

PIS/COFINS: CRÉDITOS E ÔNUS PROBATÓRIO

*Solon Sehn*¹

Introdução

Inicialmente, cumpre esclarecer que o presente estudo - na linha do Construtivismo Lógico Semântico proposto por Paulo de Barros Carvalho - parte da premissa de que a realidade somente é perceptível por meio da linguagem. Esta, ao relatar os objetos da experiência, promove o seu resgate e, ao mesmo, tempo os constitui. O evento do mundo social somente é acessível por meio de seu relato em linguagem específica (linguagem competente), que, por sua vez, constitui o *fato social*. O mesmo ocorre no direito: a constituição do fato jurídico pressupõe o relato em linguagem competente do evento, segundo as provas admitidas pela ordem jurídica. Portanto, é por meio da prova que se opera o reconhecimento da veracidade dos fatos juridicamente relevantes².

1. Advogado, graduado pela UFPR. Doutor e Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Professor Conferencista no Curso de Especialização em Direito Tributário do IBET (Instituto Brasileiro de Estudos Tributários). Ex-Conselheiro do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda.

2. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 156-173; CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 85-126.

Por outro lado, como decorrência do princípio do devido processo legal, o direito à prova pressupõe a observância dos prazos, das formas específicas, das fases e das preclusões previstos no direito positivo, inclusive as regras relacionadas ao ônus das partes na sua produção. Assim, segundo ensina Fabiana Del Padre Tomé, *falar em direito à prova é falar em direito à prova legítima, a ser exercido segundo os procedimentos regulados pela lei*³.

No PIS/Pasep e na Cofins, a compreensão do ônus da prova do crédito depende não apenas do exame dos enunciados prescritivos de direito processual, mas também de direito material. É necessário o estudo das modalidades de créditos e as respectivas dinâmicas de realização, bem como dos deveres instrumentais de conformação fática previstos na legislação, tais como a escrituração eletrônica dos documentos e da apuração do crédito no regime não cumulativo. Esses formam o corpo de linguagem que serve de base para a incidência da regra-matriz do direito ao crédito, constituindo o ponto de partida para a compreensão da forma como está distribuída entre as partes o ônus da prova do crédito do PIS/Pasep e da Cofins.

1. Ônus e ônus da prova

O ônus, no sentido jurídico, é um comportamento facultativo estabelecido em lei que necessita ser realizado por um determinado sujeito para fins de tutela de seu próprio interesse. A não realização da conduta esperada acarreta, para o onerado, apenas a perda de um benefício ou o risco de um prejuízo. É o caso, por exemplo, do registro do contrato no cartório de títulos e documentos para fins de eficácia perante terceiros⁴. O ônus, assim, diferencia-se da obrigação e do dever, porque nestes o descumprimento da prestação pelo

3. TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 196.

4. GOMES, Orlando. *Obrigações*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 6 e 7.

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

sujeito passivo caracteriza um ilícito e implica a incidência de uma sanção jurídica⁵.

A noção de ônus, segundo destaca Eros Roberto Grau, foi teorizada a partir da doutrina de Brunetti. Esse autor sustentava a existência, no ordenamento jurídico, de dois tipos de normas jurídicas: as imperativas e não imperativas. Destas decorreriam o que denominou *dever livre*, porquanto não implicariam, em caso de descumprimento, a incidência de uma sanção, mas apenas o não alcance de um determinado fim pretendido pelo interessado. Essa concepção, já abandonada na doutrina, serviu de base para o conceito atual de ônus, influenciada pela teoria de Carnelutti, segundo a qual o ônus é uma faculdade de exercício necessário para a realização de um interesse próprio⁶.

5. GRAU, Eros Roberto. Nota sobre a distinção entre obrigação, dever e ônus. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, v. 77, 1982, p. 182: “07. – Postas tais noções, poderemos distinguir de um lado o *dever* – e a *obrigação* – como vínculo imposto à vontade do sujeito em razão da tutela de um interesse alheio e cujo descumprimento compreende um ilícito, importando a aplicação de sanção jurídica; de outro o ônus como vínculo imposto à vontade do sujeito como condição para a satisfação do seu próprio interesse e cujo descumprimento não importa a aplicação de sanção jurídica, mas tão-somente efeitos econômicos negativos”. Sobre o tema, cf. ainda: KOCH, Deonísio. *Processo administrativo tributário e lançamento*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 208; MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. *Manual do processo de conhecimento*. 4. ed. São Paulo: RT, 2005; TOMÉ, *op. cit.*, p. 279 e ss.; CARNELUTTI, Francesco. *Sistema de direito processual civil*. São Paulo: Classic Book, v. II, 2000, p. 495 e ss.; PONTES DE MIRANDA. *Comentários ao Código de Processo Civil*, tomo IV: arts. 282 a 443. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 246 e ss.; ALVIM, Arruda. *Manual de direito processual civil*, v. 2: processo de conhecimento. 2. ed. São Paulo: RT, 2005, p. 407 e ss.; XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo judicial e tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 168 e ss..

6. GRAU, *op. cit.*, p. 179-180. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/viewFile/66950/69560>. Acesso em 16/10/2017. Segundo Eros Roberto Grau, “[...] poderemos referir ônus como vínculo que a lei impõe à vontade do sujeito como condição à obtenção ou conservação; pelo próprio sujeito, de um interesse seu; neste sentido, na dicção de Von THUR, o ônus é expressão da gestão de um interesse pessoal; o sujeito vinculado pelo ônus não está juridicamente compelido a cumprir o seu objeto, tal como ocorre no *dever* e na *obrigação*; o seu não cumprimento não implica imposição de sanção jurídica ao sujeito vinculado pelo ônus, mas tão-somente a não obtenção ou não conservação de um direito” (*Ibid.*, p. 183).

Parte da doutrina, na linha de Arruda Alvim e Fabiana Del Padre Tomé, ressalta que o ônus da prova, no processo, seria um ônus imperfeito, porquanto a não produção de uma prova nem sempre acarretaria uma consequência jurídica danosa. Esta não é inexorável, já que, apesar da parte não ter provado o fato de que depende o seu direito, “[...] é possível, todavia, que o seu adversário desavisadamente prove esse fato e, fatalmente, isto lhe aproveitará”⁷. Por outro lado, também é certo que, ao produzir a prova, nem sempre a parte tem a garantia do resultado favorável. Há apenas um aumento das chances de convencimento do julgador. Por isso, como ressaltam Luiz Guilherme Marinoni e Sérgio Cruz Arenhart, mais apropriado seria compreender o ônus da prova a partir do risco de um resultado desfavorável:

A produção de prova não é um comportamento necessário para o julgamento favorável. Na verdade, o ônus da prova indica que a parte que não produzir prova *se sujeitará ao risco de um resultado desfavorável*. Ou seja, o descumprimento desse ônus não implica, necessariamente, um resultado desfavorável, *mas no aumento do risco de um julgamento contrário*, uma vez que, como precisamente adverte PATTI, uma certa margem de risco existe também para a parte que produziu a prova.

A idéia de ônus da prova não tem o objetivo de ligar a produção da prova a um resultado favorável, mas sim o de relacionar a produção da prova a uma maior chance de convencimento do juiz⁸.

Em razão disso, o ônus da prova pode ser definido como o comportamento facultativo estabelecido em lei no interesse do onerado e que, ao não sendo realizado, implica o risco de um resultado desfavorável ou a diminuição das chances de convencimento do julgador.

7. ALVIM, *op. cit.*, p. 408; TOMÉ, *op. cit.*, p. 280.

8. MARINONI; ARENHART, *op. cit.*, p. 266.

2. Natureza e modalidades de crédito previstas na legislação

As Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 adotaram o “método indireto subtrativo” como técnica de operacionalização da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins⁹. Este, segundo parte da doutrina, seria equivalente ao modelo de “base sobre a base”, em função da ausência de vínculo entre as entradas e saídas, ou seja, da independência entre o valor do crédito, o regime de incidência e a alíquota aplicável na operação anterior¹⁰. Mais acertada, entretanto, é a interpretação que a considera um modelo atípico, próximo ao do tipo “imposto sobre imposto” ou “tributo sobre tributo”¹¹. Isso porque, diferentemente do sistema de “base sobre a base”, o crédito não representa um redutor da base de cálculo, mas do valor da própria obrigação tributária¹².

9. De acordo com a Exposição de Motivos da Medida Provisória n. 135/2003: “7. Por se ter adotado, em relação à não-cumulatividade, o método indireto subtrativo, o texto estabelece as situações em que o contribuinte poderá descontar, do valor da contribuição devida, créditos apurados em relação aos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona”.

10. TORRES, Ricardo Lobo. A não-cumulatividade no PIS/COFINS. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (Coord.) *PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 62; FERNANDES, Edison Carlos; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Não-cumulatividade do PIS e da COFINS*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 35 e ss.; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Aspectos relacionados à “não-cumulatividade” da COFINS e da contribuição ao PIS. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (Coord.) *PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 22. Para este último autor, da forma como se encontra disciplinada na legislação, “não se trata de não-cumulatividade propriamente dita, mas, sim, da adoção de uma base de cálculo que toma como ponto de partida a totalidade das receitas para admitir apenas algumas deduções”.

11. TOMÉ, Fabiana Del Padre. Natureza jurídica da “não-cumulatividade” da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS: consequências e aplicabilidade. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (Coord.) *PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 544; COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. PIS/Cofins – regime de crédito – contratos de longo prazo – Instrução Normativa n. 468/04 da SRF – Ilegalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 114, p. 130-131.

12. Nesse sentido, TOMÉ, Natureza..., *op. cit.*, p. 548: “Prescreve o art. 3º, *caput*, das

O direito ao crédito, no PIS/Pasep e na Cofins, decorre de uma norma jurídica autônoma construída a partir dos arts. 3.º e ss. das Leis n.º 10.833/2003 e n.º 10.637/2002. Esta, em seu antecedente, descreve abstratamente os eventos que geram direito ao crédito (hipóteses de creditamento) e, no conseqüente, uma relação jurídica na qual o contribuinte (sujeito passivo da obrigação tributária) assume a condição de sujeito ativo do direito subjetivo de abater um determinado valor (o crédito apurado no mês ou acumulado de meses anteriores) da importância devida a título de tributo¹³.

O valor do crédito não equivale ao montante do tributo devido na operação anterior. Sua apuração é realizada independentemente do destaque em nota fiscal, mediante aplicação da mesma alíquota do tributo sobre a base de creditamento prevista no § 1º do art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003. Esta, por sua vez, corresponde ao somatório mensal das aquisições¹⁴, das devoluções e dos encargos de depreciação e de amortização¹⁵ definidos no art. 3º como hipótese de creditamento, ressalvados os pagamentos de mão de

Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03, que tais créditos serão deduzidos 'do valor apurado na forma do art. 2º dos respectivos veículos normativos, determinando, com tal prescrição, que somente depois de apurados os valores das contribuições devidas serão descontados os créditos, correspondentes a percentuais das despesas incorridas pelo contribuinte. Eis porque entendemos não terem as comentadas legislações instituído 'redução de base de cálculo', como afirmado por Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli, e sim regra que atinge o objeto do vínculo obrigacional tributário, mediante a geração de créditos a ser compensados com o débito do tributo".

13. CARVALHO, Paulo de Barros. Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 33, p. 152-153.

14. Nas hipóteses de bens para revenda (inciso I) ou para utilização como insumo (inciso II), por sua vez, calcula-se o crédito a partir do custo de aquisição, na forma definida no art. 13, caput, do Decreto-Lei n.º 1.598/1977 e no art. 289 do Decreto n.º 3.000/1999.

15. Nos casos de bens incorporados ao ativo imobilizado, edificações e benfeitorias (incisos VI e VII, §§ 1º, 14, 16 e 21 do art. 3º, da Lei n.º 10.833/2003), os créditos são calculados mensalmente tendo por base os encargos de depreciação, definidos em função do prazo de vida útil do bem (Instrução Normativa SRF n.º 457/2004, art. 1º, § 1º). É facultada ainda, na forma do § 14, a apuração alternativa por quatro anos na proporção de 1/48 do valor de aquisição.

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

obra à pessoa física e os realizados a pessoas jurídicas não domiciliadas no país.

Não há direito ao crédito na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, ressalvada a isenção, nos termos dos arts. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, na redação da Lei nº 10.865/2004:

Art. 3º [...]

2º Não dará direito a crédito o valor:

[...]

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

Esse dispositivo - que tem a mesma redação nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 - veda o crédito na aquisição de bens ou de serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, mesmo quando a operação subsequente for tributada. No caso de isenção, o direito ao crédito é afastado apenas quando o bem adquirido for objeto de revenda ou utilizado como insumo em produtos ou serviços igualmente isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributados. Entretanto, se o produto ou o serviço for tributado, o contribuinte conserva o direito ao crédito¹⁶.

Essa regra também se aplica à alíquota zero¹⁷ e à redu-

16. Sobre o tema, cf.: MARQUES, Thiago de Mattos. Apuração de créditos de PIS/Cofins no regime monofásico. *RDDT* 154, p. 126.

17. Nesse mesmo sentido, cf.: “[...] a Lei citada, na redação dada pela Lei n. 10.865/04, concede crédito presumido expresso, no que tange às hipóteses de isenção. Do mesmo direito ao crédito presumido silencia em relação às alíquotas zero, embora inutilmente, pois grande parte da doutrina (cf. Paulo de Barros Carvalho, Roque Carrazza e Misabel Derzi, entre outros) equipara-as às isenções. Assim, conforme literalmente impõe o art. 3º da Lei n. 10.865/04, supra, se, no caso as aquisições isentas, haverá direito ao crédito, bastando para que a operação subsequente seja tributada, também as hipóteses de aquisição com alíquota zero, que são para tal doutrina o mesmo que isenção, comportarão idêntico direito de crédito” (COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel. PIS/Cofins: direito de crédito nas

ção de base de cálculo¹⁸, que têm natureza jurídica de isenção, conforme ensina Paulo de Barros Carvalho:

As normas de isenção pertencem à classe das regras de estrutura, que intrinsecamente modificam o âmbito da regramatriz de incidência tributária. Guardando sua autonomia normativa, a norma de isenção atua sobre a regramatriz de incidência tributária, investindo contra um ou mais critérios de sua estrutura, mutilando-os, parcialmente.

[...]

O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério antecedente ou do consequente, podendo a regra de isenção suprimir a funcionalidade da regramatriz tributária de oito maneiras distintas: (i) pela hipótese: i.1) atingindo-lhe o critério material, pela desqualificação do verbo; i.2) mutilando o critério material, pela subtração do complemento; i.3) indo contra o critério espacial; i.4) voltando-se para o critério temporal; (ii) pelo consequente, atingindo: ii.1) o critério pessoal, pelo sujeito ativo; ii.2) o critério pessoal, pelo sujeito passivo; ii.3) o critério quantitativo, pela base de cálculo; e ii.4) o critério quantitativo, pela alíquota¹⁹.

entradas e saídas isentas ou com alíquota zero. *RDDT* 115, p. 148). A Receita Federal do Brasil, entretanto, tem soluções de consulta interpretando que a expressão “não sujeitos ao pagamento da contribuição” abrangeria a aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero. Portanto, o contribuinte não teria direito ao crédito mesmo quando a operação subsequente for tributada. Cf.: Solução de Consulta Disit/3^aRF n. 19, de 10 de outubro de 2008. Nesse sentido, cf.: Solução de Divergência Cosit n. 5, de 17 de março de 2008: “Com o advento da Lei n. 10.865, de 2004, que deu nova redação ao art. 3^o da Lei n. 10.833, de 2003, não mais se poderá descontar créditos relativos à Cofins, decorrentes de aquisições de insumos com alíquota zero, utilizados na produção ou fabricação de produtos destinados à venda”. Na mesma linha, o seguinte julgado do CARF: “[...] COFINS. CREDITAMENTO. AQUISIÇÕES. ZFM. VEDAÇÃO. ALÍQUOTA ZERO. É vedado o direito ao crédito em relação à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS nas aquisições de insumos por empresas situadas na Zona Franca de Manaus, por ser tal aquisição tributada à alíquota zero, ainda que o fornecedor seja de outros pontos do território nacional.” (CARF. 3^a S. 4^a C. 3^a TO. Ac. 3403002.587. Rel. Cons. Rosaldo Trevisan. S. de 26/11/2013).

18. Em relação à redução de base de cálculo, o CARF já decidiu que: “[...] no tocante a redução da base de cálculo, prevista no art. 15, I, da Medida Provisória n^o 2.158-35/2001, entende-se que a sua aplicação não é afastada pelo § 2^o, II, art. 3^o, da Lei n^o 10.833/2003. Isso porque a redução de base de cálculo tem natureza de isenção e, em tais hipóteses, não há vedação ao crédito.” (CARF. 3^a S. 2^a C. 2^a TE. Ac. 3802-002.383. Rel. Francisco José Barroso Rios. S. 25/02/2014).

19. CARVALHO, *Direito tributário, linguagem..., op. cit.*, p. 521.

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Em relação ao vendedor, por sua vez, não há obrigação de estorno ou exclusão do crédito quando a operação de saída é abrangida por suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência. O sujeito passivo conserva o direito ao crédito que, nos termos do art. 17 da Lei nº 11.033/2004²⁰ e do art. 16 da Lei 11.116/2005, não sendo utilizado para a dedução da própria contribuição, pode ser restituído em direito ou compensado com outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal:

Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei n. 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei n. 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

A Lei nº 10.833/2003 prevê ainda as seguintes hipóteses de *crédito presumido*:

- (a) empresa prestadora de serviço de transporte rodoviário de cargas que subcontratar transportador autônomo pessoa física ou transportadora pessoa jurídica optante do Simples, correspondente a 5,7%²¹ do valor de despesas pagas na subcontratação, nos termos dos §§ 19 e 20 do art. 3º;

20. “Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.”

21. “Art. 3º [...] § 20. Relativamente aos créditos referidos no § 19 deste artigo, seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor dos mencionados pagamentos, de alíquota correspondente a 75% (setenta e cinco por cento) daquela constante do art. 2º desta Lei. (Incluído pela Lei n. 11.051, de 2004)”.

- (b) pessoa jurídica que adquirir imóvel para venda ou que promover empreendimento de desmembramento, incorporação imobiliária ou construção de prédio destinado à venda, na hipótese de comercialização de unidade imobiliária não concluída, correspondente a 7,6% do valor do custo orçado para conclusão da obra ou melhoramento, observados os condicionamentos e prazos previstos no art. 4º e a regra de transição do § 4º do art. 12;
- (c) estoque de abertura dos bens adquiridos para revenda e utilizados como insumo nas hipóteses dos incisos I e II do art. 3º, acabados ou em elaboração, existentes na data do início da cobrança não cumulativa do tributo, correspondente a 3%, utilizado em doze parcelas mensais, iguais e sucessivas, observadas as exceções e condicionamentos previstos no art. 12, *caput* e parágrafos; e
- (d) estoque de abertura na data de mudança do regime de tributação por parte de empresa que, optante do Simples ou do regime do lucro presumido, passe a ao regime não cumulativo das contribuições.

Por fim, a legislação também faz uso da técnica da concessão de créditos para finalidades ligadas ao incentivo de atividades econômicas e ao ressarcimento dos exportadores, por meio de *créditos presumidos de incentivo*. É o caso, *v. g.*, dos créditos de PIS/Pasep e de Cofins concedidos no âmbito do Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra), disciplinado pela Lei nº 12.546/2011²².

22. “Art. 1º É instituído o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra), com o objetivo de reintegrar valores referentes a custos tributários federais residuais existentes nas suas cadeias de produção.

Art. 2º No âmbito do Reintegra, a pessoa jurídica produtora que efetue exportação de bens manufaturados no País poderá apurar valor para fins de ressarcir parcial ou integralmente o resíduo tributário federal existente na sua cadeia de produção.

§ 1º O valor será calculado mediante a aplicação de percentual estabelecido pelo Poder Executivo sobre a receita decorrente da exportação de bens produzidos pela

3. Os deveres instrumentais de conformação fática na dinâmica de realização dos créditos de PIS/Pasep e de Cofins

Os créditos do PIS/Pasep e da Cofins, independentemente da modalidade, devem ser utilizados para dedução do saldo devedor mensal das contribuições. Porém, quando acumulados ao final de cada trimestre do ano-calendário, também podem ser objeto de ressarcimento em dinheiro ou de compensação com outros tributos federais, mediante Pedido Eletrônico de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/Dcomp). Isso se aplica à acumulação decorrente de operações de exportação (Lei nº 10.833/2003, art. 611º, § 1º) e - dentre outras hipóteses previstas na legislação tributária - de vendas com suspensão, isenção ou alíquota zero (Leis nº 11.033/2004, art. 17, nº 11.116/2005, art. 16) e de vendas de álcool, inclusive para fins carburantes (Lei nº 12.859/2013, art. 1º)²³.

No caso dos créditos normais ou ordinários não sujeitos ao ressarcimento, o controle da legalidade do creditamento ocorre por ocasião da fiscalização do próprio crédito tributário do PIS/Pasep e da Cofins. O mesmo se aplica aos créditos passíveis de ressarcimento, mas que foram utilizados para a

pessoa jurídica referida no caput.

§ 2º O Poder Executivo poderá fixar o percentual de que trata o § 1º entre zero e 3% (três por cento), bem como poderá diferenciar o percentual aplicável por setor econômico e tipo de atividade exercida.

[...]

§ 11. Do valor apurado referido no caput:

I - 17,84% (dezesete inteiros e oitenta e quatro centésimos por cento) corresponderão a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep; e

II - 82,16% (oitenta e dois inteiros e dezesseis centésimos por cento) corresponderão a crédito da Cofins.”

23. Aplica-se ainda na aquisição de medicamentos, de produtos de perfumaria, tocador ou higiene pessoal (Lei nº 10.147/2000, art. 3º), de aquisições de embalagens para revenda nas hipóteses dos §§ 3º e 4º do art. 51 da Lei nº 10.833/2003 e de aquisição ou importação de nafta petroquímica por centrais petroquímicas (Lei nº 11.196/2005, art. 57 e 57A). Ver art. 44 e ss. da Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017.

dedução do saldo devedor das contribuições. Assim, caso o Auditor da Receita Federal entenda que o sujeito passivo se creditou de forma indevida, deverá promover a respectiva glosa, lavrando um auto de infração e de lançamento para fins de constituição da diferença do crédito tributário, da multa de-ofício e demais acréscimos legais. Já na hipótese de créditos acumulados passíveis de ressarcimento, a fiscalização se dá antes do despacho decisório do PER/Dcomp, por meio de verificação fiscal que analisará a escrituração contábil e fiscal do contribuinte, bem como a documentação comprobatória da liquidez e da certeza do direito de crédito objeto do pedido de ressarcimento ou da declaração de compensação. Não sendo homologada a compensação, o crédito tributário deve ser pago no prazo de 30 dias, acrescido de juros e multa de mora, sob pena de inscrição em dívida ativa e cobrança judicial.

Também são previstas, no art. 74 da Lei nº 9.430/1996 e no art. 18 da Lei nº 10.833/2003, a incidência das seguintes multas isoladas:

(1) Compensação não homologada: 50% do débito objeto da PER/Dcomp²⁴;

(2) Falsidade do PER/Dcomp:

(i) 150% sobre o valor total do débito objeto do PER/Dcomp; ou

(ii) 225% nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo de intimação para prestar esclarecimentos ou para apresentar documentos ou arquivos magnéticos;

(3) Compensação não declarada²⁵:

24. A constitucionalidade dessa multa é objeto do Tema 736 de Repercussão Geral no Supremo Tribunal Federal (RE nº 796.939): “Constitucionalidade da multa prevista no art. 74, §§ 15 e 17, da Lei 9.430/1996 para os casos de indeferimento dos pedidos de ressarcimento e de não homologação das declarações de compensação de créditos perante a Receita Federal”.

25. A Lei nº 9.430/1996 (art. 72, § 12) define como não declarada a compensação que tenha por objeto: crédito de terceiros; crédito-prêmio de IPI; crédito de título público; decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; crédito ou débito não

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

- (i) 75% do valor do débito objeto do PER/Dcomp;
- (ii) 150% do valor do débito, em casos de falsidade; ou
- (iii) nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo de intimação para prestar esclarecimentos ou para apresentar documentos ou arquivos magnéticos:
 - (a) 112,5% quando não provada a falsidade; ou
 - (b) 225% nos casos de falsidade do PER/Dcomp.

Nessa dinâmica de realização do crédito, em qualquer dessas duas modalidades, a fiscalização sempre tem por base a observância, pelo sujeito passivo, dos deveres instrumentais de conformação fática. Estes, segundo ensina Paulo de Barros Carvalho, formam o corpo de linguagem que está no subsolo da facticidade jurídica:

São deveres de conformação fática, entre muitos, o de escriturar livros, prestar informações, expedir notas fiscais, fazer declarações; tudo isso opera com o fim de propiciar a base objetiva necessária para o efetivo exercício da atividade impositiva, levada a termo pelo órgão próprio da Fazenda Pública. Constroem, assim, uma camada de linguagem, insuficiente ainda como expressão da norma individual e concreta, porém utilíssima para preparar, no caso efetivo, a percussão da regra-matriz de incidência, oferecendo a plataforma linguística com base na qual aquela norma individual será expedida. O tecido formado pelo implemento desses deveres instrumentais será o campo propício para detectarmos a incidência da regra-padrão do tributo.

administrados pela RFB; fundado em alegação de inconstitucionalidade de lei, salvo lei declarada inconstitucional pelo STF em ADIN, ADC ou de Súmula vinculante, com execução suspensa pelo Senado Federal, julgada inconstitucional em controle difuso ou orientação jurisprudencial pacificada na forma dos arts. 543-B e 543-C (desde que constante do Anexo do Parecer PGFN/CDA/CRJ nº 396/2013); tributos aduaneiros (débito apurado no momento do registro da DI); débito encaminhado à PGFN para inscrição em Dívida Ativa; débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento; débito - objeto de compensação não homologada ou considerada não declarada, ou pedido de restituição ou ressarcimento indeferido; saldo a restituir apurado na DIRPF; tributos - Simples Nacional; crédito resultante de pagamento indevido ou a maior no âmbito da PGFN; e débito ou crédito de AFRMM ou à TUM (Taxa de Utilização do Sistema de Controle de Arrecadação do AFRMM); não apresentada em formulário eletrônico.

[...]

Outrossim, o cumprimento dessa classe de deveres formais constitui o corpo de linguagem que está no subsolo da facticidade jurídica, sobre que as normas tributárias não incidem no ato de aplicação do direito, de tal sorte que todos os meios de prova admitidos em direito tributário decorrem, direta ou indiretamente, da observância dessa classe de deveres jurídicos. E ato de aplicação jurídica requer, note-se, direito substantivo e suporte factual. Precisamente esse é o substrato composto pela facticidade jurídica, enquanto produto oferecido pela concretização dos deveres instrumentais²⁶.

Assim, deve-se ter presente que, nos termos do art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598/1977, consolidado nos arts. 26 e 27 do Decreto nº 7.574/2011, a escrituração - quando mantida de acordo com a legislação e lastreada em documentos hábeis - faz prova em favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados:

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).

26. CARVALHO, *op. cit.*, p. 834-835. Ainda segundo o Professor Titular da PUC/SP e da USP: “Estabelecendo paralelo com a proposição de Kant, na Estética Transcendental, em que ‘sem categorias, sem intuições sensíveis seriam cegas, e sem as intuições sensíveis, as categorias seriam vazias’, poderíamos dizer que o direito substantivo tributário, sem tais deveres instrumentais, é cego, e estes, sem aquele, são vazios. Na ausência de deveres formais não há incidência das normas de direito material, não há efeitos, nem crédito tributário, nem débito fiscal, nem produção normativa, nem prova, e, tampouco, a segurança jurídica que a ordem positiva visa a estabelecer” (*Ibid.*, p. 835). Nessa mesma linha, ressalta TOMÉ, *A prova...*, *op. cit.*, p. 296: “Os deveres instrumentais são imprescindíveis à operacionalidade da tributação, pois é com base neles que o Fisco constitui o crédito tributário, introduzindo no ordenamento pelo ato de lançamento”.

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

A escrituração fiscal das contribuições ao PIS/Pasep e da Cofins (EFD-Contribuições) é disciplinada pela Instrução Normativa RFB nº 1.252/2012. Esta foi editada com fundamento no Decreto nº 6.022/2007, que instituiu o Sistema Público de Escrituração Digital, e nas disposições do Código Civil (arts. 1.179 e 1.180) e da Medida Provisória nº 2.200-2/2001 (arts. 10 e 11) relativas à escrituração e a utilização de documento eletrônico para fins tributários.

A não apresentação da EFD-Contribuições no prazo regulamentar ou a apresentação com incorreções ou omissões implica a incidência das seguintes multas previstas no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, na redação das Leis nº 12.766/2012 e nº 12.873/2013:

Art. 57. O sujeito passivo que deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que as cumprir com incorreções ou omissões será intimado para cumpri-las ou para prestar esclarecimentos relativos a elas nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I - por apresentação extemporânea:

a) R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que estiverem em início de atividade ou que sejam imunes ou isentas ou que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido ou pelo Simples Nacional;

b) R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às demais pessoas jurídicas;

[...]

II - por não cumprimento à intimação da Secretaria da Receita Federal do Brasil para cumprir obrigação acessória ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela autoridade fiscal: R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário;

III - por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas:

a) 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais

IBET - INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta;

A EFD-Contribuições nada mais é do que um arquivo digital que contém o registro padronizado dos documentos e das operações relativas às receitas auferidas e à apuração do crédito do PIS/Pasep e da Cofins no regime não cumulativo. O seu preenchimento não dispensa a guarda e a conservação dos documentos de lastro das informações escrituradas.

Logo, para a comprovação da compra de um insumo ou de um produto adquirido para revenda, não basta o simples registro na EFD-Contribuições. É necessária a apresentação da respectiva nota fiscal emitida pelo vendedor, de recibo ou de documento equivalente. Estes, nos termos do art. 61, § 1º, da Lei nº 9.532/1997, devem conter a identificação das partes, a especificação do CNPJ, a descrição dos bens ou serviços, a data e o valor da operação:

Art. 61. As empresas que exercem a atividade de venda ou revenda de bens a varejo e as empresas prestadoras de serviços estão obrigadas ao uso de equipamento Emissor de Cupom Fiscal - ECF.

§ 1º Para efeito de comprovação de custos e despesas operacionais, no âmbito da legislação do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, os documentos emitidos pelo ECF devem conter, em relação à pessoa física ou jurídica compradora, no mínimo:

- a) a sua identificação, mediante a indicação do número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF, se pessoa física, ou no Cadastro Geral de Contribuintes - CGC, se pessoa jurídica, ambos do Ministério da Fazenda;
- b) a descrição dos bens ou serviços objeto da operação, ainda que resumida ou por códigos;
- c) a data e o valor da operação.

§ 2º Qualquer outro meio de emissão de nota fiscal, inclusive o manual, somente poderá ser utilizado com autorização específica da unidade da Secretaria de Estado da Fazenda, com jurisdição sobre o domicílio fiscal da empresa interessada.

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Exige-se ainda, nos termos do art. 82 da Lei nº 9.430/1996, que todo o contribuinte - para não ser alcançado pelos efeitos jurídicos de eventual inidoneidade da documentação fiscal ou de declaração de inaptidão da inscrição do emitente - conserve a prova da efetivação dos pagamentos e dos recebimentos dos bens ou serviços:

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.

Por conseguinte, mesmo nos casos de inidoneidade do documento fiscal ou de declaração de inaptidão do emitente, o sujeito passivo tem direito ao reconhecimento dos efeitos tributários que decorrem da operação, desde que apresente a prova do pagamento e do recebimento dos bens ou dos serviços que ensejaram o creditamento do PIS/Pasep e da Cofins.

Nesse sentido, cumpre destacar o seguinte julgado do CARF, de nossa relatoria:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/04/2002 a 31/12/2002

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).

Recurso Voluntário Negado.

Direito Creditório Não Reconhecido²⁷.

Esses documentos devem ser mantidos em boa ordem até o esgotamento do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, quando se refiram a créditos utilizados para a dedução do saldo devedor das contribuições. Já nos casos de créditos acumulados, objeto de PER/Dcomp, até o momento em que se torna definitivo o despacho de homologação da compensação ou de deferimento do ressarcimento. Se, por outro lado, houver instauração de contencioso administrativo ou judicial, devem ser conservados até o encerramento do processo correspondente e esgotamento do prazo de ação rescisória (Decreto-Lei n° 486/1969, art. 4°)²⁸.

4. Do conteúdo do ônus probatório

Em regra, a realização dos créditos do PIS/Pasep e da Cofins, como se viu, se dá por meio da dedução do saldo devedor mensal das contribuições. O pedido de ressarcimento e a compensação de créditos acumulados somente são admitidos em casos específicos previstos na legislação tributária, como nas operações de exportação (Lei n° 10.833/2003, art. 6°, § 1°). Portanto, ordinariamente, é o sujeito passivo da obrigação tributária que calcula o crédito e o débito mensal das contribuições, recolhendo eventual saldo.

O contribuinte, ademais, deve promover o registro e a transmissão da EFD-Contribuições no prazo regulamentar, informando os documentos e as operações relativas às receitas auferidas e à apuração do crédito no regime não cumulativo. Além disso, cumpre-lhe manter em seus arquivos a nota fiscal

27. CARF. 3ª S. 2ª C. 2ª TE. Ac. 3802-00.606. Rel. Cons. Solon Sehn. S. de 07/07/2011.

28. “Art 4° 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”.

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

emitida pelo vendedor, o recibo ou documento equivalente, que deverá conter todos os elementos previstos no art. 61, § 1º, da Lei nº 9.532/1997 (identificação das partes, a especificação do CNPJ, a descrição dos bens ou serviços, a data e o valor da operação). Do contrário, o crédito não estará vertido em documento hábil para certificar a ocorrência do fato jurídico.

Essa exigência somente pode ser suprida na forma da Lei nº 9.430/1996 (art. 82), que permite o afastamento dos efeitos jurídicos de eventual inidoneidade da documentação fiscal ou de declaração de inaptidão da inscrição do emitente mediante a prova da efetivação dos pagamentos e dos recebimentos dos bens ou serviços.

O corpo de linguagem resultante do cumprimento desses deveres, por parte do sujeito passivo, serve de prova plena da natureza, da quantidade e do tipo do produto ou do serviço, da data e do valor da operação²⁹. Isso oferece maior segurança jurídica ao sujeito passivo, limitando uma eventual litigiosidade que poderia decorrer de questionamentos da fiscalização, ao realizar o controle da legalidade do creditamento.

Note-se que, nesse momento, ainda não há que se falar em ônus da prova, mas apenas de atividade administrativa de fiscalização do “autolancamento” realizado pelo sujeito passivo. O problema do ônus coloca-se apenas quando a autoridade fiscal glosa um determinando crédito, constituindo, por meio de lançamento, um crédito tributário correspondente. Se o sujeito passivo não concordar com o conteúdo da norma individual e concreta introduzida pelo ato de lançamento, deve apresentar impugnação da exigência, o que, nos termos do art. 14 do Decreto nº 70.235/1972, instaura a fase litigiosa do procedimento.

29. Como destaca Pontes de Miranda, “Quando o direito material não permite senão uma prova, inclusive diante de alegação de não existir, ser nulo ou anulável ou ineficaz algum ato jurídico, *limita* a litigiosidade” (PONTES DE MIRANDA, *op. cit.*, p. 246). No mesmo sentido, Carnelutti, ao ressaltar que “[...] o que o sistema das provas perde em justiça o recupera em certeza” (CARNELUTTI, *op. cit.*, p. 580).

Nas hipóteses dos créditos acumulados, a fase litigiosa é instaurada após o despacho decisório, por ocasião da manifestação de inconformidade em face do indeferimento do pedido de ressarcimento ou da não homologação da compensação. Contudo, ao transmitir o PER/Dcomp, o contribuinte deve ser instruí-lo com a documentação comprobatória do direito creditório. Além disso, ao analisar o pedido, a autoridade fiscal também pode condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do direito de crédito e à verificação da exatidão das informações prestadas pelo contribuinte, mediante exame da escrituração contábil e fiscal do interessado³⁰. O cumprimento dessas condicionantes e a instrução do pedido com a documentação pertinente são verdadeiros ônus, porque, ao não realizá-los, o contribuinte assume o risco de um resultado desfavorável.

A autoridade fazendária, por outro lado, tem o dever de examinar a procedência da prova e dos cálculos apresentados, uma vez que o reconhecimento do direito do contribuinte, na compensação, implica a extinção do crédito tributário e, no caso do ressarcimento em dinheiro, um dispêndio de recursos públicos. Essa análise também deve necessariamente partir do corpo de linguagem resultante do cumprimento, pelo sujeito passivo, dos deveres instrumentais de conformação fática. Estes servem de prova plena da natureza, da quantidade e do tipo do produto ou do serviço, da data e do valor da operação. A fiscalização pode apenas verificar a validade formal ou material dessa prova, bem como a exatidão do cálculo do crédito. Se entender que a demonstração do crédito foi baseada em documento falso ou formalmente inválido, deve produzir uma *contraprova* do fato constitutivo.

Essa rigidez, contudo, não alcança o exame da efetiva subsunção entre as aquisições, devoluções e encargos de depreciação e de amortização com as hipóteses de creditamento definidas na Lei nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002, isto é, os

30. Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017, art. 161, I e II, e 167.

eventos definidos em lei como necessários e suficientes para a geração do direito ao crédito. Há, nesse aspecto do controle fiscal, uma certa maleabilidade, já que as hipóteses de creditação de maior relevância são definidas pelo legislador por meio do uso de expressões com elevada amplitude semântica. É o caso, por exemplo, do conceito de insumo, que, como se sabe, é fonte de inúmeras controvérsias no âmbito administrativo e na jurisprudência.

Também cabe à autoridade fazendária a eventual prova de fato extintivo, modificativo ou impeditivo do direito de crédito. É o caso, por exemplo, da ocorrência de prescrição, de compensação não declarada, do não-cabimento do pedido de ressarcimento, dentre outras hipóteses previstas na legislação tributária.

Em qualquer caso, deve-se ter presente que, segundo ensina Fabiana Del Padre Tomé, cabe ao sujeito que constitui o fato jurídico apresentar as provas correspondentes, ao passo que os interessados na desconstituição devem apresentar as provas capazes de infirmar o fato enunciado:

Esses esclarecimentos são necessários para identificar o sujeito que constitui o fato jurídico tributário e, por conseguinte, a quem compete apresentar provas do referido fato. Tratando-se de lançamento realizado pela autoridade administrativa, esta precisa motivar seu ato mediante o emprego da linguagem das provas. Sendo a norma individual e concreta emitida pelo particular, a este incumbe demonstrar a veracidade dos fatos alegados.

[...]

Devidamente provado o fato enunciado pelo Fisco ou pelo contribuinte, as alegações que pretendam desconstituí-los devem, igualmente, estar fundadas em elementos probatórios. Tudo, na esteira da regra segundo a qual o ônus/dever da prova cabe a quem alega, não se admitindo, na esfera tributária, convenções que alterem essa forma de distribuição³¹.

31. TOMÉ, *A prova...*, *op. cit.*, p. 296 e 297.

Por fim, em relação à autoridade fiscal, afigura-se inapropriado falar em *ônus*, porque o que se tem é verdadeiro *dever* de prova da ocorrência do evento que se pretende tributar. Mesmo diante do princípio da presunção de veracidade dos atos administrativos, a autoridade lançadora tem o dever de promover a prévia averiguação de sua existência e conteúdo, fundamentando o ato administrativo fiscal. Só há inversão do ônus da prova no procedimento administrativo fiscal nos casos de presunção relativa, expressamente previstos na legislação. Ainda assim, a inversão refere-se apenas ao fato presumido e suas circunstâncias. Isso porque, consoante ensina Fabiana Del Padre Tomé, cabe à autoridade fazendária a prova do fato presuntivo, que serve de suporte ao raciocínio presuntivo, bem como da existência de nexos ou da correlação lógica entre aquele e o fato presumido³².

Conclusões

O ônus da prova nada mais é do que o comportamento facultativo estabelecido em lei no interesse do onerado e que, ao não sendo realizado, implica o risco de um resultado desfavorável ou a diminuição das chances de convencimento do julgador.

Na dinâmica de realização do crédito do PIS/Pasep e da Cofins, o ponto de partida, inclusive para a fiscalização, é o corpo de linguagem resultante da observância, pelo sujeito passivo, dos deveres instrumentais de conformação fática. O principal deles é o de promover o registro e a transmissão da EFD-Contribuições no prazo regulamentar, informando os documentos e as operações relativas às receitas auferidas e à apuração do crédito no regime não cumulativo. Isso porque, nos termos do art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598/1977, a escrituração - quando mantida de acordo com a legislação e lastreada em documentos hábeis - faz prova em favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados.

32. XAVIER, *op. cit.*, p. 168-171; TOMÉ, *A prova...*, *op. cit.*, p. 237.

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Assim, para a comprovação da compra de um insumo ou de um produto adquirido para revenda, não basta o simples registro na EFD-Contribuições. É necessária a apresentação da respectiva nota fiscal emitida pelo vendedor, de recibo ou de documento equivalente contendo todos os elementos previstos no art. 61, § 1º, da Lei nº 9.532/1997 (identificação das partes, a especificação do CNPJ, a descrição dos bens ou serviços, a data e o valor da operação). Do contrário, o crédito não estará vertido em documento hábil para certificar a ocorrência do fato jurídico. Exige-se ainda, nos termos do art. 82 da Lei nº 9.430/1996, que todo o contribuinte - para não ser alcançado pelos efeitos jurídicos de eventual inidoneidade da documentação fiscal ou de declaração de inaptidão da inscrição do emitente - conserve a prova da efetivação dos pagamentos e dos recebimentos dos bens ou serviços.

O problema do ônus da prova coloca-se após a instauração da fase litigiosa do procedimento, por meio da impugnação ao lançamento ou, nas hipóteses dos créditos acumulados, da manifestação de inconformidade em face do indeferimento do pedido de ressarcimento ou da não homologação da compensação. Contudo, ao transmitir o PER/Dcomp, o contribuinte - parta não assumir o risco de um resultado desfavorável - tem o ônus de promover a instruí-lo com a documentação comprobatória do crédito. A regra a ser observada, em qualquer caso, é a de que cabe ao sujeito que constitui o fato jurídico apresentar as provas correspondentes, ao passo que os interessados na desconstituição devem apresentar as provas capazes de infirmar o fato enunciado.

Referências

ALVIM, Arruda. *Manual de direito processual civil*, v. 2: processo de conhecimento. 2. ed. São Paulo: RT, 2005.

CARNELUTTI, Francesco. *Sistema de direito processual civil*. São Paulo: Classic Book, v. II, 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 33. São Paulo: Dialética.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel. PIS/Cofins: direito de crédito nas entradas e saídas isentas ou com alíquota zero. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 115. São Paulo: Dialética.

_____. PIS/Cofins – regime de crédito – contratos de longo prazo – Instrução Normativa n. 468/04 da SRF – Ilegalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 114. São Paulo: Dialética.

FERNANDES, Edison Carlos; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Não-cumulatividade do PIS e da COFINS*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

GOMES, Orlando. *Obrigações*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

GRAU, Eros Roberto. Nota sobre a distinção entre obrigação, dever e ônus. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, v. 77, 1982, Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/viewFile/66950/69560>. Acesso em 16/10/2017.

KOCH, Deonísio. *Processo administrativo tributário e lançamento*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. *Manual do processo de conhecimento*. 4. ed. São Paulo: RT, 2005.

MARQUES, Thiago de Mattos. Apuração de créditos de PIS/Cofins no regime monofásico. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 154. São Paulo: Dialética.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Aspectos relacionados à “não-cumulatividade” da COFINS e da contribuição ao PIS. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (Coord.) *PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

PONTES DE MIRANDA. *Comentários ao Código de Processo Civil*, tomo IV: arts. 282 a 443. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

_____. Natureza jurídica da “não-cumulatividade” da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS: consequências e aplicabilidade. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (Coord.) *PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. A não-cumulatividade no PIS/COFINS. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (Coord.) *PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo judicial e tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.