



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10680.936426/2009-91  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-012.145 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de outubro de 2021  
**Recorrente** COMPANHIA ENERGÉTICA DE MINAS GERAIS - CEMIG  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Data do fato gerador: 30/04/2004

ÔNUS DA PROVA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO DE CRÉDITO. LIQUIDEZ E CERTEZA. ARTIGO 373, INCISO I DO CPC.

O ônus da prova do crédito tributário é do contribuinte (Artigo 373 do CPC). Não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretenso direito, a manutenção do despacho decisório que não homologou o pedido de compensação deve ser mantido.

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. Neste sentido, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça pacificou entendimento segundo o qual é incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN aos casos de compensação tributária, justamente porque, nessa hipótese, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo fisco, a qual, caso não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário, havendo, por consequência, a incidência dos encargos moratórios. Precedente: AgInt nos EDcl nos EREsp. 1.657.437/RS, Rel. Min. GURGEL DE FARIA, DJe 17.10.2018.

PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. DILIGÊNCIA/PERÍCIA.

Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a diligência proposta pelo relator. Vencidos os conselheiros Walker Araújo, José Renato Pereira de Deus e Raphael Madeira Abad, que votaram pela diligência. No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto condutor. Votaram pelas conclusões os conselheiros Jorge Lima Abud, Larissa Nunes Girard, Carlos Adelson Santiago, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenberg Filho. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-012.141, de 28 de outubro de 2021, prolatado no julgamento do processo 10680.936421/2009-69, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Jorge Lima Abud, Walker Araújo, Larissa Nunes Girard, Jose Renato Pereira de Deus, Carlos Delson Santiago (suplente convocado(a)), Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Vinicius Guimaraes, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Carlos Delson Santiago.

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adoto neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão de piso:

*Trata-se de processo retornado do CARF, para apreciação de matéria não apreciada pela autoridade julgadora de 1ª Instância, conforme se segue.*

*Inicialmente, em [...], a interessada transmitiu PER/Dcomp, visando a compensar o(s) débito(s) nele declarado(s), com crédito oriundo de pagamento a maior de [...] não-cumulativa, efetuado em [...], relativo ao período de apuração de [...].*

*A Delegacia da Receita Federal em Belo Horizonte/MG emitiu Despacho Decisório eletrônico (fl. [...]), em [...], no qual não homologa a compensação declarada, sob o argumento de que o pagamento havia sido integralmente utilizado para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para a compensação.*

*Em [...], a contribuinte tomou ciência do Despacho Decisório (tela à fl. [...]) e apresentou, em [...], a Manifestação de Inconformidade de fls. [...], alegando, em síntese, que a não homologação ocorreu em virtude da não retificação da DCTF referente ao [...] de [...], pelo que, para sanar a irregularidade, apresentou, em [...], DCTF retificadora, alterando o valor devido da contribuição e apurando, assim, um crédito a compensar, no valor de R\$ [...].*

*Em [...], a 1ª Turma desta Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ/BHE) proferiu o Acórdão nº [...](fls. [...]), reconhecendo o direito creditório alegado.*

*Em [...], a DRF/BHE notificou a contribuinte do Acórdão e da cobrança do saldo devedor remanescente da compensação efetuada (AR à fl. [...]). De acordo com o termo de ciência e notificação, a contribuinte teria o prazo de 30 (trinta) dias, contados da ciência, para, “se for o caso”, apresentar Recurso Voluntário ao CARF.*

*Em [...], a contribuinte apresentou o Recurso Voluntário (fls. [...]), em que, em resumo, questiona a incidência de multa e juros de mora sobre os valores compensados na Dcomp nº [...], transmitida em [...], o que resultou na homologação apenas parcial da compensação objeto do presente processo, por insuficiência do crédito reconhecido pela DRJ.*

*Aduz que, na Dcomp objeto deste processo, o que a empresa fez foi realocar os pagamentos da contribuição realizados anteriormente na modalidade não-cumulativa, transferindo-os para a modalidade cumulativa, motivo pelo qual não seria razoável admitir a exigência de multa, já que não houve ausência de recolhimento, mas simples recolhimento em modalidade diversa.*

*Também defende que, na apresentação do PER/Dcomp, antes de qualquer tipo de fiscalização, a empresa efetuou Denúncia Espontânea dos débitos, nos termos do art. 138 do Código Tributário Nacional, o que afastaria a exigência da multa, devendo os tributos serem recolhidos apenas com o acréscimo dos juros de mora, conforme foi efetuado.*

*Em [...], a Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) proferiu o Acórdão nº [...], onde decidiu por não conhecer do Recurso Voluntário, com a orientação de que a petição seja apreciada e decidida inicialmente pela autoridade da RFB de 1ª Instância.*

*A interessada tomou ciência do Acórdão em [...] (termo à fl. [...]), tendo sido o presente processo encaminhado a esta DRJ para apreciação, conforme determinado pelo CARF.*

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento decidiu pela improcedência da manifestação de inconformidade nos termos da ementa abaixo:

**COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA. TRIBUTOS DA MESMA ESPÉCIE.**

*O aproveitamento do pagamento a maior de um débito para extinção de outros débitos, ainda que do mesmo tributo, só se faz por compensação, incidindo, portanto, os acréscimos legais devidos na compensação após o vencimento do débito.*

**COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.**

*Não se considera ocorrida a denúncia espontânea quando o contribuinte compensa o débito mediante apresentação de DCOMP.*

Contra a decisão recorrida, a Recorrente interpôs recurso voluntário, pleiteando o afastamento do multa de mora, pelo fato de que não houve mora no recolhimento dos tributos, mas sim o equívoco quanto ao regime eleito para o recolhimento, ao invés do cumulativo a Recorrente pagou no regime não-cumulativo; e restou caracterizada a denúncia espontânea nos termos do artigo 138, do CTN e do Resp 1.149.022, inclusive o pagamento mediante compensação é gênero de pagamento e se presta para fim de incidência do instituto da decadência.

É o relatório.

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:<sup>1</sup>

Quanto à conversão de diligência proposta pelo relator, transcreve-se o entendimento majoritário da Turma expresso no voto vencedor.

Com relação a diligência proposta pelo Ilustre Conselheiro Relator, esta Turma, por maioria de votos entendeu que deveria a interessada ter instruído os autos com todos os documentos necessários para comprovar seu direito creditório, não se justificando, no presente caso, a realização de diligência para suprir carência probatória, especialmente de provas documentais que já poderiam ter sido juntadas aos autos.

Impende destacar, por oportuno, que nos processos que versam a respeito de compensação, a comprovação do direito creditório recai sobre aquele a quem aproveita o reconhecimento do fato, que deve apresentar elementos probatórios aptos a comprovar as suas alegações. Veja-se o que dispõe o artigo 36 da Lei 9.784 de 29.01.1999:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei.

Em igual sentido são os termos do artigo 373 do CPC, senão vejamos:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

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

De igual forma é o entendimento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em decisão consubstanciada no acórdão de nº 9303-005.226, nos seguintes termos:

"...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."

Nos casos de apresentação de PER/DCOMP, após a análise inicial da RFB por despacho eletrônico incumbe ao contribuinte a iniciativa de viabilizar seu direito ao aproveitamento do crédito, mediante a apresentação de documentos que provam o alegado, não se justificando, como dito acima, a realização de diligência para suprir carência probatória.

---

<sup>1</sup> Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultado no acórdão paradigma desta decisão, transcrevendo o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

Ademais, as diligências podem ser deferidas pela autoridade julgadora, quando esta vislumbrar situações não esclarecidas no conjunto das provas trazidas ao autos e que demandem novos esclarecimentos por parte do sujeito passivo ou da autoridade fiscal competente. Assim, a diligência pretendida pelo Ilustre Relator, visando o esclarecimento de questões relacionadas a provas que a recorrente deveria ter juntado aos autos se torna prescindível.

Ainda, cumpre esclarecer que o voto pelas conclusões se deu, pois a maioria entende que apenas o pagamento *stricto sensu* ou o depósito administrativo são hipóteses de extinção do crédito tributário aptas a configurar a denúncia espontânea, por isso a Turma entende que mesmo que provado não há direito ao crédito pleiteado no presente caso.

Diante do exposto, rejeita-se o pedido de diligência.

Quanto ao mérito, transcreve-se o entendimento consignado no voto do relator do processo paradigma.

O primeiro argumento utilizado pela Recorrente para afastar a incidência da multa de mora, qual seja, de que não houve mora no recolhimento dos tributos, mas sim o equívoco quanto ao regime eleito para o recolhimento, ao invés do cumulativo a Recorrente pagou no regime não-cumulativo, não presta para afastar a penalidade imposta, considerando o mero atraso para pagamento do tributo, impõe a cobranças dos encargos moratórias, ainda que o contribuinte tenha recolhido de forma equivocada.

Neste caso, constatado o equívoco, caberia a Recorrente realizar à época do vencimento dos tributos os procedimentos necessários para retificar as guias de pagamento (REDARF), sob pena de sofrer as penalidades previstas na legislação. Assim, correta a decisão piso que assim se pronunciou:

Primeiramente, sobre a alegação de que teria havido uma mera realocação de pagamentos, devido ao recolhimento pela modalidade equivocada, é preciso frisar que os débitos relativos ao PIS e à Cofins estão sujeitos às mesmas regras da compensação que os demais, não se podendo dispensá-los das formalidades exigidas, em caso de recolhimento indevido ou a maior da contribuição apurada por modalidade distinta (cumulativa ou não-cumulativa) daquela pela qual se apurou o débito a ser quitado, mesmo no caso de débito e crédito do mesmo período de apuração.

No caso em análise, o crédito tem origem no recolhimento de Cofins não-cumulativa (código de receita 5856) relativo ao período de apuração de 28/02/2004, enquanto seus débitos são de Cofins cumulativa (código de receita 2172), relativos aos períodos de apuração de fevereiro a abril de 2004, respectivamente.

A distinção dos créditos tributários de um sujeito passivo decorre da identificação do tributo, com código de receita próprio, e, ainda, da data do fato gerador. No lançamento por homologação, a lei atribui ao contribuinte o dever de pagar o crédito tributário no vencimento legal. O vencimento é determinado em lei com base na data de ocorrência do fato

gerador. Portanto, para cada fato gerador de um mesmo tributo deverá haver um pagamento próprio, com valor e vencimento específicos.

O pagamento do crédito tributário decorrente de um fato gerador não se estende automaticamente a créditos tributários decorrentes de fatos geradores distintos. O aproveitamento do pagamento indevido ou a maior de um débito para extinção de outros débitos, ainda que do mesmo tributo, só se faz por compensação.

A compensação é ato que tem forma prescrita em lei (art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996) e é disciplinada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, através de suas Instruções Normativas.

Segundo os §§ 1º e 2º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, a compensação é efetuada mediante a entrega de declaração à RFB e extingue o crédito tributário. Assim, enquanto a compensação não for declarada, o débito que se pretende compensar encontra-se em aberto e, se a compensação se fizer depois do vencimento fixado em lei, a extinção do débito compensado terá sido com atraso.

Portanto, para caracterizar a mora, há de se perquirir tão somente a data de vencimento do débito compensado e a data da apresentação do PER/Dcomp.

Nesse mesmo sentido, a Instrução Normativa SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005, vigente à época do envio do PER/Dcomp, assim dispunha:

*Art. 28. Na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os créditos serão valorados na forma prevista nos arts. 52 e 53 e os débitos sofrerão a incidência de acréscimos legais, na forma da legislação de regência, até a data da entrega da Declaração de Compensação.*

*§ 1º A compensação total ou parcial de tributo ou contribuição administrados pela SRF será acompanhada da compensação, na mesma proporção, dos correspondentes acréscimos legais.*

(...)

*Art. 29. A autoridade da SRF que não homologar a compensação cientificará o sujeito passivo e intimá-lo-á a efetuar, no prazo de trinta dias, contados da do despacho de não-homologação, o pagamento dos débitos indevidamente compensados.*

(...)

*Art. 30. O tributo ou contribuição objeto de compensação não homologada será exigido com os respectivos acréscimos legais.*

Ressalte-se que as regras contidas nesses dispositivos foram mantidas nas IN RFB de nºs 900, de 30 de dezembro de 2008 (arts. 36 a 38) e demais Instruções Normativas que substituíram a IN SRF nº 600/2005.

No presente caso, os débitos de Cofins cumulativa (código de receita 2172) informados na Dcomp têm vencimento entre 15/03/2004 e 14/05/2004, respectivamente, enquanto a compensação foi feita em 31/08/2007, data da transmissão do PER/Dcomp (fl. 68). A extinção dos débitos compensados se fez, portanto, com atraso.

A operacionalização da compensação dos débitos declarados no PER/Dcomp foi feita de acordo com os dispositivos transcritos. Assim

sendo, afastar a multa naquela compensação representaria negar validade à disposição expressa da legislação tributária.

Neste ponto, cumpre esclarecer que, em virtude do princípio da legalidade, que norteia os atos da Administração Pública, a esta autoridade julgadora administrativa não é dado descumprir dispositivos legais vigentes, sob pena de responsabilidade funcional (art. 7º, inciso V, da Portaria do Ministério da Fazenda nº 341/2011 e art. 116, inciso III, da Lei nº 8.112/90).

Em relação a ocorrência da denuncia espontânea, melhor sorte não resta a Recorrente. Não obstante o entendimento deste relator navegue no sentido de que a compensação se equipara a pagamento para fins de incidência da denuncia espontânea, a teor do que restou decido no acórdão 3403-003.627, a Recorrente deixou de comprovar que os débitos não foram declarados em data anterior a apresentação da DCOMP, afastando, assim, a aplicação do entendimento emanado no Resp 1.149.022 no sentido de que o benefício da denúncia espontânea será aplicado aos casos em que não houver declaração do débito e, quando o contribuinte realizar o pagamento antes de qualquer procedimento fiscal, prova esta crucial para abraçar a tese encampada pela Recorrente.

Com efeito, os documentos trazidos pela Recorrente dizem respeito e, comprovam a origem do crédito utilizado para pagamento dos débitos, não se prestando para o fim de analisar se houve ou não declaração dos débitos em DCTF.

Ressalta-se que o ônus da prova do crédito tributário é do contribuinte (Artigo 373 do CPC<sup>2</sup>). Não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretensão direito, o indeferimento do crédito é medida que se impõe. Nesse sentido:

*"Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 31/07/2009 a 30/09/2009*

**VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO.** *A verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos.* **PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. DILIGÊNCIA/PERÍCIA.** *Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco. (...)"* (Processo n.º 11516.721501/2014-43. Sessão 23/02/2016. Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3401-003.096 - grifei)

---

<sup>2</sup> 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

Pertinente destacar a lição do professor Hugo de Brito Machado, a respeito da divisão do ônus da prova:

*No processo tributário fiscal para apuração e exigência do crédito tributário, ou procedimento administrativo de lançamento tributário, autor é o Fisco. A ele, portanto, incumbe o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que serve de suporte à exigência do crédito que está a constituir. Na linguagem do Código de Processo Civil, ao autor incumbe o ônus do fato constitutivo de seu direito (Código de Processo Civil, art.333, I). Se o contribuinte, ao impugnar a exigência, em vez de negar o fato gerador do tributo, alega ser imune, ou isento, ou haver sido, no todo ou em parte, desconstituída a situação de fato geradora da obrigação tributária, ou ainda, já haver pago o tributo, é seu ônus de provar o que alegou. A imunidade, como isenção, impedem o nascimento da obrigação tributária. São, na linguagem do Código de Processo Civil, fatos impeditivos do direito do Fisco. **A desconstituição, parcial ou total, do fato gerador do tributo, é fato modificativo ou extintivo, e o pagamento é fato extintivo do direito do Fisco. Deve ser comprovado, portanto, pelo contribuinte, que assume no processo administrativo de determinação e exigência do tributo posição equivalente a do réu no processo civil**". (original não destacado)<sup>3</sup>*

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

---

<sup>3</sup> Mandado de Segurança em Matéria Tributária, 3. ed., São Paulo: Dialética, 1998, p.252.

## CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de rejeitar o pedido de diligência e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente Redator