



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

**Processo n°** 15374.913847/2008-41  
**Recurso n°** 4 Voluntário  
**Acórdão n°** **3403-002.305 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 25 de junho de 2013  
**Matéria** COFINS - PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR DO QUE O DEVIDO - PEDIDO DE RESTITUIÇÃO - DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** SABINA MODAS COMÉRCIO LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

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

FALTA DE APRESENTAÇÃO DE PROVA DOCUMENTAL. PRINCÍPIO PROCESSUAL DA VERDADE MATERIAL.

A busca da verdade real não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar as provas solicitadas, visando à comprovação dos créditos alegados, no momento processual adequado.

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA O PEDIDO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. As diligências não se prestam à produção de prova que toca à parte produzir.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

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

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 voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)  
Antônio Carlos Atulim - Presidente

(assinado digitalmente)  
Alexandre Kern - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Antônio Carlos Atulim, Alexandre Kern, Ivan Allegretti e Marcos Tranchesi Ortiz. Ausente, ocasionalmente, o Conselheiro Domingos de Sá Filho.

## Relatório

SABINA MODAS COMÉRCIO LTDA. transmitiu a Pedido de Restituição/Declaração de Compensação - PER/DCOMP nº 27160.35005.020804.1.3.04-2144, visando à extinção de débito de Cofins com crédito oriundo de indébito por pagamento a maior de Cofins, no valor 1.834,74. O Despacho Decisório Eletrônico – DDE nº 781147232, emitido pela autoridade competente para examinar o pleito repetitório, indeferiu-o e não homologou a compensação porque o pagamento indigitado pelo declarante foi localizado, mas estava integralmente utilizados 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 interessado, alega, em síntese, que:

- a) possui o direito creditório lastreado no DARF indicado no PER/DCOMP.
- b) recolheu a contribuição social em valor estimado para o período de apuração.
- c) mais tarde, apurou a contribuição social em valor da menor do que o estimado/recolhido.
- d) utilizou no presente PER/DComp o saldo do DARF na compensação aqui analisada.
- e) apresentou demonstrativo dos valores do débito estimado, do débito apurado, e da diferença a seu favor;
- f) tais informações constam das declarações DCTF e DIPJ do período.

A 5<sup>a</sup> Turma da DRJ/RJ2 julgou a Manifestação de Inconformidade improcedente. O Acórdão nº 13-036.476, de 4 de agosto de 2011, fls. 30 a 33, teve ementa vazada nos seguintes termos:

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

*Data do fato gerador: 15/02/2001*

*INDÉBITO FISCAL. COMPENSAÇÃO.*

*Somente com a comprovação da extinção ou do pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido, em face da legislação tributária aplicável, cogita-se o reconhecimento de*

*indébito fiscal, e da sua utilização na compensação de outros tributos e contribuições.*

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ELEMENTOS DE PROVA.*

*A prova deve ser apresentada na manifestação de inconformidade, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, por força dos artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235/72.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Cuida-se agora de recurso voluntário contra a decisão da DRJ/RJ2-5ª Turma. O arrazoado de fls. 38 a 49 repete a explicação sobre a origem dos créditos e o pedido de realização de diligência para que se ateste a veracidade de suas alegações (pagamento efetuado com base em estimativa do valor da contribuição, constatação de pagamento a maior a partir da apuração real do valor da mesma, utilizando a diferença no pleito ora *sub judice*), reiterando que a realidade dos fatos está plasmada na DIPJ respectiva. Quanto à falta de provas do indébito, referida na decisão recorrida, entende que não é tarefa do julgador administrativo aferir bases de cálculo, seara exclusiva da Fiscalização. Mesmo assim, rechaça a acusação, oferecendo o DARF do pagamento a maior e “quadro demonstrativo” como prova do indébito.

Na continuação, discorre sobre a autorização legal para a compensação almejada, acrescenta ementas de soluções de consulta e jurisprudência judicial, que entende ampararem suas teses recursais.

Quanto à preclusão do direito de apresentação de provas, mencionada na decisão recorrida, ao atribuir à recorrente a obrigação de provar que o valor recolhido e devido estavam de acordo com a escrituração contábil, argumenta que tal obrigação não se coaduna com o disposto no art. 65 do Instrução Normativa SRF nº 900, de 30 de dezembro de 2008, que prevê que a autoridade competente para decidir sobre a compensação possa realizar diligências. Assim, se a autoridade julgadora de primeira instância tinha dúvidas quanto às informações prestadas pela recorrente, deveria saná-las, antes de emitir sua decisão. Refere doutrina. Invoca o princípio da verdade material.

Conclui, requerendo reforma da decisão recorrida para o efeito de reconhecimento do direito creditório, no valor 1.834,74 e da homologação da compensação declarada.

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. 38 a 49 merece ser conhecida como recurso voluntário contra o Acórdão DRJ/RJ2-5ª Turma nº 13-036.476, de 4 de agosto de 2011.

### **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 - PAF, 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, como no caso que ora se apresenta, 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 regia, à época da transmissão do PER/DComp, 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.

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 – de natureza estritamente processual, e não material - 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.

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, limitou-se a apresentar o DARF representativo do pagamento alegadamente indevido e as declarações que a Receita Federal do Brasil já possui em sua base de dados. Nesse ponto, destaco a insuficiência dessas documentos e demonstrativos. A DIPJ tem natureza meramente informativa e não é hábil, de *per si*, para sobrepor-se ao confessado na DCTF.

Pergunto ao recorrente: existe alguma prova nos autos de que o valor da contribuição do período de apuração 01/01/2001 a 31/01/2001, confessado na DCTF vigente, foi efetivamente apurado com base numa estimativa, conforme alegado na Manifestação de Inconformidade? A resposta, evidentemente, é negativa. Tal comprovação deveria ser feita mediante demonstração lastreada, necessariamente, na escrituração contábil-fiscal, revestida das formalidades intrínsecas e extrínsecas exigidas para tanto, sem o que não se pode afastar o atributo de irretratabilidade inerente à confissão espontânea do débito. Tal comprovação, repito, não foi feita.

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:

---

<sup>1</sup> Súmula CARF No. 33

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

*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.

Com essas considerações, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 25 de junho de 2013

Alexandre Kern