



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10283.721463/2009-80  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3301-008.943 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 20 de outubro de 2020  
**Recorrente** OLIVEIRA ENERGIA GERACAO E SERVICOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

ÔNUS DA PROVA. ELEMENTO MODIFICATIVO OU EXTINTIVO DA AUTUAÇÃO.

Cabe ao contribuinte comprovar a existência de elemento modificativo ou extintivo da autuação. Assim, depois de realizado o lançamento com base nos dados fornecidos por ele próprio, torna-se dever deste apresentar as provas e fazer a demonstração pontual dos erros em que porventura teria incorrido a Fiscalização.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

ÔNUS DA PROVA. ELEMENTO MODIFICATIVO OU EXTINTIVO DA AUTUAÇÃO.

Cabe ao contribuinte comprovar a existência de elemento modificativo ou extintivo da autuação. Assim, depois de realizado o lançamento com base nos dados fornecidos por ele próprio, torna-se dever deste apresentar as provas e fazer a demonstração pontual dos erros em que porventura teria incorrido a Fiscalização.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Ari Vendramini, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Marco Antonio Marinho Nunes, Salvador Cândido Brandão Junior, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Semíramis de Oliveira Duro, Breno do Carmo Moreira Vieira e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

## Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Trata o presente processo de auto de infração lavrado contra a pessoa jurídica acima identificada, em que foram lançados créditos de PIS/Pasep e a Cofins relativos aos períodos de apuração citados, nos valores respectivos de R\$ 207.754,23 e R\$ 974.604,70 (incluídos o principal, multa proporcional e juros de mora).

2. Segundo a Fiscalização, a empresa, tributada pelo Lucro Real, auferiu receitas de vendas de mercadorias e prestação de serviços durante o ano de 2005, tendo apurado as contribuições incidentes sobre as receitas relativas aos serviços pelo regime cumulativo, conforme Dacon e livros contábeis analisados.

3. Intimada a prestar esclarecimentos sobre o procedimento adotado, a interessada informou estar seguindo o disposto no art. 10, XI, da Lei n.º 10.833, de 2003, que manteve o regime cumulativo para as receitas referentes a contratos firmados anteriormente a 31.10.2003, *“de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços contratados com pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, bem como os contratos posteriormente firmados decorrentes de propostas apresentadas, em processo licitatório, até aquela data”*.

4. Ocorre que, segundo a Autoridade Fiscal, somente um dos contratos apresentados pela empresa foi firmado anteriormente à data referida, sendo que em data posterior à mesma foi feito termo aditivo alterando vigência e valores do mesmo, hipótese vedada pelo art. 4º da IN SRF n.º 658, de 2006.

5. Dessa forma, sendo inválidos os contratos para a manutenção no regime cumulativo, foi feito novo cálculo para determinar as contribuições devidas no regime não cumulativo, sendo retificado o Dacon apresentado, mantidas as demais informações, inclusive no que diz respeito aos créditos.

6. Cientificada em 22.12.2009 (fls. 05 e 15), a interessada apresentou impugnação na qual:

a) Alega haver adotado o procedimento por desconhecimento da legislação de regência;

b) Assevera: *“(...) o Agente Fiscal limitou-se apenas em apurar os débitos do PIS/COFINS não-cumulativo, deixando de considerar as situações que geram direito a crédito em favor da Impugnante, ou seja, apenas identificou o ‘saldo a pagar’ em virtude da diferença de alíquotas”*;

c) Em virtude disso, entende que o *“Auto de Infração contém erro material insanável, uma vez que os lançamentos foram pautados em base de cálculo incorreto, o que o torna o lançamento tributário totalmente nulo”*;

d) *“Apenas para elucidar a questão, em razão da Impugnante ter equivocadamente segregado as receitas para efeito de apuração do PIS/COFINS – dando tratamento cumulativo para os serviços e não cumulativo para as vendas, a mesma descontou créditos pelo método de rateio proporcional, somente no que tange os custos, despesas e encargos vinculados as vendas, em atenção ao parágrafo 7º, do artigo 3º, da Lei n. 10.833/03”;*

e) *“Pelo simples fato do Agente Fiscal ter apenas agregado a receita dos serviços na receita das vendas, deixando de descontar os créditos decorrentes da não cumulatividade sobre os custos, despesas e encargos vinculados aos serviços, com a lavratura do presente Auto de Infração está sendo exigido tributo de forma contrária a Lei, o que indubitavelmente afronta o disposto no inciso 1, do artigo 150, da Constituição”;*

f) Por esses motivos, prossegue, *“a presente autuação contém erro material insanável, devendo ser totalmente anulada”;*

g) Destaca a possibilidade de aproveitamento dos créditos referentes aos insumos aplicados na prestação de serviços, procurando demonstrar aqueles não aproveitados, citando Soluções de Consulta nesse sentido;

h) Requer a realização de diligência para apuração dos créditos a que tem direito, alegando não ser mais possível alterar as informações do Dacon e tendo em vista os citados erros cometidos pela Fiscalização.

i) Ao final, solicita:

*“Ante ao exposto requer OLIVEIRA ENERGIA GERAÇÃO E SERVIÇOS LTDA., que seja acolhida a alegação preliminar, ante a presença de vícios materiais insanáveis, anulando-se o presente Auto de Infração, em virtude do Agente Fiscal não ter escriturado os créditos vinculados aos custos, despesas e encargos oriundos da prestação de serviços, na forma das Leis ns. 10.637/02 e 10.833/03 que tratam do PIS/COFINS não cumulativo, que acarretou no lançamento de tributo indevido. Caso não seja este o entendimento adotado por Vossa Senhoria, requer a Impugnante que seja deferido o pedido de diligência, nos termos do inciso IV, do artigo 16, do Decreto 70.235/72, de modo a determinar que o Agente Fiscal proceda à escrituração no DACON dos créditos provenientes dos custos, despesas e encargos vinculados à prestação dos serviços, nos termos das Leis ns. 10.637/02 e 10.833/03, antes de proceder ao eventual lançamento tributário de ‘saldo a pagar’, ao passo que, após o início do procedimento fiscal, qualquer retificação no DACON promovida pela Impugnante, não produzirá qualquer efeito legal.”*

7. Tendo em vista que a empresa não contestou a invalidade dos contratos para apuração das contribuições incidentes sobre a receita dos serviços na forma cumulativa, concordando com o entendimento da Fiscalização e afirmando haver adotado esse procedimento por desconhecimento, juntamente com o fato de existirem créditos não aproveitados na apuração pela forma não cumulativa, entendeu a Turma de Julgamento ser necessária a realização de diligência (fls. 325/329) para a adoção das seguintes providências:

*“a) Apurar o valor devido a título de PIS/Pasep e Cofins nos períodos do ano de 2005, verificando a possibilidade da existência dos créditos inerentes às atividades de prestação de serviços, podendo, para tal, intimar a impugnante a apresentar esboço de retificadoras de seus Dacon (tal qual feito pela Fiscalização), juntamente com os documentos comprobatórios da existência dos referidos créditos;”*

8. Em atendimento, a Unidade, após intimar a empresa a apresentar os documentos necessários, emitiu o Termo de Encerramento de fl. 395, do qual tomou ciência a interessada em 22.12.2011. No documento, a fiscalização anexa planilhas demonstrativas dos créditos (fl. 336) e da apuração das contribuições (fls. 337/338), além de esboço de Dacon retificador elaborado pela empresa (fls. 339/394). A empresa não se manifestou acerca do resultado da diligência, sendo o processo devolvido para julgamento.

A 3ª Turma da DRJ/BEL, acórdão n.º 01-25.411, deu parcial provimento à impugnação: “*CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. Apurada a contribuição na forma não cumulativa, caberá o aproveitamento dos créditos a que tem direito o contribuinte*”. Assim, a decisão de piso manteve apenas os créditos lançados (principal + multa de ofício) de R\$ 12.984,04 (PIS/Pasep) e R\$ 102.245,91 (COFINS), de fevereiro a maio de 2005, que tiveram valores a pagar de contribuição maiores do que os créditos apurados.

Em recurso voluntário, a empresa sustenta, em síntese, que tem saldo credor suficiente para “cobrir” todos os valores em aberto que tiveram a exigência mantida pela DRJ. E, ao final, requer o provimento do recurso.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos legais de admissibilidade, devendo ser conhecido.

A diligência determinada pela DRJ levantou os créditos da não-cumulatividade relacionados à prestação de serviços da empresa, tendo como resultado a existência de saldo a pagar a título de PIS/Pasep e COFINS nos meses de fevereiro a maio de 2005, e saldo credor nos demais períodos do ano. Dessa forma, a decisão de piso, com apoio nas planilhas de fls. 337 e 338, cancelou o auto de infração em relação aos meses em que houve saldo credor, manteve, por conseguinte, a exigência dos meses em que o valor devido das contribuições foi superior a todo o crédito apurado.

Insurge-se a Recorrente contra essa planilha da diligência fiscal, por entender ter saldos credores de PIS e COFINS desconsiderados: PIS no valor de R\$ 99.111,50 e R\$ 458.396,00 de COFINS, suficientes para cobrir os meses para os quais foi mantido o lançamento.

Por isso, requer a reforma do acórdão recorrido, já que desconsiderou o saldo credor acumulado nas competências de janeiro, junho, julho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2005, que representa o crédito total de R\$ 557.507,50, suficiente para quitar os débitos mantidos nos períodos de fevereiro, março, abril e maio do mesmo exercício. Acrescenta que:

Após a aplicação da Taxa SELIC, os débitos mantidos pela DRJ de Belém perfazem o montante de R\$ 173.460,19, sendo que o saldo credor acumulado no exercício de 2005 corresponde à importância de R\$ 557.507,50, conforme planilha de folhas 337/338, na qual foi pautado o acórdão n.º 01-25.411, ora atacado.

Nesse contexto, considerando a Taxa SELIC acumulada até dezembro de 2012, a Recorrente no exercício de 2005, após a quitação por meio de compensação dos débitos mantidos pela DRJ de Belém, possui saldo credor de PIS/COFINS, correspondente ao montante de R\$ 384.047,31.

Logo, deve ser reconhecido o saldo credor da Recorrente na forma consignada na planilha de folhas 337/338, no valor de R\$ 557.507,50 e, após a compensação dos débitos mantidos pela DRJ de Belém, deve ser assegurada a manutenção do saldo remanescente, que deverá ser utilizado para quitação de débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, vencidos ou vincendos.

Entendo que o “cálculo” proposto pela Recorrente não tem amparo legal. Explico.

As planilhas da diligência replicadas abaixo decorrem do esboço da DACON RETIFICADORA, relativamente ao ano de 2005, considerando todos os créditos do PIS e da COFINS, confirmados pela fiscalização, em função dos registros contábeis e dos documentos comprobatórios analisados.

Observa-se que os saldos foram reconstruídos, considerando todo o crédito da não-cumulatividade, o de estoque, importação, pago, retido e os saldos anteriores:

#### DEMONSTRATIVO APURAÇÃO PIS NÃO CUMULATIVO 2005

##### P I S

MÊS	RECEITA	Pis Devido	Credito Pis						Saldo Anterior	Total Credito	Pis a Recolher
			Base Cal.Credito	Credito Pis	Pis S/Estoque	Pis Importação	Pis Pago	Pis Retido			
JANEIRO	1.435.814,19	23.690,93	686.889,46	11.333,68	522,98	959,17	416,43	5.004,93	5.854,59	24.091,78	(400,84)
FEVEREIRO	1.315.126,73	21.699,59	585.050,12	9.653,33		995,58	180,10	4.972,08	400,84	16.201,93	5.497,66
MARÇO	1.193.580,55	19.694,08	655.132,24	10.809,68		2.965,69		4.567,30		18.342,67	1.351,41
ABRIL	1.225.384,31	20.218,84	589.973,75	9.734,57		4.797,84		4.559,91		19.092,32	1.126,52
MAIO	1.513.184,63	24.967,55	736.420,31	12.150,94		2.091,38		5.943,04		20.185,36	4.782,19
JUNHO	1.158.953,41	19.122,73	857.660,83	14.151,40		2.330,74		4.525,44		21.007,58	(1.884,85)
JULHO	1.247.693,46	20.586,94	751.598,03	12.401,37		7.789,77		4.550,11	1.884,85	26.626,10	(6.039,16)
AGOSTO	1.741.309,66	28.731,61	626.112,21	10.330,85		14.754,88		8.544,86	6.039,16	39.669,75	(10.938,14)
SETEMBRO	1.231.990,00	20.327,84	813.272,14	13.418,99		7.880,46		5.028,51	10.938,14	37.266,10	(16.938,27)
OUTUBRO	754.332,79	12.446,49	1.192.567,49	19.677,36		8.576,03		1.633,30	16.938,27	46.824,96	(34.378,47)
NOVEMBRO	3.629.411,01	59.885,28	1.710.516,87	28.223,53		3.783,63		19.704,62	34.378,47	86.090,25	(26.204,97)
DEZEMBRO	3.895.157,16	64.270,09	1.119.711,78	18.475,24		1.953,60		19.963,08	26.204,97	66.596,89	(2.326,80)
<b>Total</b>	<b>20.341.937,90</b>	<b>335.641,98</b>	<b>10.324.905,23</b>	<b>142.154,41</b>	<b>522,98</b>	<b>55.112,14</b>	<b>55.112,14</b>	<b>88.997,18</b>	<b>102.639,29</b>	<b>389.426,00</b>	

#### DEMONSTRATIVO APURAÇÃO , COFINS NÃO CUMULATIVO 2005

##### COFINS

MÊS	RECEITA	Cofins Devido	Credito Cofins						Saldo Anterior	Total Credito	Cofins a Recolher
			Base Cal.Credito	Credito Cofins	Cofins S/Estoque	Cofins Importação	Cofins Pago	Cofins Retido			
JANEIRO	1.435.814,19	109.121,88	686.889,46	52.203,60	2.413,73	4.418,00	1.879,02	23.099,66	27.056,90	111.070,91	(1.949,03)
FEVEREIRO	1.315.126,73	99.949,63	585.050,12	44.463,81		4.585,74	824,66	22.948,05	1.949,03	74.771,29	25.178,34
MARÇO	1.193.580,55	90.712,12	655.132,24	49.790,05		13.658,29		21.079,86		84.528,20	6.183,92
ABRIL	1.225.384,31	93.129,21	589.973,75	44.838,01		22.099,15		21.045,74		87.982,90	5.146,31
MAIO	1.513.184,63	115.002,03	736.420,31	55.967,94		9.633,01		27.429,41		93.030,36	21.971,67
JUNHO	1.158.953,41	88.080,46	857.660,83	65.182,22		10.741,95		20.886,63		96.810,80	(8.730,34)
JULHO	1.247.693,46	94.824,70	751.598,03	57.121,45		35.880,14		21.000,52	8.730,34	122.732,45	(27.907,75)
AGOSTO	1.741.309,66	132.339,53	626.112,21	47.584,53		67.961,87		39.437,81	27.907,75	182.891,96	(50.552,42)
SETEMBRO	1.231.990,00	93.631,24	813.272,14	61.808,68		36.297,86		23.208,52	50.552,42	171.867,48	(78.236,24)
OUTUBRO	754.332,79	57.329,29	1.192.567,49	90.635,13		39.501,68		7.538,32	78.236,24	215.911,37	(158.582,08)
NOVEMBRO	3.629.411,01	275.835,24	1.710.516,87	129.999,28		17.427,61		90.944,39	158.582,08	396.953,36	(121.118,13)
DEZEMBRO	3.895.157,16	296.031,94	1.119.711,78	85.098,10		8.998,40		92.137,31	121.118,13	307.351,94	(11.319,99)
<b>Total</b>	<b>20.341.937,90</b>	<b>1.545.987,28</b>	<b>10.324.905,23</b>	<b>784.692,80</b>		<b>271.203,70</b>	<b>2.703,68</b>	<b>410.756,22</b>	<b>474.132,89</b>	<b>1.943.489,29</b>	

Nos termos dos art. 1º a 3º da Lei n.º 10.833/2003 e Lei n.º 10.867/2002, as contribuições são apuradas com receita e crédito mês a mês.

Dessa forma, janeiro de 2005 teve saldo credor que fora levado para a apuração de fevereiro de 2005 como saldo anterior, entretanto, o valor a pagar das contribuições foi maior que o somatório de todo o crédito, por isso a manutenção do auto de infração. Por sua vez, março, abril e maio não tiveram cobertura de crédito, por isso também mantido o auto de infração para esses meses.

Ressalte-se que a apuração das contribuições segue a regra da não-cumulatividade, nos termos das Leis de Regência. Então, o “desconto” dos períodos com saldo a pagar nos saldos credores posteriores não atende ao princípio da não-cumulatividade (art. 195, § 12, CF).

Por sua vez, a compensação tributária tem fundamento no art. 170 do CTN, com as regras procedimentais disciplinadas pelo art. 74 da Lei n.º 9.430/96. Logo, a apuração das contribuições não segue a lógica apenas aritmética de se tomar todo o crédito do ano de 2005 e deles descontar todos os valores em aberto.

Em suma, não há reparos a serem feitos na decisão de piso.

### **Conclusão**

Do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora