

DIREITO
V.9 • N.1 • 2022 - Fluxo Contínuo

ISSN Digital: 2316-381X
ISSN Impresso: 2316-3321
DOI: 10.17564/2316-381X.2022v9n1p298-310



O ÔNUS DA PROVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

THE BURDEN OF PROOF IN THE TAX ADMINISTRATIVE PROCESS

LA CARGA DE LA PRUEBA EN EL PROCESO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO

Liziane Paixão Silva Oliveira¹
Luiz Eduardo de Oliveira Santos²

RESUMO

O Código de Processo Civil de 2015, aplicável, subsidiariamente aos processos administrativos, por expressa disposição, determina, como regra geral de distribuição do ônus da prova, que ele seja atribuído a quem alegar o direito. Por outro lado, o Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal no âmbito Federal, originalmente tratando apenas do lançamento de ofício do tributo, mediante auto de infração, atribuía à autoridade tributária o ônus de comprovação da infração à legislação tributária, cabendo ao contribuinte apenas sua defesa. Ocorre que, a partir da edição da Lei nº 10.833, de 2003, uma alegação do contribuinte de que ele seria titular de um direito creditório perante o fisco, seja por indébito seja por ressarcimento de tributo não cumulativo, cumulada com a declaração de sua compensação com débitos confessados como devidos, teria o condão de extinguir o débito por compensação sob condição resolutória de sua ulterior homologação e, no caso de não homologação, seria possível a discussão do direito creditório e da compensação nos termos do Processo Administrativo Fiscal. Assim, surgiu a discussão quanto ao ônus da prova da existência do direito creditório alegado. A aplicação subsidiária do Código de Processo Civil ao Processo Administrativo Fiscal, afastou, nesse caso, a aplicação direta da regra geral de atribuição do ônus de prova ao fisco, entendendo que caberia ao contribuinte, que alega a existência do direito creditório, a prova da sua certeza e liquidez.

PALAVRAS-CHAVE

Processo Administrativo Fiscal. Código de Processo Civil. Ônus da Prova. Compensação Tributária.

ABSTRACT

The Brazilian Civil Procedure Code of 2015, expressly applicable to administrative litigations, determines that the burden of proof is up to the part that alleges the law. On the other hand, the Brazilian administrative procedure code, of 1972, that originally only regulated notices of infraction, determined that the burden of proof for the infraction was up to the administration and the tax payer only had to defend himself of the accusation. Occurs that the act number 10.833, in 2003, created a new situation for the administrative procedure code. From then on, if the taxpayer alleges credit right against the tax administration, and declares the compensation of this credit to pay off another tax debit, the debit would be considered extinct until express manifestation of the administration in the opposite direction. Therefore, emerged the discussion of the burden of proof, regarding to the alleged credit right for the tax compensation. Applying the new Civil Procedure Code to the administrative litigation, the original rule, that determined that the burden of proof was up to the administration, was put away. Now, the taxpayer that alleges the credit right has the burden of proof of the liquidity and certainty of the credit.

KEYWORDS

Administrative Litigation. Civil Procedure Code. Burden of Proof. Tax compensation

RESUMEN

El Código de Procedimiento Civil de 2015, aplicable, en sustitución de la vía administrativa, por disposición expresa, determina, como regla general para la distribución de la carga de la prueba, que se atribuya a quien invoca el derecho. Por otra parte, el Decreto N° 70.235, de 1972, que regula los Procedimientos Administrativos Tributarios a nivel Federal, tratando originalmente solo de la liquidación oficial del impuesto, mediante notificación de infracción, atribuía a la autoridad fiscal la carga de acreditar la infracción de la legislación tributaria, y el contribuyente solo responde de su defensa. Sucede que, a partir de la sanción de la Ley N° 10.833, de 2003, la alegación del contribuyente de ser titular de un derecho de crédito ante las autoridades fiscales, ya sea por pago en exceso o por devolución del impuesto no acumulativo, acumuló con la declaración de su compensación con deudas reconocidas como vencidas, tendría la facultad de extinguir la deuda por compensación bajo la condición resolutoria de su ulterior aprobación y, en caso de no aprobación, se podría discutir el derecho de crédito y la compensación en los términos del Procedimiento Administrativo Tributario. Surgió así la discusión sobre la carga de la prueba de la existencia del supuesto derecho de crédito. La aplicación subsidiaria del Código de Procedimiento Civil al Procedimiento Administrativo Tributario, eliminó, en este caso, la aplicación directa de la regla general de atribución de la carga de la prueba a

las autoridades fiscales, entendiendo que correspondería al contribuyente, quien alega la existencia del derecho de crédito, para probar su certeza y liquidez.

PALABRAS CLAVE

Proceso Administrativo Tributario. Código de Procedimiento Civil. Carga de la prueba. Compensación de impuestos.

1 INTRODUÇÃO

Neste trabalho, será analisada a questão probatória, intimamente ligada ao conhecimento dos fatos necessários à solução do litígio. De início, será realizada uma comparação entre as regras atinentes à instrução probatória dispostas no Código de Processo Civil (CPC), Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (BRASIL, 2015) e no Processo Administrativo Fiscal (PAF), Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, (BRASIL, 1972). Em seguida, com base na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), será detalhadamente analisada a questão do ônus da prova, no caso de alegação de direito creditório a ser repetido ou ressarcido, cumulado com a declaração de sua compensação com outros débitos confessados.

A importância do assunto aqui tratado reside em sua atualidade, tendo em vista a aplicabilidade subsidiária do novel CPC ao vetusto PAF³, e a possibilidade de intercâmbio de experiências no campo probatório. Como metodologia, além da revisão bibliográfica, é levantado, para apresentação de forma estruturada, o entendimento esposado em decisões administrativas, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal sobre o tema. Ao final, espera-se alcançar, com clareza, a visão da relação entre o Processo Administrativo Fiscal e o Código de Processo Civil, no tocante à prova no litígio tributário.

2 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A PROVA

Neste tópico, será comentada a relevância da prova para o deslinde do litígio e, em seguida, será cotejado o tratamento dado à prova no CPC e no PAF.

A instrução probatória exerce um papel vital no processo, pois, com o conhecimento dos fatos, a opção entre o litígio e o acordo toma contornos mais claros. Aplicando esses conceitos à fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias, no Brasil, temos que as obrigações acessórias, aumentando a precisão da prova de eventual descumprimento das normas, induz a dissuasão de potenciais sonegadores.

³ De acordo com o art. 15 do CPC, na ausência de normas que regulem processos administrativos, as disposições do CPC são aplicáveis supletiva e subsidiariamente

De acordo com o que argumenta Richard Posner (2011), relativamente à precisão da prova, quanto mais provas, maior a probabilidade de acerto. Cumpre referir que, entretanto, nem sempre as provas são de amplo conhecimento das partes ou do próprio julgador. Como providência para minimizar o problema, foi proposto o conceito de compartilhamento de prova.

O compartilhamento de provas está previsto no art. 381, III do CPC, permitindo que, no caso de produção antecipada de prova, o prévio conhecimento dos fatos possa justificar ou evitar o ajuizamento de uma ação. Já, no campo tributário, o compartilhamento de provas assume uma posição muito peculiar, porque a legislação permite que a autoridade fiscal tenha acesso às informações dos contribuintes, para fins de comprovação da ocorrência do fato gerador e, conseqüentemente, da obrigação tributária. Nesse sentido, a Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988 (BRASIL, 1988), dispõe, em seu art. 145, § 1º, o acesso às informações acerca do patrimônio, rendimentos e atividades econômicas do contribuinte.

No mesmo sentido, o Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, exclui, em seu art. 195, qualquer disposição legal limitativa do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los. Para dar efetividade a esses dispositivos, além de todas as obrigações acessórias, que funcionam como prova pré-constituída, é previsto, o agravamento da multa de ofício, em metade de seu valor normal, pelo art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996 (BRASIL, 1996), nos casos em que o sujeito passivo não atender intimação para prestação de esclarecimentos.

Portanto, no âmbito tributário, especificamente no tocante ao lançamento de ofício do crédito tributário mediante auto de infração, para exigência do tributo e dos acréscimos legais de multa de ofício e juros de mora, antes do início da fase litigiosa do processo⁴, é previsto um amplo compartilhamento de provas entre o contribuinte e o fisco, consubstanciado no dever de colaboração.

Na obra Processo Civil Contemporâneo (FUX, 2019), é realizada uma minuciosa análise do aspecto probatório do processo civil. Por seu turno, na coletânea A Prova no Processo Tributário (NEDER; SANTI; FERRAGUT, 2010) são apresentados aspectos específicos do Processo Administrativo Fiscal, no tocante à prova. Neste item do artigo, é proposto um cotejo dessas duas análises.

De acordo com o art. 373 do CPC, as partes sustentam fatos. Assim, o autor deve provar os fatos *constitutivos* de seu direito pleiteado, enquanto o demandado deve provar os fatos *extintivos, modificativos ou impeditivos* do direito do autor. De forma equivalente, os arts. 9º e 16 do PAF determinam, respectivamente que: (a) a exigência do crédito tributário, feita pela autoridade fiscal, que assume posição comparável à do autor, seja instruída com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito e (b) a prova documental seja apresentada na impugnação, pelo sujeito passivo, que aqui assume a posição do demandado.

A prova pode ser conceituada, de maneira ampla, como o meio pelo qual as partes demonstram, em juízo, a existência de fatos necessários à definição do direito em litígio.

⁴ De acordo com o art. 14 PAF, a impugnação inicia a fase litigiosa do processo. Antes desse momento, o processo se encontra na fase inquisitória e o conhecimento das provas pode evitar um litígio.

Com relação a seu objetivo, a prova se destina ao convencimento do juiz, que deve fazer um juízo de probabilidade da ocorrência de um fato, com base nos elementos carreados aos autos. Pela impossibilidade de consciência perfeita da realidade, o processo se contenta com a verdade que migra para os autos. No PAF, em que pese haver uma discussão sobre a ideia de verdade material, o fato é que a previsão do art. 29 apenas prevê a possibilidade de o julgador determinar diligências ou perícias que entender necessárias e, portanto, esse seria o limite da verdade material e as provas a serem consideradas também seriam as que estivessem nos autos do processo.

O objeto da prova nada mais é do que o fato suscitado, pelo autor ou pelo demandado. Esses fatos devem ser relevantes e controvertidos, pois não é necessário provar fato público ou notório e um fato não contestado deve ser tido como verdadeiro, salvo se versar sobre direitos indisponíveis ou depender de documento público. Esses conceitos são também aplicáveis ao PAF.

Tanto no art. 369 do CPC, quanto no § 3º do art. 16 do PAF, a prova é prioritariamente direcionada a fatos, mas pode ser necessária prova documental do Direito, nos casos de norma municipal, estadual, estrangeira ou consuetudinária, bem como normas infralegais.

As fontes da prova nada mais são do que os meios pelos quais o juiz extrai sua convicção sobre os fatos. Já, o campo probatório é amplo e pode ser composto por tudo o que for lícito, para esclarecimento da verdade. Assim, o convencimento Racional consiste na liberdade do juiz, de eleger os elementos que lhe formaram a convicção, desde que indicados fundamentadamente na sentença. De forma convergente, o PAF, em seu art. 29, prevê a livre convicção da autoridade julgadora na apreciação da prova.

Por fim, a prova emprestada nada mais é do que a prova produzida em outro processo e trazida para o processo na forma documental. Para sua utilização, é necessário que ela tenha sido originalmente obtida sob contraditório. Pois bem, esse conceito é perfeitamente aplicável ao PAF, sem a necessidade de maiores considerações.

Assim, conhecida a ideia inicial de prova, aprofundaremos um pouco mais a análise e passaremos a discutir os sujeitos da prova.

Os sujeitos da prova são aqueles que devem provar no processo. Via de regra, conforme disposto no art. 373 do CPC, são as partes que devem produzir a prova. Contudo, excepcionalmente, no art. 370 do CPC é admitido que o juiz possa determinar provas adicionais, notadamente nos casos de desigualdade entre as partes. Aliás, conforme já visto, esse é o conceito posto nos arts. 9º, 16 e 29 do PAF.

Nesses termos, conclui-se que aos sujeitos da prova cabe o ônus da produção e da persuasão. O ônus da produção, que compete às partes, consiste em trazer a prova aos autos. Já o ônus da persuasão compete ao juiz e tem por característica autorizar a sentença a favor de uma das partes, com base no princípio da livre motivação racional, previsto no art. 371 do CPC, em total consonância com o PAF.

Conhecidos os sujeitos da prova, passaremos à discussão da distribuição do ônus da prova.

De acordo com o CPC, quanto à distribuição do ônus da prova, aplica-se o princípio dispositivo, cabendo às partes a comprovação dos fatos alegados e ao juiz, que não pode se eximir de julgar por insuficiência de provas, determinar provas suplementares necessárias ao descobrimento da verdade. Contudo, o próprio CPC admite exceções ao princípio, invertendo o ônus da prova, tanto (a) *ope legis*, nos casos previstos em lei, quanto (b) *ope judicis*, nos casos determinados pelo juiz. No contexto do

PAF, para o julgador, a distribuição do ônus da prova também assume a natureza de regra de julgamento, decidindo-se em desfavor daquele que não se desincumbiu de seu ônus.

Os sistemas de avaliação da prova dão importância diferenciada a diversos meios de prova, como determinantes para o deslinde do litígio, de acordo com as características da causa. São três os sistemas de avaliação de prova (a) sistema da prova legal, (b) sistema do livre conhecimento e (c) sistema do convencimento racional (ou persuasão racional).

O sistema da prova legal impõe ao juiz a obediência de valores preestabelecidos conforme a prova produzida. Por exemplo, no juízo medieval, o depoimento de um nobre valia mais do que o de um servo. O sistema do livre conhecimento, também referido como *arbitrariedade da toga*, prevê a liberdade do magistrado para decidir, sem a necessidade de motivar. Na atualidade, há um resquício desse sistema no tribunal do júri, em que os jurados não precisam motivar sua decisão.

O Sistema do convencimento racional, ou da persuasão racional, é o sistema adotado atualmente, desde o código de 1973. Nesse sistema, há liberdade na valoração dos elementos de convicção, porém adstrição e motivação do convencimento, à luz – apenas – das provas dos autos. Nesse sistema, como consequência, existe a possibilidade de o juiz carrear aos autos elementos de prova que entenda necessários à decisão.

No âmbito administrativo tributário, o sistema do convencimento racional é também o sistema adotado, como padrão.

A atividade probatória, que consiste em levar ao juízo elementos de convicção, por meio de fatos, tem um momento determinado para ocorrer, denominado fase *instrutória* do processo, que antecede a decisão. Essa atividade pode ser composta por um ou mais atos. A definição do momento da prova depende do tipo de processo. Como regra, a existência da prova ocorre em três momentos, (a) proposta da prova, (b) admissão da prova e (c) produção da prova.

No PAF, o momento da produção da prova é conhecido como a fase inquisitória do processo, também referida como procedimento de fiscalização. Nesse período, que se inicia com o termo de início de fiscalização e vai até a impugnação do auto de infração: (a) a autoridade fiscal deve verificar o cumprimento das obrigações tributárias do sujeito passivo e, caso encontre irregularidades, coletar os elementos probatórios necessários à caracterização da infração e (b) após ter sido cientificado do auto de infração, no prazo de 30 (trinta) dias, o sujeito passivo pode apresentar impugnação ao lançamento, juntamente com os elementos de prova necessários à comprovar fatos *extintivos, modificativos ou impeditivos* da infração.

Portanto, como a prova apresentada e, via de regra, documental (não havendo oitiva de testemunhas pelo julgador), o momento da proposta da prova vai do lançamento de ofício até a apresentação da impugnação. Já o momento da admissão e produção da prova se confunde com o momento da decisão de primeira instância.

A exceção à sistemática simplificada descrita no parágrafo anterior se encontra no pedido de diligência ou perícia, que é feito no próprio corpo da impugnação e pode ser deferido pelo julgador de primeira instância, conforme arts. 16, IV, e 18 do PAF.

3 O LITÍGIO SOBRE O ÔNUS DA PROVA NO PROCESSO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO

Realizado o cotejo dos diplomas normativos, temos o material teórico necessário à análise da questão específica do ônus da prova, no caso de discussão sobre repetição de indébito ou ressarcimento de tributo, cumulado ou não com a declaração de sua compensação com outros débitos confessados como devidos pelo próprio sujeito passivo.

Importante colocar que a legislação do processo administrativo tributário é de 1972 e, originalmente, não tratava do julgamento da compensação declarada pelo sujeito passivo, mas tão somente de autos de infração lavrados pela autoridade fiscal. Apenas a partir de 2003 é que foi determinada a aplicação das regras do PAF ao caso de manifestação de inconformidade contra despacho decisório que tenha denegado o pedido e não homologado a compensação declarada. Portanto, os dispositivos atinentes ao ônus da prova da infração não previam expressamente o tratamento dessa nova situação

Tal assunto foi objeto de discussão pelo CARF nos seguintes acórdãos, todos disponíveis para pesquisa pública do respectivo inteiro teor, no sítio INTERNET do CARF (BRASIL, 2022): 9101-004.978, 9101-005.533, 9303-008.813, 9303-008.824, 9303-008.825, 9303-008.827, 9303-008.830, 9303-008.832, 9303-008.836, 9303-008.840, 9303-008.844, 9303-008.845, 9303-008.846, 9303-008.850, 9303-008.902, 9303-008.903, 9303-008.904, 9303-009.180, 9303-009.181, 9303-010.280, 9303-010.362, 9303-010.698, 9303-010.701, 9303-010.712, 9303-010.713, 9303-010.715, 9303-010.716, 9303-010.720, 9303-010.979, 9303-010.980, 9303-010.982, 9303-010.983, 9303-010.990, 9303-010.992, 9303-010.993, 9303-010.995, 9303-010.996, 9303-010.997, 9303-010.998, 9303-011.028, 9303-011.029, 9303-011.030, 9303-011.423, 9303-011.424, 9303-011.425, 9303-012.039.

Com base nas principais características das decisões antes referidas, a seguir, serão apresentados (1) o contexto normativo em que os fatos discutidos ocorreram e (2) os elementos objetivos dos fatos ocorridos. Em seguida, para fins de complementação do entendimento do caso, e de realce dos pontos relevantes para a análise a que se propõe o presente artigo, serão feitas algumas considerações.

O mais importante instituto a ser discutido aqui é o da compensação, largamente aplicada no âmbito do Direito Privado, conforme previsto no atual Código Civil, Lei nº 10.406, de 2002 (BRASIL, 2002), nos termos de seus arts. 368 e 369, com duas características importantes: (a) a extinção de dívidas recíprocas e (b) a necessidade de sua liquidez, ou seja, não pode haver dúvida quanto a sua existência ou seu valor, o que somente ocorre se ambas as partes concordam ou, caso contrário, se a autoridade judicial assim decidir.

Para aplicação do instituto da compensação como forma de extinção do crédito tributário, o art. 170 do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 1966, (BRASIL, 1966) exigiu lei específica. Inicialmente, a Lei nº 9.430, de 1996 (BRASIL, 1996), em seu art. 74, permitiu que o contribuinte apresentasse requerimento de compensação à autoridade administrativa tributária que, após análise, caso concordasse, atendesse ao requerimento.

Posteriormente, essa disciplina foi alterada pela Lei nº 10.637, de 2002 (BRASIL, 2002), dando nova redação ao já citado art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, determinando que a declaração de compensação realizada pelo contribuinte tivesse o condão de dar ao débito a condição de extinto, enquanto

a administração tributária não se manifestasse em sentido contrário. Adicionalmente, para dar efetividade ao novo regramento, foi determinado que todos os pedidos de compensação pendentes de apreciação fossem convertidos em declaração de compensação.

Com o regramento atual, uma mera declaração do sujeito passivo de que ele seria titular de um direito perante o fisco tem por consequência a criação de um direito apto a extinguir dívidas tributárias confessadas.

É necessário colocar que, no mesmo art. 74 da citada Lei nº 9.430, de 1996, foram inseridos, pela Lei nº 10.833, de 2003, (BRASIL, 2003) os §§ 5º e 7º a 11 em que, resumidamente: (a) é determinado um prazo de 5 (cinco) anos para manifestação da autoridade fiscal acerca da declaração de compensação, caso contrário a compensação fica considerada tacitamente homologada e o débito cuja compensação foi declarada, definitivamente extinto; (b) no caso de não homologação pela autoridade fiscal, é deferido ao contribuinte o direito de apresentar manifestação de inconformidade, que terá o mesmo efeito de uma impugnação, devendo ser julgada conforme o Processo Administrativo Fiscal, com duas instâncias de cognição ampla e uma instância especial, de uniformização da aplicação da legislação de regência.

De um ponto de vista prático, o procedimento de compensação demanda a existência de um valor recolhido maior do que aquele confessado como devido, pelo contribuinte, ao fisco. Pois bem, para confissão do valor de um tributo, como devido ao fisco, é prevista a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e, para recolhimento do valor confessado como devido, é previsto o Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF). Portanto, esses são dois documentos que se completam, em termos de informação.

Já para realização do pedido de ressarcimento ou restituição, cumulado com a declaração de compensação, a utilização do programa PER/DCOMP. Ora, o indébito alegado, ou o saldo de tributo a ser ressarcido, deve ser compatível com as informações do montante devido, constante da DCTF, é do respectivo valor recolhido, constante do DARF. Assim, caso não haja diferença entre os valores desses dois documentos, será necessário comprovar lapso no preenchimento de, pelo menos, um deles.

Pois bem, a questão que exurge nesse ponto é a do ônus da prova, ou seja:

(a) se caberia ao sujeito passivo provar mediante documentação hábil e idônea⁵ (i) a certeza da existência do direito creditório alegado para compensação e (ii) a liquidez de seu valor, ou seja, que ele tem a capacidade de quitar o outro tributo compensado; ou

(b) se caberia ao fisco comprovar (i) a eventual inexistência do direito creditório alegado pelo contribuinte ou (ii) sua impossibilidade de utilização para quitação do outro tributo declarado como compensado.

Inicialmente, considera-se a regra geral aplicável ao Direito Tributário seria a de que o lançamento, sendo ato privativo da autoridade administrativa, conforme dispõe o art. 142 da Lei nº 5.172, de 1966 (BRASIL, 1966) deveria ser instruído por essa autoridade, com todos os elementos de prova, nos termos do disposto no art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972 (BRASIL, 1972) que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal. No mesmo sentido, o disposto no art. 37 da Lei nº 9.784, de 1999 (BRASIL, 1999) que regula de forma genérica o processo administrativo no âmbito da Administração

5 Para os fins do artigo, será considerada como documentação idônea aquela emitida por pessoa que esteja em situação regular e, como documentação hábil, aquela passível de conferência da informação nela consignada, perante terceiros.

Pública Federal, dispõe que o particular não teria a necessidade de trazer ao processo documentos que já estivessem de posse da Administração Pública.

Por outro lado, é importante considerar que os dispositivos acima referidos, tanto no Código Tributário Nacional, quanto no decreto que regula o processo administrativo fiscal e, subsidiariamente, na lei que dispõe sobre o processo administrativo em geral no âmbito federal, tratam da situação padrão de lançamento de ofício de tributo pela autoridade administrativa. Porém, o caso aqui analisado não é o de lançamento de ofício, mas de alegação, por parte do contribuinte, da existência de um direito creditório contra o fisco, com o condão de gerar para esse contribuinte um direito apto a extinguir imediatamente um crédito tributário, referente a tributo compensado, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Assim, resta necessário considerar que (a) a situação da compensação não é expressamente regulada no Decreto nº 70.235, de 1972 (BRASIL, 1972) tendo sido a ele feita apenas referência pelo art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996 (BRASIL, 1996) que trata da compensação; (b) a própria Lei nº 9.784, de 1999 (BRASIL, 1999) determina, no art. 36, a obrigação do interessado de comprovação dos fatos alegados e (c) o mais importante, no Código de Processo Civil, Lei nº 13.105, de 2015 (BRASIL, 2015) aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal nos termos de seu art. 15, é determinado, pelo art. 373, que o ônus da prova seria do autor que alega fato constitutivo de seu direito.

Por fim, resta necessário esclarecer que, do ponto de vista financeiro, o caso da declaração de compensação não homologada tem efeito semelhante ao do não recolhimento do tributo devido, seguido de seu lançamento de ofício mediante auto de infração. Com efeito, em ambos os casos, ocorre inicialmente uma captação de recursos financeiros pelo contribuinte, pelo não recolhimento do valor devido ou pela indevida compensação desse valor, com diferimento desse desembolso pelo tempo de discussão do processo administrativo fiscal. Por tudo o que se encontra acima colocado, percebe-se que a declaração de compensação não homologada pode ser discutida, gerando um processo administrativo fiscal e, conseqüentemente, litígio acerca do ônus da prova da existência do direito creditório utilizado para compensação de débito confessado.

Quanto aos fatos a serem considerados, a situação é a seguinte: (a) inicialmente, é apresentado, pelo contribuinte, um pedido de restituição ou ressarcimento, cumulado com declaração de compensação, (b) em seguida, é exarado, pela autoridade fiscal, um despacho decisório denegatório do pedido, com a conseqüente não homologação da compensação declarada, (c) prosseguindo, tem-se a apresentação de manifestação de inconformidade pelo contribuinte, com suas alegações de fato e de direito, e (d) por fim, são prolatadas decisões no âmbito do processo administrativo fiscal, com a apresentação de seus respectivos fundamentos.

Com base nos acórdãos selecionados, serão aqui consideradas, como a estrutura básica da manifestação de inconformidade: (a) a alegação de que houve equívoco no valor confessado como devido e que isso resulta em indébito ou saldo credor do tributo; (b) que o equívoco seria decorrente de mero erro ou, então, de nova interpretação de algum dispositivo normativo, que pudesse levar a outro saldo de tributo devido⁶ e (c) pedido de deferimento do crédito pleiteado, sob a alegação de que a fiscalização não teria

6 Importante esclarecer que o dispositivo ou o dissídio específico de sua interpretação é irrelevante para a análise do caso. Isso porque o ponto fulcral é a comprovação documental do valor devido e do respectivo indébito a ser restituído

comprovado a inexistência do direito creditório ou sua insuficiência, e, subsidiariamente, pedido de diligência para verificação, pela fiscalização, da certeza e liquidez do direito creditório alegado no pleito.

Como decisões no processo administrativo fiscal, de primeira e segunda instâncias, bem como de instância especial, serão consideradas as razões de decidir esposadas nos acórdãos selecionados, quais sejam: (a) A DCTF retificada após a ciência do despacho decisório que indeferiu o pedido não é suficiente para comprovação do crédito tributário pretendido, sendo indispensável a comprovação do erro em que se funde, (b) o ônus da prova é daquele que alega fato constitutivo de seu direito, (c) em processos que decorrem da não homologação de declaração de compensação, o ônus da prova recai sobre o contribuinte, que deverá apresentar e produzir todas as provas necessárias para demonstrar a liquidez e certeza de seu direito de crédito e (d) a mera apresentação de declarações desacompanhadas de provas quanto ao valor retificado não tem o condão de reverter o ônus da prova.

Pois bem, de uma forma resumida e didática, a razão de decidir foi simples, qual seja: o ônus da prova é de quem alega o direito que, no caso de declaração de compensação, é o contribuinte. Todavia, a complexidade da legislação tributária, em seu conjunto, permitiu uma discussão que se arrastou por anos.

Percebe-se, aqui, uma clara tentativa de manutenção do *habitus*⁷ no *campo*⁸ do Direito Tributário (BOURDIEU, 1989, p. 31-38), de imputar à autoridade fiscal o ônus da prova em todo e qualquer processo administrativo fiscal, superada pelo restabelecimento da regra geral de distribuição do ônus da prova, especificamente no caso de declaração de compensação.

4 CONCLUSÃO

Após a verificação da relação entre o Código de Processo Civil (CPC) e o Decreto nº 70.235, de 1972, que tem força de lei e regula o Processo Administrativo Fiscal (PAF), e da compatibilidade entre os dois diplomas legais, no tocante à prova no processo, foi discutido o ônus da prova nos casos de declaração de compensação não homologada.

Com base na jurisprudência administrativa, foi identificado o seguinte entendimento: (a) afastar a interpretação direta, literal e apressada do disposto originalmente no Decreto nº 70.235, de 1972, que atribuía o ônus da prova à autoridade fiscal, mas não tratava do julgamento da compensação declarada pelo sujeito passivo, apenas de autos de infração lavrados pela autoridade fiscal; e (b) aplicar subsidiariamente o Código de Processo Civil, considerando que, quando o contribuinte simplesmente alega um direito creditório, é ele que tem o ônus de apresentar os documentos que comprovariam esse direito creditório e declarar sua compensação com um outro débito confessado.

ou saldo credor de tributo a ser ressarcido.

7 Referido na citada obra como um modo de pensar característico de uma área, que recusa alternativas.

8 Referido na citada obra como uma área da realidade onde se verificam relações constantes de poder entre indivíduos, que estruturam posições hierárquicas, mais ou menos constantes.

REFERÊNCIAS

BOURDIEU, Pierre. **O poder simbólico**. Rio de Janeiro: Editora Bertrand Brasil S.A., 1989.

BRASIL. CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Ministério da Economia. Jurisprudência/Acórdãos 2022. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 21 mar. 2022.

BRASIL. **Lei nº 13.105**, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Brasília, DF: 2015.

BRASIL. **Lei nº 10.833**, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Brasília, DF, 29 dez. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.833.htm. Acesso em: 28 mar. 2022.

BRASIL. **Lei nº 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília, DF, 10 jan. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 22 mar. 2022.

BRASIL. **Lei nº 10.637**, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Brasília, DF, 30 dez. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637.htm. Acesso em: 28 mar. 2022.

BRASIL. **Lei nº 9.430**, de 27/12/1996 - Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Brasília: 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm. Acesso em: 22 mar. 2022.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 5 de outubro de 1988. Brasília, DF.

BRASIL. **Decreto nº 70.235**, de 06/03/1972 - Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Brasília, 1972.

BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF.

FUX, Luiz. **Teoria geral do processo civil**. São Paulo: Forense, 2019.

NEDER, Marcos Vinícius; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; FERRAGUT, Maria Rita. **A prova no processo tributário**. São Paulo: Dialética, 2010. p. 527

POSNER, Richard A. *Fronteiras da teoria do direito*. São Paulo: Editora Wmf Martins Fontes, 2011.

Recebido em: 6 de Outubro de 2022

Avaliado em: 30 de Outubro de 2022

Aceito em: 23 de Novembro de 2022



A autenticidade desse artigo pode ser conferida no site <https://periodicos.set.edu.br>

1 Possui doutorado em Direito - Universite Paul Cezanne Aix-Marseille 3 (2012), Mestrado em Direito pela Universidade de Brasília (2006), Pos-Graduação Lato Sensu em Direito Ambiental pelo CEUB (2003-2004) e graduação em Direito pela Universidade Tiradentes (2002). Realizou Estágio Pós-Doutoral na UnB (2017-2018). Professora Permanente do Programa de Mestrado e Doutorado em Direito do CEUB, Professora do Mestrado e Doutorado em Direitos Humanos da Universidade Tiradentes. Professora Titular dos Cursos de Graduação em Direito da Universidade Tiradentes e do CEUB. Coordenou o Programa de Mestrado em Direito da UNIT de 2014 a 2017. Coordenadora do Dinter CEUB e ESMAT. Atualmente é avaliadora ad hoc da CAPES, CNPq, Fundação de Apoio à Pesquisa e à Inovação Tecnológica do Estado de Sergipe (FAPTEC/SE), Membro do Conselho Editorial e de avaliadora ad hoc em diversas revistas científicas. Pesquisadora do Instituto de Tecnologia e Pesquisa (ITP); do Centro de Excelência Jean Monnet - UFMG e do Global Comparative Law: Governance, Innovation and Sustainability (GGINNS). Atuação em Direito Internacional, atuando principalmente nos seguintes temas: direito ambiental, integração e inovação.

2 Mestrando em Direito – UNICEUB. Possui graduação em Ciências Jurídicas e Sociais - Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (2004), graduação em Bacharelado de Matemática na Modalidade Informática pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro(1988) e especialização em Direito Tributário, Financeiro e Econômico pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul(2006).

Copyright (c) 2022 Revista Interfaces Científicas - Direito



Este trabalho está licenciado sob uma licença Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.

