que os fatos estejam provados a fim de que o julgador possa estar convencido da sua ocorrência.

O convencimento do julgador forma-se pela aferição dos elementos da ocorrência do fato, que assumem status de certeza. Mas não basta ter certeza, inafastável o efeito psicológico da prova, que promove o convencimento do julgador no intuito de prolatar decisão que representa a verdade.

---

<sup>1</sup> Mandado de Segurança em Matéria Tributária, 3. ed., São Paulo: Dialética, 1998, p.252.

Como já salientado, nos casos de utilização de direito creditório pela interessada, desconto, restituição, compensação ou ressarcimento de créditos, é atribuição da interessada a demonstração da efetiva existência deste.

Assim, em qualquer dos tipos de repetição é exigida a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório como pré-requisito ao conhecimento do direito pretendido pelo contribuinte; ausentes os documentos que atestem, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito, o pedido/declaração fica inarredavelmente prejudicado.

Portanto, para fato constitutivo do direito de crédito o contribuinte deve demonstrar de forma robusta ser detentor do crédito ou, em situações extremas, demonstrar indícios convergentes que levem ao entendimento de que as alegações são verossímeis, inclusive com a apresentação de documentos comprobatórios do referido direito.

Neste sentido já se manifestou esse colegiado por meio do acórdão de n. 3003-000.463 de relatoria do Conselheiro Vinícius Guimarães:

Importa lembrar que os livros contábeis trazem informações que interessam a vários usuários, alguns internos à empresa, como os dirigentes, associados e sócios, e outros externos, como os órgãos públicos administrativos, judiciários e fiscalizadores, fornecedores, entre outros. A validade jurídica desse conjunto de informações incorporado na escrituração contábil requer o devido registro público, no órgão competente, conferindo-lhe a autenticidade e validade como meio de prova aos diversos interessados, entre os quais a Administração Tributária.

Nesse sentido, o Conselho Federal de Contabilidade, deliberando sobre as normas técnicas a serem observadas pelos respectivos profissionais no exercício da profissão, aprovou, mediante a Resolução CFC nº 1.330, de 18 de março de 2011, a Norma Técnica ITG 2000 - Escrituração Contábil. Entre outras disposições, a referida resolução estabelece que os livros contábeis obrigatórios, entre os quais o Livro Diário e o Livro Razão, devem revestir-se de formalidades extrínsecas - tais como: a) serem encadernados; b) terem suas folhas numeradas sequencialmente; c) conterem termo de abertura e de encerramento assinados pelo titular ou representante legal da entidade e pelo profissional da contabilidade regularmente habilitado no Conselho Regional de Contabilidade - e também devem ser registrados em órgão competente - autenticação no Registro Público de Empresas Mercantis, ex vi do art. 1.181 do Código Civil.

No caso concreto, além de não terem sido apresentados os livros Diário e/ou Razão - com termos de abertura e encerramento devidamente autenticados -, livros hábeis como meio de prova perante a Administração Tributária, o balancete apresentado se revela despido, como visto, de formalidade essencial para sua mínima eficácia perante destinatários externos à própria empresa.

Em outras palavras, em sede de verificação e julgamento das compensações declaradas, importa às autoridades fiscais e, também, aos tribunais administrativos aferir por documentação idônea a existência do crédito alegado.

- Do reconhecimento do direito creditório pleiteado condicionado à apresentação de documentos comprobatórios.

A intimação fiscal para esclarecimentos, nas hipóteses de restituição/compensação, trata, em verdade, de faculdade atribuída à autoridade administrativa competente para decidir sobre o crédito utilizado, dado que, conforme já fartamente esclarecido,

a prova do indébito tributário resta a cargo do sujeito passivo. Nesse sentido dispõe, expressamente, a legislação de regência vigente a partir da implementação da restituição/compensação por meio de declaração:

Instrução Normativa SRF nº210, de 30 de setembro de 2002:

“Art. 4º A autoridade competente para decidir sobre a restituição poderá determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo, a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.”

Instrução Normativa SRF nº 460, de 18 de outubro de 2004:

“Art. 4º A autoridade da SRF competente para decidir sobre a restituição poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.”

Instrução Normativa SRF Nº 600, de 28 de dezembro de 2005:

“Art. 4º A autoridade da SRF competente para decidir sobre a restituição poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.”

Instrução Normativa RFB nº900, de 30 de dezembro de 2008:

“Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.”

Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012:

“Art. 76. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.”

Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017:

Art. 161. O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório:

- à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos; e
- à verificação da exatidão das informações prestadas, mediante exame da escrituração contábil e fiscal do interessado.

A prova requerida em favor da pessoa jurídica consiste nos fatos registrados na escrituração e comprovados por documentos hábeis, conforme art. 923 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99):

“Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz, prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).” (destaques acrescidos)

Como visto da legislação transcrita, a escrituração, por si só, ou seja, quando desacompanhada dos documentos a ela pertinentes, não é suficiente para comprovar os registros ali efetuados. Veja-se a jurisprudência:

“REGISTROS CONTÁBEIS - Devem ser amparados por documentos hábeis, quais sejam, aqueles que tem os requisitos e qualidades indispensáveis para comprovar os lançamentos contábeis e produzir os efeitos jurídicos, sendo insuficiente para comprová-los simples declarações de técnico de contabilidade.” [1º CC Ac. 103-20.008, DOU de 17/08/99]

Ressalte-se que o Código Tributário Nacional - CTN, aprovado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, prescreve a observância da guarda dos documentos que devem acobertar a escrituração, nos seguintes termos:

“Art. 195 - (omissis)

Parágrafo único - os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.”

Nesse mesmo diapasão são as disposições constantes do art. 4º do Decreto-lei nº 486, de 3 de março de 1969, tomado como base legal do artigo 264 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99):

“Art. 4º. O comerciante é ainda obrigado a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, a escrituração, correspondência e demais papéis relativos à atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.”

E também as disposições do art. 37 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

“Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.”

E não basta apenas juntar um documento ou um conjunto de documentos, ainda que volumoso. É preciso estabelecer uma relação entre os documentos e o fato que se pretende provar. Nesse sentido, vale-se das lições de Fabiana Del Padre Tomé (A prova no Direito Tributário, 2008, p. 179):

Isso não significa, contudo, que para provar algo basta simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar. A prova decorre exatamente do vínculo entre o documento e o, fato probando. (destaques acrescidos)

Assim, provar por meio de documentos não se encerra na apresentação desses, mas exige que sejam apresentados juntamente com uma argumentação que estabeleça uma relação de implicação entre os documentos e o fato que se pretende provar. A simples juntada de documentos não produz prova, ou seja, não resulta no reconhecimento do fato que se pretende provar.

Portanto, no caso específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento de créditos tributários, à contribuinte cumpre o ônus que a legislação lhe atribui, quando traz os elementos de prova que demonstrem a existência do crédito.

E tal demonstração, no caso das pessoas jurídicas, está, por vezes, associada a uma conciliação entre registros contábeis e documentos que respaldem tais registros.

Sendo assim, conheço do Recurso Voluntário e nego provimento ao recurso do contribuinte.

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator.