



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

**Processo n°** 10865.909054/2009-62  
**Recurso n°** 920.734 Voluntário  
**Acórdão n°** **3803-02.109 – 3ª Turma Especial**  
**Sessão de** 7 de novembro de 2011  
**Matéria** DCOMP - ELETRONICO - PAGAMENTO A MAIOR OU INDEVIDO  
**Recorrente** ITAIQUARA ALIMENTOS S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 30/09/2004

Ementa: **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: 30/09/2004

**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.

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]

Alexandre Kern – Presidente e relator

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

## **Relatório**

ITAIQUARA ALIMENTOS S/A transmitiu o Pedido Eletrônico de Restituição/Declaração de Compensação - PER/DComp, visando a compensar os débitos nela

declarados com crédito oriundo pagamento a maior de Cofins, efetuado em 30/09/2004. A DRF/Limeira, por meio do Despacho Decisório na fl. 6 não reconheceu qualquer direito creditório a favor do declarante e, por conseguinte, não homologou a compensação 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. 10 a 16, por meio da qual o interessado contesta a não homologação da compensação, alegando que os créditos provêm de valores indevidamente recolhidos em virtude da inclusão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS – na apuração da base de cálculo da contribuição.

A Manifestação de Inconformidade foi julgada improcedente pela 4ª Turma da DRJ/RPO. O Acórdão nº 14-34.132, de 9 de junho de 2011, fls. 34 a 36, teve ementa vazada nos seguintes termos:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Data do fato gerador: 30/09/2004*

*PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. ICMS.*

*O valor do ICMS compõe a base de cálculo do PIS e da Cofins, podendo, a partir de fevereiro de 1999, ser excluído da base de cálculo da contribuição somente quando cobrado pelo vendedor de bens ou serviços, na condição de substituto tributário.*

*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. 42 a 52, após síntese dos fatos relacionados com a lide, argúi, em preliminar, pede o sobrestamento do feito, nos termos do art. 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 – RI-CARF. No mérito, discorre sobre o conceito de Receita Bruta para argumentar que o valor do imposto é apenas retido pelo contribuinte, não integrando o seu patrimônio, e, na seqüência, é repassado ao Estado, que detém a capacidade tributária ativa. Daí, não ser possível qualificá-lo como faturamento, tampouco como receita, para fins de inclusão na base de cálculo da Cofins e do PIS.

Argumentou que o exame das regras que disciplinam a apuração do PIS e da Cofins não evidencia a autorização para a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições para a seguridade social, visto que o faturamento representa tão somente a receita derivada da venda de mercadorias e da prestação de serviço, no qual não se inclui o ICMS, visto que nenhum tributo pode ser considerado como receita. Em vista disso, entende ser possível o controle administrativo do ato questionado. Citou ainda voto do Ministro Marco Aurélio de Melo no RE nº 240.785-2/MG, cujo julgamento no STF ainda não foi concluso.

Pede o sobrestamento do feito até o julgamento definitivo da matéria pelo E. STF; com a retomada do julgamento após decisão da E. Corte, para que seja o recuso provido, a fim de reformar a decisão de primeira instância, culminando com o reconhecimento do direito à restituição regularmente pleiteada e a homologação das compensações a ela vinculadas.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Alexandre Kern, Relator

Presentes os pressupostos recursais, a petição de fls. 42 a 52 merece ser conhecida como recurso voluntário contra o Acórdão DRJ-RPO-4ª Turma nº 14-34.132, de 9 de junho de 2011.

### Pedido de sobrestamento

A tese aventada pelo recorrente para fundamentar seu pedido de restituição versa sobre constitucionalidade da inclusão do valor do ICMS na base de cálculo das contribuições, matéria objeto do RE 574706, pendente de julgamento no STM e de reconhecida repercussão geral. Disso haveria de decorrer a incidência, ao caso, do art. 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 – RI-CARF, *verbis*:

*Art. 62-A. [...]*

*§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.*

*§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.*

Contudo, a matéria de fundo é a prova do indébito, sobre a qual esta 3ª Turma já se debruçou muitas vezes, de forma que entendo que o sobrestamento pode ser superado, para enfrentamento direto do mérito.

Rejeito o pedido.

### Mérito

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.

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 DCTF<sup>1</sup>, 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 pede que sejam considerados os créditos apurados com base no recolhimento indevido, em face da tese da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição.

Pergunto: que créditos? Que apuração?

Penso ser até intuitivo, não basta a existência "em tese" de uma declaração de inconstitucionalidade de lei instituidora de um tributo para que surja um direito de crédito. Há de se verificar, primeiramente, se o pagamento - reputado posteriormente como indevido em razão da declaração de inconstitucionalidade da lei - realmente existiu. Ainda que existisse o

<sup>1</sup> Súmula CARF No. 33

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

referido DARF, haveria de demonstrar o pagamento a maior, demonstrando cabalmente a base de cálculo correta, em síntese, quanto foi pago a maior.

Ora, se o próprio fisco precisa instaurar um procedimento administrativo para que se reconheça a existência do fato gerador, por que poderia o particular ter um "crédito" em face do fisco apenas em razão de uma tese, sem proceder à qualquer comprovação do pagamento a maior??

Essa é a pretensão do recorrente: restituir-se de um indébito apenas em face de uma tese, sem ao menos comprovar que recolheu algo indevidamente ao fisco.

### **Conclusão**

Nada a reparar na decisão recorrida, cujos fundamentos, forte no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999, passam a fazer parte integrante desse voto.

Nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 7 de novembro de 2011

Alexandre Kern

Processo nº 10865.909054/2009-62  
Acórdão n.º **3803-02.109**

**S3-TE03**  
Fl. 57

---



Ministério da Fazenda  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais  
Terceira Seção - Terceira Câmara

### **TERMO DE ENCAMINHAMENTO**

**Processo nº:** 10865.909054/2009-62  
**Interessada:** ITAIQUARA ALIMENTOS S.A.

Encaminhem-se os presentes autos à unidade de origem, para ciência à interessada do teor do Acórdão nº **3803-02.109**, de 7 de novembro de 2011, da 3ª. Turma Especial da 3ª. Seção e demais providências.

Brasília - DF, em 7 de novembro de 2011.

[Assinado digitalmente]

**Alexandre Kern**

3ª Turma Especial da 3ª Seção - Presidente



**Ministério da Fazenda**

## **PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO**

**O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.**

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

### **Histórico de ações sobre o documento:**

Documento juntado por ALEXANDRE KERN em 08/11/2011 09:20:04.

Documento autenticado digitalmente por ALEXANDRE KERN em 08/11/2011.

Documento assinado digitalmente por: ALEXANDRE KERN em 08/11/2011.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 11/04/2020.

### **Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:**

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

**EP11.0420.21139.ZATY**

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

**Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:**

**2D5D1960792C8C555C16B9907AA7F831A0153A2B**