



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

Processo nº 10865.003420/2010-10
Recurso nº 927.417 Voluntário
Acórdão nº **3803-02.566 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 20 de março de 2012
Matéria DCOMP - ELETRÔNICO - PAGAMENTO A MAIOR OU INDEVIDO
Recorrente ITAIQUARA ALIMENTOS S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 30/11/2003

COMPENSAÇÃO. REQUISITOS.

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 30/11/2003

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.

Recurso Voluntário Negado

Direito Creditório Não Reconhecido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de mérito argüidas e, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. Vencidos os conselheiros Juliano Eduardo Lirani e Jorge Victor Rodrigues, que votaram pela conversão do julgamento em diligência.

[assinado digitalmente]

Alexandre Kern – Presidente e relator

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

Relatório

ITAIQUARA ALIMENTOS S/A transmitiu Pedido Eletrônico de Restituição/Declaração de Compensação - PER/DComp, visando a compensar os débitos nela declarados com crédito oriundo pagamento a maior de Contribuição para a Seguridade Social - Cofins, efetuado em 30/11/2003. A DRF/Limeira, por meio do Despacho Decisório na fl. 7 e 8 não reconheceu qualquer direito creditório a favor do declarante e, por conseguinte, não homologou a compensação, no valor de R\$ 17.139,18, porque o pagamento informado como origem do crédito foi integralmente utilizado para quitação de débitos espontaneamente confessados pelo próprio contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DComp.

Sobreveio manifestação de inconformidade, fls. 11 a 15, por meio da qual o interessado contesta a não homologação da compensação, alegando que os créditos provêm de valores indevidamente recolhidos sobre receitas financeiras em razão da inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, declarada pelo Supremo Tribunal Federal e já admitida na esfera administrativa. Quanto à prova do indébito, anexou a planilha de fls. 26 e 27, documento denominado de balancete analítico de fl. 28 e extrato do que chamou de Razão Analítico, fls. 29, e requereu que fossem examinadas as DIPJ em poder da administração, pelas seria possível conferir as exclusões determinadas na base de cálculo da contribuição, principalmente pelo conhecimento da receita financeira declarada.

A Manifestação de Inconformidade foi julgada improcedente pela 4ª Turma da DRJ/RPO. O Acórdão nº 14-34.092, de 9 de junho de 2011, fls. 32 a 35, teve ementa vazada nos seguintes termos:

Assunto: Contribuição para a Seguridade Social - Cofins

Data do fato gerador: 30/11/2003

RECONHECIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO.

O reconhecimento do indébito depende da efetiva comprovação do alegado recolhimento indevido ou maior do que o devido.

COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Apenas os créditos líquidos e certos são passíveis de compensação tributária, conforme artigo 170 do Código Tributário Nacional.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cuida-se agora de recurso voluntário contra a decisão da 4ª Turma da DRJ/RPO. O arrazoado de fls. s/nº, após síntese dos fatos relacionados com a lide, argúi, em preliminar a nulidade do Despacho Decisório, por cerceamento do direito de defesa, na medida em o expediente não teria identificado o débito ao qual o teria sido alocado o pagamento aventado no PER/Dcomp. No mérito, retoma a descrição da origem do crédito, já feita por ocasião da Manifestação de Inconformidade. Entende ser dispensável a retificação da DCTF, posto que o PER/Dcomp teria idêntica natureza de confissão de dívida e o que o Fisco não deveria ter ficado adstrito ao exame daquela Declaração. Reclama do fato de não ter sido intimado para prestar informações. Acusa a decisão recorrida de inovar o fundamento jurídico

para o indeferimento do pedido, posto que a necessidade de retificação da DCTF não teria sido cogitada no Despacho Decisório. Pede novo exame da prova apresentada na instância de piso e da DIPJ respectiva.

Pede provimento.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Kern, Relator

Presentes os pressupostos recursais, a petição de fls. s/nº merece ser conhecida como recurso voluntário contra o Acórdão DRJ-RPO-4ª Turma nº 14-34.092, de 9 de junho de 2011.

Preliminar de nulidade – cerceamento do direito de defesa

A nulidade argüida não merece acolhimento. O extrato que instrui o Despacho Decisório demonstra cabalmente o débito ao qual foi vinculado o pagamento indicado como fonte do direito creditório.

Rejeito a preliminar.

Preliminar de nulidade – inovação no fundamento jurídico para a não homologação da compensação

A DRJ não inovou o fundamento jurídico para o indeferimento do pleito. Assim como o Despacho Decisório, entendeu que o crédito oposto na compensação declarada não restava comprovado, já que o pagamento aventado encontrava-se completamente absorvido por débito espontaneamente confessado em DCTF. A necessidade de retificação prévia dessa Declaração é apenas decorrência lógica desse fundamento.

Rejeito a preliminar.

Mérito – prova do indébito

Matéria de extremada 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, como no presente processo, 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

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, nada aporta aos autos além de suas alegações, ou 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.

Se, de um lado é certo que o DARF informado no PER/Dcomp comprova um recolhimento, de outro, inexistente nos autos qualquer prova de que o pagamento seja indevido. Há tão-somente a alegação do requerente, ora recorrente. Nada mais. E, em sede de prova, nada alegar e alegar, mas não provar o alegado se equivalem (*allegare nihil et allegatum non probare paria sunt*). A esse propósito, reporto-me à Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. De acordo com o seu art. 36, que regulamenta o sistema de distribuição da carga probatória no Processo Administrativo Federal: o ônus de provar a veracidade do que afirma é do requerente:

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). A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça também corrobora esse entendimento:

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 falta da prova do erro, capaz de afastar o atributo de irretratabilidade da confissão de dívida, milita contra a alegação do requerente a presunção de que o pagamento não lhe confere qualquer direito creditório porque foi alocado a débito espontaneamente confessado em DCTF.

O recorrente poderia objetar que, dada sistemática declaratória atual do procedimento de compensação, não lhe foi oportunizada a comprovação do crédito, originado do pagamento indevido. Objeção improcedente. Bastaria que o contribuinte, prévia e espontaneamente, retificasse a DCTF respectiva, conforme lhe autorizava o art. 10 da Instrução Normativa SRF nº 482, de 21 de dezembro de 2004, então vigente, e o próprio processamento eletrônico do PER/Dcomp lhe deferiria o crédito pleiteado, transferindo para o Fisco o ônus da posterior verificação do seu procedimento. Mesmo na fase contenciosa do procedimento administrativo fiscal, que ora se desenrola, quando já não mais teria espontaneidade para retificar a DCTF¹, o requerente, enquanto manifestante, poderia produzir a prova necessária para a demonstração de seu direito, em face da aplicação analógica do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, autorizada pelo § 4º do art. 66 da Instrução Normativa RFB nº 900, de 2008. O recorrente, contudo, limitou-se a apresentar planilha de bases de cálculo e demonstrativos outros, sem resguardo de qualquer formalidade² e, principalmente, sem o necessário lastro na sua escrita contábil e em documentação idônea e hábil para atestar a liquidez e a certeza do crédito oposta na compensação declarada.

Conclusão

Com essas considerações, nego provimento ao recurso.

¹ Súmula CARF No. 33

A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício.

² Note-se, por exemplo, que o documento que o recorrente diz tratar-se de um balancete analítico nem está assinado por contabilista responsável, formalidade indispensável segundo a Resolução CFC nº 685, de 1990. Diga-se o mesmo do documento chamado Razão Analítico. Não bastasse tratar de conta que nada prova quanto à base de cálculo da contribuição, o documento ainda não se reveste das formalidades exigidas pela Resolução CFC nº 1.330, de 2011, segunda a qual os livros contábeis obrigatórios, entre eles o Livro Diário e o Livro Razão, em forma digital, devem revestir-se de formalidades extrínsecas, tais como: serem assinados digitalmente pela entidade e pelo profissional da contabilidade regularmente habilitado; serem autenticados no registro público competente.

Processo nº 10865.003420/2010-10
Acórdão n.º **3803-02.566**

S3-TE03
Fl. 6

Sala das Sessões, em 20 de março de 2012

Alexandre Kern

CÓPIA