



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.900681/2013-49
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-011.470 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de fevereiro de 2024
Recorrente PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRAS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/04/2006

REINTEGRA. PIS-IMPORTAÇÃO. CRÉDITO. BENS IMPORTADOS COM ISENÇÃO.

A importação efetuada com isenção de PIS-Importação não gera direito a créditos da contribuição, quando os produtos importados forem revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição.

ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafeta Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Joana Maria de Oliveira Guimarães - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ana Paula Pedrosa Giglio, Márcio Robson Costa, Marcos Antônio Borges (suplente convocado), Mateus Soares de Oliveira, Joana Maria de Oliveira Guimarães, Hélcio Lafetá Reis (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Ricardo Sierra Fernandes, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Marcos Antônio Borges.

Relatório

Trata-se de pedido de compensação consubstanciado na DCOMP nº 06349.95404.200411.1.3.04-3189, transmitida em 20 de abril de 2011 (fls. 153/157), através da

qual a Recorrente pleiteia crédito proveniente de recolhimento efetuado a maior relativo ao PIS (6912), período de apuração abril de 2006, no valor de R\$ 2.970.599,20.

Por despacho decisório proferido em 04/04/2013 (fl. 144), a Autoridade Fiscal deixou de homologar a compensação declarada, por inexistência de crédito disponível, uma vez o DARF indicado como origem do crédito teria sido totalmente utilizado para quitar o débito declarado.

A Recorrente apresentou tempestivamente manifestação de inconformidade (fls. 04/14), instruída com documentos de representação processual (fls. 15/52), declarações de importação de gás natural (fls. 54/57), DACONs relativos à competência de abril/2006 (fls. 58/65), arquivos envelopados (fl. 66) e notas fiscais de saída de gás natural (fls. 67/141), alegando, em síntese:

- A Recorrente retificou os valores do DACON, alterando o valor constante na ficha 06-A, linha 1, em razão da inclusão de valores relativos a revenda, no mercado interno, de gás natural importado da Bolívia;
- O acréscimo de vendas internas tributadas pelo PIS resultou em um crédito no valor de R\$2.970.599,20, utilizado na DCOMP;
- Em 19.04.2011, foi apresentada DCTF retificadora, reduzindo o valor devido a título de PIS (6912) de R\$35.915.445,63 para R\$ 32.944.846,43;
- Com as alterações promovidas na DCTF retificadora, o valor do PIS (6912) que havia sido recolhido alcançou o total de R\$ 35.915.445,63, recolhido por meio de 4 DARFs, um deles, no valor de R\$ 7.629.089,05, indicado na DCOMP. A diferença reflete o indébito tributário existente em favor da Recorrente, equivalente a R\$ 2.970.599,20 ($R\$35.915.445,63 - R\$32.944.846,43 = R\$2.970.599,20$);
- O art. 3º do Decreto 681/1992 estabelece a isenção dos gravames na importação de gás natural;
- O § 1º do art. 16 da Lei nº 10.865/2004 concede direito de creditamento de PIS e COFINS, no caso de importação efetuada com isenção das contribuições, quando os bens importados forem revendidos ou utilizados como insumos em produtos tributados por PIS e COFINS;
- Após a instituição do PIS e COFINS na importação, por meio da Lei 10.865/2004, a SRF emitiu o ADI 21/2004 esclarecendo o alcance da isenção estabelecida no Decreto 681/1992 também ao PIS – Importação e à COFINS – Importação;
- A Recorrente junta demonstrativos e documentos para demonstrar a existência do crédito;
- Requer a manifestação de inconformidade acolhida para considerar homologada a compensação na forma efetuada na DCOMP, cancelando-se a cobrança.

A manifestação de inconformidade foi julgada improcedente pela 17ª Turma da DRJ/RJ1, através do Acórdão 12-64.471, proferido na sessão de 3 de abril de 2014 (fls. 168/173), cuja ementa restou assim redigida:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/04/2006

CRÉDITO. BENS IMPORTADOS COM ISENÇÃO. A importação efetuada com isenção não gera direito aos créditos de PIS e Cofins não cumulativos quando os produtos importados forem revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

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.”

Do inteiro teor do acórdão, colhe-se o seguinte:

“Na DCTF original (fl. 163), a contribuinte declarou a contribuição para o PIS devido no regime não cumulativo (código 6912) no valor de R\$ 34.542.273,32, vinculado a três pagamento, todos efetuados na data de vencimento do débito, em 15/05/2006, nos seguintes valores: R\$ 3.174,71, R\$ 7.629.089,05 e R\$ 26.913.184,27 (fl. 164). O total pago equivale a R\$ 34.545.448,03.

Posteriormente a empresa apresentou DCTF retificadora alterando o débito declarado para R\$ 35.748.748,76. Na última DCTF retificadora, atualmente ativa no sistema, entregue em 19/04/2011 (fl. 167), o PIS não cumulativo foi mais uma vez alterado, com redução do valor devido para R\$ 32.944.846,43.

A diferença entre o total pago e o débito declarado na DCTF ativa corresponde a R\$ 1.600.601,60, mas o contribuinte pleiteia através da DCOMP analisada nos autos, crédito no valor original de R\$ 2.970.599,20. Como origem do crédito, o contribuinte indica um dos três pagamentos efetuados à época do vencimento do débito e informado na DCTF original, no valor de R\$ 7.629.089,05.

Ocorre que no sistema interno da RFB de controle de pagamentos, o DARF indicado encontra-se totalmente utilizado para quitar o débito correspondente, razão pela qual o direito creditório foi indeferido e a compensação não homologada. Embora o despacho decisório apresente-se correto neste sentido, uma vez constatada a existência de três pagamentos efetuados na mesma data, faz-se necessário considerar o total recolhido, independentemente da ordem de alocação utilizada pelos sistemas eletrônicos, a fim de apurar a existência de saldo de pagamento não utilizado. Agindo assim, obtém-se a diferença acima mencionada, no valor de R\$ 1.600.601,60.

Resta, contudo, definir se a diferença citada, surgida somente após diversas retificações promovidas pelo contribuinte em suas declarações (DCTF e DACON), pode ser caracterizada como crédito revestido de certeza e liquidez, passível de utilização na forma de compensação, atendendo ao pressuposto fixado pelo artigo 170 do CTN.

No caso, a interessada alega que o crédito pleiteado decorre de alterações efetuadas na base de cálculo dos créditos a descontar informada no último DACON retificador, especificamente na linha 1 – “bens para revenda”, da Ficha 06 A “apuração dos créditos de PIS/Pasep – aquisições no mercado interno – regime não cumulativo”.

Alega que o acréscimo deve-se à inclusão de valores provenientes de importação de gás natural da Bolívia, destinado à revenda. Junta aos autos cópia da Declaração de Importação e cópia de documentos que reproduzem notas fiscais de venda onde consta informação “não vale como documento fiscal”.

A justificativa apresentada não procede.

Inicialmente deve-se observar que a apuração dos créditos do PIS-Importação deve ser demonstrada na Ficha 06 B do DACON. Portanto, as importações de gás natural da Bolívia não poderiam se prestar a justificar o acréscimo na base de cálculo dos créditos, demonstrada na Ficha 06 A, destinada exclusivamente às aquisições no mercado interno.

Além disso, observa-se que a interessada fundamenta o direito ao crédito em relação às referidas importações com base no § 1º do artigo 16 da Lei 10.865/2004, c/c o artigo 3º do Decreto 681/1992. Contudo, a norma citada não ampara o direito em questão.

De fato, as importações de gás natural da Bolívia são isentas do PIS e da COFINS, por força do Acordo de Alcance Parcial sobre a Promoção de Comércio entre Brasil e Bolívia que foi integrado à legislação brasileira através do Decreto legislativo nº 681, de 11/11/1992.

O PIS-Importação e a Cofins-Importação foram instituídos pela Lei nº 10.865, de 2004. O artigo 15 da Lei estabeleceu que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do PIS e da COFINS não cumulativos podem descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições:

Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses:

I - bens adquiridos para revenda;

II - bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;

(...)

1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei. (grifei)

O artigo 16 e parágrafo único da Lei 10.865/2004 ampliou a possibilidade de creditamento. A redação vigente à época dos fatos assim dispunha:

Art. 16. É vedada a utilização do crédito de que trata o art. 15 desta Lei nas hipóteses referidas nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º e no art. 8º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º e no art. 10 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Parágrafo único. Gera direito aos créditos de que tratam os arts. 15 e 17 a importação efetuada com isenção, exceto na hipótese de os produtos serem revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos a alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (g.n.)

Como regra geral tem-se que o direito ao creditamento aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços, conforme artigo 15 da Lei. No entanto, o dispositivo acima prevê a possibilidade de creditamento em relação a aquisições de produtos importados com isenção, desde que os produtos sejam utilizados como insumo na produção de bens cuja venda esteja sujeita à incidência do PIS e da COFINS. Por outro lado, o direito ao crédito não se aplica nas hipóteses de

revenda dos produtos importados e na utilização como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição.

Através das cópias de notas fiscais de venda apresentadas pelo contribuinte, verifica-se que o gás natural importado foi destinado à revenda. As notas fiscais foram emitidas utilizando-se os códigos CFOP n.ºs 5655 e 6655 – “Venda de combustível ou lubrificante adquirido ou recebido de terceiros destinado à comercialização”.

Os argumentos da interessada também atestam no sentido de que as importações foram todas destinadas à revenda, uma vez que procura justificar o acréscimo nos valores informados na linha 1 da Ficha 06 A do DACON – “aquisição de bens para revenda”.

Conclui-se assim que não há amparo para o acréscimo de créditos a descontar promovido pela última retificação do DACON e, conseqüentemente, não se comprova o direito creditório pleiteado na DCOMP, devendo ser mantido o despacho decisório proferido pela Delegacia de origem.

Por fim, quanto ao pedido para posterior juntada de documentos, esclareça-se, nesse sentido, que o momento propício para a apresentação de prova documental, tal como preceituado pelo artigo 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, transcrito anteriormente neste Voto, é mesmo aquele em que se apresenta a impugnação ou, in casu, a Manifestação de Inconformidade.”

A decisão foi objeto de Recurso Voluntário (fls. 186/199), no qual a Recorrente alega, em síntese, o seguinte:

- A melhor exegese a ser conferida ao art. 16, parágrafo único, da Lei nº 10.865/2004, no que diz respeito aos bens e mercadorias importados com isenção, é no sentido de que a vedação ao aproveitamento de créditos de PIS e COFINS ocorreria somente na hipótese em que a operação seguinte do produto importado esteja sujeita à alíquota zero, isenção ou não incidência;
- Desse modo, seria possível creditar-se do PIS nas operações de revenda do produto importado com isenção, desde que a revenda não conte com isenção, alíquota zero ou não incidência do PIS;
- Em vista das notas fiscais apresentadas, constantes de fls. 67 a 141 do processo, e comparando-se os valores originais e retificadores da DACON e da DCTF do período correspondente, vê-se claramente tratar-se do crédito relacionado à revenda do gás natural oriundo da Bolívia, ainda que incorretamente alocado na Ficha 06A da DACON;
- Ante a constatação de erro material no preenchimento da DACON, cumpria à DRJ, em homenagem ao princípio da verdade real e instrumentalidade das obrigações assessorias, reconhecer o crédito ou, então, conceder à recorrente a oportunidade de retificar sua DACON;
- Não existiria a suposta divergência entre o valor declarado do débito do PIS e os pagamentos realizados para o período de apuração, capaz de comprometer a totalidade do montante do crédito pleiteado pela recorrente, como colocado no acórdão recorrido;
- Consoante se verifica à fl. 162 dos autos, para o período de apuração de abril de 2006, a recorrente retificara seis vezes a sua DCTF, sendo que, na declaração

retificadora ativa, de nº 1002.006.2011.1890294628, consta o valor de débito apurado para o PIS o correspondente a R\$32.944.846,43 (fl. 167);

- Com base nas informações da mesma DCTF retificadora, evidenciam-se que a Recorrente promoveu quatro e não apenas três pagamentos, conforme equivocadamente declarado pela fiscalização, representados por meio dos DARFs indicados às folhas 87 e 88 da declaração mencionada;

- Os pagamentos feitos pela recorrente no período de abril de 2006 sob o código de receita 6912 sustentam o crédito pleiteado, consideradas as retificações de apuração explicadas, visto que o somatório deles alcança a cifra de R\$36.041.993,15.

Voto

Conselheiro Joana Maria de Oliveira Guimarães, Relatora.

O Recurso Voluntário apresentado pela Recorrente é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Como apontado pela DRJ, as notas fiscais de venda apresentadas pelo contribuinte (fls. 67/141), emitidas com os códigos CFOP 5655 e 6655, evidenciam que o gás natural importado pela Recorrente foi destinado à revenda.

O artigo 16, *caput* e parágrafo único, da Lei nº 10.865/2004 (redação vigente à época dos fatos), prevê a possibilidade de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS em relação a aquisições de produtos importados com isenção, desde que os produtos sejam utilizados como insumo na produção de bens cuja venda esteja sujeita à incidência do PIS e da COFINS. O direito ao crédito não se aplica nas hipóteses de revenda dos produtos importados e na utilização como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não tributados.

Portanto, não há amparo legal para o acréscimo de créditos a descontar conforme última retificação do DACON promovida pela Recorrente, não merecendo qualquer reparo a decisão da DRJ.

Além disso, verifica-se que o aproveitamento do crédito se deu em competência anterior à data do registro da Declaração de Importação (fls. 54/57)

Com efeito, trata-se de pedido de compensação de créditos de PIS apurados na competência de abril/2006, formalizado no PER/DCOMP nº 06349.95404.200411.1.3.04-3189, transmitido em 20/04/2011. A importação do gás natural, entretanto, foi feita ao amparo da DI 06/0571197-0, registrada somente em 18/05/2006.

Nos termos do artigo 4º, inciso I, da Lei nº 10.865/2004, para efeito de cálculo do PIS-Importação, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo:

“Art. 4º Para efeito de cálculo das contribuições, considera-se ocorrido o fato gerador:

I - na data do registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo;”

Corroborando o entendimento esposado no presente voto, cita-se a Declaração de Voto proferida pela Conselheira Liziane Angelotti Meira, no processo nº 16682.900682/2013-93, por ocasião do julgamento do Recurso Voluntário que resultou no Acórdão nº 3301-006.375 – 3ª Seção de Julgamento/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária:

“Declaração de Voto

Conselheira Liziane Angelotti Meira

O artigo 3º, I, da Lei nº 10.865, de 2004, determina que a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidem sobre a entrada dos bens e serviços no território aduaneiro. O artigo 4º, I e parágrafo único, da Lei nº 10.865, de 2004, consigna as indicações do critério temporal das contribuições em pauta, no caso de despacho para consumo (importação definitiva) de bens, nos seguintes termos:

Art. 4º Para efeito de cálculo das contribuições, considera-se ocorrido o fato gerador:

I - na data do registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo;

[...]

Parágrafo único. O disposto no inciso I do caput deste artigo aplica-se, inclusive, no caso de despacho para consumo de bens importados sob regime suspensivo de tributação do imposto de importação. (grifou-se)

No presente caso, concluiu-se que a Recorrente teria direito à isenção das contribuições e também ao crédito pertinente.

Mister lembrar o delineamento do instituto da isenção no Código Tributário Nacional. Conforme o art. 175 do CTN, isenção caracteriza-se como exclusão do crédito tributário. Nesse contexto, **seria logicamente impossível a utilização do crédito tributário decorrente de um caso de exclusão desse crédito antes mesmo da efetiva ocorrência do elemento temporal do fato gerador e, conseqüentemente, antes da existência desse mesmo crédito.**

Ressalte-se que a faculdade de registro posterior da declaração de importação é uma benesse concedida pela Instrução Normativa SRF nº 116, de 2001, para simplificar as obrigações acessórias da Recorrente, contudo **não cabe a esta se utilizar simultaneamente desse benefício e de um crédito relativo a um fato gerador que sequer se concretizou integralmente.**

Apesar de não ser o objeto do presente Recurso, **cumpra anotar ainda que a Recorrente, na verdade, sequer tem direito ao creditamento pleiteado, pois este cabe, de forma excepcional, desde que o produto não seja revendido e nem seja utilizado como insumo em produto sujeito a isenção ou alíquota zero, nos termos do art. 16 § 1º da Lei 10.865, de 2004. Na situação em análise, o gás foi revendido,**

portanto, não se aplica o crédito pleiteado. Sobre esse entendimento, sugere-se remissão à Solução de Consulta Cosit no. 227, de 12 de maio de 2017.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira” (g.n.)

Concluindo-se que o **crédito pleiteado não se reveste de certeza e liquidez**, por não encontrar respaldo na legislação de regência, resta prejudicada a alegação da Recorrente de erro formal no preenchimento do DAFON e a não contaminação do pretendido direito creditório.

Ademais, no que diz respeito à suposta divergência entre o valor declarado do débito de PIS na DCTF retificadora ativa e os pagamentos realizados, comprometendo o montante do crédito pleiteado pela Recorrente, embora ela afirme a existência de 4 (quatro) e não apenas 3 (três) pagamentos via DARFs, limita-se a reproduzir em seu Recurso Voluntário um excerto que supostamente seria da DCTF retificadora ativa, mas **não junta a necessária cópia desta e tampouco a cópia do DARF nela informado e que não teria sido identificado pelo sistema interno de controle de pagamentos da RFB.**

Ou seja, a Recorrente ficou-se inerte, não se preocupando sequer em comprovar as suas alegações.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou lhe serve de impedimento. Sequer o princípio da busca da verdade material autoriza a inércia da Recorrente, uma vez que o mesmo não pode ser invocado como fundamento para inverter o ônus da prova, cabendo à Recorrente o dever de comprovar o direito que alega ser detentor, sob pena de indeferimento por falta de provas.

Nesse sentido, citam-se os seguintes precedentes deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/02/2003 a 28/02/2003

COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer a decisão administrativa que não homologou a compensação declarada por falta de demonstração e comprovação do pagamento indevido.” (Processo n. 13971.900707/2008-48, Acórdão 3201-006.746, sessão de 24/06/2020)

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 03/10/2012

DIREITO CREDITÓRIO. PROVA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO O reconhecimento do direito creditório pleiteado requer a prova de sua existência e montante, sem o que não pode ser restituído ou utilizado em compensação. Faltando ao conjunto probatório carreado aos autos pela interessada elemento que permita a verificação da existência de pagamento indevido ou a maior frente à legislação tributária, o direito creditório não pode ser admitido.

(...) VERDADE MATERIAL. ÔNUS DA PROVA. As alegações de verdade material devem ser acompanhadas dos respectivos elementos de prova. O ônus de prova é de quem alega. A busca da verdade material não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do crédito alegado.” (Processo n. 10283.900010/2013-02, Acórdão 3201-003.718, sessão 24/05/2018)

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Joana Maria de Oliveira Guimarães