



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 10480.916114/2011-32  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9303-008.389 – 3ª Turma  
**Sessão de** 21 de março de 2019  
**Matéria** RESTITUIÇÃO - PROVA  
**Recorrente** DELTA VEÍCULOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/01/2001

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. COMPROVAÇÃO DO INDÉBITO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

Em pedidos de restituição/compensação cabe ao contribuinte o ônus de comprovar a liquidez e certeza de seu direito creditório.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

## Relatório

Trata-se de pedido de restituição, em razão de pagamento indevido ou a maior, de crédito de PIS referido ao período de apuração de Janeiro/2001, no valor de R\$ 246,72. A origem do crédito informada foi um DARF no valor de R\$ 1.672,82 pago em 15/02/2001.

Despacho Decisório eletrônico da DRF/Recife indeferiu o pedido de restituição, pois o DARF teria sido alocado integralmente para a quitação do débito de PIS do próprio período de apuração de janeiro/2001.

Em sua manifestação de inconformidade, o contribuinte alegou que excluiu da apuração do PIS, relativo a janeiro/2001, os valores que não correspondem ao seu faturamento, em face da declaração de inconstitucionalidade efetuada pelo STF em relação ao § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98. Juntou à sua defesa, planilha com a demonstração do que seriam as suas receitas financeiras, além do balancete contábil do período.

A DRJ/Recife julgou sua manifestação de inconformidade improcedente. Alegou, em síntese, que os documentos apresentados pelo contribuinte não comprovam o indébito, cujo ônus é do contribuinte. Afirma também que caberia ao contribuinte demonstrar a correta apuração da contribuição do período *"pois, diante da atividade exercida pela recorrente, é evidente que ela também comercializa produtos (tais como veículos) cujas receitas sofre a incidência desta contribuição à alíquota zero, pois o produto, a depender do período de apuração, foi submetido em etapa anterior à tributação por substituição tributária ou de forma concentrada"*. Por fim, somente a título argumentativo, pois a falta de provas seria suficiente para o indeferimento da manifestação de inconformidade, não seria possível afastar a aplicação, na via administrativa, do disposto no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98.

No seu recurso voluntário, o contribuinte pontua que a falta de retificação da DCTF não pode servir de amparo à negativa de seu direito. Quanto à alegação de falta de provas, o contribuinte afirma que as apresentadas na manifestação de inconformidade seriam suficientes, porém acresce em seu recurso voluntário cópias do livro Razão. Renova ainda a

questão jurídica a respeito da inconstitucionalidade declarada do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98.

Ao julgar referido recurso voluntário, o acórdão recorrido negou-lhe provimento fundado na seguinte ementa:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/01/2001 a 31/01/2001*

*DIREITO CREDITÓRIO. PAGAMENTO INDEVIDO. FALTA DE COMPROVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE RESTITUIÇÃO.*

*Conforme reconstrução lógica e expressa de dispositivos da Constituição Federal, do Código Tributário Nacional e da legislação pertinente ao Processo Administrativo Fiscal, assim como do previsto no art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, o contribuinte deve comprovar o direito creditório e o pagamento indevido em casos de pedido de restituição.*

*Recurso Voluntário Negado*

O acórdão recorrido negou provimento ao recurso voluntário, confirmando e transcrevendo parte da decisão da DRJ fundamentando-o no sentido de que não há prova inequívoca do direito creditório invocado, cujo ônus seria do contribuinte.

O recurso especial de divergência do contribuinte está fundamentado em dois acórdãos paradigmas proferidos em situação idêntica em processos do próprio contribuinte.

O recurso especial foi integralmente admitido pelo presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento.

Contrarrazões da Fazenda Nacional pedem o improvimento do recurso especial do contribuinte.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, relator.

O recurso especial do contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos formais e materiais ao seu conhecimento.

No mérito a discussão restringe-se à suficiência da produção probatória, pois no acórdão recorrido negou-se provimento ao recurso voluntário com fundamento na falta de comprovação do direito creditório. Por sua vez, os acórdãos paradigmas, diante da mesma situação fática e jurídica, deram provimento ao recurso voluntário com o entendimento oposto.

Na verdade, os acórdãos paradigmas, por unanimidade de votos, entenderam que estavam justificadas a apresentação de documentos comprobatórios produzidos pelo contribuinte somente em âmbito de sua manifestação de inconformidade e posteriormente pelo recurso voluntário. Entendeu que a particularidade do indeferimento do pedido de restituição por meio de despacho decisório eletrônico, sem qualquer oitiva prévia, dificulta a produção de defesa do contribuinte e que os documentos apresentados nas instâncias recursais decorrem da marcha natural do processo. Além disso, reconheceu a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, em face do julgamento, em repercussão geral, pelo STF.

Porém os acórdãos paradigmas não reconheceram que houve a comprovação do indébito. De fato, com fundamento na plausibilidade do direito alegado, qual seja, a inconstitucionalidade declarada do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, entendeu por bem reconhecer o direito creditório, sem fazer uma avaliação de sua liquidez e certeza. Na verdade deram uma decisão ilíquida, como pode se ver de sua conclusão, abaixo transcrita:

(...)

Conclui-se, assim, independentemente de o contribuinte ter ação judicial sobre o tema, ser improcedente a exigência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita bruta, nos termos dos conceitos já firmados pelo Supremo Tribunal Federal.

Nesse sentido, voto por julgar procedente o recurso para reconhecer o direito à restituição, mediante compensação, dos pagamentos a maior da contribuição, com fundamento na declaração de inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei n.º 9.718/1998.

É importante consignar que compete a autoridade administrativa, com base na escrita fiscal e contábil, efetuar os cálculos e apurar o valor do direito creditório.

O direito reclamado pelo contribuinte é legítimo, pois é pacífico que na apuração das contribuições sociais, PIS e Cofins, na vigência da Lei nº 9.718/98, deve se afastar o alargamento de sua base de cálculo, como decidiu em repercussão geral o STF.

Porém, tal fato, não afasta a obrigação do contribuinte de comprovar a liquidez e certeza de seu direito creditório. Com o devido respeito às alegações do contribuinte e aos acórdãos paradigmas, penso que os elementos trazidos ao processo não atestam a existência de direito creditório em favor do contribuinte. Ele traz aos autos somente indícios desse eventual direito. De forma alguma, estou afastando a análise das provas trazidas na manifestação de inconformidade e também no recurso voluntário. Penso que elas devem ser analisadas, pois foram apresentadas em decorrência da marcha natural do processo.

Mas já no acórdão da DRJ, alertou-se, corretamente, o contribuinte de que o ônus de comprovar o indébito tributário a ele pertencia. Em face dos documentos apresentados afirmou não ser possível a apuração da correta base de cálculo do PIS, sobretudo em face das peculiaridades de apuração decorrente de sua atividade empresarial. Confira-se com a transcrição de trecho do voto constante do referido acórdão:

(...)

44. Antes de adentrar no exame da possibilidade, ou não, desta primeira instância administrativa afastar a disposição contida no art. 3º, §1º, da Lei nº 9.718/98, consigno que, para evidenciar o seu direito à restituição, a contribuinte se **limitou a apresentar planilha em que lista diversas rubricas que entende escapariam do conceito de receita de vendas de mercadorias e/ou de prestação de serviços e, além disto, cópia de Balancete Mensal em que constam registros de diversas receitas, mas não comprovou que, efetivamente, incluiu, na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep recolhida de acordo com o valor confessado em DCTF,** as receitas por ele indicadas na Manifestação de Inconformidade.

45. Para fazer jus à repetição do indébito, a recorrente, além de ter comprovado que auferiu as outras receitas por ela apontada no recurso, **deveria ter apresentado demonstrativo, acompanhado dos correspondentes documentos contábeis fiscais/contábeis comprobatórios de sua exatidão, da apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, devida à alíquota de 0,65%, sobre as receitas de venda de mercadorias e/ou prestação de serviços,** o que aqui é indispensável, pois, **diante da atividade exercida pela recorrente, é evidente que ela também comercializa produtos (tais como veículos) cujas receitas sofre a incidência desta contribuição à alíquota zero, pois o produto, a depender do período de apuração, foi submetido em etapa anterior à tributação por substituição tributária ou de forma concentrada**<sup>5</sup>.

(...)

Ora, o acórdão da DRJ delineou o caminho que o contribuinte deveria percorrer para comprovar o indébito tributário. Fazer a demonstração da apuração da base de cálculo do tributo, diante dos registros contábeis, para que ficasse comprovado eventual excesso de tributação pelo PIS.

Pois bem, em seu recurso voluntário apresentou cópias do livro razão do período de apuração, sem no entanto fazer a demonstração requerida no acórdão da DRJ. Veio o acórdão recorrido e confirmou o entendimento de que não estava comprovado o indébito tributário.

Acrescente-se, que o contribuinte, em seu recurso especial, confirma em alguns trechos de sua argumentação que não cumpriu com esse desiderato. Vejamos transcrição de seu recurso especial:

(...)

Ora, **o entendimento de que deve haver a reapuração da base de cálculo do tributo para verificar a higidez do crédito pleiteado é medida totalmente desarrazoada e contrária os princípios da proporcionalidade e razoabilidade levantados pelo próprio acórdão ora recorrido.** Isso porque é incabível solicitar que o contribuinte demonstre toda sua escrita fiscal em pedido de restituição, quando, ressalte-se, o Fisco possui em seus poderes documentos com essas informações, tais como DIPJ e DCTF, bem como a própria escrituração fiscal do contribuinte, que está a disposição para a fiscalização analisar.

Consequentemente, não merece prevalecer o entendimento do v. acórdão ora atacado **no sentido de que era dever da recorrente ter reaberto toda sua apuração com a finalidade de comprovar o seu direito creditório.** A recorrente não pode ser compelida a isso, devendo a fiscalização efetuar essa abertura, pois detém todos os meios para isso, bem como a competência para tanto.

(...)

Evidente que o contribuinte, em seu recurso especial, acaba confessando que não apresentou no processo a demonstração da base de cálculo para a apuração do PIS naquele período de apuração. Não acato a sua alegação de que trataria-se de obrigação imposta às autoridades fiscais. Como bem demonstrado no acórdão da DRJ, o ônus dessa comprovação pertence ao contribuinte. Aliás, somente o fato de apresentar resistência a uma demonstração tão simples, pode até gerar suspeitas quanto à existência do indébito tributário.

E, de fato, a única planilha apresentada no processo, junto com a manifestação de inconformidade, já é motivadora de dúvidas quanto ao montante do indébito. Recordando que ele solicitou pedido de restituição de PIS, relativo ao mês de janeiro/2001, no valor de R\$ 246,72. Afirmou que este valor seria decorrente de pagamento a maior em face da inclusão indevida de outras receitas na base de cálculo do tributo. Apresenta então uma planilha com a demonstração de suas receitas financeiras, e-fl. 44, na qual destaca que o PIS apurado sobre aquelas receitas corresponderia a R\$ 732,60. Cai por terra então o argumento de que ele teria recolhido o PIS sobre o total de suas receitas, pois se tivesse incluído todas as suas

receitas financeiras na base de cálculo do PIS, o valor de sua restituição não seria R\$ 246,72 e sim R\$ 732,60. Então eu questiono, onde está demonstrada a liquidez e certeza de seu direito creditório? Não está demonstrado, tanto que os acórdãos paradigmas fizeram um comando para que a autoridade fiscal fizesse esta apuração.

Para concluir, importante trazer em destaque o comando legal inserto no art. 170 do CTN, *in verbis*:

*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.*

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

(assinado digitalmente)  
Andrada Márcio Canuto Natal