



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

**Processo nº** 15374.724380/2009-47  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **3201-000.840 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Data** 28 de março de 2017  
**Assunto** SOLICITAÇÃO DE DILIGÊNCIA  
**Recorrente** PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência, vencidos os Conselheiros José Luiz Feistauer, Mércia Trajano Damorim e Winderley Moraes Pereira (Relator). Designado para a formalização da diligência a Conselheira Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo. Fez sustentação oral, pela Recorrente, o Advogado Leonardo Garcia Bites, OAB nº 173.049.

Assinado digitalmente

Winderley Moraes Pereira - Relator e Presidente Substituto.

Assinado digitalmente

Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo - Redatora Designada

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Winderley Moraes Pereira (Presidente), Jose Luiz Feistauer De Oliveira, Mercia Helena Trajano Damorim, Cassio Schappo, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisario.

## Relatório

Por bem descrever os fatos adoto, com as devidas adições, o relatório da primeira instância que passo a transcrever.

*"Trata o presente processo de Declaração de Compensação (Dcomp) de crédito originário de pagamento efetuado a maior relativo à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS (código 8109), período de janeiro de 2004. A DEMAC/RJO exarou o despacho decisório de fl. 59, com base no Parecer Conclusivo nº 40/2011 (fls. 54/58) decidindo não reconhecer o direito creditório pleiteado e não homologar a compensação declarada. No Parecer Conclusivo consta consignado, em resumo, que:*

*a) A contribuinte retificou a DCTF reduzindo o valor do PIS declarado para o período em questão de R\$ 18.415.915,69 para R\$ 26.485,79. O valor retificado em DCTF coincide com o declarado na DIPJ/2005 para o PIS cumulativo, importância que se repete no DACON; b) A interessada foi intimada a justificar a retificação da COFINS declarada e apresentar cópia do balancete mensal, páginas dos livros Diário e Razão e outros documentos fiscais e contábeis.*

*Em resposta, apresentou as justificativas de fls. 17/21, planilha com a composição da base de cálculo do álcool (que segundo a empresa, é o único produto com incidência cumulativa no período) e cópia de parte do balancete de janeiro/2004; c) A interessada esclareceu apenas como apurou o valor do PIS cumulativo que constou na DCTF retificadora, sem se preocupar em apresentar a composição da base de cálculo que resultou no valor originalmente declarado ou especificar e justificar os ajustes efetuados nessa apuração, em que pese ter sido expressamente intimada; d) Havendo a contribuinte efetuado um pagamento de PIS no montante de R\$ 18.442.401,48, certamente ocorreu o lançamento contábil do referido valor em contrapartida de despesa de PIS, bem como existe planilha de apuração do montante recolhido. Posteriormente, quando apresentada a DCTF retificadora, deve ter ocorrido o estorno de parte da despesa no Livro Diário e no Razão. E é de se presumir também que vinculados a estas retificações nos lançamentos contábeis ocorreram também estornos de receitas, ou registro de créditos na contabilidade que repercutiram no PIS de janeiro de 2004 ou, pelo menos, foi feita uma memória de cálculo para justificar a retificação; e) Ressalte-se que a contribuinte declarou nas DCTF de meses anteriores, valores da mesma ordem de grandeza do montante recolhido em janeiro de 2004; f) A prova do indébito tributário compete ao sujeito passivo que teria efetuado pagamento indevido ou a maior que o devido. Decorre daí que o pedido de reconhecimento de indébito tributário deve estar necessariamente instruído com as provas no qual se fundamenta, sob pena de pronto indeferimento; g) Como a interessada, apesar de intimada, não apresentou motivação nem juntou documentação hábil para demonstrar os possíveis erros nos valores declarados na DCTF, não são aceitáveis a retificação feita pela contribuinte, a tácita repetição de indébito solicitada e a compensação declarada.*

*A contribuinte foi cientificada do Despacho Decisório em 28/03/2011 (fl. 109) e apresentou Manifestação de Inconformidade em 26/04/2011 (fls. 65/69), alegando, em síntese que:*

*a) Até a competência 12/2003, o PIS não-cumulativo, cujo recolhimento deveria ser realizado no código 6912 era feito através do código 8109, em razão de uma limitação no programa da DCTF, que não permitia informar o valor "Dedução CIDE-Combustíveis – DCIDE" no código 6912. Por essa razão, o PIS não-cumulativo era lançado na DCTF no código 8109 e eram recolhidos dois DARF's neste código, um para a venda cumulativa (no caso, somente o álcool) e outro para a venda não-cumulativa; b) A partir de 01/2004, com o saneamento da pendência na DCTF, passou-se a informar os recolhimentos nos códigos 6824 (combustíveis), 8109 (cumulatividade) e 6912 (não-cumulatividade);*

*c) O recolhimento estimado foi realizado com base no procedimento até então adotado (DARF 8109), razão pela qual este apresentou grande variação. Como não era possível fazer REDARF para o código 6912, foi efetuado recolhimento espontâneo para o código 6912; d) Nos meses subsequentes, os recolhimentos de PIS código 8109 apresentam relativamente a mesma ordem de grandeza; e) Apresenta tabelas com a base de cálculo e os recolhimentos relativos ao PIS cumulativo; f) Requer seja declarada legítima a compensação efetuada, procedendo-se a sua devida homologação e protesta pela juntada posterior de documentos complementares."*

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento decidiu pela manutenção do despacho decisório, por entender que as alegações e os documentos trazidos pela Recorrente não comprovariam o pagamento a maior do PIS. A decisão da DRJ foi assim ementada:

*"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2004 a 31/01/2004 IMPUGNAÇÃO. ALEGAÇÃO SEM PROVAS.*

*A manifestação de inconformidade apresentada contra decisão que reconheceu em parte o direito creditório pleiteado deverá conter os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e deverá vir acompanhada dos dados e documentos comprovadores dos fatos alegados.*

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ELEMENTOS DE PROVA.*

*A prova deve ser apresentada na manifestação de inconformidade, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, por força do artigo 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido" A decisão da primeira instância detalha as inconsistências encontradas na apuração do PIS que demonstram que não trata-se de simples equívoco no preenchimento de códigos ou da DCTF. As afirmações da autoridade de piso foram assim esclarecidas.*

*"Em sua defesa a interessada procura justificar a redução do valor devido declarado esclarecendo que até o período de apuração 12/2003,*

*em razão de uma limitação do programa de preenchimento da DCTF, o PIS não cumulativo (código de arrecadação 6912) era informado juntamente com o PIS cumulativo (código 8109). Consequentemente, eram realizados dois recolhimentos no código 8109, um referente ao valor devido apurado no regime cumulativo e outro correspondente ao PIS não cumulativo.*

*Prossegue esclarecendo que a partir de janeiro de 2004 foi solucionado o problema no programa da DCTF, possibilitando a informação do PIS devido apurado para os códigos 6824 (combustíveis), 8109 (cumulatividade) e 6912 (não cumulatividade).*

*No entanto, o recolhimento da contribuição apurada para o período em base estimativa foi efetuado seguindo o procedimento até então adotado, decorrendo daí a grande variação entre o valor declarado e o valor pago. Como não era possível a retificação do DARF para o código 6912, foi realizado outro recolhimento neste mesmo código, o que acabou por configurar o crédito decorrente de recolhimento a maior no código 8109.*

*A justificativa do contribuinte não condiz com os dados extraídos dos sistemas da RFB.*

*De acordo com o alegado, o pagamento realizado no valor de R\$ 18.415.915,69 corresponderia, ao menos em parte, ao PIS devido no regime não-cumulativo.*

*Logo, com a retificação da DCTF, deveria ter ocorrido uma transferência do montante declarado no código 8109 para o código 6912. Não é o que se observa, contudo. O quadro abaixo apresenta um resumo dos pagamentos realizados e dos débitos declarados na DCTF original e na última retificadora:*

.... (tabela fl. 4 da decisão da DRJ)

| <b>código</b>          | <b>DCTF original</b> | <b>DCTF retificadora</b> | <b>pagamentos</b>    | <b>data arrecad</b> |
|------------------------|----------------------|--------------------------|----------------------|---------------------|
| <b>8109</b>            | <b>18.442.401,48</b> | <b>26.485,78</b>         | 26.485,79            | 13/02/04            |
|                        |                      |                          | 18.415.915,69        | 13/02/04            |
|                        |                      |                          | <b>18.442.401,48</b> |                     |
| <b>6912</b>            | <b>7.953.451,87</b>  | <b>7.953.451,87</b>      | 14.543,62            | 13/02/04            |
|                        |                      |                          | 7.938.908,25         | 13/02/04            |
|                        |                      |                          | <b>7.953.451,87</b>  |                     |
| <b>6824</b>            | <b>1.900.854,18</b>  | <b>1.900.854,18</b>      | <b>2.645.997,83</b>  | <b>13/02/04</b>     |
| <b>TOTAL DECLARADO</b> | <b>28.296.707,53</b> | <b>9.880.791,83</b>      |                      |                     |

Verifica-se que todos os pagamentos foram realizados na mesma data, em 13/02/2004, em valores equivalentes aos débitos declarados para os códigos 8109 e 6912 na DCTF original (entregue em 14/05/2004). Mais de um ano depois, em 01/09/2005, o contribuinte apresentou a primeira DCTF retificadora alterando apenas o débito relativo ao PIS cumulativo (8109). O débito declarado para o PIS não cumulativo permaneceu o mesmo.

*Outras duas DCTF retificadoras foram apresentadas, em 17/02/2006 e 09/05/2006, mantendo as mesmas informações contidas na primeira retificadora em relação aos débitos de PIS.*

*Observe-se que o débito total de PIS declarado (considerando os três regimes de apuração) sofreu uma expressiva redução com a declaração retificadora apresentada (de R\$ 28.296.707,53 para R\$ 9.880.791,83). Ou seja, não houve a transferência de valor supostamente declarado indevidamente no código 8109 para o código 6912. Ressaltese, ainda, que o pagamento alegado como indevido, no valor de R\$ 18.415.915,69, é muito superior à soma dos valores informados na retificadora como devidos no regime cumulativo e não cumulativo (R\$ 7.953.451,87 + R\$ 26.485,78 = R\$ 7.979.437,65).*

*Todos esses dados demonstram a inconsistência da tese do contribuinte. Não se trata de simples equívoco no preenchimento do código de arrecadação que possa ser facilmente detectado através da análise comparativa das DCTF's apresentadas e pagamentos realizados.*

*Se, como alega o contribuinte, o total pago no código 8109 abrangia o PIS devido no regime cumulativo e não cumulativo, para que haja o reconhecimento do direito creditório faz-se necessário demonstrar a base de cálculo e a apuração da contribuição devida nos dois regimes de apuração, confrontar os débitos apurados com os pagamentos realizados nos diferentes códigos de arrecadação e concluir pela existência ou não de pagamento a maior.*

*Ocorre que os documentos trazidos aos autos não permitem o cálculo do montante devido, tendo em vista que os valores informados no demonstrativo de apuração do PIS constante da DIPJ/2005 não conferem completamente com os registros no balancete mensal apresentado e, conforme se verifica em diversos outros processos formalizados para análise de outras compensações declaradas pelo contribuinte, a empresa realiza ajustes extra contábeis acatados, ao menos em parte, pela Delegacia de origem, ajustes estes não demonstrados nos presentes autos.*

Cientificada da decisão, a empresa apresentou recurso voluntário, repisando as alegações apresentadas na impugnação, reafirmando o direito ao crédito e que a documentação juntada seria suficiente para comprovar o indébito tributário. A Recorrente discorre sobre as informações e os documentos apresentados durante o processo que foram assim detalhadas no recurso.

*“Com efeito, a Recorrente trouxe à colação cópia integral do seu Balancete Patrimonial referente ao mês de Janeiro de 2004, sendo que, na página 32 do aludido documento, nos códigos 3110103, 3110104 e 3120104, verifica-se, de forma clara, simples e objetiva, as receitas advindas da venda de ÁLCOOL HIDRATADO NACIONAL e de ÁLCOOL ANIDRO NACIONAL, bem como as devoluções atinentes ao ÁLCOOL ANIDRO NACIONAL - únicos produtos, frise-se novamente, em que ocorreu a incidência do PIS cumulativo sobre a receita oriunda destes.*

*Pois bem. Fazendo-se uma análise detida de tal documento, apura-se facilmente tanto a base de cálculo referente ao PIS CUMULATIVO (cód. 8109) devido nos mês de janeiro de 2004 - que decorre das receitas advindas da venda do ALCOOL HIDRATADO NACIONAL e de ALCOOL ANIDRO NACIONAL, e que foi objeto de apresentação de DCTF retificadora pela Recorrente -, quanto aquela relativa à incidência não cumulativa do aludido tributo (Cód. 6912 - que NÃO foi objeto de retificação por parte da Recorrente na DCTF retificadora por ela apresentada)."(fls. 209 a 210)*

Na apreciação do recurso voluntário, a turma resolveu converter o julgamento em diligência a fim de que unidade preparadora procedesse a apuração dos valores devidos do PIS cumulativo e do PIS não cumulativo para o período em discussão, informando em relatório se o cálculo obtido corresponde aos valores apresentados pela recorrente e que foram objeto de retificação da DCTF, caso estes valores estejam corretos se são suficientes para comprovar o direito creditório pleiteado.

A Unidade de Origem procedeu a diligência, consubstanciada no relatório fiscal (fls. 486 a 490). Nos termos da diligência, a Fiscalização realizou a auditoria, concluindo que os documentos apresentados não confirmam as alegações da Recorrente. O trecho abaixo, extraído do relatório fiscal, detalha as conclusões da Autoridade Fiscal.

*"Considerando o exposto, a diligência solicitada pelo CARF para ter consistência demanda a auditoria dos créditos utilizados pela contribuinte para reduzir a contribuição informada originalmente no Dacon e, por consequência, necessita que a empresa forneça documentação que comprove a validade das deduções de PIS, permitindo ao Fisco verificar se as operações que compuseram os créditos de PIS enquadram-se nas hipóteses previstas em lei para sua geração.*

*Assim, para verificar a validade das informações prestadas pela interessada em DCTF e Dacon, o Fisco solicitou os arquivos digitais previstos no ADE Cofins/RFB nº 25, de 2010, cuja estruturação possibilita a análise dos valores devidos a título de PIS cumulativo e não-cumulativo.*

*No entanto, a recorrente apresentou os arquivos no formato no ADE Cofins/RFB nº 15, editado em 2001, quando a sistemática da não-cumulatividade sequer ainda era aplicada ao PIS.*

*Esclareça-se que sem os arquivos complementares de apuração de PIS previstos no ADE Cofins nº 25, de 2010, não é possível realizar uma auditoria eficaz, tendo em vista a ausência de informações como: Código de Situação Tributária, Alíquota, Base de Cálculo, Valor etc. Ora, como o Fisco pode saber, por exemplo, se a tributação ocorreu no regime monofásico ou se houve suspensão ou isenção do PIS em determinada operação, sem o CST - Código de Tributação Tributária. Ou como saber se ao produto foi aplicada a alíquota geral ou uma alíquota específica, senão há essa informação nos arquivos fiscais.*

*O ADE Cofis nº 15, de 2001, estabeleceu a forma de apresentação e as especificações técnicas dos arquivos digitais de que trata a Instrução Normativa SRF nº 86, de 1999. Posteriormente, o citado ato sofreu sucessivas alterações através dos ADE Cofis nº 55 e ADE Cofis nº 25, a*

*fim de permitir ao Fisco melhorar sua capacidade de auditar os tributos federais.*

*Importante ressaltar para o caso em concreto que as alterações feitas nos atos declaratórios estabeleceram, entre outras informações, a entrega de arquivos complementares de PIS necessários à auditoria de apuração desta contribuição, principalmente na sistemática de não-cumulatividade.*

*Não é demais lembrar que no caso em questão, não há que se falar em aplicação retroativa da legislação e falta de eficácia da norma procedimental superveniente. O Código Tributário Nacional, dispõe em seu art. 144:*

....

*No caso em questão, como mencionado: i) a empresa reduziu o total de débitos de PIS a pagar de R\$ 171.177.548,17 para R\$ 9.880.791,83; ii) a maior parte das deduções foram realizadas sob a rubrica de "Outras deduções"; iii) a Petrobrás alega que o pagamento indevido decorre de erros de preenchimentos dos códigos de receita; iv) esta hipótese não explica as retificações efetuadas nas declarações da contribuinte; v) apesar das oportunidades concedidas ao longo do processo administrativo fiscal, a interessada não esclarece a origem das deduções constantes no Dacon retificador; e, por fim, vi) a empresa apresentou arquivos distintos daqueles solicitados pelo Fisco, que não possibilitam a plena verificação dos créditos de PIS previstos no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.*

*Em suma, como o referido resumo mostra, a contribuinte não ofereceu ao Fisco conjuntos probatório capaz de justificar, seja as retificações realizadas no Dacon e na DCTF, seja sua apuração de PIS.*

...

*Desta forma, considerando que os arquivos digitais apresentados não estão em conformidade com as alterações promovidas pelo ADE nº 25, e portanto falta os arquivos não possuem os dados específicos necessários à apuração do PIS/Cofins, resta prejudicada a diligência solicitada para a apuração do PIS cumulativo e não-cumulativo, razão pela qual entende esta fiscalização que deve ser mantido a não-homologação da DCOMP, pois a compensação só pode ser efetuada com crédito líquido e certo, apurado por meio de provas hábeis que evidenciam a sua correta e completa composição, o que, no presente caso, não foi demonstrado pela contribuinte junto à Fazenda Nacional."*

Cientificada das conclusões da diligência, a Recorrente veio aos autos e se manifestou (fls. 494 a 501), alegando a nulidade da diligência por não proceder a análise dos documentos sob a alegação que não teriam sido apresentados nos termos do Ato Declaratório Executivo Cofis nº 25/2010. A Recorrente apresentou as seguintes alegações:

*Inicialmente, não se pode aceitar, permissão vênica, a premissa lançada na diligência, pautada única e exclusivamente no estratagema de se socorrer na falta de apresentação da documentação elaborada sob o crivo do Ato Declaratório Cofis nº 25/2010, de modo a se furta em*

*analisar detidamente a robusta documentação apresentada pela Contribuinte, não menos capaz de permitir a aferição de certeza e liquidez do indébito em questão, a qual fora acostada às fls. 311/411, cujas autenticações constam à fls. 413/481, acrescido dos termos de anexação de arquivos não pagináveis (fls. 482/485).*

*Isto porque, considerando a competência em análise (Janeiro/2004), a Contribuinte se viu obrigada a apurar, lançar e recolher os tributos devidos naquele momento valendo-se, para tanto, das obrigações acessórias então vigentes.*

*Dentre elas, aplicavam-se as disposições do Ato Declaratório Executivo Cofis nº 15/2001, razão pela qual se impunha a ela gerar e manter os arquivos digitais dentro daquilo que fora especificado pelo aludido ADE, de forma que, caso demandada, os apresentasse (e não os criasse) para análise, em estrita obediência a regra prevista no artigo 195 do CTN.*

*Todavia, pautado, com dito alhures, no fato de que os arquivos digitais não se encontravam na forma exigida pelo Ato Declaratório Executivo Cofis nº 25/2010, a DEMAC/RJO sequer se aventurou a analisar o crédito, buscando, para tanto, arrimo na norma disposta no § 1º do artigo 144 do CTN que assim dispõe:*

...

*Fazer menção à aludida norma se revela indevida, na medida em que trata claramente da aplicação de regra referentes ao lançamento que se torna vigente entre a data do fato gerador e o momento definido por lei para a concretização do lançamento do tributo, fato que - com toda clareza - não representa a hipótese em discussão, posto que todos os atos acima descritos (fato gerador e lançamento do tributo) ocorreram em Janeiro de 2004, vale dizer, momento bem anterior à entrada em vigência das disposições do ADE nº 25/2010.*

*Desse modo houve por apurar, lançar e recolher os tributos segundo legislação vigente à época, com destaque para o ADE nº 15/2001.*

*Dessa forma, não há que se falar na aplicação retroativa da regra constante no § 1º do artigo 144 do CTN no intuito de justificar a exigência dos arquivos digitais na forma do ADE Cofis nº 25/2010 para lançamento que há muito se concretizou, e tampouco se valer deste único argumento no intuito de justificar a não análise do vasto material probatório apresentado pela Contribuinte.*

Alega também a Recorrente, a existência do direito creditório, que segundo seu entendimento, justificaria a existência da divergência entre as informações apresentadas na DCTF e DCTF retificadora. Os argumentos foram assim apresentado nas suas contrarrazões.

*A Contribuinte atestou que até dezembro de 2003, em razão de limitação existente no programa da DCTF, a dedução CIDE-Combustível não era permitida no código 6912, razão pela qual se utilizava do Código 8109, de modo a registrar a parcela do PIS pago no DARF CIDE-COMBUSTÍVEL, cujo mês de janeiro de 2004 apresentou grande variação em relação ao recolhimento ESTIMADO. Como não era possível fazer o REDARF, foi realizado recolhimento espontâneo*

*para o código 6912, razão pela qual o recolhimento sob código 8109 se tornou pagamento a maior, conforme demonstrado na DCTF retificadora e DACON retificadora, todos eles validados pela fiscalização no decorrer desse processo.*

*Dito isto, o argumento trazido pela fiscalização para não homologar o crédito cai por terra, posto que não há, como entendiam, qualquer remanejamento do pagamento a maior pra o código 6912, visto que tal repasse já fora feito em razão do recolhimento espontâneo, ou seja, utilizou-se moeda nora para o seu pagamento.*

*Assim, o código 8109 registra apenas operações realizadas com álcool, devidamente apontado nas contas contábeis 3110-103 e 3110-104, documentos esses apresentados com a manifestação de inconformidade, sem qualquer questionamento por parte da Fiscalização e que demonstra que o DARF no montante de R\$ 18.415.915,69 foi recolhido a maior, ensejando, ao seu turno, o reconhecimento desse indébito.*

*No curso da diligência, aberta pela DEMAC/RJO, a Contribuinte apresentou vasta documentação de modo a demonstrar sua apuração do PIS Cumulativo como do PIS não-cumulativo.*

*Nesse sentido, reiteramos a documentação apresentada em atendimento da intimação (Sistema de Validação de Arquivos contido às fls. 311/412, devidamente autenticados às fls. 413/481, além dos arquivos não pagináveis constante às fls. 482/485), que sequer foram analisados pela fiscalização, em verdadeiro cerceamento ao direito de defesa, pacificamente reconhecidos por este Colendo Conselho, bem como a flagrante violação ao princípio da verdade material.*

Com estas considerações, os autos retornaram ao CARF para prosseguimento do julgamento.

É o Relatório.

### **Voto Vencido**

Conselheiro Winderley Morais Pereira, Relator.

O recurso é voluntário e tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, merecendo, por isto, ser conhecido.

Inicialmente alega a Recorrente que a Unidade de Origem não poderia exigir a apresentação de documentos e informações fiscais de acordo com as previsões do ADE Cofis nº 25/2010. Entendo não assistir razão ao recurso, a apresentação de documentos na modalidade do ADE, não se configura em aplicação de nova legislação para apuração do PIS, mas, um procedimento a ser adotado para apresentação de documentos e informações necessárias a realização da diligência. A alegação que a Recorrente não possui as informações no modelo solicitado pela Autoridade responsável pela diligência, não pode ser utilizada como argumento para justificar a apresentação no modelo solicitado pela RFB.

Quanto ao mérito do direito creditório quando da análise do despacho decisório, a Fiscalização intimou a Recorrente para justificar os motivos que levaram a retificação da DCTF com a redução significativa do valor devido de PIS. A Recorrente informou que tratava-se de erro no código informado para recolhimento, mas não apresentou as informações e documentos necessários a comprovação destas alegações. As conclusões do despacho decisório além da ausência de documentos concluiu que não se tratava de simples equívoco no preenchimento do código de DARF, mas envolvia divergências na apuração do PIS cumulativo e não cumulativo, sendo necessário para comprovar o recolhimento indevido, que a Recorrente apresentasse o cálculo do PIS cumulativo e não cumulativo para o período e os respectivos lançamentos contábeis que comprovariam a procedência da retificação da DCTF.

Não resta dúvida é que o pleito da Recorrente não é justificado pela afirmação de simples erro de informação de código no recolhimento do tributo e diante das divergências é necessário fazer o cálculo do PIS no regime cumulativo e não cumulativo. Sem a apresentação da apuração com a respectiva documentação, não é possível identificar os supostos erros e equívocos que segundo a Recorrente teria ocorrido na informação do código.

O despacho decisório deixou clara a necessidade da apresentação da apuração do PIS cumulativo e não cumulativo com os respectivos documentos para comprovar o recolhimento indevido da contribuição, conforme se verifica do trecho abaixo:

*No presente caso, tendo em conta que a contribuinte originalmente declarou em DCTF a título de PIS de janeiro de 2004 o montante de R\$.18.442.401,48 (fl. 24), recolhendo o referido valor por intermédio de dois DARF (fls. 22/23), e posteriormente retificou o tributo devido, para R\$26.485,78 (fl. 26), com efeito, é preciso que a contribuinte demonstre o seu direito creditório, até porque o art. 147 do CTN estabelece que a retificação de declaração por iniciativa do sujeito passivo,-quando vise a reduzir tributo, só é admissível mediante comprovação do alegado erro.*

*Nesse sentido, após ser intimada a esclarecer os motivos da retificação realizada e apresentar os documentos que amparavam o procedimento, a contribuinte acostou aos autos: a) planilha de apuração do PIS cumulativo referente ao valor retificado, que segundo a empresa incidia somente sobre o álcool; e b) cópias de duas folhas do balancete de janeiro de 2004. Ou seja, a interessada esclareceu apenas como apurou o valor do PIS cumulativo que constou na DCTF retificadora, sem se preocupar em apresentar a composição da base de cálculo que resultou no valor originalmente declarado ou especificar, e justificar os ajustes efetuados nessa apuração, em que pese ter sido expressamente intimada.*

*Cabe observar que havendo a contribuinte efetuado um pagamento de PIS no montante de R\$ 18.442.401,48, certamente, observando a boa técnica contábil e os princípios de governança corporativa, ocorreu o lançamento contábil do referido valor em, contrapartida de despesa de PIS, bem como existe planilha de apuração do montante recolhido. Posteriormente, quando apresentada a DCTF retificadora, deve ter ocorrido o estorno de parte da despesa no Livro Diário e no Razão. E é de se presumir também que vinculados a estas retificações nos lançamentos contábeis ocorreram também estornos de receitas, ou registro de créditos na contabilidade que repercutiram no PIS de*

*janeiro de 2004, ou, pelo menos, foi feita uma memória de cálculo para justificar a retificação.*

O despacho decisório deixou claro que a não homologação do direito creditório pleiteado pela Recorrente deu-se por ausência de comprovação documental e explícita quais seriam as informações suficientes para comprovar o indébito e mesmo com o conhecimento destas informações é protocolado a manifestação de inconformidade sem apresentar o cálculo do PIS.

A decisão de piso, reafirmou a posição já explicitada no despacho decisório, da necessidade de apresentação da apuração do PIS cumulativo e não cumulativo e os documentos necessários e novamente esclareceu a necessidade da Recorrente demonstrar a apuração do PIS cumulativo e não cumulativo para comprovar o crédito pleiteado, conforme verifica-se abaixo do trecho extraído da decisão da DRJ:

*Verifica-se que todos os pagamentos foram realizados na mesma data, em 13/02/2004, em valores equivalentes aos débitos declarados para os códigos 8109 e 6912 na DCTF original (entregue em 14/05/2004). Mais de um ano depois, em 01/09/2005, o contribuinte apresentou a primeira DCTF retificadora alterando apenas o débito relativo ao PIS cumulativo (8109). O débito declarado para o PIS não-cumulativo permaneceu o mesmo.*

*Outras duas DCTF retificadoras foram apresentadas, em 17/02/2006 e 9/05/2006, mantendo as mesmas informações contidas na primeira retificadora em relação aos débitos de PIS.*

*Observe-se que o débito total de PIS declarado (considerando os três regimes de apuração) sofreu uma expressiva redução com a declaração retificadora apresentada (de R\$ 28.296.707,53 para R\$ 9.880.791,83). Ou seja, não houve a transferência de valor supostamente declarado indevidamente no código 8109 para o código 6912. Ressalte-se, ainda, que o pagamento alegado como indevido, no valor de R\$ 18.415.915,69, é muito superior à soma dos valores informados na retificadora como devidos no regime cumulativo e não-cumulativo (R\$ 7.953.451,87 + R\$ 26.485,78 = R\$ 7.979.437,65).*

*Todos esses dados demonstram a inconsistência da tese do contribuinte. Não se trata de simples equívoco no preenchimento do código de arrecadação que possa ser facilmente detectado através da análise comparativa das DCTF's apresentadas e pagamentos realizados.*

*Se, como alega o contribuinte, o total pago no código 8109 abrangia o PIS devido no regime cumulativo e não-cumulativo, para que haja o reconhecimento do direito creditório faz-se necessário demonstrar a base de cálculo e a apuração da contribuição devida nos dois regimes de apuração, confrontar os débitos apurados com os pagamentos realizados nos diferentes códigos de arrecadação e concluir pela existência ou não de pagamento a maior.*

*Ocorre que os documentos trazidos aos autos não permitem o cálculo do montante devido, tendo em vista que os valores informados no demonstrativo de apuração do PIS constante da DIPJ/2005 não conferem completamente com os registros no balancete mensal*

*apresentado e, conforme se verifica em diversos outros processos formalizados para análise de outras compensações declaradas pelo contribuinte, a empresa realiza ajustes extra contábeis acatados, ao menos em parte, pela Delegacia de origem, ajustes estes não demonstrados nos presentes autos.*

Ciente do despacho decisório e da decisão da primeira instância que condicionaram o reconhecimento do direito creditório a apresentação das informações e apuração do PIS cumulativo e não cumulativo, a Recorrente veio mais uma vez aos autos e reafirma as alegações de equívocos na apuração e o preenchimento, mas não demonstra de forma clara e inequívoca os erros alegados e não apresenta as informações e documentos necessários a comprovação do crédito, que já foram de forma exaustiva citados no despacho decisório e na decisão da primeira instância.

Apesar de estar claro nos autos e nas decisões anteriores, a necessidade da apresentação da apuração do PIS cumulativo e não cumulativo para comprovação do crédito alegado. Esta turma, na busca da verdade dos fatos e apesar das duas oportunidades já concedidas a Recorrente para apresentar a apuração do PIS cumulativo e não cumulativo para o período, resolveu converter o julgamento em diligência para que a Recorrente mais uma vez tivesse a oportunidade de apresentar as informações, cálculos e documentos necessários para comprovação do crédito pleiteado. Desta feita a diligência ainda determinou que a Receita Federal refizesse os cálculos do PIS cumulativo e não cumulativo, procedimento que seria de obrigação da Recorrente, mas em uma última tentativa de buscar a verdade real para solucionar o litígio. A Fiscalização, conforme bem detalhado na informação fiscal da diligência, intimou a Recorrente a apresentar os documentos e informações necessários a apuração do PIS cumulativo e não cumulativo. Em atendimento a intimação, a Recorrente apresentou documentos em formatos diferentes daqueles exigidos pela Fiscalização, inviabilizando a realização da diligência, conforme bem explicitado nas conclusões da diligência.

*No caso em questão, como mencionado: i) a empresa reduziu o total de débitos de PIS a pagar de R\$ 171.177.548,17 para R\$ 9.880.791,83; ii) a maior parte das deduções foram realizadas sob a rubrica de "Outras deduções"; iii) a Petrobrás alega que o pagamento indevido decorre de erros de preenchimento dos códigos de receita. iv) apesar das oportunidades concedidas ao longo do processo administrativo fiscal, a interessada não esclarece a origem das deduções constantes no Dacon retificador; e, por fim, vi) a empresa apresentou arquivos distintos daqueles solicitados pelo Fisco, que não possibilitam a plena verificação dos créditos de PIS previstos no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.*

Cientificada da impossibilidade da Unidade de Origem em realizar a diligência, a Recorrente se insurge quanto a posição adotada pela RFB, mas, em nenhum momento apresentou os documentos no formato exigido, ou apresentou informações, cálculos e apuração que comprovasse suas alegações. Pede para que seja determinada a Unidade de Origem que promova os cálculos no formato que entende sejam suficientes.

Entendo que a posição da Recorrente não pode prevalecer, a exigência feita pela fiscalização para realização da diligência não se mostra descabida ou absurda, simplesmente pede que sejam apresentadas as informações em um formato que é utilizado desde o ano de 2010. Se a Recorrente não possui os dados no formato solicitado pela Fiscalização, poderia solicitar prazo para fazer as adequações necessárias ou então propor outras soluções, mas

diferente disto. A Recorrente apresentou em um formato diferente daquele solicitado e afirma na manifestação da diligência que a Fiscalização caberia fazer a diligência com aquelas informações.

Cabe ressaltar, que a comprovação do crédito é da Recorrente e não da Fiscalização. Na determinação da diligência realizada pela turma do CARF foi além do que seria o norma de imprimir a Recorrente a obrigação de comprovar de forma clara e inconteste o erro, determinou que a Receita Federal refizesse o cálculo do PIS cumulativo e não cumulativo, procedimento que seria de obrigação da Recorrente para comprovar o recolhimento indevido. Mas, a resolução do CARF passou este ônus a Unidade de Origem, que em atendimento a resolução do CARF, iniciou os procedimentos para realizar a apuração, solicitando à Recorrente as informações no formato necessário ao cumprimento a diligência. A Recorrente ao decidir apresentar as informações em formato diferente daquele solicitado pela Fiscalização, não atendeu a intimação, o que inviabilizou a diligência. Ao se manifestar, a Recorrente alega a impropriedade da intimação da Fiscalização e insiste em não apresentar os documentos no formato exigido alegando que não existe prejuízo na apuração do PIS.

Nos termos bem detalhados no relatório de diligência, o argumento central da Recorrente para a grande diferença na apuração do PIS por motivo de cálculos da contribuição, somente poderia ser confirmado a partir da indicação clara dos cálculos elaborados pela Recorrente, que ensejaram a alteração das informações do PIS na DCTF retificadora, amparada em documentação comprobatória, que no entender da Fiscalização, somente poderia ser possível de aferição com a informação nos termos definidos pelo ADE Cofis nº 25/2010.

A alegação que a partir dos documentos apresentados seria possível apurar a veracidade das alegações da Recorrente configura-se em uma inversão do ônus da prova quanto a apuração de direito creditório. A autoridade fiscal tem o ônus da comprovação dos fatos quando da realização do lançamento tributário. Entretanto, estamos tratando de caso diverso. O despacho foi motivado por falta de comprovação do crédito alegado pela Recorrente. A modificação da decisão recorrida, somente poderia ocorrer com a comprovação da existência do crédito. A simples alegação sem a apresentação de informações não é suficiente para alterar o despacho decisório que não homologou o pedido de compensação, muito menos, obrigar a Fiscalização da Receita Federal que promova a busca das provas necessárias à comprovação das alegações constantes do recurso.

A Recorrente foi cientificada da decisão da primeira instância e apresentou seu recurso voluntário. Cientificada da diligência fiscal e já com o conhecimento das conclusões da Fiscalização e da decisão da primeira instância, apresentou seu recurso voluntário trazendo em linhas gerais, as mesmas alegações já apresentadas nas contrarrazões da diligência e não trouxe nenhum questionamento objetivo que pudesse levantar qualquer dúvida quanto as conclusões do trabalho fiscal. Não apresentando nenhuma contestação objetiva sobre as apurações da diligência, tampouco indicou os cálculos que demonstram a apuração detalhada que motivaram a alteração dos valores devidos do PIS. Novamente se resumiu a questões preliminares e quanto ao mérito, reafirma que a obrigação é da Receita Federal em refazer os cálculos para apurar as informações da Recorrente. Vale novamente ressaltar que a ônus da prova para apuração do direito creditório é do Contribuinte.

A exigência de liquidez e certeza dos créditos sempre foi condição *sine qua non*, para a compensação, necessitando de prova clara e inconteste do direito creditório. No caso em

tela, o contribuinte alega a existência do indébito tributário, sem apresentar indicação clara das provas a comprovar as suas alegações.

Analisando a situação da necessidade da prova, lembro a lição de Humberto Teodoro Júnior. “Não há um dever de provar, nem à parte contrária assiste o direito de exigir a prova do adversário. Há um simples ônus, de modo que o litigante assume o risco de perder a causa se não provar os fatos alegados dos quais depende a existência de um direito subjetivo que pretende resguardar através da tutela jurisdicional. Isto porque, segundo máxima antiga, fato alegado e não provado é o mesmo que fato inexistente.”<sup>1</sup> Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado digitalmente Winderley Morais Pereira

### **Voto Vencedor**

Conselheira Ana Clarissa Masuko do Santos Araujo

O presente processo tem como objeto Declaração de Compensação (Dcomp) de crédito originário de pagamento efetuado a maior relativo à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS (código 8109), período de janeiro de 2004, cujo pedido foi denegado, em síntese, por falta de comprovação do direito creditório.

E nesse sentido, como bem detalhado no relatório do relator, foram concedidas diversas oportunidades para a Recorrente demonstrar as suas alegações, sendo que ao final, o foco das discussões deslocou-se para questão colateral, qual seja, a possibilidade ou não de se exigir as demonstrações do crédito nos moldes estabelecidos pelo ADE Cofis nº 25/2010.

A Recorrente discorre sobre as informações e os documentos apresentados durante o processo que foram assim detalhadas no recurso.

*“Com efeito, a Recorrente trouxe à colação cópia integral do seu Balancete Patrimonial referente ao mês de Janeiro de 2004, sendo que, na página 32 do aludido documento, nos códigos 3110103, 3110104 e 3120104, verifica-se, de forma clara, simples e objetiva, as receitas advindas da venda de ÁLCOOL HIDRATADO NACIONAL e de ÁLCOOL ANIDRO NACIONAL, bem como as devoluções atinentes ao ÁLCOOL ANIDRO NACIONAL - únicos produtos, frise-se novamente, em que ocorreu a incidência do PIS cumulativo sobre a receita oriunda destes.*

*Pois bem. Fazendo-se uma análise detida de tal documento, apura-se facilmente tanto a base de cálculo referente ao PIS CUMULATIVO (cód. 8109) devido nos mês de janeiro de 2004 - que decorre das receitas advindas da venda do ÁLCOOL HIDRATADO NACIONAL e de ÁLCOOL ANIDRO NACIONAL, e que foi objeto de apresentação de DCTF retificadora pela Recorrente -, quanto aquela relativa à incidência não cumulativa do aludido tributo (Cód. 6912 - que NÃO foi objeto de retificação por parte da Recorrente na DCTF retificadora por ela apresentada).”(fls. 209 a 210)*

<sup>1</sup> Humberto Teodoro Júnior, Curso de Direito Processual Civil, 41ª ed., v. I, p. 387.

Essas questões foram bem expostas por ocasião da sustentação oral, pelo patrono da Recorrente, sensibilizando os julgadores, inclusive por estar configurada a turma por nova composição, em relação ao julgamento inicial da lide.

Ademais, deve ser observado que a retificação da DCTF, reduzindo o valor o PIS declarado para o período em questão, de R\$ 18.415.915,69 para R\$ 26.485,79, coincide com o declarado na DIPJ/2005 para o PIS-cumulativo, importância que se repete no DACON.

Ponderou-se, inclusive, como bem pontuado pelo Relator, que as questões atinentes ao PIS não-cumulativo, que foi o que de fato obstou que houvesse a comprovação do direito creditório, foram trazidas pela própria Recorrente. Que, ainda, não era possível alongar indefinidamente o processo administrativo fiscal, considerando-se que inúmeras oportunidades para o exercício o ônus probatório foram concedidas.

Sem dúvidas. A função do contencioso administrativo fiscal não é eternizar os litígios, relevando-se obrigações acometidas aos contribuintes, mormente aqueles com o porte da Recorrente, que dispõem de estrutura o suficiente para manter em dia suas obrigações acessórias, perante o Fisco.

Por outro lado, a acomodação de princípios vetores do direito brasileiro, determina que se esgote a busca pela verdade material, não como um fim em si mesmo, em face da indisponibilidade do crédito tributário. porém, norteando-se para a realização de outros princípios, como a legalidade e a eficiência.

É dizer, a conjuntura atual do asoberbado Judiciário brasileiro, evidencia a fundamental função do contencioso administrativo como instrumento para conter esse gargalo, permitindo a operacionalidade da máquina administrativa e a diminuição dos custos dos contribuintes, em longas demandas judiciais.

E nesse sentido, objetivamente, é sabido que houve problemas operacionais na transição de sistemas, não se questiona a verossimilhança das alegações da Recorrente, nem mesmo as declarações por ela exaradas. Trata-se de um problema de prova, que, aparentemente, pode ser mais facilmente solucionado do que se aventou ao longo do desenrolar processual.

Isto porque, o pedido que delimita o presente processo, é o reconhecimento do pagamento a maior ou indevido de **PIS cumulativo**, para o período em referência. Quaisquer outras questões que afloraram nos autos, extrapolam os limite da lide, devendo ser objeto de outro processo, como eventual auto de infração, para exigência do PIS não-cumulativo.

Repete-se, a lide traz como base o pagamento a maior do **PIS Cumulativo** para a competência 01/2004, que gerou DCTF retificadora para os valores que a recorrente entendeu devidos, os quais coincidem com os mesmos valores informados na DIPJ e essa diferença entre o valor devido e o valor recolhido do PIS Cumulativo para o mês de 01/2004, que repercute em objeto da Declaração de Compensação (Dcomp) aqui discutida.

O caso concreto acabou por conduzir ao entendimento de que o pagamento a maior de PIS cumulativo tem repercussão com o pagamento do PIS não cumulativo, portanto, teria o contribuinte que atender a exigência fiscal e detalhar todo o procedimento de apuração do valor recolhido de PIS não cumulativo para o mês de 01/2004, inclusive, com a apresentação dos arquivos digitais previstos no ADE Cofins/RFB nº 25, de 2010.

Processo nº 15374.724380/2009-47  
Resolução nº **3201-000.840**

**S3-C2T1**  
Fl. 6.002

---

Não é esse o objeto da lide, compensar valores pagos a maior do PIS não cumulativo, portanto, cabe ao fisco conferir o correto valor devido do PIS cumulativo para o mês 01/2004 e se confere com os valores declarados e pagos.

E nesse sentido, a Recorrente afirmou que é possível comprovar cabalmente o pagamento indevido. Assim sendo, deve ser a conversão do julgamento em diligência, para que a unidade de origem intime a Recorrente a comprovar o pagamento a maior ou indevido de PIS cumulativo, referentes ao seu pedido de compensação, intimando-a para o atendimento da solicitação em 30 dias , prorrogáveis uma vez, devendo, após a formalização do relatório fiscal, intimá-la para sua manifestação, devendo, após , os autos retornarem para o prosseguimento do julgamento.

Ana Clarissa Masuko do Santos Araujo

*Assinado digitalmente*