



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

**Processo n°** 10166.729577/2017-14  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-006.570 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de fevereiro de 2019  
**Matéria** PIS e Cofins Não Cumulativos  
**Recorrente** DINÂMICA ADMINISTRAÇÃO, SERVIÇOS E OBRAS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014

Ementa:

**MATÉRIA NÃO CONTESTADA EM IMPUGNAÇÃO. NÃO CONHECIMENTO.**

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, restando preclusa sua alegação em recurso voluntário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, em lhe negar provimento.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (Presidente), Gilson Macedo Rosenburg Filho, Walker Araujo, Corintha Oliveira Machado, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Muller Nonato Cavalcanti Silva (Suplente Convocado).

## **Relatório**

Trata o presente de Autos de Infração de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos, relativos aos anos-calendários de 2013 e 2014, por insuficiência de recolhimento

das contribuições, apuradas a partir das ECD 2013/2014 e EFD-Contribuições 2013/2014. A fiscalização emitiu Termo de Constatação Fiscal (e-fls. 57/64) discriminando os valores de receitas, o montante dos créditos descontados, as retenções na fonte, os valores devidos, os valores declarados em DCTF e os valores finais devidos.

Destaca-se que a recorrente possuía decisão judicial para excluir o ISS das bases de cálculo das contribuições, tendo sido lavrados os Autos de Infração para prevenir a decadência no processo de nº 10166.729.578/2017-69.

Em impugnação, a recorrente alegou:

1. A nulidade do lançamento, uma vez que a fiscalização não considerou os créditos das contribuições, não observando o regime não-cumulativo;
2. Que houve falha na indicação da disposição legal infringida e na penalidade aplicável;
3. Que a fiscalização desprezou entendimento firmado pelo STJ, como também Súmula do STF;
4. Que a multa de ofício possui natureza confiscatória, devendo seu percentual não ultrapassar 20%.

A Terceira Turma da DRJ em Belo Horizonte proferiu o Acórdão nº 01-35.111, julgando a impugnação improcedente, nos termos da ementa que abaixo transcreve-se:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Exercício: 2017*

*CONSTITUCIONALIDADE.*

*Escapa à competência da autoridade administrativa afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Exercício: 2017*

*NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.*

*Descabem as arguições de nulidade quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, alegando:

1. Erro material quanto á não consideração de créditos da não-cumulatividade em alguns meses, não consideração dos valores efetivamente retidos, não consideração dos valores efetivamente pagos;

2. Que a fiscalização lavrou o Auto de Infração com base no regime cumulativo, ao passo que a recorrente possuía medida judicial, garantindo sua submissão ao regime cumulativo;

3. Que o conceito de insumo deve ser o decidido no REsp nº 1.221.170/PR, declarando a ilegalidade das IN 247/2002 e 404/2004, correspondente a todo e qualquer dispêndio essencial ou relevante para a consecução da atividade empresarial;

4. Que a fiscalização desconsiderou as despesas como PAT, vale-transporte, assistência médica e social, cursos e treinamentos, seguro de vida em grupo, cesta básica, exame médico, material de higiene, uniforme e vestuários, material de consumo, munições, EPIs, material de reposição, assistência técnica, custo com depreciação, serviços prestados por pessoa jurídica, condução, estacionamento e pedágio, alugueis comerciais, alugueis de veículos arrendamentos mercantis, locações de máquinas e equipamentos, telefones, energia elétrica, portes e telégrafos, livros, periódicos, e internet, combustíveis e lubrificantes, manutenção de veículos, todos destacados em "verde" ou "amarelo" nos balancetes juntados em recurso voluntário;

5. Que as retenções nas fontes estão listadas no arquivo não paginável de e-fl. 602, sendo superiores aos considerados pela fiscalização;

6. Que a fiscalização considerou valores recolhidos inferiores aos reais, conforme planilha juntada em recurso voluntário;

7. Que a multa de ofício deve ser exonerada, pois a recorrente detinha medida judicial favorável obtida no MS nº 2012.51.01.100406-0, reconhecendo o direito à sujeição ao regime cumulativo das contribuições previsto na Lei nº 9.718/1998;

8. A ilegitimidade da exigência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Ao final, em vista das diversas irregularidades, pediu-se o cancelamento integral do lançamento.

Na forma regimental, o processo foi distribuído a este relator.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, Relator.

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Verifica-se que a recorrente inovou, por completo, em sua peça recursal, deduzindo matérias não abordadas por ocasião da impugnação do lançamento.

Na peça de impugnação, a recorrente alegou a nulidade do Auto de Infração, por ter desconsiderado o regime não-cumulativo das contribuições, ao não considerar os valores devidos na cadeia anterior, bem como por falha na indicação da disposição legal infringida e na penalidade aplicável. Além disso, pugnou pelo caráter confiscatório da multa de ofício.

Em recurso voluntário, reiterou a nulidade da autuação por desconsideração da não-cumulatividade das contribuições, mas não mais deduziu a nulidade por falha na indicação da disposição legal infringida e na penalidade aplicável, nem o caráter confiscatório da multa de ofício.

Todavia, inovou quanto à discussão sobre o conceito de insumo, sobre as rubricas de insumos não consideradas pela fiscalização, sobre a divergência entre os valores retidos pela fiscalização e os defendidos pela recorrente, pela divergência entre os valores recolhidos considerados pela fiscalização e os defendidos pela recorrente, que a multa de ofício deve ser exonerada pela existência de medida judicial favorável à recorrente, anteriormente à lavratura do Auto de Infração e que os juros de mora não incidem sobre a multa de ofício. Referidas matérias não constaram da impugnação, restando preclusa sua dedução em sede de recurso voluntário.

Neste sentido, dispõem os artigos 16 e 17 do Decreto 70.235/1.972:

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

[...]

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

*Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)*

Destarte, não conheço do recurso voluntário concernente às alegações de tais matérias.

Quanto à nulidade do Auto de Infração por não ter considerado a não-cumulatividade, não assiste razão à recorrente. Destaca-se, de plano, que o Auto de Infração contém os requisitos legais exigidos no artigo 10 do Decreto 70.235/72 e foi lavrado por pessoa competente, não ocorrendo qualquer nulidade nos termos do artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972. Ademais, eventual desconsideração de parcelas de créditos pela fiscalização, não acarretaria a nulidade do lançamento, mas sua alteração, nos termos do inciso I do artigo 145 do CTN, abaixo transcrito, desde que comprovadas pela recorrente (o que, entretanto, não foi sequer pedido pela recorrente em impugnação):

*Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:*

*I - impugnação do sujeito passivo;*

*II - recurso de ofício;*

*III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.*

Observa-se no Relatório Fiscal (e-fls. 295/308), que a fiscalização utilizou os valores de créditos escriturados pela própria recorrente em sua EFD-CONTRIBUIÇÃO, não havendo qualquer glosa de crédito, mas tão somente assunção dos valores escriturados pela própria recorrente.

A EFD-CONTRIBUIÇÃO trata de arquivo digital instituído no Sistema Público de Escrituração Digital - SPED e é disciplinada, atualmente, pela IN RFB nº 1.252/2012. O arquivo digital é composto de diversos registros, conforme leiaute aprovado por atos declaratórios e constantes do Portal SPED - <http://sped.rfb.gov.br/>.

O arquivo digital é composto por blocos, os quais dividem-se em registros. No caso, a apuração das contribuições estão contidas no bloco M, cuja estrutura é a seguinte (retirado do GUIA PRÁTICO DE ORIENTAÇÃO DO LEIAUTE E DA ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS /PASEP, DA COFINS E DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA (CPRB), versão 1.26):

Tabela do Bloco M - Apuração da Contribuição e Crédito de PIS/PASEP e da COFINS:

Bloco	Descrição	Registro	Nível	Ocorrência	Obrigatoriedade do Registro
M	Abertura do Bloco M	M001	1	1	O
M	Crédito de PIS/PASEP Relativo ao Período	M100	2	V	OC
M	Detalhamento da Base de Cálculo do Crédito Apurado no Período – PIS/PASEP	M105	3	1:N	OC
M	Ajustes do Crédito de PIS/PASEP Apurado	M110	3	1:N	OC
M	Detalhamento dos Ajustes do Crédito de Pis/Pasep Apurado (Disponibilizado na versão 2.0.12 do PVA, para período de apuração a partir de 01/10/2015)	M115	4	1:N	OC (PVA versão 2.0.12) O (PVA versão futura, quando existir o registro M110)
M	Consolidação da Contribuição para o PIS/PASEP do Período	M200	2	1	O
M	Contribuição para o PIS/Pasep a Recolher – Detalhamento por Código de Receita (Visão Débito DCTF)	M205	3	1:N	O (Se M200.VL_CONT_NC_REC > 0 ou M200.VL_CONT_CUM_REC > 0) N (Se M200.VL_CONT_NC_REC = 0 ou não preenchido E M200.VL_CONT_CUM_REC = 0 ou não preenchido)
M	Detalhamento da Contribuição para o PIS/PASEP do Período	M210	3	1:N	O (se escriturados registros nos Blocos A, C, D ou F com CST = "01", "02", "03" ou

Bloco	Descrição	Registro	Nível	Ocorrência	Obrigatoriedade do Registro
					“05” (operações praticadas pelo substituto tributário))
M	Sociedades Cooperativas – Composição da Base de Cálculo – PIS/PASEP	M211	4	1:1	O (se IND_NAT_PJ do registro 0000 for igual a 01)
M	Ajustes da Contribuição para o PIS/PASEP Apurada	M220	4	1:N	OC
M	Detalhamento dos Ajustes da Contribuição para o PIS/Pasep Apurada (Disponibilizado na versão 2.0.12 do PVA, para período de apuração a partir de 01/10/2015)	M225	5	1:N	OC
M	Informações Adicionais de Diferimento	M230	4	1:N	OC
M	Contribuição de PIS/PASEP Diferida em Períodos Anteriores - Valores a Pagar no Período	M300	2	V	OC
M	PIS/PASEP - Folha de Salários	M350	2	1	OC
M	Receitas Isentas, Não Alcançadas pela Incidência da Contribuição, Sujeitas à Alíquota Zero ou de Vendas com Suspensão – PIS/PASEP	M400	2	V	OC
M	Detalhamento das Receitas Isentas, Não Alcançadas pela Incidência da Contribuição, Sujeitas à Alíquota Zero ou de Vendas com Suspensão – PIS/PASEP	M410	3	1:N	O (se existir M400)
M	Crédito de COFINS Relativo ao Período	M500	2	V	OC
M	Detalhamento da Base de Cálculo do Crédito Apurado no Período – COFINS	M505	3	1:N	OC
M	Ajustes do Crédito de COFINS Apurado	M510	3	1:N	OC
M	Detalhamento dos Ajustes do Crédito de Cofins Apurado (Disponibilizado na versão 2.0.12 do PVA, para período de apuração a partir de 01/10/2015)	M515	4	1:N	OC (PVA versão 2.0.12) O (PVA versão futura, quando existir o registro M510)
M	Consolidação da Contribuição para a Seguridade Social - COFINS do Período	M600	2	1	O
M	Contribuição para a Seguridade Social - COFINS a Recolher – Detalhamento por Código de Receita (Visão Débito DCTF)	M605	3	1:N	O (Se M600.VL_CONT_NC_REC > 0 ou M600.VL_CONT_CUM_REC > 0) N (Se M600.VL_CONT_NC_REC = 0 ou não preenchido E M600.VL_CONT_CUM_REC = 0 ou não preenchido)
M	Detalhamento da Contribuição para a Seguridade Social - COFINS do Período	M610	3	1:N	O (se escriturados registros nos Blocos A, C, D ou F com CST = “01”, “02”, “03” ou “05” (operações praticadas pelo

Bloco	Descrição	Registro	Nível	Ocorrência	Obrigatoriedade do Registro
					substituto tributário))
M	Sociedades Cooperativas – Composição da Base de Cálculo – COFINS	M611	4	1:1	O (se IND_NAT_PJ do registro 0000 for igual a 01)
M	Ajustes da COFINS Apurada	M620	4	1:N	OC
M	Detalhamento dos Ajustes da Cofins Apurada (Disponibilizado na versão 2.0.12 do PVA, para período de apuração a partir de 01/10/2015)	M625	5	1:N	OC
M	Informações Adicionais de Diferimento	M630	4	1:N	OC
M	COFINS Diferida em Períodos Anteriores – Valores a Pagar no Período	M700	2	V	OC
M	Receitas Isentas, Não Alcançadas pela Incidência da Contribuição, Sujeitas à Alíquota Zero ou de Vendas com Suspensão – COFINS	M800	2	V	OC
M	Detalhamento das Receitas Isentas, Não Alcançadas pela Incidência da Contribuição, Sujeitas à Alíquota Zero ou de Vendas com Suspensão – COFINS	M810	3	1:N	O (se existir M800)
M	Encerramento do Bloco M	M990	1	1	O

Os registros M100, M105, M110, M115 tratam dos créditos de PIS/Pasep, cuja apuração se estende ao registro M410, quando então começam os registros de Cofins, de forma análoga. O registro M105 traz a composição da base de cálculo por cada tipo de crédito, conforme as informações constantes nos documentos fiscais e operações com CST (Código de Situação Tributária), escriturados nos blocos A (documentos fiscais sujeitos ao ISS), C (documentos fiscais de mercadorias (ICMS/IPI), D (documentos fiscais de serviços (ICMS) e F (demais documentos e operações). Como exemplo, o registro M100 possui a seguinte estrutura:

Nº	Campo	Descrição	Tipo	Tam	Dec	Obrig
01	REG	Texto fixo contendo "M100"	C	004*	-	S
02	COD_CRED	Código de Tipo de Crédito apurado no período, conforme a Tabela 4.3.6.	C	003*	-	S
03	IND_CRED_ORI	Indicador de Crédito Oriundo de: 0 – Operações próprias 1 – Evento de incorporação, cisão ou fusão	N	001*	-	S
04	VL_BC_PIS	Valor da Base de Cálculo do Crédito	N	-	02	N
05	ALIQ_PIS	Alíquota do PIS/PASEP (em percentual)	N	008	04	N
06	QUANT_BC_PIS	Quantidade – Base de cálculo PIS	N	-	03	N
07	ALIQ_PIS_QUANT	Alíquota do PIS (em reais)	N	-	04	N
08	VL_CRED	Valor total do crédito apurado no período	N	-	02	S
09	VL_AJUS_ACRES	Valor total dos ajustes de acréscimo	N	-	02	S
10	VL_AJUS_REDU C	Valor total dos ajustes de redução	N	-	02	S
11	VL_CRED_DIF	Valor total do crédito diferido no período	N	-	02	S
12	VL_CRED_DISP	Valor Total do Crédito Disponível relativo ao Período (08 + 09 – 10 – 11)	N	-	02	S
13	IND_DESC_CRED	Indicador de opção de utilização do crédito disponível no período: 0 – Utilização do valor total para desconto da contribuição apurada no período, no Registro M200;	C	001*	-	S

		<b>1 – Utilização de valor parcial para desconto da contribuição apurada no período, no Registro M200.</b>				
<b>14</b>	<b>VL_CRED_DESC</b>	<b>Valor do Crédito disponível, descontado da contribuição apurada no próprio período. Se IND_DESC_CRED=0, informar o valor total do Campo 12; Se IND_DESC_CRED=1, informar o valor parcial do Campo 12.</b>	N	-	<b>02</b>	N
<b>15</b>	<b>SLD_CRED</b>	Saldo de créditos a utilizar em períodos futuros (12 – 14)	N	-	<b>02</b>	S

Observa-se que o arquivo digital referente a janeiro/2013, os registros M100 e M500 possuem o penúltimo campo com valor zero e o último campo com valor igual à apuração dos créditos, o que indica que a recorrente optou por não descontar créditos no mês de janeiro/2013, acumulando para meses subsequentes.

|M100|101|0|60166,98|0,65|0|391,09|0|0|391,09|1|0|391,09|

M100|101|0|1020873,44|1,65|0|16844,41|0|0|16844,41|1|0|16844,41|

Destarte, não houve qualquer glosa fiscal, mas tão somente assunção dos valores informados pela recorrente. Constatou-se, ainda, que a fiscalização tomou o cuidado de apresentar um Termo de Constatação Fiscal (e-fls. 57/64), antes da autuação, para que a recorrente pudesse se manifestar, no sentido de se ajustar a apuração, antes da lavratura do Auto de Infração. Porém, a recorrente não se manifestou.

Também, em impugnação, a recorrente não demonstra os valores que poderiam ser tomados como crédito ou eventual erro material cometido, mas tão somente argui a nulidade do lançamento, por não ter observado a não-cumulatividade das contribuições, o que se revela descabido, pois as informações foram prestadas pela própria recorrente em sua escrituração fiscal digital. Se houve créditos não considerados pela fiscalização, foi por erro da própria recorrente, que deveria tê-los arguido em impugnação e não apenas em recurso voluntário, como o fez.

Diante do exposto, voto para conhecer parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède