



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11831.005666/2003-49
ACÓRDÃO	3102-003.907 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de maio de 2026
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	JBS EMBALAGENS METÁLICAS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. ACOLHIMENTO.

Acolhem-se os Embargos de Declaração para sanar vício de omissão ocorrido no acórdão que julgou o recurso voluntário, sem efeitos infringentes.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os Embargos de Declaração para sanar a omissão e o erro material quanto ao pedido de utilização de prova emprestada presente nos autos do Processo Administrativo nº 10880.720443/2005-29 e dos documentos no mesmo acostados, sem efeitos infringentes.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães – Relatora

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jorge Luis Cabral, Joana Maria de Oliveira Guimarães, Wilson Antônio de Souza Correa, Fabio Kirzner Ejchel, Sabrina Coutinho Barbosa, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pela contribuinte contra o acórdão de recurso voluntário nº 3102-002.723, apontando vício de omissão e erro material, conforme trecho abaixo reproduzido:

Como se extrai, um dos pontos abordados no recurso voluntário interposto pela ora Embargante se baseia na utilização de prova emprestada presente nos autos do Processo Administrativo nº 10880.720443/2005-29, tendo em vista que, no referido feito, discute-se o ressarcimento de créditos relativos a COFINS do mesmo período do presente processo, qual seja, o 1º trimestre de 2003.

O v. acórdão ora embargado erroneamente entendeu que a ora Embargante estaria supostamente tentando utilizar a base de cálculo dos crédito de COFINS da não cumulatividade. Confira-se:

“Na verdade, o que a Recorrente pretende, alternativamente à apresentação dos documentos, é a utilização da base de cálculo dos créditos de COFINS da não cumulatividade, reconhecidos no bojo de outro processo administrativo, para cálculo do crédito presumido de IPI do mesmo período, destinado ao ressarcimento do PIS, guardadas as proporções dos percentuais previstos na Leis 9.363/1996 e 10.276/2001.” Por sua vez, não houve qualquer pedido da Embargante para que fosse realizado tal providência, o que evidencia o erro material realizado pelo v. acórdão recorrido.

Com efeito, no recurso voluntário, a Embargante informa que, no processo nº 10880.720443/2005-29, já no despacho decisório, obteve o reconhecimento de quase 100% do crédito pleiteado, o que, por si só, demonstra a completude e robustez do acervo probatório presente naqueles autos.

Diante disso, requereu que, nos termos da jurisprudência deste C. CARF, houvesse a aceitação do empréstimo das provas presentes naqueles autos, tendo em vista que se tratam da mesma empresa, do mesmo período de apuração, das mesmas notas fiscais e operações.

Portanto, revela-se absolutamente pertinente este pedido de utilização dos documentos acostados no processo nº 10880.720443/2005-29 como prova emprestada neste processo, não havendo qualquer alegação de adoção da base de cálculo reconhecida no mencionado feito.

Assim, está evidente que o v. acórdão embargado incorreu em grave erro material, ao alegar que se tratava “de uma estratégia utilizada por parte da Recorrente para evadir-se do ônus probatório relacionado a direito creditório”.

Na realidade, o pedido de prova emprestada realizado pela Embargante demonstra justamente o compromisso de efetivamente cumprir com seu ônus probatório.

Portanto, considerando o erro material realizado pelo v. acórdão embargado, é evidente que houve clara omissão quanto à jurisprudência deste C. CARF, admitindo a prova emprestada no processo administrativo fiscal federal. Confira-se, nesse sentido, os precedentes abaixo:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2006 PROVA EMPRESTADA PROCESSUAL. VALIDADE.

É válido o emprego no processo administrativo tributário de prova carreada de outro processo administrativo, cujo valor probante dependerá de nova valoração, sendo assegurado novo contraditório e ampla defesa” (Acórdão nº 1302-002.328 – Sessão de 27/07/2017)

“Assunto: Imposto sobre produtos Industrializados – IPI Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016 Acórdão 3201-012.195 – Sessão de 26/11/2024 PROVA EMPRESTADA. CABIMENTO. Tendo sido anexados aos autos documentos trazidos de processos outros em volume suficiente para a formatação de exigência decorrente, mostrase descabido o argumento de nulidade por inexistência de elementos materiais capazes de ensejar o novo lançamento.

(...)

Inobstante as Recorrentes alegam a nulidade do Auto de Infração em razão de utilização de prova emprestada sem amparo documental, porém, a jurisprudência entende legítima a utilização de prova emprestada, quando respeitados o contraditório e a ampla defesa (nesse sentido a Súmula 591 do STJ).”

(Destaques da Embargante).

Ainda, para demonstrar a boa-fé, bem como respeito ao contraditório e à ampla defesa, a Embargante realiza a juntada nos presentes autos, a íntegra do processo nº 10880.720443/2005-29 (doc. 01).

Diferente do que foi decidido, e em razão da verdade material do processo administrativo, o v. acórdão merece reforma, para sanar a omissão e o erro material, sendo que, como já apresentado, este C. CARF possui o entendimento quanto à possibilidade de utilização de prova emprestada, não havendo, no caso concreto, qualquer pretensão por parte da Embargante de utilizar a base de cálculo dos créditos reconhecidos no processo nº 10880.720443/2005-29.

Diante do exposto, é a presente para requerer o conhecimento e acolhimento destes embargos de declaração, inclusive com efeitos infringentes, para que, sanados a omissão e o erro material apresentados, seja provido o recurso voluntário interposto.

Os Embargos de Declaração foram admitidos, conforme trecho extraído do Despacho de Admissibilidade:

Parece haver alguma omissão no acórdão, pois o contribuinte pediu, além da utilização da base de cálculo do crédito presumido de Cofins (item 3 do Recurso Voluntário), também a utilização dos parâmetros da apuração deferida de crédito presumido de IPI do mesmo período (1º trimestre de 2003) no processo 11880.720443/2005-29 (item 4 do Recurso Voluntário). Tais parâmetros incluem, por exemplo, o valor das exportações, aquisições e outros dados.

Mas não houve, parece, tratamento dessa perspectiva do pedido, isto é, a utilização de provas aceitas no processo 11880.720443/2005-29.

Não se pode aquilatar, em sede de admissibilidade de Embargos, os efeitos que tal possível omissão possa ter na formação da convicção do colegiado, ou aquilatar a suficiência/insuficiência daquelas provas do processo 11880.720443/2005-29 para fins de reconhecimento do crédito de PIS no presente processo, devendo o colegiado manifestar-se sobre tais aspectos, para fins de contraditório e ampla defesa.

4 Conclusão

Destaque-se que o presente despacho não determina se efetivamente ocorreram os vícios. Nesse sentido, o exame de admissibilidade não se confunde com a apreciação do mérito dos Embargos, que é tarefa a ser empreendida subsequentemente pelo Colegiado. Apenas não se rejeitam os Embargos de plano, posto que não restaram como manifestamente improcedentes (art. 116, §3º do RICARF).

Diante do exposto, com base nas razões acima e com fundamento no art. 116 do RICARF, DOU SEGUIMENTO aos Embargos de Declaração opostos pelo contribuinte para que o colegiado aprecie a matéria relativa a:

- Omissão e Erro Material Quanto ao Pedido.

Encaminhe-se à relatora, Conselheira Joana Maria de Oliveira Guimarães, para inclusão em pauta de julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Joana Maria de Oliveira Guimarães**, Relatora

Os Embargos de Declaração são tempestivos e restam configurados os vícios acima indicados, em que pese o julgador não esteja obrigado a responder a todas as questões, quando tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão.

No que se refere ao parágrafo extraído do acórdão de recurso voluntário nº 3102-002.723 e mencionado nos Embargos, reconhece esta Conselheira Relatora que a sua redação ficou equivocada ao indicar que a pretensão da Embargante seria *“a utilização da base de cálculo dos créditos de COFINS da não cumulatividade, reconhecidos no bojo de outro processo administrativo, para cálculo do crédito presumido de IPI do mesmo período, destinado ao ressarcimento do PIS, guardadas as proporções dos percentuais previstos na Leis 9.363/1996 e 10.276/2001”*, uma vez que a redação apropriada seria se referir à pretensão da Recorrente de que fosse observado, *“para o deslinde do caso em tela, que a base de cálculo do crédito presumido de IPI (calculado para a COFINS, no 1º trimestre 2003, é a mesma para fins de cálculo do crédito de PIS, objeto do presente Pedido”*, defendendo que *“a sistemática utilizada para fins do crédito presumido de IPI como forma de ressarcimento da COFINS é a mesma para fins de crédito do PIS não-cumulativo.”*, conforme item 3 do Recurso Voluntário.

Contudo, após realizada a necessária adequação na redação do parágrafo em referência, nos termos acima, permanece sem razão a Embargante, como bem esclarecido na decisão de primeira instância.

Visando sanar os vícios de omissão identificados no acórdão de recurso voluntário nº 3102-002.723, diante do permissivo normativo do artigo 114, §12, inciso I, do Regimento Interno do CARF, e por entender que caminhou bem a decisão de primeira instância, adoto como minhas as seguintes razões para o deslinde do presente litígio:

Assim, ainda em questão preliminar, alternativamente à apresentação dos documentos os quais não possui mais sob guarda, **requer o interessado que a RFB utilize como prova emprestada os mesmos parâmetros – entenda-se como a mesma proporção – dos créditos reconhecidos no âmbito do processo nº 10880.720443/2005-29, que trata do crédito presumido de IPI como forma de ressarcimento da Cofins.**

Pelo teor das suas alegações, principalmente no que se refere à utilização da expressão **“proporção”**, entendo que o sujeito passivo, muito embora tenha se utilizado do termo **“prova emprestada”**, pretende, de fato, que a Administração, por analogia, apure seus supostos créditos por mera proporção, utilizando-se de método inexistente na legislação, com o uso de misto entre os regimes do crédito presumido de IPI e da não cumulatividade do Pis/Pasep.

Para melhor elucidação dessa questão, é necessário fazer uma breve síntese sobre as duas formas de apuração de créditos supracitadas.

A Lei nº 9.363, de 1996, concedeu à empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais crédito presumido do IPI, como ressarcimento do Pis e da Cofins incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de

matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

Nos termos do art. 2º da aludida norma, a base de cálculo do crédito presumido era determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador. O crédito fiscal era o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo acima definida.

Com a edição da Lei nº 10.276, de 2001, alternativamente ao disposto na Lei nº 9.363, de 1996, a pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias nacionais para o exterior passou a poder determinar o valor do crédito presumido do IPI, como ressarcimento relativo ao Pis e à Cofins, mediante a aplicação de sistemática própria, nela prevista.

A base de cálculo do crédito presumido seria o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições: aquisição de insumos, correspondentes a matérias-primas, a produtos intermediários e a materiais de embalagem, bem assim de energia elétrica e combustíveis, adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo; e correspondentes ao valor da prestação de serviços decorrente de industrialização por encomenda, na hipótese em que o encomendante seja o contribuinte do IPI, na forma da legislação deste imposto.

O crédito presumido seria determinado, em síntese, e respeitadas as demais limitações impostas na mesma norma, mediante a aplicação, sobre a base de cálculo referida acima, do fator calculado pela divisão da Receita de Exportação pelo resultado da diferença entre a Receita Operacional Bruta e os Custos acima apurados, tudo isso multiplicado por uma constante 0,0365.

Segue fórmula para melhor compreensão:

$$F = 0,0365 \times \text{Receitas de Exportação} / (\text{Receita Operacional Bruta} - \text{Custo})$$

Já com o advento da Lei nº 10.637, de 2002, a previsão para a apuração de crédito presumido de IPI para fins de ressarcimento das contribuições passou a fazer referência tão somente à Cofins, tendo em vista que, para o Pis, o ressarcimento da contribuição passou a ser materializado diretamente como uma decorrência da não cumulatividade, nos termos do art. 5º e seus parágrafos da Lei nº 10.637, de 2002.

Para tanto, a própria Lei nº 10.637, de 2002, fez a previsão em seu art. 6º do ajuste a ser promovido quando do cálculo do crédito presumido do IPI. Com efeito, o percentual de 5,37% previsto na Lei nº 9.363, de 1996, passou a ser de 4,04%, e a constante de 0,0365 prevista na Lei nº 10.276, de 2001, passou a ser de 0,03, de modo que contemplassem somente o ressarcimento de Cofins.

Note-se que tanto na Lei nº 9.363, de 1996, quanto na Lei nº 10.276, de 2001, a sistemática de apuração do crédito presumido de IPI é bem particular, adotando

fórmulas específicas próprias, com bases de cálculo próprias. São verdadeiras aproximações de uma base de cálculo hipotética, que **não guarda consonância com a base de cálculo dos créditos incidentes no regime não cumulativo, conforme afirma o sujeito passivo.**

Isso porque, na sistemática não cumulativa, a base de cálculo dos créditos é a integralidade das aquisições de bens e serviços utilizados como insumos, além dos demais encargos da pessoa jurídica expressamente autorizados, todos elencados no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e não somente o resultado de uma aproximação matemática, como ocorre na apuração do crédito presumido. Houve, inclusive, mudança de alíquota quando do advento da não cumulatividade a fim de promover os ajustes pertinentes ao *quantum* efetivamente devido, de modo que não existe qualquer tipo de compatibilidade – além da meramente semântica – entre as bases de cálculo envolvidas.

Ademais, em obediência ao princípio da legalidade, ao qual estão sujeitos tanto Administração quanto administrado, não pode o sujeito passivo escolher ou alternativamente utilizar-se de regime ao qual não está submetido - ou de regime misto, não previsto em lei -, como intenta fazer.

Com efeito, a sistemática prevista para o ressarcimento de Pis sobre exportações é aquela prevista na Lei nº 10.637, de 2002, e somente este regime pode ser aplicado para apuração dos créditos de Pis durante o período em epígrafe, de modo que não assiste razão ao sujeito passivo quando se empenha em utilizar-se dos valores apurados para o ressarcimento de crédito presumido de IPI como referência proporcional para o cálculo dos valores dos créditos da não cumulatividade do Pis.

De qualquer sorte, embora não seja o que o teor das alegações apresentadas de fato exprimam, poder-se-ia entender que o sujeito passivo intenta na verdade valer-se não dos valores apurados naqueles processos como referência proporcional e sim de todo o conjunto probatório lá apresentado para apuração dos créditos presumidos.

Ocorre que, como uma decorrência lógica das diferenças de métodos e bases de cálculo entre os regimes, o conjunto probatório apresentado no processo de ressarcimento de IPI não necessariamente tem pertinência ou é suficiente para fazer prova da ocorrência das operações geradoras de créditos da não cumulatividade.

Esse juízo de valor, inclusive, já fora feito pela unidade de origem, a qual consignou no despacho decisório impugnado que “os despachos proferidos nos processos nº 10880.720054/200684, 10880.720443/200529, 10880.720444/200573, 10880720445/200518 e 10880.720449/200504 não continham as informações necessárias para as análises do presente processo”.

Sobre esse ponto, consignou também a autoridade fiscal no Termo de Reintimação Fiscal de 29/11/2012 que os “os processos mencionados pelo

interessado tratavam de Pedidos de Ressarcimento do IPI (Crédito Presumido). Tais pedidos foram analisados a luz da legislação vigente à época, em especial as Leis 9.363/96 e 10.276/2001. De outro lado, os Processos, ora em análise, tratam de Pedidos de Ressarcimento do PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO – Exportação, com base nos preceitos da Lei 10.637/2002. Desta forma, os critérios adotados para as análises dos processos são distintos, tendo como ponto de convergência apenas o período em análise. Assim, os valores já apurados pela fiscalização não colaboram com a atual Diligência. Fica, portanto mantida a necessidade de obtenção dos documentos intimados inicialmente (...).”

Não custa lembrar que, nos termos do art. 76, caput, IN RFB nº 1.300, de 2012, “a autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas”.

E, de fato, **os documentos considerados relevantes nos processos de ressarcimento de IPI não são necessariamente os mesmos considerados relevantes para os créditos de Pis/Pasep.** Tome-se como breves exemplos os créditos da não cumulatividade apurados sobre a depreciação, amortização e despesas de aluguéis, os quais não são objeto de exame para o crédito presumido de IPI justamente por não estarem inseridos no contexto desse regime e que, para a não cumulatividade, são de grande relevância.

E que se ressalve o fato de que **não se trata aqui da impossibilidade do uso da prova emprestada em favor do sujeito passivo em qualquer situação**, muito pelo contrário, trata esse voto apenas da ratificação do entendimento já perfilhado pela unidade de origem acerca da **impertinência temática e da insuficiência do conjunto probatório o qual pretende seja utilizado para fins de legitimar especificamente o direito aqui discutido.**

Nesse sentido, **ratifico o entendimento da autoridade fiscal de que não é permissível à Administração apurar com base na proporcionalidade os créditos da não cumulatividade do Pis/Pasep com a utilização dos parâmetros obtidos quando do exame do crédito presumido de IPI, nem muito menos formar convicção a respeito da certeza e liquidez do crédito ora pleiteado com a mera utilização dos documentos que formam o conjunto probatório acostado aos autos dos processos de crédito presumido de IPI.**

Assim, pelas razões apresentadas, considero improcedentes as alegações acerca da matéria. (g.n.)

Em relação à possibilidade da utilização de **prova emprestada**, como bem colocado na decisão de primeira instância, não se trata de negar o seu uso, mas sim reconhecer a sua impertinência e inadequação no caso concreto, o que já tinha sido indicado expressamente pela Autoridade Fiscal, uma vez não ser possível apurar com base na proporcionalidade os créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS com a utilização dos parâmetros obtidos quando do exame do crédito presumido de IPI, nem muito menos formar convicção a respeito da certeza e liquidez do crédito pleiteado com a utilização dos documentos que formam o conjunto probatório acostado aos autos dos processos de crédito presumido de IPI.

Juntamente com os Embargos de Declaração, a Embargante junta aos autos a íntegra do processo nº 10880.72044/2005-29. Contudo, em relação aos documentos somente agora apresentados, entendo que ocorreu a preclusão.

A normatização básica sobre preclusão no processo administrativo fiscal federal se encontra no art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, o qual estabelece que as matérias controvertidas e contra as quais se insurge o contribuinte, assim como as provas necessárias, devem ser apresentadas no momento da impugnação (ou manifestação de inconformidade), sob pena de não serem conhecidas pelas autoridades julgadoras.

De forma complementar, o art. 38, *caput*, da Lei nº 9.784/99, ao regular o processo administrativo no âmbito da Administração Pública federal, disciplina que “*O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo*”.

Em que pese esta Conselheira Relatora, geralmente, admitir o conhecimento de provas apresentadas em segundo grau de instância com base nos princípios do formalismo moderado, da instrumentalidade das formas e da verdade material, tais provas, contudo, devem ser apresentadas até o julgamento do Recurso Voluntário, não podendo ser aceitas em Embargos de Declaração, que visam apenas sanar eventuais vícios de obscuridade, contradição ou omissão existentes no acórdão.

Frisa-se ainda que, na hipótese de contencioso instaurado a partir de pedido de ressarcimento, ao contribuinte caberá o ônus da prova, de forma a demonstrar a existência, certeza e liquidez do crédito tributário pleiteado.

Conclusão

Pelo exposto, voto por acolher os Embargos de Declaração, para sanar o erro e a omissão identificados, nos termos do texto deste voto, sem efeitos infringentes.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães

ACÓRDÃO 3102-003.907 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 11831.005666/2003-49

DOCUMENTO VALIDADO