



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

**Processo nº** 10860.900815/2008-80  
**Recurso nº** 937.207 Voluntário  
**Acórdão nº** **3803-03.398 – 3ª Turma Especial**  
**Sessão de** 21 de agosto de 2012  
**Matéria** PEDIDO DE RESTITUIÇÃO - PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR DO QUE O DEVIDO - DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** SOCOTHERM BRASIL S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/03/2004 a 31/03/2004

Ementa: **ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.**

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

**DILIGÊNCIA. PRODUÇÃO PROBATÓRIA.**

A realização de diligências reserva-se à elucidação de pontos duvidosos ou não suficientemente esclarecidos nos autos, não se prestando para a produção de provas que toca à parte produzir.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/03/2004 a 31/03/2004

Ementa: **COMPENSAÇÃO. REQUISITOS.**

É vedada a compensação de débitos com créditos desvestidos dos atributos de liquidez e certeza.

Recurso Voluntário Negado

Direito Creditório Não Reconhecido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern - Presidente e Relator

Participaram ainda do presente julgamento os conselheiros Belchior Melo de Sousa, Hécio Lafetá Reis, João Alfredo Eduão Ferreira, Juliano Eduardo Lirani e Jorge Victor Rodrigues.

## Relatório

SOCOTHERM BRASIL S.A. transmitiu a Declaração de Compensação (Dcomp) nº 30376.02303.151204.1.3.04-9446, pretendendo extinguir débitos próprios, montantes a R\$ 15.444,24, com crédito oriundo de pagamento indevido ou a maior de Cofins. A DRF/Taubaté-SP emitiu Despacho Decisório Eletrônico, por meio da qual deixou não homologar a compensação porque o pagamento invocado estava integralmente utilizado na quitação de débito espontaneamente confessado pelo contribuinte. Irresignado, o declarante interpôs reclamação, alegando que procedeu a revisão dos cálculos do PIS e da Cofins não cumulativos, em decorrência do reconhecimento diferenciado de receitas de vendas oriundas de contrato de longo prazo assinado anteriormente a 31 de outubro de 2003, que deveriam ser tributados pelo regime cumulativo do PIS e da Cofins, segundo as regras instituídas pela Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e apresentando resumo da posição de PIS e Cofins apurados no ano de 2004 e demonstrativo de apuração das contribuições. Explica que não procedeu à retificação das DCTF e dos DACTON respectivos porque a edição do Despacho Decisório ora guerreado o impediu.

Fundada na consideração de inexistirem provas do direito creditório nos autos, a DRJ/CPS-9ª Turma julgou a Manifestação de Inconformidade improcedente e manteve o Despacho Decisório da DRF/Taubaté. O Acórdão 05-036.006, de 28 de novembro de 2011, fls. 127 a 129, teve ementa vazada nos seguintes termos:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/03/2004 a 31/03/2004*

*DCOMP. CREDITO INTEGRALMENTE ALOCADO. PROVA.*

*Correto o despacho decisório que não homologou a compensação declarada pelo contribuinte por inexistência de direito creditório, quando o recolhimento alegado como origem do crédito estiver integralmente alocado na quitação de débitos confessados.*

*O reconhecimento do direito creditório aproveitado em DCOMP não homologada requer a prova de sua existência e montante. Faltando ao conjunto probatório carreado aos autos elementos que permitam a verificação da existência de pagamento indevido ou a maior frente à legislação tributária, o direito creditório não pode ser admitido.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Cuida-se agora de recurso voluntário contra a decisão da 9ª Turma da DRJ/CPS. O arrazoadado de fls. 144 a 153, após síntese dos fatos relacionados com a lide, invoca o princípio da verdade material, que deve informar os processos administrativos e insiste na obrigação do Fisco de perquirir acerca do fato gerador da obrigação tributária. Explica que possui toda a documentação necessária à comprovação dos fatos relacionados com a

reapuração das contribuições que procedeu, mas que não os aportou aos autos porque os documentos que comprovam essas operações perfazem um acervo bastante volumoso, daí porque a inviabilidade logística de sua apresentação por ocasião da interposição da Manifestação de Inconformidade e do recurso ora *sub judice*. Diz instrui seu recurso, a título exemplificativo, com o Dacon retificador. Requer a realização de diligência para o fim de comprovar as suas alegações.

Conclui, requerendo:

- a) seja o feito convertido em diligência para que seja comprovado todo o alegado, e;
- b) seja reconhecido integralmente o direito ao crédito apresentado, homologando-se a compensação declarada.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Alexandre Kern, Relator

Presentes os pressupostos recursais, a petição de fls. 144 a 153 merece ser conhecida como recurso voluntário contra o Acórdão DRJ-CPS-9ª Turma nº 05-036.006, de 28 de novembro de 2011.

Matéria de extrema importância em sede processual é a referente à repartição do ônus da prova nas questões litigiosas. Com efeito, da delimitação do *onus probandi* depende a definição de grande parte das responsabilidades processuais. Assim é nas relações de direito privado e, igualmente, nas relações de direito público, dentre as quais as relacionadas à imposição tributária.

Neste campo, 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. Assim é que, nos casos de lançamentos de ofício, não basta a afirmação, por parte da autoridade fiscal, de que ocorreu o ilícito tributário; pelo contrário, é fundamental que a infração seja devidamente comprovada, como se depreende da parte final do *caput* do artigo 9º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que determina que os autos de infração e notificações de lançamento "*deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito*". De outro lado, ao contribuinte a legislação impõe o ônus de provar o que alega em face das provas carreadas pela autoridade fiscal, como expresso no inciso III do artigo 16 do mesmo Decreto nº 70.235, de 1972, que determina que a impugnação conterà "os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir".

Esse, portanto, o quadro nos lançamentos de ofício: à autoridade fiscal incumbe provar, pelos meios de prova admitidos pelo direito, a ocorrência do ilícito; ao contribuinte, cabe o ônus de provar o teor das alegações que contrapõe às provas ensejadoras

do lançamento. Já nos casos de repetição de indébito, entretanto, o quadro resta um pouco modificado, como a seguir se verá.

Quando a situação posta se refere à restituição, compensação ou ressarcimento de créditos tributários, é atribuição do contribuinte a demonstração da efetiva existência do indébito. Tanto é assim que a Instrução Normativa SRF nº 900, de 30 de dezembro de 2008, que rege atualmente os processos de restituição, compensação e ressarcimento de créditos tributários, assim expressa em vários de seus dispositivos:

*Art. 3º A restituição a que se refere o art. 2º poderá ser efetuada:*

*I - a requerimento do sujeito passivo ou da pessoa autorizada a requerer a quantia; ou II - mediante processamento eletrônico da Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF).*

*§ 1º A restituição de que trata o inciso I do caput será requerida pelo sujeito passivo mediante utilização do programa Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/DCOMP).*

*§ 2º Na impossibilidade de utilização do programa PER/DCOMP, o requerimento será formalizado por meio do formulário Pedido de Restituição.*

*constante do Anexo I, ou mediante o formulário Pedido de Restituição de Valores Indevidos Relativos a Contribuição Previdenciária, constante do Anexo II, conforme o caso, aos quais deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.*

*[..I § 4º Tratando-se de pedido de restituição formulado por representante do sujeito passivo mediante utilização do programa PER/DCOMP, os documentos a que se refere o § 3º serão apresentados à RFB após intimação da autoridade competente para decidir sobre o pedido.*

*[..I 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.*

Como se percebe, em qualquer dos tipos de repetição é exigida a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório como prerequisite ao conhecimento do pleito. E o que se deve ter por documentos comprobatórios do crédito? Por óbvio que os documentos que atestem, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito; sem tal evidenciação, o pedido repetitório fica inarredavelmente prejudicado. É certo que as normas acima transcritas prevêm a realização de diligências, por parte da autoridade fiscal, destinadas à verificação da exatidão das informações trazidas pelos contribuintes, mas é preciso ter em conta que tal previsão não existe com o fim de suprir o ônus da prova colocado às partes, mas sim de elucidar questões pontuais mantidas controversas mesmo em face dos documentos trazidos pelo contribuinte/pleiteante; em outras palavras, as

diligências servem para esclarecer pontos duvidosos específicos, e não para que a autoridade fiscal, diante da falta de comprovação da existência do crédito, supra tal omissão do contribuinte.

No caso específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento de créditos tributários, o 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. Assim, para comprovar a existência de um crédito vinculado a um registro contábil, não basta apresentar o registro, mas também indicar, de forma específica, que documentos estão associados a que registros; ainda, é importante, quando a natureza da operação escriturada/documentada for importante para a caracterização ou não do direito creditório, que a descrição da operação constante dos registros e documentos seja clara, sem abreviaturas ou códigos que dificultem ou impossibilitem a perfeita caracterização do negócio.

Em regra, portanto, cumpre ao contribuinte vincular registros contábeis a documentos fiscais, estabelecendo com clareza a natureza das operações por eles instrumentadas, não lhe sendo lícito simplesmente juntar uma massa de documentos ao processo, sem indicação individualizada de a quais registros se referem. A atividade de "provar" não se limita, no mais das vezes, a simplesmente juntar documentos aos autos; nos casos em que se tem inúmeros registros associados a inúmeros documentos, provar significa associar registros e documentos de forma individualizada, do mesmo modo que, no caso das provas indiciárias, exige-se a contextualização dos fatos por via do cruzamento dos indícios.

Não é tarefa do julgador contextualizar os elementos de prova trazidos pelo contribuinte no caso de um pedido de restituição, compensação ou ressarcimento, tanto quanto não é contextualizar os elementos de prova trazidos pela autoridade fiscal no âmbito de um lançamento de ofício. Quem acusa deve provar, contextualizando os elementos de prova que evidenciam a infração; da mesma forma, quem pleiteia repetição deve provar a existência do direito creditório, contextualizando os elementos de prova que evidenciam o indébito.

Não é lícito ao julgador, tanto em sede de apreciação de lançamento de ofício, quanto em sede de pleito repetitório, dispensar a autoridade lançadora ou o pleiteante, conforme o caso, do ônus que a lei impõe a cada um deles; tanto quanto não lhe é lícito valer-se das diligências e perícias para, por vias indiretas, suprir o ônus probatório que cabia a cada parte. Diligências existem para resolver dúvidas acerca de questão controversa originada da confrontação de elementos de prova trazidos pelas partes, mas não para permitir que seja feito aquilo que a lei já impunha como obrigação, desde a instauração do litígio, às partes componentes da relação jurídica. Já as perícias existem para fins de que sejam dirimidas questões para as quais exige-se conhecimento técnico especializado, ou seja, matéria impassível de ser resolvida a partir do conhecimento das partes e do julgador.

Dentro deste quadro, percebe-se que quando a Instrução Normativa SRF nº 900, de 2008, acima parcialmente transcrita, prevê 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"*, não está querendo dizer que, diante de qualquer pleito repetitório apresentado, deve a autoridade fiscal diligenciar para fins de verificar, de ofício, a existência do crédito pleiteado. O que o ato legal quer dizer, e isto sim, é que, apresentado o pedido e constatado que o contribuinte demonstrou, por documentos

e registros contábeis individualmente associados, a origem dos créditos pleiteados, pode a autoridade fiscal, se dúvidas remanescerem em relação a questões pontuais (natureza da operação em um ou outro registro, falta de clareza de algum documento ou registro etc.), demandar por diligências para dirimir tais dúvidas. Por certo que o ato legal não quer, com a previsão da realização das diligências, transferir para a autoridade fiscal ou para o julgador administrativo a responsabilidade pela produção probatória atribuída originariamente ao contribuinte no caso dos pedidos de repetição de indébito. E é isso que ocorreria, por exemplo, se fossem promovidas diligências no caso, por exemplo, em que o contribuinte, junto com seu pleito, traz apenas uma listagem genérica de créditos e uma massa de documentos fiscais sem vinculação recíproca; neste caso, a promoção das diligências estaria suprimindo, irregularmente, a omissão do contribuinte, o que não é processualmente admissível.

De se ressaltar, igualmente, que o fato de o processo administrativo ser informado pelo princípio da verdade material, em nada macula tudo o que foi até aqui dito. É que o referido princípio destina-se a busca da verdade que está para além dos fatos alegados pelas partes, mas isto num cenário dentro do qual as partes trabalharam proativamente no sentido do cumprimento do seu ônus *probandi*. Em outras palavras, o princípio da verdade material autoriza o julgador a ir além dos elementos de prova trazidos pelas partes, quando tais elementos de prova induzem à suspeita de que os fatos ocorreram não da forma como esta ou aquela parte afirma, mas de uma outra forma qualquer (o julgador não está vinculado às versões das partes). Mas isto, à evidência, nada tem a ver com propiciar à parte que tem o ônus de provar o que alega/pleiteia, a oportunidade de, por via de diligências, produzir algo que, do ponto de vista estritamente legal, já deveria compor, como requisito de admissibilidade, o pleito desde sua formalização inicial. Dito de outro modo: da mesma forma que não é aceitável que um lançamento seja efetuado sem provas e que se permita posteriormente, em sede de julgamento e por meio de diligências, tal instrução probatória, também não é aceitável que um pleito repetitório seja proposto sem a minudente demonstração e comprovação da existência do indébito e que posteriormente, também em sede de julgamento e por via de diligências, se oportunize tais demonstração e comprovação.

Por fim, da mesma forma que não se pode usar as diligências como meio de suprir o ônus probatório não cumprido pelas partes, também não se pode exigir que o julgador da questão controversa promova, ele próprio, a contextualização dos elementos de prova juntados ao processo. Por exemplo, usando-se o caso já acima referido, se o contribuinte, para consubstanciar seu pleito repetitório, limita-se a fornecer um demonstrativo de créditos em que não aparecem individualmente associados registros e documentos, não cabe ao julgador deter-se sobre a massa de documentos e buscar, ele próprio, fazer aquilo que o contribuinte deveria ter feito. Ao julgador não cabe fazer a associação dos, não raramente, inúmeros registros e documentos; a ele deve ser oferecido o registro vinculado ao documento que o respalda, para que verifique se aquela operação específica dá ou não direito ao crédito pleiteado (esta é a sua função: apresentados os documentos que instrumentam um registro, analisar a natureza da operação para fins de deferimento ou não do pleito).

A razão pela qual estas considerações são feitas reside no fato de que, além da improcedente alegação do recorrente de que a autoridade fiscal deve exaurir todos os meios de prova, o interessado não apresenta qualquer comprovação do direito creditório, limitando-se a apresentar o DACON retificar e, ainda assim, somente nesta fase recursal, quando já não lhe socorre a espontaneidade necessária para que a providência da retificação surta qualquer efeito. O que se quer aqui firmar, portanto, é que não há como, em sede de julgamento administrativo, suprir esta omissão do contribuinte (em termos de cumprimento de seus *onus probandi*) por via, por exemplo, de diligências ou perícias, já que, como acima já foi exposto, tais institutos não se destinam a tanto.

Não há, nos autos, qualquer prova do alegado direito creditório, ônus que cabia ao recorrente, segundo o sistema de distribuição da carga probatória adotado pelo Processo Administrativo Federal: o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, segundo o disposto na Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 36:

*Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei.*

No mesmo sentido o art. 330 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (CPC):

*Art. 333. O ônus da prova incumbe:*

*[...]*

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

Em sede de prova, nada alegar e alegar, mas não provar o alegado se equivalem (*allegare nihil et allegatum non probare paria sunt*). Nesse sentido, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

*Allegare nihil et allegatum non probare paria sunt — nada alegar e não provar o alegado, são coisas iguais. (HABEAS CORPUS Nº 1.171-0 — RJ, R. Sup. Trib. Just., Brasília, a. 4, (39): 211-276, novembro 1992, p. 217)*

Alegar e não provar significa, juridicamente, não dizer nada. (INTERVENÇÃO FEDERAL Nº 8-3 — PR, R. Sup. Trib. Just., Brasília, a. 7, (66): 93-116, fevereiro 1995. 99)

*RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA – APOSENTADORIA – NEGATIVA DE REGISTRO – TRIBUNAL DE CONTAS – ATOS ADMINISTRATIVOS NÃO COMPROVADOS – ART. 333, INCISO II, DO CPC – PAGAMENTO DOS PROVENTOS DE NOVEMBRO/96 E DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO DAQUELE MESMO ANO – IMPOSSIBILIDADE – SÚMULAS 269 E 271 DA SUPREMA CORTE – 1. O ônus da prova incumbe ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (art. 333, II, do Código de Processo Civil). Incumbe às Secretarias de Educação e da Fazenda a demonstração de que a professora havia sido notificada da suspensão de sua aposentadoria. 2. Não cabe em mandado de segurança para cobrança de proventos não recebidos, a teor das súmulas 269 e 271 da Suprema Corte. 3. Recurso parcialmente provido. (STJ – ROMS 9685 – RS – 6ª T. – Rel. Min. Fernando Gonçalves – DJU 20.08.2001 – p. 00538) JCPC.333 JCPC.333.II*

*TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – IMPOSTO DE RENDA – VERBAS INDENIZATÓRIAS – FÉRIAS E LICENÇA-PRÊMIO – NÃO INCIDÊNCIA – COMPENSAÇÃO – AJUSTE ANUAL – ÔNUS DA PROVA – O ônus da prova incumbe ao autor quanto ao fato constitutivo de seu direito e ao réu quanto à existência de*

*fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Cabe ao contribuinte comprovar a ocorrência de retenção na fonte do imposto de renda incidente sobre verbas indenizatórias e à Fazenda Nacional incumbe a prova de eventual compensação do imposto de renda retido na fonte no ajuste anual da declaração de rendimentos. Recurso provido. (STJ – REsp 229118 – DF – 1ª T. – Rel. Min. Garcia Vieira – DJU 07.02.2000 – p. 132)*

*PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – EMBARGOS DO DEVEDOR – NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO – IMPRESCINDIBILIDADE – ÔNUS DA PROVA – 1. Imprescindível a notificação regular ao contribuinte do imposto devido. 2. Incumbe ao embargado, réu no processo incidente de embargos à execução, a prova do fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (CPC, art. 333, II). 3. Recurso especial conhecido e provido. (STJ – REsp 237.009 – (1999/0099660-7) – SP – 2ª T. – Rel. Min. Francisco Peçanha Martins – DJU 27.05.2002 – p. 147)*

*TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – IRPF – REPETIÇÃO DE INDÉBITO – VERBAS INDENIZATÓRIAS – RETENÇÃO NA FONTE – ÔNUS DA PROVA – VIOLAÇÃO DE LEI FEDERAL CONFIGURADA – DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADA – SÚMULA 13/STJ - PRECEDENTES – Cabe ao autor provar que houve a retenção do imposto de renda na fonte, por isso que é fato constitutivo do seu direito; ao réu competia a prova de eventual compensação na declaração anual de rendimentos dos recorrentes, do imposto de renda retido na fonte, fato extintivo, impeditivo ou modificativo do direito do autor – Incidência da Súmula 13 STJ – Recurso especial conhecido pela letra a e provido. (STJ – RESP 232729 – DF – 2ª T. – Rel. Min. Francisco Peçanha Martins – DJU 18.02.2002 – p. 00294)*

À míngua de prova do indébito, o crédito do contribuinte está desvestido dos atributos de liquidez e certeza, exigidos para que se homologue a compensação declarada, nos termos do art. 170 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966- Código Tributário Nacional - CTN.

Com essas considerações, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 21 de agosto de 2012

Alexandre Kern

Processo nº 10860.900815/2008-80  
Acórdão n.º **3803-03.398**

**S3-TE03**  
Fl. 210

---

CÓPIA