



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

**Processo n°** 15374.724370/2009-10  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-001.934 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 30 de janeiro de 2013  
**Matéria** COFINS  
**Recorrente** PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/03/2006 a 30/03/2006

PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO EXPRESSAMENTE IMPUGNADA. Defesa 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. A alegação trazida apenas em sede de Recurso Voluntário, quando não existe nenhum fato ou prova nova, ou qualquer outra razão que tivesse impedido a apresentação clara e expressa do argumento no momento inicial da defesa (Manifestação de Inconformidade), não pode ser conhecida, por ocorrência da preclusão.

BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO MENSAL. AJUSTES DE VALORES PAGOS INDEVIDAMENTE. IMPOSSIBILIDADE. EXISTÊNCIA DE PROCEDIMENTO ESPECÍFICO PREVISTO PELA LEGISLAÇÃO. A base de cálculo do tributo deve guardar relação intrínseca com o fato gerador. Sendo este o faturamento mensal, a base de cálculo não pode ir além do valor do faturamento devido no mês da ocorrência do fato gerador. Nenhum ajuste, derivado de valores pagos ou não, em outros meses, pode ser promovido. Há previsão legal específica que estabelece a forma adequada do contribuinte requerer a restituição de valores pagos a maior ou indevidamente. Não há autorização legal para realizar ajustes em bases de apuração de competências distintas daquela em que se deu o pagamento a maior ou indevido. O ajuste ofende, ainda, a própria hipótese de incidência tributária do tributo.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **3ª câmara / 2ª turma ordinária** da terceira **SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora.

Fez sustentação oral: Victor Soares da Silva Cereja, OAB/RJ 168314

*(assinado digitalmente)*

WALBER JOSÉ DA SILVA

Presidente

*(assinado digitalmente)*

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Walber José da Silva (Presidente), Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Fabiola Cassiano Keramidas, Alexandre Gomes, Gileno Gurjão Barreto, José Antonio Francisco.

## **Relatório**

Trata-se de Pedido de Restituição de crédito de COFINS, relativo à competência janeiro de 2004, cumulado com Declaração de Compensação do referido crédito, com COFINS apurada em março de 2006 (fl.03/07).

A Recorrente promoveu recolhimento de COFINS, sob o código 2172, relativa ao mês de janeiro de 2004, no valor total de R\$ 63.626.689,61, conforme extratos de pagamento de fls. 107/112. A empresa também recolheu COFINS, sob o código 6840, R\$ 12.299.284,56, conforme mostra extrato de fls. 117.

Na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF originalmente entregue em 14/05/2004 (fl. 113), a contribuinte informou, para o mês de janeiro de 2004, COFINS devida (cód. 2172) no montante de R\$ 63.626.689,61. Em 17/02/2006, a Recorrente apresentou DCTF retificadora (fls. 114), reduzindo o valor da referida COFINS devida sob o código 2172, para R\$ 41.479.154,19, bem como reduziu o montante da COFINS devida sob o código 6840, para R\$ 8.860.931,12.

O Pedido de Restituição objeto dos autos refere-se apenas à redução do valor da COFINS recolhida sob o código 2172, no valor original de R\$ 22.147.535,42 (atualizado, até a data da compensação, para a quantia de R\$ 29.976.689,19).

Após a apresentação da DCOMP a Recorrente foi intimada a apresentar justificativa para a retificação promovida em sua DCTF, bem como comprovação documental da redução do débito de COFINS da competência janeiro de 2004 (fls. 16/17).

A Recorrente apresentou esclarecimentos no sentido de que a COFINS era recolhida com base em estimativa, pois o balancete da empresa somente era encerrado no dia 20 do mês seguinte ao da ocorrência do fato gerador, sendo que o recolhimento era devido no dia 15 daquele mês. Apresentou, também, uma série de documentos, conforme intimação recebida (fls. 21/85).

Houve nova intimação para apresentação de planilha de apuração da base de cálculo da COFINS, de acordo com modelo apresentado pela Receita Federal (que teria sido utilizado em outros processos de compensação da empresa), demonstrando os ajustes extra contábeis efetuados pela Recorrente (receitas de exportação, devoluções, descontos e liminares – fls. 86).

Foram apresentados pela Recorrente novos documentos, inclusive a planilha no modelo solicitado (fls. 102/106), além de reiterada a informação de que a base de cálculo utilizada no recolhimento foi estimada, sendo o ajuste na DCTF fruto das diferenças apuradas entre a COFINS realmente devida, e aquela recolhida, quando do encerramento do balancete relativo ao mês de janeiro de 2004.

Sobreveio o Despacho Decisório (fls. 129), que acatou o Parecer Conclusivo nº 12/2011 (fls. 123/127), que reconheceu apenas parte do crédito pleiteado, homologando parcialmente a compensação efetuada pela Recorrente. Foram aceitos os ajustes extra contábeis da empresa, devido ao volume de suas operações. Contudo, a autoridade fiscal entendeu por afastar reduções da base de cálculo da COFINS realizadas em função de apuração de valores negativos, indicados nos balancetes da empresa, que no entender da Delegacia não poderiam impactar/reduzir a base de cálculo da contribuição, pois esta não advém de ajustes entre receitas positivas e negativas, mas sim apenas refere-se a receitas auferidas (sem reduções das perdas sofridas). Dentre os ajustes negativos que foram desconsiderados estão os das contas de: Naftas Nacionais, Frete de Cabotagem, Receitas Operacionais, Receitas de Resultados Financeiros, Variações Monetárias Ativas, dentre outros.

Assim, foi deferida a restituição do valor de R\$ 1.390.178,57, homologando-se a compensação efetuada até este limite. Determinou-se, ainda, a remessa para cobrança do valor restante, considerado não compensado, no montante de R\$ 28.095.082,50.

Foi apresentada Manifestação de Inconformidade (fls. 132/135), na qual a Recorrente apresentou os seguintes argumentos, pleiteando o deferimento total do direito creditório:

- em relação à divergência no valor de “Frete de cabotagem” o valor que foi reduzido da base de cálculo da COFINS, de janeiro de 2004, corresponde a quantias que foram indevidamente incluídas na base da contribuição, anteriormente, e ajustados nesta competência;
- em relação à conta “3540-013 - Receitas Financeiras Coligadas”, que foi efetuado um ajuste em determinado contrato de mútuo (Petrobrás x Termonio), no valor total de R\$ 657.511.834,35, sendo que R\$ 344.375.339,70 refere-se ao exercício de 2003 e R\$23.132.149,30 ao mês de janeiro de 2004, porém ambos foram ajustados na competência janeiro de 2004;

- apresenta uma planilha correspondente à diferença entre COFINS recolhida e devida, indicando crédito a ser restituído no valor de R\$ 22.380.595,46.

Anexa, ainda, documentos que comprovariam suas alegações: o Balancete competência janeiro de 2004, demonstrativo dos ajustes contábeis referentes ao mútuo mencionado, planilha demonstrativa da exportação de serviços, planilha de exportação mensal e demonstrativo da apuração COFINS janeiro e do valor devido (Docs. fls. 136/197).

A DRJ julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, mas alterou o valor do crédito reconhecido, por entender que houve erro na apuração do valor (Fls. 271/278). A decisão fundamenta-se nos seguintes argumentos:

- em relação ao valor de “Frete de Cabotagem” que a Recorrente alega ser um ajuste de valores tributados indevidamente em períodos anteriores, além de não haver comprovação de que tais receitas se referem a exportações, a maneira adequada de recuperar tributo indevidamente recolhido não é através de ajustes nas competências seguintes, mas sim via pedido de restituição da quantia paga a maior ou indevidamente;

- em relação às diferenças apontadas pela fiscalização relativamente às contas 3519099 – “Outras Receitas/despesas Operacionais”, 3540013 – “Receitas Financ. Coligadas” e 3540014 – “Rec. Financ. Endosso Tit. P/ Subsid”, embora a contribuinte tenha apresentado defesa apenas em relação à conta de “Receitas Financeiras Coligadas”, por se tratar de inclusão na base de cálculo de valores que não haviam sido declarados/constituídos pelo próprio contribuinte, trata-se de lançamento de COFINS, nos termos do artigo 142 do CTN. Contudo, por se tratar de receitas financeiras/outras receitas, cuja inconstitucionalidade da incidência da COFINS já foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, tais valores não poderiam ter sido constituídos, razão pela qual necessário ajuste na base de cálculo aplicada pelo Parecer Conclusivo nº 12/2010, para exclusão dos valores relativos a estas contas, cuja natureza é de “outras receitas”.

Em relação ao ajuste determinado pela DRJ, consta assim retratado no acórdão recorrido, *verbis*:

*“Conforme tabela acima, a alteração promovida pela autoridade fiscal na base de cálculo apurada sobre “outras receitas” corresponde a um acréscimo de receitas financeiras no valor de R\$ 372.395.131,50. A diferença apontada deve ser excluída da base de cálculo sobre as demais receitas apurada no Parecer para fins de cálculo da contribuição devida e do crédito decorrente de pagamento a maior. O quadro abaixo demonstra os ajustes a serem efetuados:*

*(...)*

*Tendo em vista todos os fundamentos expostos, Voto no sentido de julgar improcedente a Manifestação de Inconformidade, reconhecendo, contudo, o direito creditório no valor de **R\$ 11.171.853,95** e homologar a compensação declarada, até o limite do crédito reconhecido.”*

Em seu Recurso Voluntário (fls. 285/ 298) a Recorrente alega, em síntese:

- nulidade da decisão da DRJ porque não aponta o dispositivo legal que indicaria a ofensa ao regime de competência, perpetrada pela contribuinte, quando requereu a compensação no mês de Janeiro/04 dos valores que foram tributados indevidamente em competências anteriores, relativamente ao “Frete de Cabotagem”;

- em relação ao valor negativo da nafta, o sinal negativo que acompanhou a indicação do valor da planilha não reduziu a base de cálculo da COFINS, mas apenas indicava o não auferimento da receita, e que aquele valor não teria sido considerado na apuração da contribuição. De toda forma, a venda de nafta às centrais petroquímicas não é tributada, razão pela qual se utilizou a alíquota zero sobre tais valores. Informa, ainda, que já constava nos autos planilha contendo a indicação deste valor, e, portanto, não procede a alegação da DRJ de que a questão da nafta não fora tratada pela Recorrente;

- em relação ao valor do frete, corresponde a valor de crédito derivado de recolhimento indevido na competência dezembro/03, compensado na apuração de janeiro/04, e que como o crédito existe não poderia ser tolhido o direito da contribuinte de compensá-lo.

Anexou ao Recurso uma série de documentos (fls. 297/313), em especial planilha indicativa da “isenção” da COFINS sobre a nafta.

Vieram-me então, os autos para decisão.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Fabiola Cassiano Keramidas, Relatora

O recurso é tempestivo, atende aos requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele conheço.

**Cinge-se a controvérsia à questão da restituição e compensação de COFINS que foi recolhida pela Recorrente, a maior, no mês de janeiro de 2004.**

Segundo a Recorrente a divergência entre o valor efetivamente devido e o valor pago decorre do fato de apurar a contribuição devida sobre uma base estimada. Posteriormente, ao constatar qual teria sido sua receita tributável efetiva, promove o pedido de restituição dos valores pagos a maior.

O valor da restituição pleiteada foi sensivelmente reduzido pelo Despacho Decisório, posteriormente reformado pela DRJ que entendeu por autorizar a restituição de valores que se referiam a receitas financeiras/outras receitas, em virtude da declaração de inconstitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal, quanto à incidência da COFINS sobre este tipo de receita.

Assim, o mérito do Recurso Voluntário limita-se à discussão de dois tipos de receitas objeto dos cálculos da COFINS da competência janeiro de 2004: (i) receitas de nafta e (ii) receitas de frete de cabotagem.

Preliminarmente a Recorrente alega a nulidade da decisão da DRJ, na medida em que não teria indicado o fundamento para questionar os procedimentos adotados pela contribuinte, em relação justamente aos valores de frete de cabotagem, ao alegar que houve ofensa ao regime de competência.

Neste ponto, observa-se que as autoridades fazendárias, assim como a DRJ, questionaram os procedimentos adotados pela Recorrente, quais sejam: por ter promovido recolhimento a maior de COFINS sobre uma base (super)estimada, correspondente a receita de frete de cabotagem não recebida efetivamente, em dezembro de 2003, a Recorrente reduziu, do valor de frete de cabotagem auferido em janeiro de 2004, o valor que havia computado a maior em dezembro de 2003. Vale dizer, promoveu uma compensação entre a base de cálculo (a maior) da COFINS de dezembro de 2003, com a base de cálculo da COFINS de janeiro de 2004.

Em seu acórdão a DRJ afirma que, *verbis*:

*“Cumpre esclarecer ainda, que o procedimento de ajuste alegado fere o regime de competência que deve ser observado na apuração da COFINS e, por esta razão, não pode ser acatado. Na hipótese de ocorrência, em um determinado mês, de tributação indevida de receitas isentas ou fora do campo de incidência da COFINS, cabe ao contribuinte formalizar pedido de restituição/declaração de compensação da parcela da contribuição supostamente paga a maior, não sendo cabível o ajuste pretendido, consistente na exclusão de receitas que não se referem ao próprio período de apuração.”*

Da análise da argumentação apresentada pela DRJ constata-se que o que foi apontado como erro, cometido pela recorrente, é o fato de ter promovido um ajuste de base de cálculo, envolvendo períodos de apuração (fatos geradores) distintos, promovendo uma verdadeira compensação de base de incidência, que não é permitida pela legislação vigente.

Parece-me claro que a alegada ofensa ao regime de competência, a que se refere a DRJ, configura-se pela própria confusão entre a base de cálculo de dezembro de 2003 e a competência de janeiro de 2004, perpetrada pela Recorrente, o que conduz à conduta vedada, qual seja, a compensação de bases com vistas a recuperar tributo recolhido a maior.

Ademais, a restituição de tributo pago a maior ou indevidamente deve respeitar procedimento específico, o qual está previsto na legislação. Ainda, tal procedimento não contempla a possibilidade de compensação de bases de cálculo correspondentes a fatos geradores distintos, aí está a ilegalidade cometida pela Recorrente.

Assim, a alegada preterição de direito que poderia levar à nulidade da decisão parece-me não estar presente, ainda que não tenha sido citado dispositivo legal específico vedando o procedimento da forma como realizado pela Recorrente. É que não existe opção para o procedimento de compensação, existe uma única forma legal (pedido de restituição/compensação) que não foi utilizada pela Recorrente.

Registra-se que a Recorrente procedeu da forma adequada (pedido de restituição/compensação) em relação ao valor supostamente recolhido a maior, não havendo qualquer justificativa válida para deixar de proceder assim em relação às quantias recolhidas a maior em dezembro de 2003.

No que se refere à **discussão relacionada à nafta**, a Recorrente alega que a afirmação contida no acórdão da DRJ, no sentido de que, não apresentou contestação – razão pela qual, não há discussão sobre o tema – é falsa, pois teria, no curso da fiscalização apresentado determinadas planilhas que contemplam os valores referentes às operações realizadas com estes produtos.

Ocorre que, de fato, não há nos autos nenhum argumento ou esclarecimento, trazido pela Recorrente, para contrapor as conclusões dos agentes fiscais, que incluíram na base de apuração da COFINS os valores de nafta indicados nas mencionadas planilhas constantes dos autos.

Apenas agora, por meio de seu Recurso Voluntário, é que a Recorrente manifesta-se pela inadequação da inclusão dos valores de nafta na apuração da COFINS de dezembro de 2003, apresentando argumentos para sustentar seu posicionamento. Contudo, em momento algum do processo foi apresentado qualquer esclarecimento, ou mesmo os esclarecimentos que constam do Recurso sob análise. Neste sentido, a legislação – em especial o Decreto nº 70.235/72 - é clara ao determinar que a matéria não contestada expressamente será considerada não impugnada, *verbis*:

*“Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.”*

Diante do que consta dos autos, entendo que a DRJ estava correta ao entender que em relação a este tema a Recorrente não apresentou contestação. Afinal, as planilhas que alegadamente já se encontravam nos autos, não trouxeram nenhum esclarecimento que permitisse chegar aos argumentos ora apresentados. E mais, foram as próprias planilhas em questão que levaram a autoridade fazendária a negar o direito creditório sobre tais valores, incluindo-os na base de cálculo da COFINS devida em janeiro de 2003, e determinado que a contribuição seria sobre eles devidos. Talvez se a Recorrente tivesse trazido seus argumentos, oportunamente, em Manifestação de Inconformidade, estes pudessem ser analisados e, eventualmente, providos. No entanto, ao deixar de fazê-lo, impediu sua análise destes por este Conselho, razão pela qual, de se reconhecer sua preclusão, mantendo-se as conclusões anteriores.

Em relação ao **frete de cabotagem**, de acordo com argumentos apresentados no Recurso Voluntário, a Recorrente promoveu a compensação de valores que integraram indevidamente a base de cálculo de dezembro de 2003, com a base de cálculo de janeiro de 2004.

A Recorrente alega que haveria um “saldo negativo” de COFINS, apurado em janeiro de 2004, que foi composto por um “saldo negativo” (de base) de frete de cabotagem. Este “saldo negativo”, contudo, foi apurado porque na apuração da base de cálculo da contribuição, do mês de janeiro de 2004, foram computados valores de frete de cabotagem que haviam sido indevidamente tributados em dezembro de 2003 (incluídos indevidamente na base de cálculo da COFINS devida naquela competência). Contudo, tal procedimento (ajuste

de bases de competências distintas), executado pela Recorrente, é vedado pela legislação vigente.

O ajuste entre as bases de cálculo de dezembro de 2003 e janeiro de 2004 não possui previsão legal. Ao contrário, a legislação prevê que a base de cálculo do tributo corresponde ao fato gerador ocorrido que, no caso da COFINS, é mensal (conforme estabeleceu a Lei Complementar nº 70/91, instituidora da contribuição). A base de cálculo dimensiona o fato gerador tributário e, por isso, nenhum elemento estranho àquele fato pode vir a impactar a base de cálculo utilizada.

Portanto, não pode ser incluído ou reduzido do faturamento mensal – base de cálculo da COFINS – qualquer valor decorrente da apuração de faturamento de outro mês, seja por absoluta falta de previsão legal que permita este ajuste, seja porque a base de cálculo do tributo deve guardar referibilidade com o fato gerador (no caso, faturar mensalmente), para adequadamente mensurá-lo.

Logo, não merece prosperar o procedimento adotado pela Recorrente, devendo ser integralmente mantida a decisão recorrida.

Em face do exposto, NEGO PROVIMENTO ao recurso voluntário, para que seja mantida integralmente r. decisão proferida pela DRJ.

É como voto.

Sala das Sessões, em 30 de janeiro de 2013

*(assinado digitalmente)*

Relatora Fabiola Cassiano Keramidas