



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13502.720096/2018-54
ACÓRDÃO	3302-015.070 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BRASKEM S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2012

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. PIS/PASEP E COFINS. DESNECESSIDADE DE CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

Na apuração de tributos sob a técnica da não cumulatividade, o valor que precisa ser constituído em crédito tributário para que possa ser cobrado administrativamente e para evitar a decadência é sempre o saldo devedor mensal eventualmente apurado, e não os débitos apurados antes de desconto dos créditos do contribuinte.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar o Auto de Infração, em razão da nulidade da autuação, vencida a conselheira Marina Righi Rodrigues Lara (relatora). Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara – Relatora

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente e redator designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Marco Unaian Neves de Miranda (substituto integral),

Francisca das Chagas Lemos, José Renato Pereira de Deus e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se, na origem, de Auto de Infração lavrado contra a Recorrente para cobrança de PIS e Cofins, referentes ao 1º ao 4º trimestre de 2013.

Consta do Termo de Verificação Fiscal, as seguintes irregularidades:

- impossibilidade de retificação da Escrituração Digital de Contribuições;
- apuração indevida de créditos a partir da aquisição de produtos químicos aplicados no tratamento de água e materiais de uso/consumo;
- falta de recolhimento das contribuições sobre importações;
- apuração indevida de créditos a partir da aquisição de serviços que foram prestados em estabelecimentos estranhos ao processo industrial;
- creditamento indevido de valores relativos ao ICMS Substituição Tributária na aquisição de energia elétrica e térmica;
- apuração indevida de créditos na armazenagem de mercadoria e de fretes não relacionados com operações de venda ou aquisição de matéria prima;
- registro extemporâneo de créditos;
- erro no aproveitamento de regime especial de apuração de créditos decorrentes de encargos de depreciação e amortização;
- falta de comprovação da regularidade de créditos apropriados anos após a emissão das notas fiscais respectivas;
- falta de comprovação do recolhimento das contribuições incidentes sobre importações de insumos;
- falta de inclusão das receitas auferidas no âmbito do Reintegra;
- equívocos na classificação de operações de venda como isentas, sem incidência ou com tributação suspensa.

Inconformada, a contribuinte apresentou sua Impugnação, alegando, em apertada síntese:

- A possibilidade de retificação da EFD, após do início do procedimento fiscal, uma vez que os novos créditos não tiveram qualquer repercussão sobre as contribuições devidas no período nem sobre os PER/DCOMP apresentados;

- Os créditos do Reintegra não constituem receita;
- Que as classificações fiscais adotadas (CST 07 e 09) estavam corretas, amparadas em isenções, suspensões e benefícios legais;
- Impossibilidade de compensação de ofício;
- Que teria direito aos créditos de PIS e Cofins devidamente apurados;

A 14ª Turma da DRJ/RPO, por meio do Acórdão de nº 14-95.852, julgou procedente em parte a referida Impugnação. O referido Acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Ano-calendário: 2013 ARQUIVOS DIGITAIS. EFD-CONTRIBUIÇÕES. RETIFICAÇÃO. CONDIÇÕES.

Não produz efeito a retificação da EFD-Contribuições realizada após o início de procedimento de fiscalização ou de exame de direito creditório objeto de Pedido de Ressarcimento ou de Declaração de Compensação.

CONTRIBUIÇÕES. BASE DE CÁLCULO. RECEITAS. REINTEGRA.

O valor dos créditos apurados no âmbito do Reintegra constitui receita passível de inclusão na base de cálculo da apuração não cumulativa das contribuições até 18 de julho de 2013, data em que a legislação expressamente os excluiu do montante tributável.

CONTRIBUIÇÕES. BASE DE CÁLCULO. RECEITAS. SUSPENSÃO. REGIME DE DRAW BACK. CONDIÇÕES.

A suspensão da tributação por conta da submissão das vendas a regime de draw-back requer a comprovação do atendimento das regras aplicáveis ao sistema, sem o que as saídas devem ser submetidas à tributação normal.

Constatada o cumprimento dos requisitos formais em certas operações, restaura-se a suspensão da tributação.

CONTRIBUIÇÕES. BASE DE CÁLCULO. RECEITAS. ALÍQUOTA ZERO.

CONDIÇÕES.

Constatado que os bens vendidos estavam abrangidos por alíquota zero, afasta-se a reclassificação dos itens de receita.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Ano-calendário: 2013 ARQUIVOS DIGITAIS. EFD-CONTRIBUIÇÕES. RETIFICAÇÃO. CONDIÇÕES.

Não produz efeito a retificação da EFD-Contribuições realizada após o início de procedimento de fiscalização ou de exame de direito creditório objeto de Pedido de Ressarcimento ou de Declaração de Compensação.

CONTRIBUIÇÕES. BASE DE CÁLCULO. RECEITAS. REINTEGRA.

O valor dos créditos apurados no âmbito do Reitegra constitui receita passível de inclusão na base de cálculo da apuração não cumulativa das contribuições até 18 de julho de 2013, data em que a legislação expressamente os excluiu do montante tributável.

CONTRIBUIÇÕES. BASE DE CÁLCULO. RECEITAS. SUSPENSÃO. REGIME DE DRAW BACK. CONDIÇÕES.

A suspensão da tributação por conta da submissão das vendas a regime de draw-back requer a comprovação do atendimento das regras aplicáveis ao sistema, sem o que as saídas devem ser submetidas à tributação normal.

Constatada o cumprimento dos requisitos formais em certas operações, restaura-se a suspensão da tributação.

CONTRIBUIÇÕES. BASE DE CÁLCULO. RECEITAS. ALÍQUOTA ZERO.

CONDIÇÕES.

Constatado que os bens vendidos estavam abrangidos por alíquota zero, afasta-se a reclassificação dos itens de receita.

Impugnação Procedente em Parte

Outros Valores Controlados

Devidamente intimada da referida decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, requerendo a reforma da referida decisão, com base nos seguintes fundamentos:

- Nulidade da decisão em virtude dos vícios cometidos pelo órgão julgador, ao deixar de apreciar argumentos trazidos pela Recorrente em sua Impugnação;
- Da improcedência do lançamento fiscal por ofensa ao art. 142 do CTN;
- Da possibilidade de retificação da EFC-Contribuições após o início do procedimento de fiscalização;
- Da possibilidade de creditamento de PIS e Cofins, nos termos realizado;
- Da impossibilidade de as receitas oriundas do programa Reintegra comporem a base de cálculo do PIS/COFINS, defendendo interpretação que exclui tais valores por se tratar de benefício fiscal específico.
- Argumentou que a classificação adotada (CST 07 – isenção, CST 09 – sem incidência) estava amparada por legislação aplicável ou por regimes especiais como drawback, com documentação comprobatória. Sustentou que eventuais erros formais não implicam incidência tributária.
- Impossibilidade de realização de compensação de ofício.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Marina Righi Rodrigues Lara**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e merece ser analisado.

1. Do conhecimento

De plano, não conheço das alegações relativas ao direito creditório da recorrente, já que como muito bem delineado pela fiscalização, o lançamento de ofício realizado trata exclusivamente do reconhecimento de receitas não oferecidas à tributação.

Por preencher os requisitos de admissibilidade, conheço das demais matérias.

2. Da preliminar de nulidade do auto de Infração

Em sessão realizada no dia 20/08/2025, restei vencida em relação à preliminar de nulidade do Auto de Infração, suscitada de ofício pelo i. Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, por entender que a autoridade fiscal agiu corretamente ao realizar o lançamento ora analisado.

Conforme consignado no Termo de Verificação Fiscal, apesar das infrações à legislação tributária, não haveria, no caso concreto, **EXIGÊNCIA** de crédito tributário, tendo em vista que os créditos apurados pela não cumulatividade dos tributos foram suficientes para deduzir toda a contribuição apurada no período. Nesse sentido, o referido Termo dispõe:

Apesar das infrações à legislação tributária descritas neste termo de verificação fiscal, não haverá, no caso em foco, exigência de crédito tributário, tendo em vista que os créditos apurados pela não cumulatividade dos tributos, ora aqui analisados, foram suficientes para deduzir toda a contribuição apurada no período.

Portanto, será efetuado pela fiscalização lançamento de ofício para retificação da base de cálculo das contribuições no período de 2013, ou seja, haverá reconhecimento de receitas não oferecidas à tributação, conforme estabelece os art. 142 e 149 do CTN.

Antes de adentrar as especificações do caso concreto, cumpre destacar a diferença entre constituição e exigência do crédito tributário.

Como se sabe, a constituição do crédito, que ocorre por meio do lançamento, é obrigação da Administração Tributária, nos termos do art. 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo

tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Nas palavras de Derzi¹ “[o] lançamento, como ato administrativo privativo da Administração, configura o accertamento da pretensão fazendária, apto a torná-lo líquido, certo e exigível”. No mesmo sentido, são os ensinamentos de Schoueri²:

Assim, **o ordenamento jurídico prevê um procedimento administrativo, o lançamento, para que aquele fato jurídico seja formalmente apurado, quantificando-se o montante devido que, então poderá ser exigido do contribuinte.**

Desse modo, mediante o procedimento de lançamento, a administração tributária firma sua pretensão, aplicando o direito no caso concreto para confirmar se há dívida tributária e, havendo-a, estabelecer quem deve pagar, quanto deve pagar e a que título o deve. Assim, uma vez lançado o tributo, estará estabilizada a relação jurídica tributária: **certificam-se os elementos da dívida tributária, antes incertos, a qual, por isso, passa a ser exigível.**

Nesse sentido, é certo que, apenas após a apuração do tributo devido e a constituição formal do crédito é que surge a possibilidade de exigir o valor devido pelo contribuinte. Dito de outro modo, a exigência do crédito tributário somente se materializa após a apuração do tributo devido e constituição do crédito tributário.

Como mencionado, a fiscalização identificou irregularidades decorrentes da **omissão de receitas**, circunstância que impõe a constituição do crédito tributário, a ser necessariamente formalizada por meio de **lançamento de ofício e Auto de Infração**, com o objetivo de refletir corretamente a base de cálculo das contribuições devidas.

No entanto, quando se trata especificamente das contribuições ao **PIS e à Cofins no regime da não cumulatividade**, instituído pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, podem surgir equívocos interpretativos relevantes. Isso porque, de acordo com os arts. 2º e 3º desses diplomas legais, do valor apurado a título de contribuição devida é possível **descontar os créditos** expressamente autorizados pela legislação.

É justamente nesse ponto que se verifica a confusão. O **desconto dos créditos**, apesar de se tratar de operação **meramente escritural**, não pode ser confundido com o momento de apuração do tributo devido e de constituição formal do crédito tributário. A lei é clara ao dispor, em seu art. 1º, que o **fato gerador** das contribuições é a **receita bruta** auferida

¹ BALEEIRO, Misabel Abreu Machado Derzi; BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1186

² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 661

pela pessoa jurídica. Somente após a determinação do valor devido — decorrente da ocorrência do fato gerador — é que a legislação permite o desconto por meio de créditos admitidos.

Assim, o lançamento do crédito tributário deve sempre partir da receita omitida, representativa da materialização do fato gerador. O abatimento de créditos, por sua vez, constitui etapa subsequente ao eventual lançamento realizado, voltada à apuração do montante final a ser exigido/cobrado do contribuinte, não interferindo no ato constitutivo do crédito tributário em si.

Em resumo, o **aproveitamento de créditos no regime da não cumulatividade** constitui mera operação **escritural**: os créditos autorizados pelas hipóteses legais são descontados do valor da **contribuição já apurado mensalmente**, reduzindo **diretamente o montante do tributo a pagar**.

Diante desse cenário, é plenamente possível que o lançamento constitua regularmente o crédito tributário — reconhecendo a ocorrência do fato gerador, delimitando a base de cálculo e quantificando o tributo — sem que disso decorra, necessariamente, a **exigência de pagamento adicional**, quando os créditos apurados forem suficientes para absorver integralmente o valor calculado. Nessas hipóteses, há constituição válida do crédito, mas não sua exigência, justamente porque inexistente valor suplementar a ser recolhido.

Portanto, a ausência de exigibilidade não afasta a legitimidade do lançamento nem acarreta nulidade do Auto de Infração. Ao contrário, traduz a própria lógica do regime da não cumulatividade: reconhece-se a infração, constitui-se o crédito tributário e promove-se a recomposição da escrita fiscal. No entanto, o crédito constituído não gera cobrança efetiva em virtude do desconto integral dos créditos legítimos do contribuinte.

Repita-se, a recomposição da escrita fiscal, tal como realizada no Termo de Verificação Fiscal, mostra-se indispensável para refletir corretamente o valor da contribuição devida. Trata-se de medida inerente à sistemática da não cumulatividade do PIS e da Cofins, que pressupõe a apuração do tributo devido, com a dedução dos créditos legítimos. Assim, somente após essa operação poderá existir eventual saldo credor sujeito a compensação ou ressarcimento.

A correta imputação dos créditos na apuração mensal é requisito prévio e essencial para a regularidade da escrita fiscal e para a eventual fruição de direitos posteriores de compensação ou ressarcimento.

Diante de todo esse cenário, entendo que não há que se falar em nulidade do Auto de Infração, devendo ser reconhecida a validade do lançamento efetuado pela autoridade fiscal.

3. Dispositivo

Ante de todo o exposto, voto por (i) conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações relativas ao direito creditório, e (ii), na parte conhecida, rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração suscitada de ofício em sessão de julgamento.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, redator designado.

Com as vênias de estilo, em que pese o voto muito bem fundamentado da Conselheira Relatora Marina Righi Rodrigues Lara, ousou dela discordar quanto à sua decisão de rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração suscitada de ofício em sessão de julgamento. Explico.

Consta do voto da ilustre Relatora os seguintes fundamentos para sua decisão:

Conforme consignado no Termo de Verificação Fiscal, apesar das infrações à legislação tributária, **não haveria, no caso concreto, EXIGÊNCIA de crédito tributário, tendo em vista que os créditos apurados pela não cumulatividade dos tributos foram suficientes para deduzir toda a contribuição apurada no período.**

Nesse sentido, o referido Termo dispõe:

(...)

Em resumo, o aproveitamento de créditos no regime da não cumulatividade constitui mera operação escritural: os créditos autorizados pelas hipóteses legais são descontados do valor da contribuição já apurado mensalmente, reduzindo diretamente o montante do tributo a pagar.

Diante desse cenário, é plenamente possível que o lançamento constitua regularmente o crédito tributário — reconhecendo a ocorrência do fato gerador, delimitando a base de cálculo e quantificando o tributo — sem que disso decorra, necessariamente, a exigência de pagamento adicional, quando os créditos apurados forem suficientes para absorver integralmente o valor calculado. Nessas hipóteses, há constituição válida do crédito, mas não sua exigência, justamente porque inexistente valor suplementar a ser recolhido.

Portanto, a ausência de exigibilidade não afasta a legitimidade do lançamento nem acarreta nulidade do Auto de Infração. Ao contrário, traduz a própria lógica do regime da não cumulatividade: reconhece-se a infração, constitui-se o crédito tributário e promove-se a recomposição da escrita fiscal. No entanto, o crédito constituído não gera cobrança efetiva em virtude do desconto integral dos créditos legítimos do contribuinte.

Repita-se, a recomposição da escrita fiscal, tal como realizada no Termo de Verificação Fiscal, mostra-se indispensável para refletir corretamente o valor da contribuição devida. Trata-se de medida inerente à sistemática da não cumulatividade do PIS e da Cofins, que pressupõe a apuração do tributo devido,

com a dedução dos créditos legítimos. Assim, somente após essa operação poderá existir eventual saldo credor sujeito a compensação ou ressarcimento.

Devo divergir em parte desse entendimento. Com efeito, no caso de tributos apurados segundo a técnica da não cumulatividade, o valor que precisa ser constituído em crédito tributário para que possa ser cobrado administrativamente e para evitar a decadência é sempre o saldo devedor mensal eventualmente apurado, e não os débitos apurados antes de desconto dos créditos do contribuinte. Vejamos.

O contribuinte deve mensalmente apurar os débitos das contribuições pelas vendas de mercadorias ou pela prestação de serviços, descontar desse valor os créditos permitidos pela legislação, e verificar o saldo resultante. Se esse saldo for credor (contribuinte possui mais créditos do que débitos), surge o direito ao pedido de ressarcimento, mediante compensação ou restituição. Contudo, se esse saldo for devedor, o contribuinte deve proceder ao recolhimento desse saldo apurado aos cofres públicos.

Essa apuração deve estar expressa na escrituração contábil da empresa e, caso o saldo mensal seja devedor, deverá estar declarado em DCTF; caso seja credor, poderá ser objeto de pedido de ressarcimento, nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430/96:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de **declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados**. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

(...)

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

Como se verifica, a DCOMP constitui o crédito tributário em relação aos débitos nela compensados, assim como a DCTF, dispensando a lavratura de Auto de Infração para sua constituição. No caso de serem identificados, durante procedimento de fiscalização, novos débitos

do contribuinte, é necessário que seja feita novamente a recomposição da escrita fiscal, exatamente como afirma a ilustre conselheira relatora.

Dessa nova recomposição, podem ocorrer duas situações: (i) pode haver uma diminuição do saldo credor objeto do pedido de ressarcimento, o que vai implicar em seu indeferimento, parcial ou total; e (ii) pode ser que, a depender do montante de novos débitos apurados, não apenas ocorra o consumo integral do saldo credor, como pode surgir saldo devedor.

No primeiro caso, mostra-se totalmente indevida a lavratura de Auto de Infração, pois o contribuinte seria duplamente penalizado: além do novo débito apurado consumir o saldo credor, ainda seria objeto de cobrança administrativa do mesmo valor, ou seja, haveria uma espécie de “cobrança” em duplicidade.

O Auto de Infração não pode simplesmente ser lavrado e não ter nenhuma consequência; sendo objeto de um processo administrativo tributário, seguirá seu rito normal até a cobrança. É uma situação diferente da autuação para fins de evitar decadência, pois nesta a exigibilidade fica apenas suspensa. O que a relatora propõe implicaria que o montante objeto da autuação não apenas fique suspenso, mas que nunca seja cobrado, pois neste caso haveria a duplicidade citada no parágrafo anterior.

No segundo caso, tendo surgido um saldo devedor, este valor precisa ser constituído em crédito tributário, mediante Auto de Infração, para que possa ocorrer a sua cobrança, tendo em vista que ele não consta nem na DCOMP e nem na DCTF.

No presente processo, os débitos que foram objeto deste Auto de Infração não foram resultado de saldos devedores, pois foram todos descontados do saldo credor que o contribuinte alegava possuir. Deve ser destacado que, na análise de pedidos de ressarcimento, a Administração Tributária deve analisar não apenas os créditos solicitados, mas também os débitos existentes.

É preciso ter em mente que o pedido de ressarcimento não se refere aos créditos apurados, **mas sim ao saldo credor**. O art. 74, §§ 2º e 5º, da Lei nº 9.430/96 determina que a compensação declarada à Receita Federal extingue o crédito tributário, porém sob condição resolutória de sua ulterior homologação, cujo prazo será de cinco anos, contado da data da entrega da DCOMP.

O presente caso se refere a análise de compensações, procedimento que não tem como ser realizado sem o devido confronto de débitos e créditos, pois é justamente o saldo resultante que determina se a compensação poderá ser homologada. A lavratura de Auto de Infração para cobrança de débitos que já foram compensados na própria escrita fiscal é indevida e penaliza em duplicidade o contribuinte.

Pelo exposto, voto por declarar a nulidade do Auto de Infração.

ACÓRDÃO 3302-015.070 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 13502.720096/2018-54

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares

DOCUMENTO VALIDADO