



# Créditos e ônus probatórios

*Solon Sehn*  
*Mestre e doutor PUC/SP*



# Conceitos Introdutórios

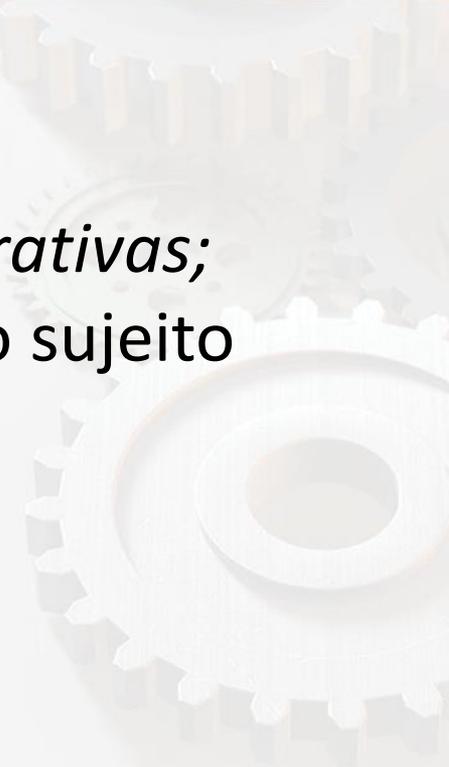
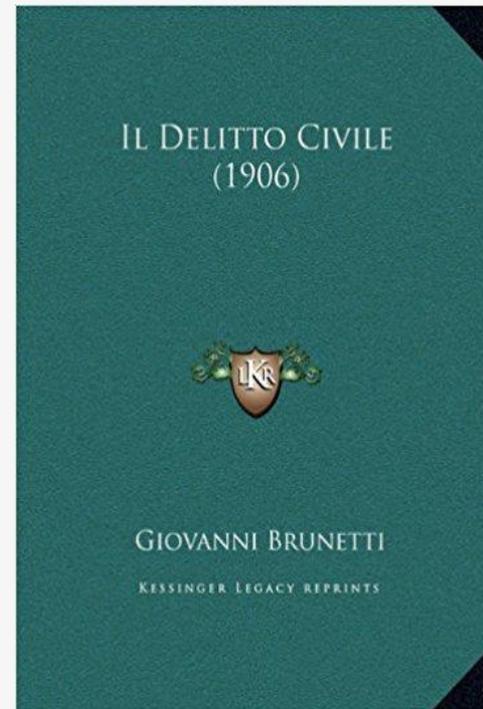
*ônus e ônus da prova*





## • Origem da noção jurídica de ônus:

- Brunetti: *Normas imperativas e não-imperativas;*
- *Dever livre* - não sancionado - interesse do sujeito





- **Elementos do conceito de ônus:**

1. comportamento facultativo;
2. estabelecido em lei no interesse do onerado;
3. e que, não sendo realizado, implica o risco de um resultado desfavorável ao sujeito vinculado.



- **Ônus da prova - particularidades:**

1. deve ser compreendido como risco diminuição das chances de convencimento do julgador.
2. aquele produz a prova também tem um risco de julgamento contrário;



# **Dinâmica da Realização do Crédito**

*Implicações no ônus da prova*



- **Formas de aproveitamento do crédito:**

1. O crédito é utilizado apenas para a dedução do saldo devedor das próprias contribuições;
2. O ressarcimento em dinheiro ou a compensação com outros tributos federais cabe apenas expressamente previsto em lei:

2.1) *créditos presumidos de incentivo* (p. ex.: Reintegra); ou

2.2) *créditos acumulados em:*

a) operações de exportação (Lei nº 10.833/2003, art. 6º, § 1º);

b) vendas com suspensão, isenção ou alíquota zero (Leis nº 11.033/2004, art. 17, nº 11.116/2005, art. 16);

c) vendas de álcool, inclusive para fins carburantes (Lei nº 12.859/2013, art. 1º)

d) aquisição de medicamentos, de produtos de perfumaria, toucador ou higiene pessoal (Lei nº 10.147/2000, art. 3º);

e) de aquisições de embalagens para revenda nas hipóteses dos §§ 3º e 4º do art. 51 da Lei nº 10.833/2003; e

f) de aquisição ou importação de nafta petroquímica (Lei nº 11.196/2005)



- **Implicações no ônus da prova**

- **O “ônus” (dever) caberá ao Fisco:**

1. Na fiscalização do crédito (normal ou presumido) utilizado para dedução das próprias contribuições;
2. Hipótese de auto de infração decorrente de *glosa* de créditos;

**“[...] Tratando-se de processo de iniciativa da Administração Tributária, cabe ao fisco o ônus da prova dos fatos jurígenos da pretensão fazendária. [...] Foi o fisco quem se dirigiu ao estabelecimento do contribuinte e disse a ele que determinados itens em relação aos quais ele havia tomado o crédito não eram aptos a gerarem aqueles créditos. [...] Entretanto, para executar esse procedimento a fiscalização está submetida ao que preceitua o art. 142 do CTN e aos arts. 9º e 10 do PAF. Em outras palavras: cabe ao fisco investigar a matéria tributável, declinar a motivação do lançamento e apresentar as provas dos fatos que alegar até o momento da notificação do auto de infração ao contribuinte, quando então encerra-se para o fisco a instrução processual.”**  
(CARF. Ac. 3402-002.881).



## ➤ O ônus caberá ao contribuinte:

1. No pedido de ressarcimento ou de compensação com outros tributos federais;
2. Antes do despacho decisório do PER/Dcomp, quando a autoridade fiscal condiciona o reconhecimento do crédito à apresentação de provas da liquidez e da certeza do crédito:

**“PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO. RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. Nos processos referentes a pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação dos créditos ensejadores incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. [...]” (CARF. Ac. 3401-003.401)**

**“REPETIÇÃO DE INDÉBITO. COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ONUS DA PROVA À CARGO DO CONTRIBUINTE. No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório pleiteado. [...]” (CARF. Ac. 3202-001.593)**



- **Possibilidade de apresentação da prova após a decisão da DRJ:**

**“PER/DCOMP. RETIFICAÇÃO DA DCTF. DESPACHO DECISÓRIO. PROVA DO CRÉDITO. ÔNUS DO SUJEITO PASSIVO.**

**Nos casos de PER/Dcomp transmitida sem a correspondente retificação da Dctf, o contribuinte preserva o direito à compensação desde que a mesma ocorra antes da ciência do despacho decisório. A retificação posterior somente é cabível excepcionalmente, por força do princípio da verdade material, condicionada à prova da existência do direito creditório. [...]” (CARF. Ac. 3802-001.898)**

**“PER/DCOMP. RETIFICAÇÃO DA DCTF. PROLAÇÃO DO DESPACHO DECISÓRIO. APRESENTAÇÃO DA PRÓVA DO CRÉDITO APÓS DECISÃO DA DRJ. HIPÓTESE PREVISTA NO ART. 16, § 4º, “C”, DO DECRETO Nº 70.235/1972. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE.**

**A prova do crédito tributário indébito, quando destinada a contrapor razões posteriormente trazidas aos autos, pode ser apresentada após a decisão da DRJ, por força do princípio da verdade material e do disposto no art. 16, § 4º, “c”, do Decreto no 70.235/1972. Havendo prova do crédito, a compensação deve ser homologada, a despeito da retificação a posteriori da Dctf. [...]” (CARF. Ac. 3802-01.005)**



• **Cabe ao Fisco, no procedimento do PER/Dcomp, o ônus da prova de fatos extintivos, modificativos ou impeditivos do direito ao crédito, tais como:**

- a) Prescrição;
- b) Hipóteses de compensação considerada não-declarada - Lei nº 9.430/1996, art. 72, § 12:
  - 1) *crédito de terceiros, crédito-prêmio de IPI, crédito de título público;*
  - 2) *decorrente de decisão judicial não transitada em julgado;*
  - 3) *crédito ou débito não-administrados pela RFB;*
  - 4) *fundado em alegação de inconstitucionalidade de lei, salvo exceções previstas na lei;*
  - 5) *tributos aduaneiros (débito apurado no momento do registro da DI);*
  - 6) *débito encaminhado à PGFN para inscrição em Dívida Ativa;*
  - 7) *débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento;*
  - 8) *débito - objeto de compensação não homologada ou considerada não declarada, ou pedido de restituição ou ressarcimento indeferido;*
  - 9) *saldo a restituir apurado na DIRPF;*
  - 10) *tributos - Simples Nacional;*
  - 11) *crédito resultante de pagamento indevido ou a maior no âmbito da PGFN; e*
  - 12) *débito ou crédito de AFRMM ou à TUM;*
  - 13) *não apresentada em formulário eletrônico.*



# **Deveres de conformação fática**

*Base linguística para  
o exercício do ônus probatório*



- **Deveres de conformação aplicáveis ao PIS/Pasep e Cofins:**

1. Manutenção dos livros comerciais e fiscais obrigatórios;
2. Registro das operações e dos documentos na Escrituração Fiscal Digital do PIS/Pasep e da Cofins (EFD-Contribuições);
3. Conservação da documentação de lastro (notas fiscais emitidas pelo vendedor, recibo ou equivalentes, contendo os requisitos formais do art. 61, § 1º, da Lei nº 9.532/1997:
  - a) Identificação das partes;
  - b) Inscrição no CNPJ;
  - c) Descrição dos bens ou serviços;
  - d) Data e valor da operação.



- **Prazo para a guarda dos documentos - Decreto-Lei nº 486/1969 (art. 4º):**
  - a) *Documentos relativos à créditos utilizados na dedução do salvo devedor das contribuições: até o esgotamento do prazo decadencial do crédito tributário;*
  - b) *Documentos de créditos objeto de PER/Dcomp: até o encerramento do processo administrativo e, se for o caso, judicial correspondente, bem como do prazo para ação rescisória;*

“Art. 4º O comerciante é ainda obrigado a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, a escrituração, correspondência e demais papéis relativos à atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial”.



• **Quando amparada pela respectiva documentação de lastro, a escrituração faz prova plena:**

- a) Da Identificação das partes;
- b) Da natureza dos bens ou serviços;
- c) Da quantidade adquirida;
- d) Data e valor da operação.

**“Art. 26. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 9º, § 1º).**

**Parágrafo único. Cabe à autoridade fiscal a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no caput (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 2º).**

**Art. 27. O disposto no parágrafo único do art. 26 não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao sujeito passivo o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 3º)”.**

**“INDÉBITO. NATUREZA. ESCRITURAÇÃO FISCAL. EFICÁCIA PROBATÓRIA.  
DOCUMENTAÇÃO DE LASTRO. APRESENTAÇÃO. NECESSIDADE. PROVA  
INSUFICIENTE. RECURSO DESPROVIDO.**

O livro razão, desacompanhado das notas fiscais evidenciando a natureza da operação, não é suficiente para demonstrar a existência do direito creditório, uma vez que, de acordo com o art. 9º, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, a escrituração fiscal somente faz prova em favor do contribuinte quando amparada em documentação hábil.” (CARF. Ac. 3802-003.027)



• **Também cabe ao contribuinte, preventivamente ou no curso do procedimento administrativo, o ônus da prova elisiva da inidoneidade - Lei nº 9.430/1996 (art. 82):**

- a) Prova da realização do pagamento; e
- b) Da efetiva entrega da mercadoria ou da prestação de serviço.

**“Art. 82. Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstos na legislação, não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados, o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes tenha sido considerada ou declarada inapta.**

**Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços”.**

**“IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO. PIS/PASEP E COFINS. LEI Nº 10.276/2001. GLOSA DE CUSTOS.**

**O direito ao crédito presumido está vinculado à prova da efetiva aquisição do insumo. Para não ser alcançado pelos efeitos jurídicos da inidoneidade da documentação fiscal ou de declaração de inaptidão da inscrição do emitente da nota fiscal, o sujeito passivo deve conservar a prova dos pagamentos e dos recebimentos dos bens ou serviços (Lei nº 9.430/1996, art. 82)”.**

**(CARF. Ac. 3802-00606).**



- **O Fisco pode questionar apenas os seguintes aspectos (SEMPRE, porém, apresentando CONTRAPROVA do fato constitutivo):**
  - a) A validade formal ou material da escrituração e dos documentos;
  - b) A exatidão do cálculo do crédito;
  - c) A falsidade da prova; e
  - d) Inidoneidade do documento ou a inaptidão do emitente.
- **Essa rigidez não alcança a subsunção entre os fatos e as hipóteses de creditamento definidas na legislação (textura aberta dos enunciados)**



- **Conceito de INSUMOS - Exemplo de textura aberta:**

***Interpretação da 2ª Turma do STJ no REsp 1246317/MG – Rel. Min. Campbell Marques (DJe 29/06/2015):***

**CRÉDITO DE INSUMOS - SÍNTESE:**

**O crédito não corresponde ao da legislação do IPI (IN 404) nem ao da Legislação do IR (todos os custos e despesas)**

**CRITÉRIOS - STJ:**

- 1. Aplicabilidade aos bens e aos serviços;**
- 2. Pertinência direta ou indireta com o processo produtivo ou prestação de serviços (noção de viabilização);**
- 3. Subtração implicar a impossibilidade do exercício da atividade ou perda substancial da qualidade do serviço ou produto**

**Questões em aberto:**

- a) Créditos na atividade comercial? Despesas de venda (publicidade e propaganda, comissões de venda)?**
- b) Despesas "regulatórias", tais como embalagens especiais de venda**



Muito obrigado  
[solon@ssadv.com.br](mailto:solon@ssadv.com.br)



**XIV CONGRESSO NACIONAL  
DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS.  
RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO.**

