



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

**Processo nº** 13971.910872/2009-99  
**Recurso nº** 15 Voluntário  
**Acórdão nº** **3403-002.104 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 23 de abril de 2013  
**Matéria** COFINS - PEDIDO DE RESTITUIÇÃO - PAGAMENTO A MAIOR -  
DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** INDUSTRIAL REX LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/01/2007

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. INDÉBITOS. DÉBITOS CONFESSADOS.  
ERRO. COMPROVAÇÃO.

O deferimento de pedido de restituição de pagamento indevido de débito depende da prova do erro na confissão, passível de ser produzida, mesmo no curso do contencioso administrativo fiscal, até o momento processual da reclamação, prescindindo, nesse caso, de prévia retificação da DCTF.

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.

DILAÇÃO PROBATÓRIA. DILIGÊNCIAS.

A realização de diligências destina-se a 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.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/01/2007

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)

Antônio Carlos Atulim – Presidente

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern - Relator

Participaram do julgamento os conselheiros Antônio Carlos Atulim, Alexandre Kern, Rosaldo Trevisan, Domingos de Sá Filho, Ivan Allegretti e Marcos Tranches Ortiz.

## Relatório

INDUSTRIAL REX LTDA. formulou o Pedido de Restituição e Declaração de Compensação, por meio do qual pretendeu restituir-se de indébito de Cofins (Cód. 5856), por pagamento efetuado em 16/02/2007, e compensar o direito creditório com débitos de IPI. Por Despacho Decisório Eletrônico, a DRF/Blumenau-SC indeferiu o pleito e não homologou a compensação porque o pagamento indigitado foi integralmente utilizado para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.

Sobreveio reclamação, por meio da qual o contribuinte alega que o despacho decisório contestado não adentrou “no mérito do crédito postulado”. Pleiteia a declaração de nulidade do ato administrativo, em razão de faltar-lhe motivação, fundamentação, o que feriria o direito ao contraditório e à ampla defesa. Argúi também a “ausência de fundamentação”, “desvio de finalidade” e “prejuízo ao contraditório, à ampla defesa e ao devido processo legal”. E argumenta no sentido da necessidade da busca pela verdade material, princípio reitor da atuação administrativa.

Complementarmente, pugna pela não exigência da multa de mora em razão da necessária subordinação aos princípios da vedação ao confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade. E contesta, por fim, a imposição dos juros de mora calculados com base na taxa Selic, chamando à colação à limitação dos juros de mora pretensamente posta no Código Tributário Nacional.

Pleiteia, por fim, a decretação da nulidade do despacho decisório e a obstaculização de qualquer cobrança de valores resultantes do referido ato administrativo.

A DRJ/FNS-4ª Turma julgou a Manifestação de Inconformidade improcedente. O Acórdão nº 07-029.068, de 25 de maio de 2012, fls. 59 a 63, teve ementa vazada nos seguintes termos:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 2006*

*COMPENSAÇÃO. INDÉBITO ASSOCIADO A ERRO EM VALOR DECLARADO EM DCTF. REQUISITO PARA HOMOLOGAÇÃO.*

*Para que os recolhimentos relativos a débitos declarados em DCTF sejam tidos como indevidos e passíveis de repetição, é preciso que o sujeito passivo retifique a declaração originalmente apresentada, alterando os valores daqueles débitos para, com isso, consubstanciar juridicamente a existência do indébito.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Cuida-se agora de recurso interposto contra a decisão da DRJ/FNS-4ª Turma. O arrazoado de fls. 67 a 89, após síntese dos fatos relacionados com a lide, retoma as arguições de nulidade já cogitadas na manifestação de continuidade. Invoca o princípio da verdade material para protestar por seu direito de provar o crédito mesmo na fase recursal. Tacha de nula a aplicação da multa de mora de 20% sobre os valores que diz serem indevidamente compensados. Da mesma forma, rechaça a incidência de juros Selic sobre o débito emergente da não homologação da compensação.

Conclui, requerendo integral provimento ao Recurso Voluntário, a fim de que sejam homologadas as compensações declaradas.

O processo administrativo correspondente foi materializado na forma eletrônica, razão pela qual todas as referências a folhas dos autos pautar-se-ão na numeração estabelecida no processo eletrônico.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Alexandre Kern, Relator

Presentes os pressupostos recursais, a petição de fls. 67 a 89 merece ser conhecida como recurso voluntário contra o Acórdão DRJ-FNS-4ª Turma nº 07-029.068, de 25 de maio de 2012.

## Matéria controvertida

A decisão recorrida não conheceu da reclamação quanto aos acréscimos legais incidentes sobre o valor do débito que emergiu inadimplido pela não homologação da compensação declarada.

Fê-lo bem.

Tratando-se de cobrança propriamente dita, a matéria escapa do rito instituído pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Incidentalmente, saiba a recorrente que os acréscimos legais sobre os débitos não pagos na data de seu vencimento estão expressamente previstos no art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, não cabendo aos agentes da Administração deixar de aplicá-los em face de argumentos de inconstitucionalidade ou ilegalidade.

### **Preliminares de nulidade do Despacho Decisório**

Nesse ponto, adoto os fundamentos da decisão recorrida, que, forte no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, passam a fazer parte integrante desse voto.

O despacho decisório preenche todos os requisitos formais e materiais para sua validade, devendo ser refutada a arguição.

Ainda que de forma sintética, o despacho decisório contém motivação, base legal e permitiu ao contribuinte total conhecimento das irregularidades imputadas a seu pleito, habilitando-lhe o exercício pleno do seu direito de defesa.

Também não há que se falar em desvio de finalidade do ato administrativo, até mesmo porque este está corretamente fundamentado.

### **Mérito**

Afastadas as preliminares argüidas e não conhecida a insurgência contra procedimentos de cobrança, a inconformidade manifestada na reclamação ficou vazia. Nada obstante, a decisão recorrida, assentando-se sobre a premissa de que a liquidez e a certeza do crédito oposto na compensação reclama a prévia retificação do valor do débito pretensamente confessado em erro em DCTF, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade sumariamente, sem qualquer menção ao “deserto” em que se transformou o presente processo no que diz respeito à prova do direito creditório aventado.

Já é entendimento assentado nesta Turma o de que tal óbice deve ser afastado, em face do contido no art. 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (PAF), reproduzido no art. 57 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, norma com aplicação autorizada aos processos da espécie pelo § 4º do art. 66 da Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008. Na verdade, a prévia retificação da DCTF apenas viabiliza o processamento automático dos PER/Dcomp, mas jamais poderia ser tida como requisito para a verificação da liquidez e certeza de direito creditório.

Se é certo que a espontaneidade da confissão do débito implica a sua irretratabilidade, também o é que o art. 214 do Código Civil – CC - Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, admite sua revogação quando produzida em erro de fato. E, conforme visto, mesmo na fase contenciosa do procedimento administrativo fiscal, que ora se desenrola, o requerente, enquanto manifestante, pode (e deve) produzir a prova necessária para a demonstração de seu direito, entre elas, a do erro no preenchimento de declaração.

Tecidas essas considerações preambulares, por meio das quais se refuta a necessidade de prévia retificação da DCTF e se reafirma o direito de produção probatório do crédito postulado até o momento processual da reclamação, não se pode deixar de reconhecer que não há o menor início de prova do indébito.

O recorrente, a certa altura de sua peça recursal, protestou por seu direito de provar o direito creditório. Mas a insurgência limitou-se a isso. O recorrente não alega erro na declaração, não questiona legalidade ou inconstitucionalidade da norma de incidência tributária, nem qualquer outra das fantasiosas construções de indébitos freqüentes depois da edição da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002. Nada.

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 conterá "*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.*

[..1

*§ 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.*

[..1

*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.

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.

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 – I. 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.



Processo nº 13971.910872/2009-99  
Acórdão n.º **3403-002.104**

**S3-C4T3**  
Fl. 108

---

## **Conclusão**

Nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 23 de abril de 2013

Alexandre Kern