



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10380.912807/2009-60  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3003-001.239 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 13 de agosto de 2020  
**Recorrente** NUFARM INDUSTRIA QUIMICA E FARMACEUTICA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA  
SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/05/2005 a 31/05/2005

COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA

O instituto da denuncia espontânea não se aplica nos casos de débitos compensados de tributos sujeitos a lançamento por homologação anteriormente declarados pelo contribuinte e que já se encontravam vencidos na data da declaração de compensação.

COMPENSAÇÃO ADMINISTRATIVA. AUSÊNCIA DE CRÉDITO A COMPENSAR.

Em verificação fiscal da DCOMP transmitida, apurou-se que não existia crédito disponível para se realizar a compensação pretendida, vez que o pagamento indicado na DCOMP já havia sido utilizado para quitação de outro débito.

ÔNUS DA PROVA DO CRÉDITO RECAI SOBRE O CONTRIBUINTE.

Como se pacificou a jurisprudência neste Tribunal Administrativo, o ônus da prova é devido àquele que pleiteia seu direito. Portanto, para fato constitutivo do direito de crédito o contribuinte deve demonstrar de forma robusta ser detentor do crédito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Müller Nonato Cavalcanti Silva – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antônio Borges (presidente da turma), Lara Moura Franco Eduardo, Müller Nonato Cavalcanti Silva e Ariene d'Arc Diniz e Amaral.

## Relatório

Por bem relatar a narrativa dos fatos, adoto o relatório elaborado pela instância *a quo*:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade interposta contra Despacho Decisório n.º 848520205, que homologou parcialmente a compensação declarada por meio do PER/DCOMP n.º 35901.29744.310507.1.3.04-4930, apresentado em 31.05.2007.

2. A declaração de compensação objetiva compensar débitos fiscais com pagamento indevido de PIS (cod. 8109), referente ao mês de abril de 2003 e efetuado em 15.05.2003. O Despacho Decisório considerou existente em parte o crédito informado no PER/DCOMP, à luz da seguinte fundamentação (fl 6):

*Limite do credito analisado, correspondente ao valor do crédito original na data de transmissão informado no PER/DCOMP: 182.242,45. Valor do crédito original reconhecido: 122.679,93.*

A partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, abaixo relacionados, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.

3. O referido decisório está arrimado no seguinte enquadramento legal: arts. 165 e 170 da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN); art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

4. Cientificado da decisão em 22.10.2009 (fl 9), o interessado apresentou Manifestação de Inconformidade em 23.11.2009 (fis 10/15), instruída com os documentos de fls. 95/102, requerendo a homologação da compensação pleiteada com crédito oriundo de pagamento indevido de PIS, configurado a partir da retificação da DCTF, efetuada em 13.08.2003. O manifestante acredita que o indeferimento equivocadamente deu-se em virtude de ele não haver retificado o código de recolhimento do Darf, de 8109 (PIS CUMULATIVO) para 6912 (PIS NÃO-CUMULATIVO).

A 4ª Turma da DRJ de Fortaleza julgou improcedente a manifestação de inconformidade, de modo a não reconhecer a exclusão da multa moratória sobre o débito informado em Dcomp. Inconformada, a Recorrente interpôs recurso voluntário alegando, em síntese, que o pagamento indevido deu-se por equívoco no preenchimento da DCTF quanto ao código do tributo, de modo que o pagamento é reconhecido pelo despacho decisório e a multa moratória deve ser excluída pela espontaneidade do pagamento.

São os fatos.

## **Voto**

Conselheiro Müller Nonato Cavalcanti Silva, Relator.

O Presente Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos formais de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

### **1 Da exclusão da multa por denúncia espontânea**

A Recorrente pugna pela aplicação do instituto da denúncia espontânea quanto à multa moratória incidente sobre o débito informado em Dcomp. Sustenta que faz jus ao benefício da espontaneidade por haver efetuado o pagamento do DARF informado em Dcomp antes do procedimento fiscal.

Sobre a denúncia espontânea, instituto de que trata o art. 138 do CTN, a há de se recordar que trata-se de um benefício à não-litiosidade, de modo que não poderá ser aplicada em processos de compensação.

Conforme bem ilustra o texto do artigo 138 do CTN apenas o pagamento poderá sustentar a denúncia espontânea:

*Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.*

*Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.*

Há de ser apurar a *mens legis* do instituto em questão, que se consubstancia num benefício ao contribuinte que, espontaneamente, realiza pagamento a destempo, antes de qualquer ato de fiscalização da Autoridade Administrativa. É, portanto, um bônus pela ausência de litiosidade, haja vista que poupa os cofres públicos de fiscalizar e julgar crédito tributário.

Quando se realiza declaração de compensação, de modo automático, já se instaura procedimento administrativo, que foge do conceito legal do art. 138, vez que não se trata mais de pagamento e sim de outra modalidade de extinção do crédito tributário.

Com o fim de elucidar a matéria, urge a transcrição do artigo 110 do CTN:

*Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou*

*implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.*

Resta claro que a lei tributária não poderá alterar conceitos do direito privado, tais como são o **pagamento** e a **compensação**.

A matéria já foi apreciada pela 1ª Turma da Câmara Superior deste Conselho no acórdão 9101-004.231, cuja ementa segue abaixo transcrita:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2006

IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTOS. LEGALIDADE.

A imputação proporcional dos pagamentos referentes a tributos, penalidades pecuniárias ou juros de mora, na mesma proporção em que o pagamento o alcança, encontra amparo no artigo 163 do Código Tributário Nacional.

DENUNCIA ESPONTÂNEA. ART 138 DO CTN. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

**Para fins de denúncia espontânea, nos termos do art. 138, do CTN, a compensação tributária, sujeita a posterior homologação, não equivale a pagamento, não se aplicando, por conseguinte, o afastamento da multa moratória decorrente pelo adimplemento a destempo. – grifado.**

Curvo-me para adotar o entendimento da 1ª Turma da CSRF deste Tribunal Administrativo, por ser a instância unificadora da jurisprudência.

## 2 Sobre Compensação De Créditos Tributários

A compensação - uma das modalidades de extinção do crédito tributário, prevista no art. 156, II, do Código Tributário Nacional - pressupõe a existência de créditos e débitos tributários de titularidade do contribuinte.

Conforme o art. 170 do CTN, a lei poderá atribuir, em certas condições e sob garantias determinadas, à autoridade administrativa autorizar a compensação de débitos tributários **com créditos líquidos e certos do sujeito passivo**:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

A demonstração da certeza e liquidez do crédito tributário que se almeja compensar é condição *sine qua non* para que a Autoridade Fiscal possa apurar a existência do crédito, sua extensão e, por óbvio, a certeza e liquidez que o torna exigível. Ausentes os

elementos probatórios que evidenciem o direito pleiteado pela Recorrente, não há outro caminho que não seja seu não reconhecimento.

Trata-se de regra replicada no inciso VII, §3º do art. 74 da Lei 9.430/1996:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, **não poderão ser objeto de compensação** mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º:

VII - o crédito objeto de pedido de restituição ou ressarcimento e o crédito informado em declaração de compensação cuja confirmação de liquidez e certeza esteja sob procedimento fiscal; - Grifado.

De clareza cristalina a regra para compensação de créditos tributários por apresentação de Declaração de Compensação (DCOMP): demonstração da certeza e liquidez. A regra é harmônica com a disposição do CTN sobre o instituto da compensação, conforme asserta o artigo 170.

Nesse contexto, o direito à compensação existe na medida exata da certeza e liquidez do crédito em favor do sujeito passivo. Assim, a comprovação da certeza e liquidez do crédito tributário mostra-se fundamental para a efetivação da compensação.

Em análise dos autos afere-se que a Recorrente não trás qualquer elemento probatório que conduza à compreensão de que exista de fato direito creditório líquido e certo apto a revelar equívoco no despacho decisório de e-fl. 7.

Há de se recordar o que aduz o art. 967 do Decreto 9.580/2018:

*Art. 967. A escrituração mantida em observância às disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e **comprovados por documentos hábeis**, de acordo com a sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. – grifado.*

Caberia à Recorrente, portanto, trazer ao conhecimento deste Conselho sua escrita contábil com as demonstrações dos lançamentos do período de apuração em debate, lastreadas por notas fiscais e/ou documentos idôneos que comprovem a liquidez e certeza do crédito alegado em PER/DCOMP. Não o fazendo, restam inócuas as alegações aventadas neste Apelo.

### 3 Do Ônus da Prova

Como se pacificou a jurisprudência neste Tribunal Administrativo, o ônus da prova é devido àquele que pleiteia seu direito. Portanto, para fato constitutivo do direito de crédito o contribuinte deve demonstrar de forma robusta ser detentor do crédito ou, em situações extremas, demonstrar indícios convergentes que levem ao entendimento de que as alegações são verossímeis. Sobre ônus da prova em compensação de créditos transcrevo entendimento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em decisão consubstanciada no acórdão de n.º 9303-005.226, a qual me curvo para adotá-la neste voto:

"...o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar é do contribuinte. O papel do julgador é, verificando estar minimamente comprovado nos autos o pleito do Sujeito Passivo, solicitar documentos complementares que possam formar a sua convicção, mas isso, repita-se, de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo contribuinte. Não pode o julgador administrativo atuar na produção de provas no processo, quando o interessado, no caso, a Contribuinte não demonstra sequer indícios de prova documental, mas somente alegações."

No caso concreto, já em sua impugnação perante o órgão a quo, a Recorrente deveria ter reunido todos os documentos suficientes e necessários para a demonstração da certeza e liquidez do crédito pretendido.

A regra maior que rege a distribuição do ônus da prova encontra amparo no art. 373 do Código de Processo Civil, *in verbis*:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

§ 2º A decisão prevista no § 1o deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil.

§ 3º A distribuição diversa do ônus da prova também pode ocorrer por convenção das partes, salvo quando:

I - recair sobre direito indisponível da parte;

II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.

§ 4º A convenção de que trata o § 3º pode ser celebrada antes ou durante o processo.

O dispositivo transcrito é a tradução do princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. E esta formulação também foi, com as devidas adaptações, trazida para o processo administrativo fiscal, vez que a obrigação de provar está expressamente atribuída à Autoridade Fiscal quando realiza o lançamento tributário, para o sujeito passivo, quando formula pedido de compensação.

As provas devem ser compreendidas como um meio apto a formar convencimento daquele que avalia determinada situação fática. No caso em testilha, o que deve ser elevado ao patamar de prova são quaisquer elementos, aptos a dissuadir o julgador a tomar como verdadeira as alegações enunciadas nos autos.

Regressando aos autos, não existem elementos, provas ou indícios aptos a contrapor a atividade do Fisco ao não homologar a integralidade do crédito pleiteado. **A Recorrente não traz aos autos elementos hábeis a provar certeza e liquidez do crédito alegado, tais como notas fiscais e escrita contábil apta a apurar a base de cálculo da contribuição Cofins do período de apuração discutido.**

Tenho por entendimento que se o contribuinte consegue apurar em sua contabilidade o valor do crédito para transmissão da Dcomp e litigar administrativamente por sua homologação, não há dúvidas que poderia ou pode comprová-lo documentalmente nos autos. Contudo, mesmo com as oportunidades dadas à Recorrente no contencioso administrativo, não trouxe aos autos a *certeza e liquidez* exigidas tanto pelo CTN quanto pela Lei 9.430/1996. Vale destacar que a Recorrente não participou ativamente da instrução processual, quedando-se inerte quanto à produção de provas cujo ônus lhe incumbia, trazendo aos autos documentos sem teor probatório.

Por tudo que nos autos consta e pelas razões aqui expostas, entendo que andou bem a instância primeira e o acórdão recorrido deve ser mantido na sua integralidade.

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e no mérito negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Müller Nonato Cavalcanti Silva