



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10920.001759/2006-85
Recurso Voluntário
Resolução nº **3401-002.460 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 24 de novembro de 2021
Assunto PER/DCOMP
Recorrente EMPRESA BRASILEIRA DE COMPRESSORES S A EMBRACO
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araujo Branco – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luis Felipe de Barros Reche, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Gustavo Garcia Dias dos Santos, Fernanda Vieira Kotzias, Mauricio Pompeo da Silva, Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco (Vice-Presidente), e Ronaldo Souza Dias (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão n. 10-052.056 de lavra da **2ª Turma da DRJ/POA**, que por unanimidade de votos, decidiu julgar improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório pleiteado.

No mérito, trata o presente processo de pedido de ressarcimento nº 01400.84938.070306.1.1.08-1977 relativo a créditos oriundos de PIS não-cumulativo exportação para o período do 4º trimestre de 2005, num valor de crédito de R\$ 2.060.001,21, sendo R\$ 1.841.091,22 passíveis de ressarcimento (fls. 2 a 5).

Fl. 2 da Resolução n.º 3401-002.460 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10920.001759/2006-85

Cabe inicialmente esclarecer que os créditos correspondiam a EMBRACO – CNPJ n.º 84.720.630/0001-20, que foi incorporada pela WHIRPOOL (CNPJ n.º 59.105.899/0001-86).

Com base nesse pedido de ressarcimento foram transmitidas as seguintes declarações de compensação pelo contribuinte:

DCOMP n.º 41281.11112.270406.1.3.08-0820 (fls. 6 a 9)

DCOMP n.º 27293.15041.091106.1.3.08-8100 (fls. 16 a 19)

Para a análise desse pedido de ressarcimento foi aberto o MPF n.º 08.1.80.00-2009-00024-3, tendo solicitado a DRF ao manifestante uma série de documentos como: informações contábeis da incorporada e da incorporadora, arquivo de lançamentos contábeis, arquivo de saldos mensais, tabela de plano de contas, tabela de natureza das operações, informações fiscais, notas fiscais, arquivo de fornecedores/clientes, arquivo de mercadorias/serviços, arquivo de itens de mercadorias/serviços, arquivo de notas fiscais de serviço, arquivo de exportação, cadastro de pessoas jurídicas e físicas, memorial de cálculo ou demonstrativo para apurar o crédito declarado no DACON, descrição do processo produtivo da empresa, demonstrativo da apuração de encargos de bens do ativo imobilizado que serviram de base no DACON para apuração de créditos, contrato social e alterações, informação sobre consultas fiscais e ações judiciais, entre outros.

Com base nos elementos levantados pela fiscalização foram elaborados uma série de planilhas e demonstrativos: Demonstrativo da composição das receitas obtidas no mercado externo; Valores das exportações registrados nas datas de embarque; Composição das receitas obtidas no mercado interno; Demonstrativo do cálculo da proporção das receitas no mercado interno e externo; Quadros resumos das glosas; Glosas de encargos de depreciação; Bens utilizados como insumos e suas glosas; Demonstrativos do Cálculo das Contribuições; Demonstrativos da Apuração do Crédito; e Demonstrativo da Apuração do Crédito e das Glosas Efetuadas.

Da análise desses documentos e demonstrativos foram encontradas **irregularidades** no que diz respeito à apuração dos créditos em análise, ensejando glosas que se encontram detalhadas às fls. 188 a 202. Tais inconsistências se relacionariam com os insumos considerados pela empresa com direito a crédito, mas que, no entanto, não podiam assim ser caracterizados. **As glosas foram relativas a: aquisições de materiais de limpeza e equipamentos de segurança; encargos de depreciação sobre bens do ativo imobilizado que não sejam utilizados na industrialização de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços; não inclusão no DACON de notas fiscais relativas a devoluções de compras; não retificação do DACON e da DCTF relativamente a créditos extemporâneos; e estorno de receitas de royalties.**

Diante disso, a DRF jurisdicionante emitiu o Despacho Decisório (ver fl. 201), **deferindo um crédito parcial de R\$ 1.749.785,29**, o qual não foi suficiente para compensar integralmente todos os débitos correspondentes as DCOMPs anteriormente relacionadas.

Fl. 3 da Resolução n.º 3401-002.460 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10920.001759/2006-85

Dessa forma, não haveria valor a ser ressarcido para o pedido aqui em análise, visto que o valor do crédito reconhecido foi totalmente utilizado nas compensações homologadas.

A ciência foi dada ao contribuinte em 21/03/2011 (fl. 202). O contribuinte apresentou, em 20/04/2011, **manifestação de inconformidade parcial** às fls. 204 a 224, fazendo, **em síntese**, as seguintes alegações:

- QUE do Despacho Decisório atacado e das glosas efetuadas apresenta contestação parcial relativamente ao critério para determinação dos percentuais de rateio das receitas do mercado interno e externo, para os encargos de depreciação e para os créditos extemporâneos. As demais glosas não foram contestadas.

- QUE sobre o critério utilizado para determinação dos percentuais de **rateio das receitas do mercado interno e externo**, entende pela **ilegalidade na adoção da Portaria MF nº 356/88** como fundamento para o não-reconhecimento de parte dos seus créditos. Tal Portaria estabelece a conversão das receitas auferidas em exportações para moeda local no momento da data do embarque das mercadorias, ao passo que a data que utilizou foi o momento do faturamento das receitas.

- QUE não concorda com a glosa dos encargos de **depreciação do ativo imobilizado** que não seriam utilizados diretamente no processo produtivo de bens destinados à venda pela empresa, pois entende que não se pode confundir tal hipótese de apuração de crédito com a admitida para bens utilizados como insumos no processo produtivo. Diz, que no caso da depreciação a exigência fiscal se limita o bem seja “*utilizado*” na produção de bens (fala até do conteúdo semântico da palavra “utilizar”). Exemplifica seu direito questionando a glosa de *equipamentos de informática* vinculados ao centro de custo fabril.

- QUE sobre a apropriação de créditos extemporâneos relativos a ativos produtivos e serviços de transporte eram legítimos os créditos e o procedimento adotado. Entende que a questão estaria unicamente relacionada ao cumprimento de obrigações acessórias. Argumenta que a não retificação do DACON e da DCTF não teria o condão de tornar ilegítimo o crédito apurado pelo contribuinte, sob pena de ofensa ao princípio da verdade material. Fala ter optado por lançar esses créditos não no período de suas competências, mas sim quando realizou as suas apurações. Diz que lhe é facultado o pedido de ressarcimento nos termos do § 2º, art. 5º, da Lei nº 10.637/02. Defende, que mesmo que não se pense assim, a exigência de retificação do DACON e da DCTF consubstanciaria mero cumprimento de obrigação acessória, que não teria o condão de tornar ilegítimo o crédito que apurou. Não obstante o seu equívoco, fala que tal fato não pode malferir o princípio da verdade material dos fatos. Ainda dentro desse tópico comenta que deveria se admitir a nulidade parcial do Despacho Decisório quanto ao dever da Administração Pública rever informações equivocadamente apresentadas pelo contribuinte.

POR FIM, requer a reforma do Despacho Decisório ora recorrido, a fim de que seja reconhecido integralmente o direito creditório pleiteado no pedido de ressarcimento e, por consequência, seja devidamente homologadas as demais compensações declaradas por meio dos demais PER/DCOMPs vinculados, nos exatos termos em que efetuadas.

Fl. 4 da Resolução n.º 3401-002.460 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10920.001759/2006-85

Requer, ainda, provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, sobretudo pelos documentos que seguem anexos, bem como pela juntada de outros documentos que se façam necessários.

Ao analisar a manifestação de inconformidade, a r. DRJ decidiu pela improcedência da manifestação de inconformidade em acórdão assim ementado:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

ILEGALIDADE OU INCONSTITUCIONALIDADE.

Não é competência da autoridade julgadora administrativa afastar a aplicação de dispositivos legais por alegação do contribuinte de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, salvo os casos previstos em lei.

DCOMP. HOMOLOGAÇÃO.

Eventual homologação tácita não libera para o contribuinte o crédito que fora utilizado na compensação, pois foram usados diretamente para proceder ao encontro de contas, conforme a própria vontade manifesta do contribuinte, ainda mais quando houve homologação expressa. Igualmente se reconhece a impossibilidade do Fisco cobrar os débitos tributários que foram compensados.

EXPORTAÇÃO. MOMENTO DO RECONHECIMENTO DA RECEITA.

A receita de exportação deve ser reconhecida na data do embarque dos produtos vendidos para o exterior.

CRÉDITOS DECORRENTES DE ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO.

Não há previsão legal para aproveitamento de créditos de bens do ativo imobilizado que não sejam utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

Na eventualidade de se apurar extemporaneamente crédito decorrente das sistemáticas de não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep ou da Cofins, os respectivos DACONs deverão ser retificados, respeitado o prazo decadencial de cinco anos e atendidas as demais exigências da legislação de regência.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Fl. 5 da Resolução n.º 3401-002.460 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10920.001759/2006-85

Inconformada, a interessada apresentou Recurso Voluntário em que reitera os fundamentos de mérito sua manifestação de inconformidade.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, Relator

O Recurso é tempestivo e apresentado por procurador devidamente constituído, cumprindo os requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele se passa a conhecer.

DOS CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS

Discute-se a possibilidade de aproveitamento de créditos extemporâneos quando ausente a retificação da DCTF e da DACON. Como se sabe, o mero equívoco no preenchimento de obrigações acessórias não é per se impedimento ao aproveitamento de créditos, em atendimento ao princípio da verdade material.

Conforme entendimento manifestado pelo Conselheiro Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, no Acórdão 3401-007.237:

No entendimento da fiscalização, que restou confirmado na decisão recorrida, bens e serviços somente poderiam ter seus créditos imputados ao período de competência em que foram adquiridos. Este, contudo, não é o posicionamento com que comungo, tampouco o que vem sendo adotado de longa data por este Colegiado. Veja-se o que diz o §4º do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

A literalidade do dispositivo estabelece o direito de o contribuinte apropriar crédito que eventualmente não tenha sido utilizado para desconto da base de cálculo em um determinado mês em períodos de apuração subsequentes. Não se trata de aproveitamento de saldo credor, mas de desconto de créditos.

Repisa-se que, embora o direito original aos créditos das contribuições parta do pressuposto de que eles devam ser registrados simultaneamente à escrituração dos documentos que embasam a aquisição dos bens e

serviços, ou ainda que venha a ser apropriado nos períodos em que determinados custos e despesas forem considerados incorridos, a norma acima possibilita ao contribuinte o registro extemporâneo de créditos de PIS e COFINS, aproveitando-os para desconto das contribuições sociais em períodos de apuração distintos (futuros) dos quais se originaram.

Assim, uma vez que o contribuinte explique a apuração do crédito em período seguinte e requeira o seu aproveitamento extemporâneo, dentro do prazo decadencial, sem que haja dúvida sobre o direito alegado, não se pode denegar o direito creditório sob fundamento de ausência de retificação previamente uma obrigação acessória. Em suma, destaco que inexistente previsão legal que imponha a retificação do DACON e DCTF.

A própria administração fazendária reconhece o direito de aproveitamento de créditos extemporâneos, conforme prevê o Ato Declaratório Executivo nº 34, de 28 de Outubro de 2010, DOU de 01/11/2010, que aprovou o Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (EFD-PIS/Cofins), segundo tabela abaixo:

4.3.7 - Tabela Código de Base de Cálculo do Crédito: A ser utilizada na codificação da base de cálculo dos créditos apurado no período, no caso de ser preenchido registro de documentos e operações geradoras de crédito, nos Blocos A, C, D, F e 1 (Créditos extemporâneos). (grifo nosso)

Portanto, deve ser reformada a decisão recorrida neste ponto, para admitir o creditamento extemporâneo, sem necessidade de prévia retificação do DACON e DCTF, observados os demais requisitos legais para o creditamento.

Bem como complementada pelo Conselheiro Oswaldo Goncalves de Castro Neto, no acórdão n. 3401-008.705:

2.3.3. Como bem destacado pelo Ilustre Conselheiro Carlos o artigo 3º § 4º da Lei 10.833/03 concede *direito material* ao creditamento, ou seja, dispõe em que condições de fato o crédito pode ser aproveitado. Em verdade, o *caput* do artigo em questão dispõe sobre as hipóteses de creditamento e o § 4º deixa claro que a extemporaneidade na apuração não afeta liquidez e certeza do crédito.

2.3.3.1. É claro que os artigos 73 e 74 da Lei 9.430/96 silenciam sobre a possibilidade de aproveitamento de crédito extemporâneo, assim como silenciam sobre o aproveitamento de MP, PI e ME no IPI, assim como PIS/COFINS exportação e mesmo PIS/COFINS mercado interno. Assim o é vez que os artigos 73 e 74 da Lei 9.430/96 são normas adjetivas (ou ao menos de forte conteúdo), estabelecem procedimentos para a compensação e quais débitos podem ser compensados, porém não quais créditos – definidos por Leis específicas.

2.3.3.2. Não se nega o conteúdo de direito material de algumas normas do artigo 74 da Lei 9.430/96 (a exemplo, §§ 3º e 12). No entanto, ainda que ante proibição expressa da LEI (e não da legislação) prevaleceria o direito ao creditamento por especialidade (uma vez que os parágrafos 3º e 12 do artigo 74 da Lei 9.430/96 foram criados uma e justamente pela Lei 10.833/03).

2.3.4. Anote-se, ainda, que a **Recorrente** está pleiteando crédito escritural extemporâneo e não compensação/restituição de crédito registrado em períodos anteriores, isto é, ela não registrou o crédito em sua escrita fiscal no período correto de apuração, porém, ao observá-lo apurou-o para compensar créditos das contribuições em sua escrita, o que é plenamente possível, desde que o crédito não tenha sido fulminado pela decadência e sem incidência de correções, como determina o artigo 13 da Lei 10.833/03:

Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4o do art. 3o, do art. 4o e dos §§ 1o e 2o do art. 6o, bem como do § 2o e inciso II do § 4o e § 5o do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

2.3.4.1. Com isto se quer dizer que o simples fato de existir a dicção legal acima prova que o procedimento adotado pela **Recorrente** (também) é correto, *rectius*, não pode existir impedimento ao gozo do crédito. Caso a **Recorrente** adotasse o procedimento descrito pela fiscalização, o crédito escritural do período de apuração teria inegável impacto no valor recolhido por esta aos cofres públicos, conseqüentemente, haveria majoração do indébito e sobre este deveriam incidir todas as correções legais, ou seja, de maneira diametralmente diversa àquela apontada pelo artigo 13 acima. Em verdade, o procedimento adotado pela **Recorrente** representa bônus aos cofres públicos que deixarão de ressarcir encargos moratórios.

2.3.5. Quebrando a quarta parede (e por tal pede-se vênia), foge a capacidade criativa deste Relator alguma desvantagem à fiscalização (enquanto entidade) no procedimento adotado pela **Recorrente** – até porque, não cabe a esta Turma ou mesmo a fiscalização imaginar cenários em que os créditos são (ou foram) mal (ou incorretamente) aproveitados. Ante prova do direito ao crédito do contribuinte, deve a fiscalização apresentar *prova* de fato modificativo (consumo parcial em outros períodos), impeditivo (utilização em duplicidade) ou extintivo (decadência) – não o fazendo, de rigor a concessão do crédito.

2.3.6. De mais a mais, sem sombra de dúvida a apuração mensal de crédito ou débito das contribuições é feito por adição sendo uma das parcelas um número negativo. Ante resultado mensal negativo, o contribuinte deve pagar seus débitos por DARF e inicia o mês seguinte com saldo zero. Agora bem, se o resultado é positivo, este é transferido ao mês seguinte como crédito (parcela da adição). Em repetido o

resultado positivo, o mesmo acontece no mês seguinte e assim sucessivamente. Matematicamente, portanto, temos que:

A = créditos do período;

B = débitos do período;

Z = crédito extemporâneo;

Equação de crédito mensal: $A_1 + (-B_1)$

Se $A_1 + (-B_1) < 0$ há pagamento logo $A_1 + B_1 = 0$;

Se $A_1 + (-B_1) > 0$ há crédito;

Em períodos sucessivos:

$(A_1 + (-B_1)) + (A_2 + (-B_2)) + (A_3 + (-B_3))...$

Em períodos sucessivos com crédito extemporâneo:

$[(A_1 + (-B_1)) + Z_1] + [(A_2 + (-B_2)) + Z_2] + [(A_3 + (-B_3)) + Z_3]...$

2.3.6.1. Ora, a propriedade associativa da adição nos diz que independente da forma que somarmos as parcelas (no nosso caso $(A_n + (-B_n) + Z_n)$) o resultado é o mesmo; matematicamente:

$[(A_1 + (-B_1)) + Z_1] + [(A_2 + (-B_2)) + Z_2] + [(A_3 + (-B_3)) + Z_3] = (A_1 + (-B_1)) + (A_2 + (-B_2)) + (A_3 + (-B_3)) + Z_1 + Z_2 + Z_3$

2.3.6.2. Desta forma, retificar período a período os documentos fiscais apurando crédito e pleiteando-os em cada um destes períodos (como quer a fiscalização) ou apura-los de uma vez (como fez a **Recorrente**) resulta exatamente no mesmo valor.

2.3.6.3. É claro que uma das parcelas (o débito) é um número negativo, logo ao invés de soma deve ser feita subtração; operação matemática em que não se aplica a propriedade associativa ($A - B \neq B - A$). Entretanto, na *equação* em questão ou o resultado da subtração é zero (pois há débito e consequente pagamento) ou é um número positivo. Logo, considerando períodos sucessivos ou há soma com elemento neutro (zero) ou há soma com numeral positivo. No *juridiquês*, não há transferência de saldo devedor de PIS/COFINS de um período de apuração a outro, apenas de saldo credor, o que torna válida a equação acima.

2.3.6.4. De duas, uma: ou há débito pago no período de apuração e o crédito extemporâneo tem como consequência pagamento indevido (e ressarcível) ou há crédito no período de apuração e o crédito extemporâneo tem como consequência o aumento do crédito no período (também ressarcível).

2.3.7. Não se nega a importância de tornar o trabalho fiscal ágil e pontual – aliás, facilitar o trabalho fiscal é, ao fim e ao cabo, facilitar o trabalho de todos, fazendo justiça social- tributária. Porém, impossível contrapor a fluidez do trabalho fiscal ao direito individual de ser ressarcido do que foi indevidamente pago, ainda mais quando tal direito encontra-se escancarado em Lei, ainda mais quando há Súmula expressa sobre ajustes na base de cálculo de períodos anteriores ao pedido de crédito:

Súmula CARF nº 159

Não é necessária a realização de lançamento para glosa de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições.

2.3.7.1. É um contrassenso admitir que o fisco pode debruçar-se sobre períodos anteriores quando o contribuinte pleiteia um período de apuração e não admiti-lo quando o contribuinte pleiteia crédito extemporâneo - de período anterior. Se há Súmula que permite ajustes em períodos anteriores para apuração do montante creditório é porque tais ajustes são mais do que possíveis, são exigidos da fiscalização – ou isto, ou passamos a admitir que a fiscalização pode atuar de forma discricionária.

No caso concreto ainda chama atenção que a Recorrente apresentou

Em atendimento ao Princípio da Eventualidade e da Verdade Material que norteia o processo administrativo fiscal, embora a própria existência do direito creditório não seja objeto de discussão, a RECORRENTE acosta ao presente recurso a seguinte documentação: (i) Relação de notas fiscais de dez/2002 a jun/2005 dos quatro estabelecimentos da Embraco (**doc. 3**); (ii) documentos de ICMS pagos na Energia Elétrica CESP (**doc. 4**); (iii) Resumo detalhado dos créditos extemporâneos relativos ao 4º trimestre de 2005 (**doc. 5**), bem como as notas fiscais de produtos intermediários e de fundição que geraram esses créditos (**doc. 6**).

Assim, ainda aqueles que não aderem ao posicionamento aqui defendido, terão que admitir que no caso caracterizou-se a *demonstração inequívoca, através de planilhas de apuração que reproduzam os mesmos cálculos das planilhas integrantes dos Despachos Decisórios do gênero, evidenciando o correto aproveitamento dos créditos e a reapuração de todos os tributos que sejam impactados por reflexo (como o IRPJ e a CSLL), segundo a legislação aplicável, sempre acompanhadas de livros e documentos contábeis-fiscais que suportem as informações prestadas.*

Diante desse quadro, nesse aspecto, ausentes os impedimentos indicados no despacho decisório, necessário que a unidade de origem analise o crédito acima pleiteado, devendo o presente processo ser reincluído em pauta para seu julgamento.

DOS CRÉDITOS SOBRE A DEPRECIAÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO

Em que pese o inconformismo da Recorrente, seu recurso não merece acatamento nesta parte. As leis 10.637/2002 e 10.833/2003 são claras ao regular o modo como os contribuintes aproveitarão os créditos relativos aos bens incorporados ao ativo imobilizado. Com efeito, conforme bem explicitado no acórdão recorrido:

A Lei nº 10.833, de 29/12/2003, ao instituir a incidência não cumulativa da Cofins, dispôs que somente poderia ocorrer aproveitamento do crédito sobre encargos de depreciação e máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado quando estes forem **destinados para o uso na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços** (redação à época dos fatos ora analisados):

(...)

Depreende-se, assim, que a pessoa jurídica sujeita à incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativa pode descontar da contribuição apurada, créditos calculados em relação aos valores da depreciação ou amortização incorridos no mês, relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos a partir de 01/05/2004, **desde que tenham sido adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviço**. Sendo este último o motivo relevante que ocasionou a glosa em questão.

Verifica-se que se tratam de móveis, utensílios e equipamentos de informática, os quais **não se caracterizam como ativos utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, o que não é permitido**, porquanto não atendem às delimitações preconizadas pela legislação que rege a matéria.

Nesse aspecto, não parece merecer acolhida o recurso voluntário quanto esta rubrica, o que deverá, de todo modo, ser reapreciado após o retorno da diligência determinada.

DOS CRITÉRIOS DE RATEIO DO MERCADO INTERNO E EXTERNO

A discussão cinge à legalidade dos critérios estabelecidos pela Portaria MF nº 356/88, principalmente em relação à conversão das receitas auferidas em exportação para moeda local no momento da data do embarque das mercadorias como determina a Portaria MF nº 356/88, mas sim do momento do faturamento das receitas. Sobre essa questão tampouco há reparos a serem feitos ao acórdão recorrido que assim se manifestou:

Primeiramente, cabe assinalar que, sob o aspecto contábil, o reconhecimento da receita deve ser feito no momento em que se configura a transferência da propriedade. No caso das exportações de

mercadorias, considera-se ocorrida a transferência da propriedade na data do embarque, cabendo nesse momento o registro contábil da respectiva receita, e não quando da emissão da nota fiscal, como postula a defesa.

Essa questão foi examinada no Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações – Fipecafi (Sérgio de Iudícibus e outros. Ed. Atlas, São Paulo, 2009, 7ª Ed., p. 363):

(...) o momento do reconhecimento da receita de vendas deve ser, normalmente, o do fornecimento de tais bens ao comprador. Nas empresas industriais e nas empresas comerciais, a contabilização das vendas pode ser feita pelas notas fiscais de vendas, já que a entrega dos produtos é praticamente simultânea à da emissão das notas fiscais. Ocorre, comumente, todavia, uma pequena defasagem entre a data da emissão da nota fiscal e a da entrega dos produtos, quando a condição da venda é a entrega no estabelecimento comprador. Teoricamente, deveriam ser registradas como receita somente após a entrega dos produtos.

(...) Na hipótese de exportações de produtos manufaturados nacionais, a receita bruta de vendas será determinada pela conversão, em moeda nacional, de seu valor expresso em moeda estrangeira à taxa de câmbio fixada no boletim de abertura pelo Banco Central do Brasil, para compra, em vigor na data de embarque dos produtos para o exterior, entendida esta como o data averbada pela autoridade aduaneira, na Guia de exportação ou documento de efeito equivalente. As diferenças decorrentes de alteração na taxa de câmbio, ocorridas entre a data do fechamento do contrato de câmbio e a data do embarque, serão consideradas como variações monetárias ativas ou passivas. – g.n.

Em relação à esfera tributária, a Portaria MF nº 356/1988 fixou quando deve ser reconhecida a receita de exportação:

I - A receita bruta de vendas nas exportações de produtos manufaturados nacionais será determinada pela conversão, em cruzados, de seu valor expresso em moeda estrangeira à taxa de câmbio fixada no boletim de abertura pelo Banco Central do Brasil, para compra, em vigor na data de embarque dos produtos para o exterior.

I.1 Entende-se como data de embarque dos produtos para o exterior aquela averbada pela autoridade competente, na Guia de Exportação ou documento de efeito equivalente.

II - As diferenças decorrentes de alteração na taxa de câmbio, ocorridas entre a data do fechamento do contrato de câmbio e a data do embarque, serão consideradas como variações monetárias passivas ou ativas. – g.n.

Nessa mesma linha, a Instrução Normativa SRF nº 243, de 11 de novembro de 2002, vigente à época, que regulamentava as normas

Fl. 12 da Resolução n.º 3401-002.460 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10920.001759/2006-85

relativas aos preços a serem praticados nas operações de compra e de venda de bens, serviços ou direitos efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, consideradas vinculadas, dispunha que:

*Art. 22. A receita de vendas de exportação de bens, serviços e direitos será **determinada** pela conversão em reais à taxa de câmbio de compra, fixada no boletim de abertura do Banco Central do Brasil, em vigor na data:*

I - de embarque, no caso de bens;

II- da efetiva prestação do serviço ou transferência do direito.

§ 1º A data da efetiva prestação do serviço ou transferência do direito é a data do auferimento da receita, assim considerada o momento em que, nascido o direito à sua percepção, a receita deva ser contabilizada em observância ao regime de competência. § 2º Na hipótese em que o contribuinte seja optante pelo lucro presumido, com base no regime de caixa, considerar-se-á auferida a receita segundo o regime de competência.- g.n.

Igual entendimento é mantido Instrução Normativa RFB nº 1.312/2012, em seu art. 29.

(...) Portanto, correto o entendimento expresso no Despacho Decisório, posto que o momento do reconhecimento da receita de exportação se dá quando do embarque dos produtos para o exterior.

No mesmo sentido o entendimento já abraçado por esta turma no Acórdão n. 3401005.984, de relatoria do Conselheiro Tiago Guerra Machado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Ano-calendário: 2006

RECEITA DE EXPORTAÇÃO. RATEIO PROPORCIONAL DOS CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE

Para fins de cálculo do rateio proporcional dos créditos, deve-se parâmetro para o reconhecimento da efetiva realização da exportação a data em que houve o embarque para o exterior, conforme averbação no SISCOMEX.

PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO. INSUMO. ALCANCE.

O alcance do termo “insumo”, no art. 3º, I, “b”, das Lei 10.833/2003, deve observar os ditames insculpidos no julgamento do Recurso Especial

Fl. 13 da Resolução n.º 3401-002.460 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10920.001759/2006-85

1.221.170/PR, com efeito de recurso repetitivo, devendo-se observar, entre outros elementos, as premissas trazidas pelo Parecer Normativo COSIT 5/2018. Gastos com estadia e traslado de empregados, passagens aéreas e hospedagens, cessão de mão de obra de motorista de passageiros, locação de veículos, sem conexão direta com a atividade da empresa não se adequam ao conceito consagrado pela jurisprudência administrativa e judicial, não gerando direito ao crédito.

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. APROVEITAMENTO.
POSSIBILIDADE.

Consoante art. 3º, § 4º da Lei nº 10.833/03, o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes, não havendo norma que imponha limites temporais que não o prazo de cinco anos para sua escrituração como crédito.

DECADÊNCIA. ANÁLISE DE PEDIDO DE
RESSARCIMENTO/RESTITUIÇÃO.

Por falta de previsão legal, o prazo para a homologação tácita da declaração de compensação não é aplicável aos pedidos de ressarcimento ou restituição.

Nesse aspecto, não parece merecer acolhida o recurso voluntário quanto esta rubrica, o que deverá, de todo modo, ser reapreciado após o retorno da diligência determinada.

Assim, voto no sentido de converter este julgamento em diligência para que a unidade de origem analise o aproveitamento de créditos extemporâneos à luz de todos os dados e documentos presentes nos presentes autos, sendo-lhe facultada a possibilidade de intimar a ora recorrente, caso entenda necessário, para prestar esclarecimentos, devendo, ao final, emitir opinião conclusiva, nela incluindo as considerações que entender necessárias sobre este e demais pontos relativos ao presente processo, mediante relatório circunstanciado, oportunizando, em seguida, à contribuinte ora recorrente, o prazo de 30 dias para que apresente manifestação, seguida da devolução dos presentes autos a este Conselho para reinclusão em pauta e prosseguimento do julgamento.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araujo Branco