



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13710.001494/2002-55
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-011.417 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de julho de 2021
Recorrente GESTETNER DO BRASIL S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 1995, 1996, 1997, 1998

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Instaurado o contencioso administrativo, em razão da não homologação de compensação de débitos com crédito de suposto pagamento indevido ou a maior, é do sujeito passivo o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a certeza e liquidez do direito creditório a ser compensado. Não há como reconhecer crédito cuja certeza e liquidez não restou comprovada no curso do processo administrativo.

RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. CONFRONTO DE DÉBITOS E CRÉDITOS. ANÁLISE DA CERTEZA E LIQUIDEZ. INOCORRÊNCIA DE DECADÊNCIA.

Nos pedidos de restituição cumulados com declaração de compensação, é poder-dever da autoridade administrativa a apuração da certeza e da liquidez do crédito pleiteado. Tal análise compreende o cotejo de débitos e créditos do sujeito passivo, a fim de se aferir a existência e a extensão do crédito invocado. Este procedimento não se confunde com aquele de constituição do crédito tributário pelo lançamento de ofício, não havendo que se falar em prazo decadencial: aplica-se, nesse caso, o prazo de cinco anos, contados a partir da data de entrega da respectiva declaração, para que a autoridade tributária realize a análise do direito creditório, sendo-lhe inerente o cotejo de débitos e créditos do sujeito passivo.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. EXIGÊNCIA DE PROVA.

Não pode ser aceito para julgamento a simples alegação sem a demonstração da existência ou da veracidade daquilo alegado.

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL-FISCAL. PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO PENDENTES. EXIGÊNCIA DE MANUTENÇÃO.

Existindo pedidos de restituição/ressarcimento e declarações de compensação, o contribuinte fica obrigado a manter em boa guarda a escrituração contábil-fiscal e documentos que a suportam até que sejam definitivamente julgados os pedidos. Inteligência do art. 195 do CTN e do art. 4º do Decreto-lei nº 486/69.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Vinicius Guimarães – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Vinicius Guimarães, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Larissa Nunes Girard, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

Relatório

O processo versa sobre pedido de restituição cumulado com pedidos de compensação, tendo como origem do direito creditório recolhimentos supostamente indevidos de PIS, período de apuração entre 07/1988 a 10/1995.

Em análise do pedido de restituição e das compensações, a autoridade fiscal emitiu despacho decisório no qual não reconheceu o direito creditório postulado, deixando de homologar as compensações, sustentando, em síntese, a fluência do prazo decadencial para a realização do pedido de restituição, e a inexistência do crédito postulado, tendo em vista a obrigatoriedade do recolhimento da contribuição para o PIS segundo a legislação superveniente aos Decretos 2.445/88 e 2.449/88, não se revelando o invocado pagamento indevido ou a maior.

Quanto aos demais fatos e aos argumentos trazidos na manifestação de inconformidade, o relatório do acórdão recorrido traz precisa descrição:

O contribuinte, inconformado com despacho decisório que indeferiu seu pleito, apresentou manifestação de inconformidade em 09.05.2007 (fls. 306 a 320), na qual argumenta, em síntese, que:

- a) postulou e obteve, nos autos do processo n.º 88.0027565-6, que tramitou perante o Juízo da 19ª Vara Federal da Cidade do Rio de Janeiro - RJ, pronunciamento judicial declarando a inexistência de relação jurídico-tributária fundamentada nos Decretos-lei 2.445 e 2.449, ação esta distribuída em 11 de novembro de 1988 e cujo trânsito em julgado se deu na data de 11/10/96;
- b) Declarada a inconstitucionalidade e conseqüente ineficácia dos referidos Decretos-Lei, resta claro que esteve a manifestante, durante todo o tempo da ação, submetida aos ditames da Lei Complementar 7/70, instituidora original do PIS, como aliás, bem reconheceu o redator do decisum atacado;
- c) A LC 7/70 determinou em seu artigo 6º, parágrafo único, que o cálculo da contribuição (mediante alíquota de 0,5 %) devida em cada mês levasse em conta o faturamento obtido no sexto mês imediatamente anterior;
- d) Tal norma nada mencionou sobre a correção monetária dos valores auferidos no sexto mês anterior, para fins de formação da base de cálculo da contribuição, e igualmente calaram-se os legisladores subseqüentes que, em inúmeras vezes, dispuseram sobre a indexação de obrigações tributárias, seu cálculo e respectivo recolhimento;

- d) Tendo a manifestante, desde 1988, calculado e recolhido a contribuição para o PIS com base nos DL 2.445 e 2.449, levou em conta os faturamentos dos meses correntes, imediatamente anteriores ao respectivo recolhimento, e não o faturamento do sexto mês anterior, tal como previsto no parágrafo único do artigo 6o da LC 7/70;
- e) Destarte, recolheu valores a maior para o PIS no período compreendido entre 1988 e 1995, vez que calculados e pagos com base nos Decretos-Lei declarados inconstitucionais em lugar de serem calculados e pagos de acordo com a sistemática prevista na LC 7/70. Isto porque, principalmente nos anos de altíssimas taxas de inflação, a aplicação da LC 7/70, para fins de cálculo da contribuição, representava valores muito inferiores do que aqueles calculados com base nos indigitados e ineficazes Decretos-Lei;
- f) Os créditos foram devidamente calculados e registrados na contabilidade da manifestante, passando, a partir de outubro de 1997, a serem compensados com outros débitos, da mesma natureza, na forma do permissivo contido no artigo 66 da Lei n.º 8.383/91;
- g) Tais compensações foram regularmente realizadas, com base no dispositivo legal acima transcrito, e devidamente informadas nas DCTF da manifestante, não havendo necessidade de declarar ou requerer compensações tendo em vista serem elas realizadas entre tributos da mesma espécie - PIS com Pis (sic);
- h) Apenas no ano 2002 houve por bem a manifestante compensar seus créditos com tributos de natureza distinta, apresentando as Declarações de Compensação, não obstante isto já lhe fosse facultado desde 1997 conforme o disposto no artigo 74 da Lei 9.430/96 e IN SRF 210/97;
- i) O fez porém, laborando em lamentável equívoco, descrevendo erroneamente a fundamentação jurídica e conseqüente origem dos créditos levados à compensação. Vale dizer, mencionou esdrúxula tese, conhecida comumente como "PIS vacância da lei", quando em verdade os créditos se originavam da decisão judicial acima mencionada, a qual havia liberado a manifestante, desde a propositura da ação, do recolhimento do PIS com base nos Decretos 2.445 e 2.449, ambos de 1988, facultando à manifestante o cálculo e conseqüente pagamento do PIS segundo o regime da LC 7/70, a qual, como já mencionado tinha como base de cálculo o sexto mês anterior (Pis semestralidade);
- j) Tal equívoco veio a ser definitivamente superado através do petitório atravessado aos autos em 04/07/2003 (fls.95/97), no qual se informou ao Fisco o equívoco laborado e solicitou-se a retificação do requerimento inicial, de modo a adequá-lo à realidade dos fatos e ao inequívoco direito possuído pela manifestante;
- k) Entretanto, parece que os editores do Parecer Conclusivo não atentaram para os fatos e direito descritos no petitório de 04/07/04 e induziram o decisor em erro. O parecer, acolhido pelo limo. Delegado da DERAT restou fundamentado apenas na (acertada) insubsistência da tese da vacância de lei que liberaria os contribuintes em relação ao PIS devido entre os anos de 1995 a 1998, sem considerar o verdadeiro direito e conjunto fático demonstrado no petitório retificador, os quais validamente sustentavam os procedimentos de compensação realizados. Como resultado deste mal entendido, adveio a não homologação das compensações contra a qual se insurge a manifestante;
- l) O editor do Parecer Conclusivo aventou, em preliminar, absurda tese prescricional, afirmando que haveria de desconsiderar quaisquer "pagamentos" (sic) realizados anteriormente a 12/04/97, ignorando o fato de que ação proposta pela manifestante em 1988 teve, a toda a evidência, o condão de evitar o transcurso do prazo prescricional, tornando litigiosa a relação jurídico-tributária, relativa à aplicação dos DL 2.445 e 2.449, fosse para invalidar créditos tributários assentados sobre tal relacionamento jurídico tributário, fosse para caracterizar o indébito dele oriundo e validar as compensações que passaram a ser realizadas a partir de 1997. Inócua, portanto, além de desastrosa, a conclusão declinada naquela oportunidade, não merecendo por isso prosperar;
- m) A correta análise do Parecer Conclusivo deixa transparecer que seu redator não compreendeu a verdadeira natureza do crédito utilizado nas compensações não homologadas, tendo ele crido que o acórdão anexado aos autos teria o escopo de sustentar que a manifestante não estaria submetida à contribuição para o PIS no período compreendido entre 1995 e 1998 (tese do Pis vacante) e que os pagamentos a maior ou indevidos teriam ocorrido naquele mesmo período;
- n) Por isto, afirmou ele que o acórdão não amparava o requerimento formulado;
- o) Contudo, este jamais foi o escopo do petitório retificador, cujo condão foi, sempre, o de demonstrar que as compensações operadas nos meses de abril de 2002 a janeiro de

2003, distintamente do anteriormente informado, tiveram por base, não os pagamentos ou compensações (supostamente indevidas) de PIS ocorridos nos anos 1995 e 1998 (caso em que o redator parece estar correto), mas sim diferenças a maior, verificadas entre as bases de cálculo determinadas pelos DL 2445/88 e 2449/88, utilizadas pela manifestante, e as bases de cálculo determinadas pela LC 7/70 cuja utilização lhe restou garantida por força da decisão transitada em julgado, e cuja cópia foi devidamente anexada ao processo;

p) Não há, de maneira alguma, que se cogitar de prescrição do direito de compensar os referidos créditos, haja vista serem eles derivados da ação judicial iniciada em 1988 e encerrada em 1996, quando o estoque de créditos foi constituído para todos os fins de direito. Uma vez reconhecidos por sentença, não há que se falar em prescrição, ao menos enquanto os créditos estiverem sendo utilizados, como de fato o foram;

q) Em relação ao direito aos créditos compensados, não cabe à autoridade tributária substituir-se ao Poder Judiciário, desejando rever o que já se tem por decidido por aquele que tem, para tanto, a devida atribuição constitucional;

r) Dúvida alguma deve restar quanto ao Direito da manifestante em ver homologadas as compensações objeto deste processo administrativo, eis que foram os créditos derivados da sentença transitada em julgado à qual cumpre apenas a autoridade constatar sua existência e pertinência ao caso, o que se acredita ter sido aqui demonstrado;

s) Outra qualquer indagação quanto a valores dos créditos, seus acréscimos e ou correções ao longo do tempo somente podem ser verificadas através de ação fiscal e mediante aprofundada análise dos registros contábeis, cálculos e planilhas existentes nas dependências da manifestante.

t) Por fim, junta ementas de decisões judiciais que julga ampararem seu pleito e requer a reconsideração da decisão proferida, ou sua reforma, de modo que possam ser homologadas as compensações referidas neste processo.

O colegiado de primeira instância julgou improcedente a manifestação de inconformidade, nos termos da ementa a seguir transcrita:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 1995, 1996, 1997, 1998

COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS. DECADÊNCIA

O prazo para que o contribuinte possa pleitear administrativamente a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior que o devido, na hipótese de o pagamento ter sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação declaratória ou em recurso extraordinário, extingue-se após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da extinção do crédito tributário.

BASE DE CÁLCULO. LC 7/70.

A base de cálculo da contribuição é o faturamento do próprio mês, e não o faturamento verificado no sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador.

INEXISTÊNCIA DE CRÉDITOS

Tendo o contribuinte recolhido a contribuição para o PIS de acordo com os Decretos-leis n.º 2.445 e 2.449, de 1988, em montante inferior ao que seria devido na forma da Lei Complementar n.º 07, de 1970, inexistente crédito a restituir.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, no qual traz os seguintes argumentos – extraídos do relatório da Resolução n.º. 3302-000.102, de 02/02/2011, exarada pela 2ª Turma Ordinária/3ª Câmara/3ª Sessão no curso do presente processo:

Contra referida decisão foi apresentado Recurso Voluntário onde se alega que:

a) obteve decisão judicial no processo n.º 88.00275656 que declarou “a inexistência de relação jurídico tributária fundamentada nos Decretos-lei n.º 2.445/88 e 2.449/88, ação esta distribuída em 11 de novembro de 1988 e cujo transito em julgado se deu na data de 11 de outubro de 1996.”;

b) com a declaração de inconstitucionalidade dos Decretos, a base de cálculo das contribuições passou a ser o faturamento do sexto mês anterior;

c) os créditos foram devidamente registrados na contabilidade e a partir de 10/1997 começou a ser compensado com débitos de mesma natureza, nos termos do art. 66 da Lei. n.º 8.383/91, tendo sido informadas em DCTF;

- d) apenas em 2002 a Recorrente utilizou estes créditos para compensar débitos de natureza distinta quando apresentou Declarações de Compensação que por “lamentável equívoco” acabaram por informar como origem dos créditos a tese conhecida como “PIS VACÂNCIA”, quando na verdade se tratavam de compensações com créditos decorrentes de ação judicial transitada em julgado;
- e) tal equívoco foi desfeito com o protocolo do pedido de retificação das compensações protocolado em 04/07/2003, onde informou o erro e requereu a modificação do fundamento jurídico dos pedidos protocolados;
- f) o acórdão recorrido reconhece que a Recorrente obteve decisão favorável quanto a prevalência da LC 7/70, conforme citação extraída das fls. 328 do presente processo, apresentou planilha com o pagamentos indevidos de PIS no período de 07/88 a 10/95.
- g) não há que se falar em prescrição uma vez que se tratam de compensações efetuadas com base em decisão judicial e que ocorrem ininterruptamente desde 1997;
- h) em nenhum momento foi instada a apresentar prova das compensações efetuadas ou da origem de seu crédito, não tendo o fisco efetuado nenhuma diligência ou requerimento neste sentido, o que lhe impediu de apresentar tais documentos, que contudo, estão disponíveis em sua sede;

Apreciando o recurso, a 2ª Turma Ordinária/3ª Câmara/3ª Sessão deste CARF decidiu, na sessão de 02/02/2011, converter o julgamento em diligência, nos termos a seguir transcritos:

Conforme se verificou da leitura do relatório trata-se de compensações efetuadas pela Recorrente e que teriam sido vinculadas erroneamente a processo de restituição de supostos créditos decorrentes da aplicação da tese “PIS Vacância” que teria por fundamento a declaração de inconstitucionalidade de dispositivo da Medida Provisória 1212/95, o que tornaria ilegal a cobrança do PIS no período de 02/96 a 12/98.

Consta também que em 04/2003 teria sido protocolado pedido de retificação das informações prestadas nas declarações de compensação, uma vez que seu fundamento jurídico teria sido erroneamente informado, já que, se tratavam de compensações originadas de créditos reconhecidos judicialmente.

A Delegacia Da Receita Federal do Rio de Janeiro limitou-se, em relação ao pedido de retificação dos fundamentos, a considerar atingidos pela prescrição os pagamentos anteriores a 12/04/1997, manifestando-se no sentido de que os valores recolhidos a maior pelos Decretos-Lei não aparam a pretensão da recorrente pois foram substituídos por legislação superveniente (fls. 295).

No âmbito da Delegacia Regional de Julgamento a questão relativa a prescrição dos recolhimentos anteriores a 04/97 foi mantida, havendo manifestação sobre a inexistência de decisão judicial que amparasse as compensações efetuadas, uma vez que esta questão não teria sido tratada no processo judicial. Também não foi reconhecida a semestralidade do PIS motivo pelo qual, ainda que fosse possível a compensação, não haveria créditos a compensar.

Em relação a existência de ação judicial que afastou a aplicação dos Decretos-Lei inconstitucionais não existe discussão. Ele existe e transitou em julgado em 11/10/1996.

A recorrente alega em sua defesa que a partir de 1997 passou a compensar tais créditos em sua escrita fiscal, com base no disposto no art. 66 da Lei 8.383/96. Ocorre que não existe no processo documentos que comprovem tal assertiva.

É bem verdade que a DRF do Rio de Janeiro analisou os documentos contábeis da Recorrente, porém a nosso ver o fez sob outra ótica e em períodos distintos do analisado, não sendo possível determinar se de fato ocorreram compensações e se estas de fato foram registradas na contabilidade.

Neste sentido, é imprescindível, para analisar-se a existência da prescrição dos alegados créditos, que se verifique a veracidade das alegações do Recorrente junto a sua contabilidade, devendo o presente processo ser baixado em diligência para que a autoridade preparadora verifique a existência de:

- a) créditos decorrentes de recolhimentos a maior do PIS no período de julho de 1988 a 10/1995, considerando-se a semestralidade da base de cálculo da contribuição;
- b) compensações efetuadas com base no art. 66 da Lei 8.383/96, devidamente registradas na contabilidade;

- c) saldo passível de compensação em 05/2002, considerando-se todas as compensações já eventualmente realizadas anteriormente, bem como se em quantidade suficiente para a compensação de todos os valores informados como compensados a partir de 05/2002;
- d) outras informações que entender necessárias para o bom deslinde do processo.
- A Recorrente deverá ser intimada para apresentar os documentos necessários a realização da presente diligência, bem como de seu resultado.

Retornando o processo à unidade de origem, foi realizada a diligência e produzido relatório consubstanciado no Termo de Encerramento de Diligência Fiscal às fls. 463 a 465 – cientificado à recorrente em 04/12/2014 (vide fl. 465) -, **no qual a autoridade fiscal**, após haver intimado a recorrente para apresentar documentação e esclarecimentos para a comprovação da existência dos créditos decorrentes de recolhimento a maior de PIS nos períodos de julho 1988 a outubro de 1995, da contabilização das compensações efetuadas e da existência de saldo passível de compensação em 03/2002, considerando todas as compensações já eventualmente efetuadas, **conclui que não há como apurar os créditos pretendidos**, tendo em vista a falta de apresentação de todos os elementos e documentos necessários, solicitados no Termo de Início de Diligência - cientificado ao sujeito passivo em 29/09/2014 (vide fls. 410/411).

Cientificado do resultado da diligência, o sujeito passivo apresentou manifestação às fls. 518/519, na qual contesta as conclusões da fiscalização e defende, em síntese, a existência do direito creditório postulado.

Voto

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os pressupostos e requisitos de admissibilidade para julgamento por esta Turma.

Como relatado, o presente processo foi convertido em diligência, a fim de que a unidade de origem apreciasse os documentos apresentados pelo sujeito passivo e aferisse a existência, dimensão e disponibilidade dos créditos de PIS/PASEP postulados pela recorrente.

Conforme se depreende dos autos, em especial do Termo de Encerramento de Diligência Fiscal, a autoridade fiscal responsável pela diligência intimou o sujeito passivo a:

1. comprovar a existência de créditos decorrentes de recolhimentos a maior do PIS no período de julho de 1988 a 10/1995, considerando-se a semestralidade da base de cálculo da contribuição;
2. comprovar a contabilização das compensações efetuadas com base no art. 66 da Lei 8.383/91;
3. comprovar a existência de saldo passível de compensação em 03/2002, considerando-se todas as compensações já eventualmente realizadas anteriormente, bem como se em quantidade suficiente para a compensação de todos os valores informados como compensados a partir de 03/2002.

Em resposta à intimação fiscal, o sujeito passivo apresentou, após pedidos de prorrogação de prazo, resposta às fls. 441/442, na qual traz os seguintes esclarecimentos:

1. Os créditos decorrentes de recolhimentos a maior de PIS no período de 1998 a 10/1995, foram reconhecidos através do trânsito em julgado da Ação Ordinária n.º 88.0027565-6. Dessa forma, apresentamos, no **Anexo I**, a principais peças da referida Ação Ordinária.
2. Em relação à comprovação da contabilização dos créditos e das compensações efetuadas, temos que os referidos valores foram registrados na conta-contábil nº 110020608 ("PIS a Compensar").

Entretanto, considerando o lapso temporal de mais de **12 (doze) anos** entre o referido registro contábil, a utilização dos créditos e a solicitação da documentação, feita somente em 29 de setembro de 2014, através do Termo de Início de Diligência Fiscal em referencia, não foi possível, até o momento, localizar a documentação contábil que demonstra a contabilização dos créditos e sua utilização, encerrada no ano-calendário 2003, documentação esta há muito tempo arquivada em diversos arquivos externos contratados pela Ricoh.

Não obstante, apresentamos, no **Anexo I**, a documentação contábil que a Ricoh conseguiu localizar até o momento, qual seja, o Livro Diário relativo ao período de julho a dezembro de 2002, o qual demonstra o saldo de PIS a compensar em 2002, bem como os valores efetivamente compensados através das Declarações de Compensação anexas ao processo administrativo nº 13710.001.494/2002-55, durante os meses de julho a dezembro do ano-calendário 2002.

Como é possível se verificar, no mês de dezembro de 2002, a Ricoh ainda possuía saldo de PIS a compensar no valor de R\$ 122.069,51, o qual foi utilizado, em parte, para fins de compensação da COFINS apurada no mês de dezembro de 2002, conforme Declaração de Compensação anexa ao processo administrativo nº 13710.001.494/2002-55.

Como se vê, a própria recorrente admite, em sua resposta à intimação fiscal, que toda a documentação contábil, útil para a apuração do PIS, dos créditos decorrentes de seu recolhimento e sua utilização para compensações na escrita, não havia sido localizada, tendo apresentado, tão somente, os registros do Diário do segundo semestre de 2002 com a explicitação do saldo de PIS a compensar.

Diante de tal resposta, a autoridade fiscal lavrou o Termo de Encerramento de Diligência Fiscal, cientificado ao sujeito passivo em 04/12/2014, no qual conclui, como visto, pela impossibilidade de apuração da existência e extensão do crédito postulado, em face da insuficiência dos elementos de prova apresentados.

Ao meu ver, a conclusão a que chegou a autoridade fiscal, a partir da análise das respostas apresentadas pela recorrente, se mostra irretocável. Explico.

No caso concreto, temos, como núcleo da controvérsia, a alegação de que teriam sido efetuados recolhimentos indevidos a título de PIS durante os períodos de apuração de 07/1988 a 10/1995.

Para sabermos se, de fato, houve recolhimento indevido e se tal recolhimento consiste, efetivamente, em saldo credor passível de reconhecimento no presente processo, devemos, primeiramente, saber qual o valor devido a título de PIS, em cada período de 07/1988 a 10/1995, segundo a legislação pertinente (semestralidade) – afastando-se, nesse caso, as normas reconhecidas como inconstitucionais -, com o necessário confronto dos pagamentos realizados nos referidos períodos, para então apurarmos eventual existência de saldos credores em cada período. Após isso, num segundo momento, faz-se necessária a análise da utilização dos saldos eventualmente existentes para a extinção de débitos, ao longo do tempo, até a formulação do pedido de restituição e compensações objeto deste processo.

Esses dois passos requerem, naturalmente, a análise dos elementos de prova contábeis-fiscais suficientes para demonstrar, por um lado, a própria formação do direito creditório em cada período, com a apuração da base de cálculo do PIS, segundo a legislação pertinente, e a comprovação de seu recolhimento a maior, sua utilização no decorrer do tempo e, ainda, a comprovação de sua disponibilidade para as compensações objeto deste processo. Sem os elementos de prova que demonstrem todos esses aspectos, não há como apurar a certeza e liquidez do direito creditório postulado pela recorrente.

Foi por essa razão que a autoridade fiscal, logo no início da diligência, intimou o sujeito passivo a comprovar (i) a existência dos créditos, considerando a semestralidade da base de cálculo do PIS e os recolhimentos efetuados, (ii) a contabilização das compensações efetuadas nos moldes do art. 66 da Lei 8.383/91 e, ainda, (iii) a existência de saldo passível de compensação em 03/2002, levando-se em consideração as compensações já efetuadas e, também, aquelas formuladas a partir de 03/2002.

Observe-se, nesse contexto, que os registros do Diário **atinentes ao segundo semestre de 2002** não servem para a demonstração cabal do crédito postulado. Nesse caso, caberia ao sujeito passivo apresentar escrituração contábil-fiscal hábil a comprovar, de forma suficiente e necessária, os valores apurados a título de PIS, em cada período de 07/1988 a 10/1995, confrontando aqueles valores com os recolhimentos realizados e demonstrando a utilização de eventual saldo credor para a extinção de débitos nos períodos antecedentes aos pedidos que integram este processo.

Importa lembrar, nesse ponto, que é da própria natureza da análise fiscal o confronto de débitos e créditos, em determinado período, para se aferir a existência e a extensão do crédito postulado. Naturalmente, tal exame de débitos e créditos não implica a constituição do crédito tributário pelo lançamento, representando, tão somente, a própria apuração do direito creditório indicado pelo sujeito passivo: sem a necessária análise de débitos e créditos, não há como apurar a certeza e a liquidez do crédito deduzido, desnaturando a própria natureza da apreciação administrativa das compensações realizadas pelos sujeitos passivos, fato que implicaria sérias distorções na prática.

Ao proceder à análise de um pedido de restituição ou de uma declaração de compensação, a autoridade fiscal deve examinar amplamente os fatos, a fim de verificar se o direito creditório alegado pelo sujeito passivo efetivamente existe. Tal procedimento não se confunde, como já sublinhamos, com o lançamento tributário, representando mera apuração do direito creditório, ínsito, inclusive, à análise do direito creditório reconhecido judicialmente.

Em casos como o presente, em que se discute direito creditório decorrente de pagamento a maior em face do reconhecimento de que a apuração da contribuição devida se deu, inicialmente, com base em norma julgada inconstitucional, é essencial a averiguação da contribuição efetivamente devida – nesse caso, segundo a sistemática da semestralidade -, a fim de se apurar eventual saldo credor, revelando-se inerente, a tal análise, a auditoria dos elementos contábeis-fiscais pertinentes e sua documentação de suporte.

Pode-se asseverar, em síntese, que a documentação apresentada pela recorrente não se presta à comprovação suficiente e cabal da apuração da contribuição social devida nos períodos de apuração formadores do direito creditório, a existência de crédito remanescente em cada período, sua utilização ao longo do tempo e sua eventual disponibilidade para as compensações efetuadas.

Recorde-se, por oportuno, que a compensação tributária pressupõe a existência de crédito líquido e certo em nome do sujeito passivo, a teor do que dispõe o art. 170 do Código Tributário Nacional. Pode-se dizer, em outros termos, que o direito à compensação existe na medida exata da comprovação da certeza e liquidez do crédito postulado.

Nesse contexto, é ponto incontroverso – e há inúmeras decisões do CARF nesse sentido - que, no âmbito de pedidos de restituição, ressarcimento e compensações, **recai sobre o sujeito passivo o ônus de demonstrar a certeza e liquidez do crédito pleiteado**, a teor do que dispõe o Código de Processo Civil, em seu art. 373:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

Como decorrência lógica, é inerente à análise de pedidos de restituição e declarações de compensação a verificação da existência de provas suficientes e necessárias para a comprovação do direito creditório pleiteado.

Assim, no caso dos autos, já em sua manifestação perante o órgão *a quo*, a recorrente deveria ter reunido documentos suficientes e necessários para a demonstração da certeza e liquidez do crédito pretendido, sob pena de preclusão do direito de produção de provas documentais em outro momento processual, em face do que dispõe o §4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72.

Pontue-se, ademais, que a existência de decisão judicial transitada em julgado, reconhecendo a inexigibilidade do PIS na forma imposta pelos Decretos-Leis n.º 2.445/88 e 2.449/88, em nada afasta a necessidade de a recorrente demonstrar, com escrituração contábil-fiscal e documentos que a suportem - a existência, dimensão e disponibilidade de créditos de PIS, nos períodos reclamados, sobretudo com a comprovação da sua apuração na forma prevista na Lei Complementar n.º 7/70 e alterações posteriores: evidentemente, ter direito creditório reconhecido judicialmente não significa, *ipso facto*, a sua existência e disponibilidade para a compensação com os débitos indicados neste processo, sobretudo quando os supostos créditos foram utilizados, como asseverou o despacho decisório, para a extinção de diversos débitos antes do pedido formulado nos autos.

Não basta alegar que possui créditos de PIS reconhecidos judicialmente e que tais créditos foram utilizados para compensação de débitos da mesma contribuição. Sobre a recorrente recai o ônus de demonstrar a existência do direito creditório e sua extensão (certeza e liquidez) e, ainda, a forma de utilização de tal direito, evidenciando, no caso em tela, a maneira, a época e com quais créditos se deram as compensações arguidas: é necessário, para tanto, a apresentação da escrituração contábil-fiscal, na qual devem constar a apuração do direito creditório e sua efetiva utilização na extinção de débitos tais e quais.

Acrescente-se que, em sua manifestação ao resultado da diligência, a recorrente não trouxe nenhum elemento de prova suplementar suficiente para a comprovação do direito creditório postulado, sobretudo da apuração, período a período, do valor de PIS devido, segundo a sistemática da semestralidade, os recolhimentos efetuados e a utilização, na escrita fiscal, de eventual saldo credor – aspectos que não são comprovados pelos registros do Diário juntados.

Em sua manifestação, a recorrente se limita a asseverar que a comprovação dos créditos postulados nunca foi questionada nos autos e que não deveria ser obrigada a reconstituir sua escrita fiscal para comprovar fatos não arguidos – lembre-se, a propósito, que no recurso voluntário, a recorrente diversamente assinalado que os documentos hábeis à comprovação da origem dos créditos e das compensações efetuadas estariam à disposição em sua sede.

Não assiste razão à recorrente quanto a tais argumentos. Como já enfatizado, é da própria natureza dos pedidos de restituição e compensações a comprovação da certeza e liquidez dos créditos pleiteados e dos fatos essenciais para a defesa de seus direitos. Meras alegações, destituídas de elementos de prova, de nada servem para o reconhecimento do pedido da recorrente – já na impugnação, a recorrente deveria ter juntado as provas de seu pretense direito.

Observe-se, ademais, que, no despacho decisório, a autoridade fiscal traz, como um dos fundamentos para o indeferimento da restituição/compensações, a falta de liquidez e disponibilidade dos créditos pretendidos, tendo em vista as diversas utilizações, ao longo do tempo, dos supostos créditos para a extinção de débitos diversos.

Além disso, não apenas a existência e disponibilidade dos créditos, como também a própria aferição da prescrição/decadência do direito de restituição passa pela comprovação, com a devida escrituração contábil-fiscal, de todas as compensações efetuadas com base na citada decisão judicial: razão pela qual a ausência de provas prejudica a regular análise de seus argumentos quanto à inexistência de decadência/prescrição.

Importa lembrar, por fim, que, diferentemente do que sustenta a recorrente, esta é obrigada a manter sua escrituração contábil-fiscal, juntamente com os documentos que lhe suportam, pelo período necessário para a comprovação dos créditos postulados – até a ocorrência da prescrição dos créditos, nos termos do Código Tributário Nacional (CTN). Nesse sentido, o art. 195 do CTN dispõe:

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

Também o art. 4º do Decreto-lei nº 486/69, que trata da escrituração dos livros comerciais, dispõe sobre a obrigação da manutenção da escrituração que se refira a atos ou operações que modifiquem ou possam modificar a situação patrimonial do contribuinte:

Art 4º 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.

Diante do exposto, tendo em vista os resultados da diligência realizada e a ausência de apresentação de provas suficientes e necessárias para a comprovação do crédito postulado, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães