



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	10735.003911/2003-17
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	3802-004.026 – 2ª Turma Especial
Sessão de	27 de janeiro de 2015
Matéria	PIS/PASEP
Recorrente	SENDAS EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/09/2003 a 30/09/2003

COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA DO DIREITO CREDITÓRIO

É ônus do contribuinte comprovar a liquidez e certeza de seu direito creditório, conforme determina o *caput* do art.170 do CTN, devendo demonstrar de maneira inequívoca a sua existência.Recurso Voluntário o qual se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Bruno Macedo Curi e Cláudio Augusto Pereira, que votaram para converter o julgamento em diligência. Acompanhamento pela recorrente-advogado Rafael Henrique Ferreira Caixeta.

(assinado digitalmente)

MÉRCIA HELENA TRAJANO DAMORIM - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mércia Helena Trajano D'Amorim, Francisco José Barroso Rios, Solon Sehn, Waldir Navarro Bezerra, Bruno Maurício Macedo Curi e Cláudio Augusto Gonçalves Pereira.

Relatório

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 22/02/2015 por MERCIA HELENA TRAJANO DAMORIM, Assinado digitalmente em 2 2/02/2015 por MERCIA HELENA TRAJANO DAMORIM

Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O interessado acima identificado recorre a este Conselho, de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro II/RJ.

Por bem descrever os fatos ocorridos, até então, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo, a seguir:

1Trata-se no presente processo do exame da declaração de compensação (Dcomp) apresentada à fl. 01 pelo interessado anteriormente identificado, por intermédio da qual se pleiteia o reconhecimento da existência de créditos da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS/Pasep, apurados segundo o regime de incidência não-cumulativa da referida Contribuição (total: R\$ 1.672,03), referente – segundo consta do processo nº 10735.003582/2003-04, analisado em conjunto com o presente processo - ao período de apuração de setembro de 2003 (PA 09/2003), a serem compensados com débito do próprio PIS (código 6912), referente ao período de apuração de novembro de 2003 (PA 11/2003), no mesmo valor de R\$ 1.672,03.

2Inicialmente, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Nova Iguaçu (DRF/NIU/RJ) exarou o Parecer nº 039/2008 e Despacho Decisório (fls. 18/19), não homologando, por insuficiência de crédito, a declaração de compensação (Dcomp) à inicial, sob os seguintes fundamentos:

- *para verificar a legitimidade e materialidade do crédito pleiteado, foram analisados os documentos constantes de fls. 20 a 64 do processo nº 10735.003582/2003-04 (planilhas de cálculo do PIS sobre o faturamento referente aos meses de setembro/2003 e outubro/2003; planilha de encargos de depreciação; balancetes dos meses de dezembro/2002, setembro/2003 e outubro/2003), além dos Dacon e DCTF referentes aos períodos de apuração 10/2003 e 11/2003;*
- *conforme os valores de depreciação indicados pelo contribuinte (no processo nº 10735.003582/2003-04) e encontrados no Dacon para os períodos de apuração (PA) 10/2003 e 11/2003, a análise procedida para o citado PA 10/2003 demonstrou que o contribuinte não tem crédito de PIS/Pasep para ser utilizado em competências posteriores (cf. tabela com a demonstração do cálculo do PIS/Pasep, constante do Parecer nº 039/2008, v. fl. 18), propondo-se, por inexistência de crédito, nesses termos, a não homologação da Declaração de Compensação à inicial.*

3Cientificado da decisão da autoridade administrativa local acima mencionada em 26/05/2008 (v. fl. 23), o contribuinte, irresignado, apresentou, em 04/06/2008, a Manifestação de Inconformidade de fls. 24/28 e demais documentos a ela anexados às fls. 29/48 (cópia da Comunicação nº 035/2008, do Parecer nº 39/2008 e Despacho Decisório, de Carta-Cobrança, de Darf, e de envelope; cópia de alteração e consolidação de contrato social, de cópia do documento de identidade do procurador da empresa, e de procuração), alegando, em síntese, que:

- a) *a análise da fiscalização de toda a documentação apresentada pelo interessado junto ao processo nº 10735.003582/2003-04 verificou que a empresa englobou a depreciação de dezembro de 2002 a setembro de 2003, mas que “a legislação não permite que o contribuinte venha a descontar*

créditos referentes aos encargos de depreciação de maneira global, permitindo-se apenas os valores incorridos mensalmente”;

- b) a interpretação incorreta do auditor fiscal quanto ao art. 66, III, da IN SRF nº 247/2002, de não permitir crédito de encargos de depreciação referente ao período de dezembro de 2002 a setembro de 2003 em mês subsequente, representa uma obrigação nova ao contribuinte e significa a exigência de tributo que estava desobrigado a recolher;*
- c) pelo art. 3º, inciso III, c/c § 3º, ambos da Lei nº 10.637/2002, permitiu-se o direito ao crédito dos encargos de depreciação incorridos no período de dezembro de 2002 a setembro de 2003, bem como o seu § 4º permitiu que o crédito do período de dezembro de 2002 a setembro de 2003, não aproveitados, pudessem sê-lo em meses subsequentes;*
- d) há que se ressaltar que a Lei nº 10.637 foi publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 31/12/2002, além do que o caput de seu art. 68 estabeleceu que esta Lei entrou em vigor na data de sua publicação, e ainda que, na forma do inciso III do referido art. 68 (sic; na verdade, na forma de seu inciso II), passou a produzir efeitos quanto ao art. 3º a partir de 1º de dezembro de 2002;*
- e) à vista do exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência do Parecer nº 039/2008, da não-homologação da Declaração de Compensação e do lançamento de cobrança, requer-se o acolhimento da Manifestação de Inconformidade, reconhecendo-se o direito do interessado em efetuar o crédito dos encargos de depreciação.*

O pleito foi indeferido, no julgamento de primeira instância, nos termos do acórdão DRJ/RJ 1 nº 13-27.622, de 22/12/2009, proferida pelos membros da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro 2/RJ, cuja ementa dispõe, *verbis*:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/09/2003 a 30/09/2003

PIS/PASEP NÃO-CUMULATIVO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. CRÉDITO DE MESES ANTERIORES UTILIZADO NA COMPENSAÇÃO DE DÉBITO DE MÊS SUBSEQUENTE.

Apenas o crédito da Contribuição para o PIS/Pasep, decorrente de encargos de depreciação incorridos no mês, que não puder ser utilizado na dedução do débito da contribuição no próprio mês, poderá sê-lo na forma de compensação.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

O julgamento foi no sentido de julgar improcedente a manifestação de inconformidade, mantendo a não-homologação da compensação integrante da declaração de compensação.

Ainda insatisfeito, o contribuinte protocolizou o Recurso Voluntário, tempestivamente, no qual, basicamente, reproduz as razões de defesa constantes em sua peça impugnatória.

Requer que seja reconhecido o direito creditório pleiteado, homologando-se a Declaração de Compensação que originou o presente processo.

Argumenta que o aproveitamento de forma extemporânea dos créditos do PIS contados de dez/02 a set/03 sobre os encargos de depreciação, deu-se exclusivamente, em razão de divergência de entendimento adotada pela SRF à época, (cita as soluções de Consulta nº 62/03 e 26/03), relativamente à possibilidade dos contribuintes que não exercessem atividades industriais de se aproveitarem dos créditos do PIS, o que foi pacificado apenas em vigor da IN SRF nº 358/03.

Acrescenta que o equívoco da decisão recorrida ao indeferir a compensação, tendo em vista a alegação de que a utilização dos créditos não poderia ocorrer de forma acumulada, posto que não há vedação legal ao aproveitamento dos créditos de encargos de depreciação em momento posterior ao mês em que for apurado, devendo apenas, se respeitar o prazo prescricional de 5 anos.

O processo digitalizado foi distribuído e encaminhado a esta Conselheira.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro MÉRCIA HELENA TRAJANO DAMORIM

O presente recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, razão por que dele tomo conhecimento.

Trata-se de declaração de compensação (Dcomp) com pleito de reconhecimento de créditos da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS/Pasep, apurados segundo o regime de incidência não-cumulativa.

O litígio refere-se à possibilidade ou não de apropiar, no mês de **setembro de 2003**, créditos da não-cumulatividade do PIS/Pasep, decorrentes de encargos de depreciação, incorridos não somente no referido mês como também em meses anteriores de apuração (dezembro de 2002 a agosto de 2003, conforme planilha à fl. 23 do processo de nº 10735.003582/2003-04).

O pleito origina-se do processo nº 10735.003582/2003-04, o qual foi analisado e julgado em conjunto com este processo pela primeira instância, logo, registre-se, como já ressaltado:

*O objeto do contencioso fiscal trazido à apreciação origina-se do processo nº 10735.003582/2003-04 - analisado nesse julgado em conjunto com o presente processo (nº 10735.003911/2003-17) - e se refere, consoante relatado, à possibilidade ou não de o interessado apropiar, no mês de **setembro de 2003**, créditos da não-cumulatividade do PIS/Pasep, decorrentes de encargos de depreciação, incorridos não somente no referido mês, como também em meses anteriores de apuração (dezembro de 2002 a*

agosto de 2003, vide Planilha à fl. 23 daquele processo nº 10735.003582/2003-04).

*6 Segundo o Parecer exarado pela autoridade administrativa local naquele processo nº 10735.003582/2003-04 (fls. 80/82), com a impossibilidade de apropriação de créditos sobre encargos de depreciação de meses anteriores de apuração, o contribuinte, ao invés de créditos a compensar, teria, de outro modo, débito do PIS/Pasep a ser exigido para o mês de **setembro de 2003**. O interessado, por sua vez, pretende, com a apropriação dos créditos sobre os encargos de depreciação em questão, do próprio mês de **setembro/2003** e de meses anteriores, todos computados no citado mês de **setembro de 2003**, utilizar o saldo de créditos obtido no referido mês e com a aplicação de tal entendimento (R\$ 17.836,98 para o PA **setembro/2003**; cf. Planilha de apuração à fl. 22 do processo nº 10735.003582/2003-04), compensando-o, em parte, com o débito do próprio PIS/Pasep não-cumulativo, referente ao período de apuração de novembro de 2003 (PA 11/2003; valor: R\$ 1.672,03; vide declaração de compensação - Dcomp - à fl. 01; Demonstrativo de créditos de fl. 02; e Planilhas de apuração do PIS/Pasep dos meses de setembro/2003 e outubro/2003, fls. 21/22 do processo nº 10735.003582/2003-04).*

Pois bem, inicialmente, transcreve-se trecho da DRJ, que dispõe:

.....

*No presente caso, como há disposição legal expressa de que os créditos oriundos dos encargos de depreciação são aqueles exclusivamente incorridos no mês (cf. art. 3º, § 1º, III, da Lei nº 10.637/2002), chega-se à conclusão de que o contribuinte formulou mal o seu requerimento/declaração, incluindo em único mês (**setembro/2003**) os encargos de meses anteriores de apuração, ao invés de proceder ao cálculo de eventual saldo de créditos existentes em cada um dos meses envolvidos na apuração. Além disso, é certo, a documentação acostada aos autos não nos permite aferir se em cada um dos meses de apuração compreendidos entre dezembro/2002 e setembro/2003, há saldo de créditos, determinado somente após a dedução da contribuição devida em cada um destes meses, passível de utilização em meses subsequentes de apuração.*

Observa-se que os créditos a que se refere, a recorrente, do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.637/2002, passíveis de utilização em meses subsequentes de apuração, não mencionam, especificamente, ao crédito oriundo dos encargos de depreciação, ou mesmo de qualquer outro, unicamente, dentre aqueles relacionados no *caput* do referido dispositivo legal, mas, de outro modo, ao saldo de créditos porventura existente em um determinado mês, após dedução da totalidade dos créditos passíveis de apropriação com a contribuição (PIS/Pasep) devida no mês de referência, conforme IN SRF nº 291, de 03/02/2003, que regulamenta os arts. 1º a 6º da Lei nº 10.637/2002, e vigente à ocasião de ocorrência dos fatos geradores.

Somente os créditos da não-cumulatividade decorrentes de tais encargos de depreciação, incorridos no mês, são passíveis de apropriação na apuração da contribuição

devida nesse mesmo mês (no caso, em setembro de 2003), cf. art. 3º, § 1º, III, da Lei nº 10.637/2002).

Ainda, apenas o saldo de créditos, acaso, existente e não utilizado em um determinado mês - saldo esse obtido após deduzir-se da totalidade dos créditos da não-cumulatividade a contribuição (PIS/Pasep) devida no mês - poderá sê-lo nos meses subsequentes, nos termos do parágrafo 4º do art. 3º, da Lei nº 10.637/2002.

Portanto, por conta da sistemática da não-cumulatividade de apuração dos débitos da contribuição, caso de se aproveitar de seus créditos em um determinado mês – não só os créditos de encargos de depreciação, mas também em relação a todos os demais créditos passíveis de apropriação, conforme art. 3º, *caput*, da Lei nº 10.637/2002 - a apuração de tais créditos do PIS/Pasep não se esgota com a simples aplicação da alíquota de (1,65%) sobre as aquisições, custos, despesas e encargos que os originaram, mas apenas após o desconto da contribuição devida nesse mesmo mês.

Então, o eventual saldo de créditos resultante de tal confronto (débito x crédito) em um dado mês é que pode ser utilizado na dedução da contribuição porventura devida em meses subsequentes de apuração.

Não resta comprovado que a recorrente apurou o crédito mês a mês e não teve como utilizar, bem como não foi demonstrado em Dacon, por exemplo.

Assim sendo, é ônus do contribuinte comprovar a liquidez e certeza de seu direito creditório, conforme determina o *caput* do art. 170 do CTN, devendo demonstrar de maneira inequívoca a sua existência, e, por conseguinte, o erro em que se fundou a não-homologação dos créditos.

A recorrente não comprova a alegação. Não junta aos autos qualquer documento contábil-fiscal que pudesse corroborar o direito alegado. Para que o alegado direito a crédito fosse comprovado, a contribuinte deveria ter trazido aos autos o demonstrativo de apuração das contribuições acompanhado da escrituração contábil e fiscal que pudesse lastrear as informações nele contidas.

Em face do exposto, observa-se que a inéria da recorrente, que detém o ônus da prova para comprovar a liquidez e certeza do direito creditório é determinante pelo não reconhecimento do direito creditório reivindicado.

No que tange à prova, é de se observar o esclarecimento de Paulo Celso B. Bonilha (Da Prova no Processo Administrativo Tributário, 2ª Edição, Dialética, São Paulo, 1997):

"Embora de maior amplitude, o poder de prova das autoridades administrativas deve ser, por uma questão de princípio, distinto do direito de prova a ser exercido pela Fazenda na relação processual. Essa conclusão elementar decorre da própria estrutura da relação processual administrativa, visto que ela pressupõe modos de atuação distintos da Administração: não se confundem as atribuições de defesa da pretensão fiscal e a de julgamento, por isso mesmo desempenhadas por órgãos autônomos."

Essas premissas, a nosso ver, justificam as seguintes assertivas: o poder instrutório das autoridades de julgamento (aqui englobamos a de preparo) deve se nortear pelo esclarecimento dos pontos controvertidos mas sua atuação não pode implicar invasão dos campos de exercício

de prova do contribuinte ou da Fazenda. Em outras palavras, o caráter oficial da atuação dessas autoridades e o equilíbrio e imparcialidade com que devem exercer suas atribuições, inclusive a probatória, não lhes permite substituir as partes ou suprir a prova que lhes incumbe carregar para o processo.” (Grifei)

Por essa razão, não se pode aceitar a compensação em discussão, com base nas alegações da recorrente sem documentação necessária à comprovação da consistência dos créditos, que pretende compensar.

Pelo exposto, a recorrente, não apresentou a documentação, bem como não demonstrou os cálculos que supostamente dariam origem aos alegados créditos, nos respectivos meses. Bem como, não explicou a forma de apuração dos créditos dos encargos de depreciação em apreço.

Cito, alguns exemplos desta Turma com o entendimento da necessidade de que o crédito pleiteado esteja revestido de certeza e liquidez, tais como os Acórdãos 3802-001.290 de relatoria de José Fernandes do Nascimento e o 3802-001.593 de relatoria de Francisco José Barroso Rios, respectivamente:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

PROCESSO DE COMPENSAÇÃO. DCTF RETIFICADORA. ENTREGA APÓS CIÊNCIA DO DESPACHO DECISÓRIO. REDUÇÃO DO DÉBITO ORIGINAL. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DO ERRO. OBRIGATORIEDADE. Uma vez iniciado o processo de compensação, a redução do valor débito informada na DCTF retificadora, entregue após a emissão e ciência do Despacho Decisório, somente será admitida, para fim de comprovação da origem do crédito compensado, se ficar provado nos autos, por meio de documentação idônea e suficiente, a origem do erro de apuração do débito retificado, o que não ocorreu nos presentes autos.

NULIDADE. DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU. ANÁLISE DE NOVO ARGUMENTO DE DEFESA. MANUTENÇÃO DA NÃO HOMOLOGAÇÃO DA COMPENSAÇÃO POR INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO. ALTERAÇÃO DA MOTIVAÇÃO DO DESPACHO DECISÓRIO. INOCORRÊNCIA. Não é passível de nulidade, por mudança de motivação, a decisão de primeiro grau que rejeita novo argumento defesa suscitado na manifestação inconformidade e mantém a não homologação da compensação declarada, por da ausência de comprovação do crédito utilizado, mesmo motivo apresentado no contestado Despacho Decisório. DILIGÊNCIA. REALIZAÇÃO PARA JUNTADA DE PROVA DOCUMENTAL EM PODER DO REQUERENTE. DESNECESSIDADE. Não se justifica a realização de diligência para juntada de prova documental em poder do próprio requerente que, sem a demonstração de qualquer impedimento, não foi carreada aos autos nas duas oportunidades em que exercitado o direito de defesa. Recurso Voluntário Negado.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 30/09/2004

COMPENSAÇÃO COM CRÉDITOS DECORRENTES DE RETIFICAÇÃO DE DCTF DEPOIS DE PROFERIDO DESPACHO DECISÓRIO NÃO HOMOLOGANDO PER/DECOMP. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE ERRO DE FATO NO PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO ORIGINAL. INADMISSIBILIDADE DA COMPENSAÇÃO EM VISTA DA NÃO DEMONSTRAÇÃO DA LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO ADUZIDO. A compensação, hipótese expressa de extinção do crédito tributário (art. 156 do CTN), só poderá ser autorizada se os créditos do contribuinte em relação à Fazenda Pública, vencidos ou vencendos, se revestirem dos atributos de liquidez e certeza, a teor do disposto no caput do artigo 170 do CTN. Uma vez intimada da não homologação de seu pedido de compensação, a interessada somente poderá reduzir débito declarado em DCTF se apresentar prova inequívoca da ocorrência de erro de fato no seu preenchimento. A não comprovação da certeza e da liquidez do crédito alegado impossibilita a extinção de débitos para com a Fazenda Pública mediante compensação. Recurso a que se nega provimento.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso voluntário, prejudicados os demais argumentos.

(assinado digitalmente)

MÉRCIA HELENA TRAJANO DAMORIM - Relator