



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



**Processo nº** 11020.900173/2013-31  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3003-001.339 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 17 de setembro de 2020  
**Recorrente** METAL-HEC INDUSTRIA METALURGICA LTDA - ME  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/04/2011

PRELIMINAR DE NULIDADE. DESVIO DE FINALIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há vício de nulidade em ato administrativo que segue forma prescrita em lei. A decretação de nulidade é medida extrema que somente deve ser considerada em efetivo e prejuízo ao contribuinte ou desrespeito à legislação fiscal, que necessita de comprovação nos autos.

ÍNDICE DE CÁLCULO DE JUROS. SELIC. ART. 61 C/C ART. 5º, §3º DA LEI 9.430/1996. SÚMULA CARF N. 4

Os juros são uma forma de compensação pela indisponibilidade de capital de outrem. Não se confunde com multa de mora, vez que há incidência de juros inclusive quando inexistente a mora. Possibilidade de cálculo pela SELIC por autorização da Lei 9.430/1996. Matéria pacificada pela Súmula CARF n. 4.

IMPOSSIBILIDADE DE APRECIAR ARGUMENTO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. SÚMULA CARF N. 2.

Como é de curial sabença, este Tribunal Administrativo não pode manifestar-se sobre inconstitucionalidade de lei ou deixar de aplicar lei válida sob fundamento de violação à Constituição da República. Inteligência da Súmula CARF n. 2.

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 rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, 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**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra acórdão prolatado pela 4ª Turma da DRJ de Brasília, que julgou improcedente manifestação de inconformidade da Recorrente nos autos do processo de PER/DCOMP 37576.30099.271112.1.3.04-2100.

A controvérsia dos autos reside na não homologação da compensação pretendida pela Recorrente, que informou ter efetuado recolhimento indevido/a maior de Cofins no PA abril/2011. O despacho decisório de e-fl. 56 não identificou direito creditório apto a ser compensado com o débito informado em Dcomp, vez que o DARF informado já havia sido utilizado, na sua integralidade, para quitação de outros débitos de administração da RFB.

A Recorrente manifestou seu inconformismo no prazo legal alegando, em síntese, nulidade no despacho decisório suposta ausência de fundamentação, desvio de finalidade, violação ao contraditório, ampla defesa e devido processo legal. Pugna pela prevalência da verdade material, pela inconstitucionalidade da multa aplicada prevista no art. 74 da Lei 9.430/1996 e imprecisão no cálculo dos juros, atacando o índice SELIC.

A 4ª Turma da DRJ de Brasília julgou improcedente *in totum* a manifestação de inconformidade de modo a afastar as preliminares arguidas e, no mérito, por ausência de provas da liquidez e certeza do crédito pleiteado.

Inconformada, a Recorrente socorre-se a este Conselho por meio do presente Apelo, que repete os termos da manifestação de inconformidade. Alega nulidade do

procedimento administrativo e ao fim pede pela homologação do crédito pleiteado em Dcomp. Instruiu o recurso com cópia do acórdão recorrido, cópia de documento de identificação do procurador da Recorrente e instrumento de mandato.

Em síntese, são os fatos.

## Voto

Conselheiro Müller Nonato Cavalcanti Silva, Relator.

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

### 1 Das Preliminares de nulidade

A Recorrente sustenta em seu Apelo que o acórdão recorrido está maculado por vício que o nulifica. Sustenta que a instância *a quo* não fundamentou a decisão prolatada e incorreu na inobservância de princípios do Direito Administrativo, tais como ausência de motivação, desvio de finalidade, desrespeito ao contraditório, ampla defesa e devido processo legal administrativo. Tratarei, assim, num único tópico em homenagem a eficiência e economia processual.

Nas razões recursais são articulados argumentos que culminam no pleito de decretação de nulidade de todo o procedimento fiscal. Irresigna-se a Recorrente com o despacho decisório e formula alegações de vício de forma, ausência de fundamentação e desvio de finalidade. Em suma, alega que houve cerceamento do seu direito de defesa; causa que seria capaz de nulificar todo o procedimento administrativo.

Por meio de uma análise apurada do despacho decisório de e-fl. 56 verifica-se que o ato administrativo atacado corresponde à forma prescrita em lei: há identificação do crédito pleiteado com devido período de apuração, identificação do DARF com número de rastreamento e valor, data de recolhimento e código de receita. Também é possível verificar todas as características do débito confessado em Dcomp. Por mais, encontra-se fundamentada a razão da não homologação, identificação da autoridade administrativa responsável com assinatura eletrônica e data do ato. Não se sustenta, portanto, o argumento de ausência de fundamentação; até mesmo por que a Recorrente discorre longamente sobre o despacho decisório trazendo à evidência que seu direito de defesa não foi prejudicado.

Sobre o argumento de desvio de finalidade tecerei breves, porém concisas observações que são indispensáveis para o deslinde da controvérsia.

O desvio de finalidade ocorre quando um ato administrativo manifesta vontade dissimulada de agente público, que se divorcia do interesse da coletividade, colide com a moralidade administrativa e causa prejuízo ao Erário. Advirto que o desvio de finalidade é vício deveras grave e punível por legislação própria. Por seu turno, a Recorrente alega que somente pelo fato de o despacho decisório ter sido proferido às vésperas do prazo quinquenal da

transmissão da Dcomp estaria configurado o desvio de finalidade. Entendo tratar-se de alegação desprovida de fundamento e até mesmo leviana que, na total carência de elementos probatórios da ocorrência do vício no ato administrativo, não merece prosperar. Portanto, não acolho as alegações da Recorrente.

Ainda no contexto de vícios nos atos administrativos, vale lembrar que, na hipótese de ocorrência, a Administração Pública poderá convalidá-los ao rever seus atos, razão pela qual a Recorrente tem seu Recurso Voluntário analisado por esta Instância Revisora.

Ao que prescreve os artigos 32 e 33 do Decreto 70.235/1972, o recurso ao CARF é o instrumento legal para que a parte pronuncie-se a respeito ocorrência de omissões no acórdão de primeira instância a fim de que este Tribunal Administrativo possa avaliar o ato guerreado e convalidar supostos vícios.

Em hipótese de ocorrência de omissões na fundamentação da decisão recorrida, não haverá cerceamento de direito de defesa quando o contribuinte traga a conhecimento deste Conselho seu inconformismo.

Como já acima tratado, reitero que o despacho decisório atacado pela Recorrente adequa-se às prescrições legais e não vislumbro qualquer hipótese de vício a ser sanado, tampouco cerceamento do direito de defesa. É relevante destacar que a Recorrente foi intimada de todas as decisões prolatadas, recebendo o seu inteiro teor e, nesta fase recursal, traz à conhecimento, de forma detalhada, as razões do seu inconformismo que ora é apreciado.

Tenho que a decretação de nulidade é medida extrema que somente deve ser considerada em efetivo e prejuízo ao contribuinte ou desrespeito à legislação fiscal; casos de vícios insanáveis. No caso em tela não vislumbro qualquer vício ou prejuízo que ampare o pleito de decretação de nulidade dos atos praticados pela Administração Pública. Tratando-se de procedimento cujo mérito é pedido de compensação, a contribuinte que elege os documentos hábeis a demonstrar o seu direito creditório. Igualmente, a Recorrente não traz provas sobre os alegados vícios nos atos administrativos que, na interpretação deste relator, mais se assemelham à discordância de posicionamentos meritórios do que desrespeito a princípios administrativos.

Pela eventualidade, recorro o princípio *Pas nullité sans grief*, que defende a nulidade somente em efetivo prejuízo e amolda-se à organização da Administração Pública, razão pela qual trago como fundamentação para minhas razões de decidir.

Por total inexistência de vício de forma ou qualquer violação a Lei e princípios que regem o Direito Administrativo, rejeito a preliminar de nulidade suscitada e passo a análise do mérito da demanda.

## **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 elementos probatórios que conduzam à compreensão de que exista de fato direito creditório líquido e certo apto a revelar equívoco no despacho decisório.

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 escrituração 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.

### 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 nº 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 o crédito pleiteado. **A Recorrente não traz aos autos elementos hábeis a provar certeza e liquidez do crédito alegado, tais como Livro Razão e documentos aptos a demonstrar a receita tributável do período de apuração.**

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.

#### 4 Do índice de cálculo dos juros

A Recorrente ataca o despacho decisório com alegações de que os juros foram calculados de maneira equivocada e que o aresto vergastado merece reforma.

Por princípio, há de se distinguir os conceitos de *juros* e multa *moratória* pela peculiaridade inerente a cada um dos institutos.

Os juros são uma forma de compensação pela indisponibilidade de capital de outrem. Não detém natureza sancionatória, tampouco se confunde com multa de mora, vez que há incidência de juros inclusive quando inexistente a mora, v.g. contratos de empréstimo, financiamento, ou demais operações que, no uso do capital de outrem, mesmo que o adimplemento seja feito na data acordada, haverá incidência de juros como compensação por indisponibilidade do capital cedido.

No que diz respeito à multa moratória, esta com natureza de sanção, existe quando não há cumprimento da obrigação a tempo e modo. A multa de mora tem tratamento próprio no direito tributário e não se confunde com os juros.

Sobre a disciplina dos juros, vale a transcrição do art. 61 da Lei 9.430/1996:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º **Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º**, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento – destacado.

Em complemento, merece transcrição o art. 5º, §3º da Lei 9.430/1996:

Art. 5º O imposto de renda devido, apurado na forma do art. 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

(...)

§ 3º **As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente**, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento – destacado.

O enunciado do art. 5º, §3º c/c art. 61 da Lei 9.430/1996 é de clareza cristalina sobre a aplicação do índice Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) como índice aos juros incidentes sobre débitos de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil.

Relembro ainda a regra da distribuição do ônus de prova que impera no Código de Processo Civil, aplicável às contendas administrativas. No caso em debate, o argumento de imprecisão no cálculo dos juros formulado pela a Recorrente é fato modificativo de direito, que transporta o ônus probatório àquele que alega.

A Recorrente alega imprecisão no cálculo dos juros, mas não traz nos autos nenhuma memória de cálculo com o valor que considera o adequado, razão pela qual este

Relator encontra como referência para julgamento apenas o valor apresentado pela Autoridade Fiscal.

Em conclusão, a matéria encontra-se pacificada por este Conselho por meio da Súmula n.4, com eficácia vinculante:

Súmula CARF n.º 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Por existir expresse mandamento legal sobre a aplicabilidade da SELIC como índice para incidência dos juros, pela ausência de demonstrativos de cálculo capazes de revelar imprecisões nos valores apresentados pela Autoridade Fiscal e pelo império da Súmula CARF n. 4 de observância mandatória, o acórdão recorrido não merece reforma.

## 5 Da natureza confiscatória da multa

Nas razões recursais há longas digressões sobre o caráter confiscatório da multa prevista no art. 74, §17 da Lei 9.430/1996 quando a compensação não for homologada.

A Recorrente traz citações doutrinárias sobre o princípio do não-confisco e que a multa aplicada fere dispositivo constitucional.

Como é de curial sabença, este Tribunal Administrativo não pode manifestar-se sobre inconstitucionalidade de lei ou deixar de aplicar lei válida sob fundamento de violação à Constituição da República. Este entendimento está pacificado e sumulado no enunciado 2 deste Conselho:

Súmula CARF n.º 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Por império da Súmula CARF n. 2, que resguarda a segurança jurídica, furto-me a pronunciar-me sobre as alegações de inconstitucionalidade da multa em controvérsia.

Ainda sobre o tópico, pela pertinência temática, é importante refutar o argumento da Recorrente de que este Conselho estaria autorizado ao enfretamento de constitucionalidade de lei tributária. Em suma alega que este Conselho pode afastar lei vigente sob argumento de inconstitucionalidade. Fundamenta seu posicionamento em diversas citações doutrinárias.

Ao teor do que prescreve a Súmula CARF n. 2, este Colegiado não pode se manifestar sobre inconstitucionalidade de lei, razão pela qual não serão apreciados os argumentos trazidos no Recurso Voluntário. Contudo, é importante esclarecer algumas noções basilares da Teoria Geral do Direito no que toca a fontes do direito tributário.

No teor do que prescreve o art. 4º do Decreto-Lei 4.657/1942 (Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro – LINDB), a doutrina não está elencada como meio de integração do Direito Positivo.

Não se pretende apequenar a importância da doutrina e do estudo da ciência jurídica, que muito contribui para elaboração de leis e demais atos normativos. Contudo, de forma isolada, não possui o condão de afastar súmula deste Tribunal Administrativo, razão pela qual não deve prosperar o argumento de que este Conselho está autorizado a apreciar constitucionalidade de lei.

## **6 Conclusão**

Por tudo que nos autos consta e pelas razões aqui expostas, entendo que andou bem a instância primeira e, por ausência de provas da existência do crédito, o acórdão recorrido deve ser mantido na sua integralidade.

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Müller Nonato Cavalcanti Silva