



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



|                    |  |
|--------------------|--|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>12585.000329/2011-97</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 3401-014.059 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 24 de julho de 2025                                  |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO   |
| <b>RECORRENTE</b>  | VOITH HYDRO LTDA.                                    |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2006

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. NÃO ENFRENTAMENTO DE ARGUMENTOS EXPOSTOS PELA RECORRENTE. PROVIMENTO. REFORMA PARCIAL DO V. ACÓRDÃO EMBARGADO.**

Sendo constatado que o v. acórdão embargado não enfrentou argumentos expostos pela embargante no Recurso Voluntário, deve ser dado provimento aos Embargos de Declaração, para o fim de sanar as omissões constatadas, com a apreciação das alegações não enfrentadas.

**DESPACHO DECISÓRIO. AUSÊNCIA DE PLANILHAS E MEMÓRIAS DE CÁLCULO QUE PERMITAM CONFIRMAR O ÍNDICE DE RATEIO PROPORCIONAL E OS CRÉDITOS GLOSADOS. OMISSÃO SANÁVEL. APRESENTAÇÃO DOS DOCUMENTOS PELA FISCALIZAÇÃO.**

Sendo constatada a ausência de planilhas e memórias de cálculo que permitam apurar e confirmar, pormenorizadamente, os índices de rateio aplicados e os créditos glosados, deve ser sanada a referida omissão com a apresentação da documentação comprobatória pela fiscalização, de modo a permitir o adequado exercício do contraditório e ampla defesa pela contribuinte.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, acolher os embargos de declaração com efeitos infringentes, de modo a dar parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer a nulidade de todas as etapas processuais a partir do despacho decisório em razão da negativa de acesso às planilhas e memória de cálculo que embasaram a decisão, devendo os autos

retornarem à unidade preparadora para que sejam juntados os referidos documentos faltantes (em formato não paginável) e, ato contínuo, intimada a empresa para apresentar nova manifestação de inconformidade no prazo regulamentar, nos termos do Acórdão nº 3401-009.684

*Assinado Digitalmente*

***Laércio Cruz Uliana Junior – Relator e Vice-presidente***

*Assinado Digitalmente*

***Leonardo Correia Lima Macedo – Presidente***

Participaram do presente julgamento os conselheiros Ana Paula Pedrosa Giglio, Laercio Cruz Uliana Junior, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Mateus Soares de Oliveira, George da Silva Santos, Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente).

## RELATÓRIO

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido no acórdão proferido por esta C. 1<sup>a</sup> Turma Ordinária, da 4<sup>a</sup> Câmara, da 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento, deste e. CARF:

*Trata de Recurso Voluntário contra decisão da 3<sup>a</sup> Turma da DRJ/FOR, que considerou improcedente a Manifestação de Inconformidade contra despacho decisório que homologou parcialmente os créditos relativos a pedido de ressarcimento de COFINS não-cumulativa, referente ao 2º trimestre de 2006, vinculados à receita de exportação, e respectivas DCOMP's.*

### ***Do Pedido de Ressarcimento e do Despacho Decisório***

*O contribuinte apresentou a PER n.º 39293.98788.301106.1.1.09-3863, para ressarcimento do saldo credor de COFINS não-cumulativa, decorrente das operações de exportação; da mesma foram, foi analisada a DCOMP's de nº 20960.44358.300709.1.3.09-4009.*

*Tais pedidos foram analisados sob "tratamento manual" que resultou no Despacho Decisório nos seguintes termos:*

*78. Em face das considerações contidas neste despacho, conforme o disposto no §14 do artigo 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, disciplinado nos artigos 57 a 65 da Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008, nos incisos VII do artigo 222 e III do artigo 298 do Regimento Interno da RFB, aprovado pela Portaria MF nº 587/2010; e ainda na competência delegada pela Portaria DERAT/SP nº 187/2011;*

***DECIDO PELO DEFERIMENTO PARCIAL DO PEDIDO DE RESSARCIMENTO no montante de (...), considerando-se HOMOLOGADAS AS DECLARAÇÕES DE COMPENSAÇÃO VINCULADAS até o limite do valor deferido.***

*Entre os motivos da homologação parcial, resume-se:*

**(A) RECONHECIMENTO DAS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO:**

No item 37 do referido despacho, é afirmado que "o momento do embarque da mercadoria é o parâmetro a ser considerado para a apuração dos valores exportados a cada mês", sendo considerado embarcado o bem na data da Declaração de Despacho de Exportação ("DDE"). Uma vez que a impugnante utiliza como parâmetro a data na qual ela emite a nota fiscal, as informações por ela apresentadas foram desconsideradas, sendo utilizadas as informações constantes do SISCOMEX (data do embarque) para fins de apuração dos índices de rateio e retificação dos DACON.

A empresa apresentou memoriais de cálculo acerca das exportações em dois momentos distintos: primeiramente quando o período fiscalizado era de apenas dois trimestres e também após o período ser alargado para dezenas de trimestres. Informações conflitantes foram apresentadas nestes dois momentos. Uma mesma DDE foi apropriada em meses diferentes: no momento da sua contabilização em 12/2006 e também no momento do seu embarque em 27/06/2006 (DDE 2060718565/1).

**(B) MÉTODO DE APROPRIAÇÃO DOS CUSTOS - RATEIO PROPORCIONAL:**

Em razão dos ajustes feitos pela fiscalização com relação ao momento de reconhecimento da receita de exportação, novos índices de rateio foram calculados para cada mês de apuração de tais contribuições sociais.

Através do levantamento dos valores referentes às Receitas do Mercado Interno e do Mercado Externo levantados anteriormente, chegou-se a novos índices de rateio detalhados nos memoriais de cálculo desta auditoria.

**(C) MOMENTO DE APURAÇÃO DOS INSUMOS E SERVIÇOS COMO CRÉDITOS:**

A metodologia de apuração das entradas de mercadorias e serviços feita pela empresa baseia-se no momento de lançamento da Nota Fiscal, em afronta à legislação (arts. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003). Houve uma auditoria externa na empresa em 2009 executada pela empresa Ernst Young cujo resultado foi a inclusão extemporânea de novas rubricas de crédito para resarcimento, mais especificamente sobre serviços tomados nos períodos de julho de 2006 a outubro de 2009. Nessa auditoria externa, a mesma metodologia baseada no momento de lançamento da Nota Fiscal foi utilizada.

Foram levantados casos, como por exemplo, a Nota Fiscal 162463-7 com emissão em 30/12/2005 cujo lançamento e crédito se deu apenas em 09/2006 (documento 3056505608). (...)

A data da emissão da Nota Fiscal é o parâmetro correto para a apuração mensal dos créditos (critério este idêntico ao adotado pelo sistema Contágil, aplicativo de auxílio ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil devidamente homologado pelos órgãos centrais da RFB para o auxílio do exercício das atividades de fiscalização).

Não cabe à Autoridade Fiscal flexibilizar o critério temporal de apropriação dos insumos, alargando-o em decorrência das tramitações das Notas Fiscais dentro da empresa. Desta forma, mesmo as notas fiscais emitidas ao final de um determinado mês devem sim ser apropriadas neste mesmo mês, e não no mês seguinte. O prazo para se apresentar o DACON é suficientemente dilatado para que a empresa efetue tais ajustes.

Vale ressaltar ainda que não cabe à Autoridade Fiscal realocar as notas fiscais nos meses corretos da sua emissão, e sim tão somente verificar a sua correta apropriação no DACON analisado, cabendo a sua simples glosa em caso contrário.

**(D) CRÉDITO SOBRE INSUMOS:**

*Não foram considerados como insumos: suporte administrativo feito por empresas terceirizadas, consultoria de implantação do BSC (Balanced Scorecard), locação de notebook e computadores sem especificação do local da sua utilização, reembolso de salários e encargos, correios, atividades de contabilidade, locação de mão-de-obra temporária, atividades de consultoria em gestão empresarial, supervisão, diligenciamento, consultorias inespecíficas, consultoria de qualidade, atividades de serviços financeiros, locação de móveis, locação de salas, locação de máquinas de café, locação de coberturas, locação de equipamentos de higiene, filmagens e fotos, cursos de capacitação (idiomas, MBA, etc...) para funcionários, custos para congressos de liderança, fornecimento de arranjo de flores, confecções de cartões de visita de funcionários, etc...*

(... )

*Insumos - Passagens, hospedagens e despesas de veículos - SD 2008-15 -Seguindo a interpretação dada pela COSIT acerca do termo, não foram considerados como insumos: serviço com pagamento de estadia e translado, passagens aéreas e hospedagens, sessão de mão de obra de motorista, locação de veículos, despesas de transporte de supervisores, etc...*

(... )

*Fretes - Hipóteses de Crédito - SD 2007-11 - Seguindo a interpretação dada pela COSIT acerca do termo, foram considerados como frete: despesas de exportação, inclusive frete, Frete Internacional, despachantes aduaneiros, agenciamento marítimo.*

***Da Manifestação de Inconformidade***

*Irresignada, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, arguindo o seguinte:*

**(A) CERCEAMENTO DE DEFESA.**

*Os despachos decisórios ora guerreados, da maneira como foram lavrados, veiculam cerceamento do amplo direito de defesa da contribuinte, devendo ter sua nulidade decretada, na medida em que não foi dado pleno acesso à documentação utilizada para fundamentar a decisão ora combatida. Não só foi negado acesso à contribuinte, como tais informações eram absolutamente indispensáveis ao perfeito exercício do seu direito A ampla defesa. Mais: não foi demonstrada a metodologia adotada pela fiscalização para recalcular os índices de rateio utilizados para indeferir ou deferir parcialmente o pedido de homologação das PER/DCOMPs apresentadas, sendo que o respectivo cálculo se baseia em premissas não encontradas nos autos.*

**(B) DA NÃO DEMONSTRAÇÃO DO PROCEDIMENTO UTILIZADO AO RECALCULO DOS ÍNDICES DE RATEIO.**

*Dois dos mais importantes argumentos encontrados no despacho decisório para fundamentar o indeferimento dos pedidos de compensação/ressarcimento formulados pela impugnante se referem ao correto momento de contabilização (i) da aquisição de insumos, para fins de creditamento de PIS/COFINS, e (ii) das receitas de exportação, para fins de determinação dos créditos passíveis de compensação/ressarcimento.*

*De forma lacônica, o despacho decisório aborda qual seria o correto período de competência para desconto de créditos de PIS/COFINS e reconhecimento de receitas de exportação (a esse tema se voltará oportunamente nos tópicos "IV" e "V" da presente manifestação de inconformidade). Em razão da alteração da metodologia adotada pela contribuinte, o despacho decisório afirma que novos índices de rateio foram calculados, estando tais índices "detalhados nos memoriais de cálculo desta auditoria" (conforme extraído do item 46 do despacho decisório).*

*Das planilhas que instruem o presente processo administrativo extrai-se que a fiscalização promoveu a comparação entre os valores originalmente informados pela impugnante nos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais ("Dacon") e os valores por ela (fiscalização) "auditados" (i.e., valores supostamente corretos). Ocorre que a impugnante, analisando a documentação que foi disponibilizada, não conseguiu identificar a origem desses valores "auditados". Nos documentos/planilhas que instruem o despacho decisório, tais valores são demonstrados de forma muito vaga, não havendo pista de como os mesmos foram calculados. Melhor explicando, as planilhas que fundamentam o despacho decisório limitam-se a comparar os valores informados pela contribuinte com os valores "auditados" pela fiscalização, não demonstrando como esses valores "auditados" foram calculados. Repita-se: não é encontrado a indicação da origem desses valores "auditados".*

*Considera que tal fato configura cristalino cerceamento do direito de defesa da contribuinte, visto que ainda que se aceite, para fins argumentativos, como corretas as premissas adotadas pelo despacho decisório, se mostra impossível aferir se o recálculo dos índices de rateio promovido pela fiscalização condiz com a realidade.*

*Outro exemplo de que a metodologia adotada pela fiscalização cerceou o direito da defesa da contribuinte se refere a ausência de demonstração de quais os créditos decorrentes da aquisição de insumo, pretensamente registrada fora do período de competência, foram glosados. Ou seja, a fiscalização não demonstrou, por nota fiscal, quais aquisições foram realocadas de um certo mês para o mês anterior, ou outro mês passado. Tal demonstração é imprescindível para que a contribuinte possa verificar a correção do procedimento adotado, ou se houve algum erro na aplicação do próprio critério do Fisco (sem inclusão, por exemplo, de notas fiscais que não dizem respeito a aquisições de insumos).*

#### **(C) DO MOMENTO DO RECONHECIMENTO DAS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO.**

*De acordo com o despacho decisório, o procedimento adotado pela impugnante no reconhecimento das receitas de exportação estaria em desacordo com a legislação vigente. Em linhas gerais, o despacho decisório afirma que as receitas de exportação deveriam ser reconhecidas para fins de PIS/COFINS quando do registro das Declarações de Despacho de Exportação (DDE) no SISCOMEX. Tendo em vista que a impugnante contabiliza as receitas de exportação quando da emissão das notas fiscais que documentam essa operação, o controle da empresa "não foi aceito", sendo então utilizados os dados constantes do SISCOMEX. É ainda feita breve menção a uma DDE que, supostamente, teria sido registrada em duplicidade.*

*O procedimento contábil adotado pela IMPUGNANTE encontra sólido alicerce legal, sendo absolutamente indevida a desconsideração feita pela fiscalização. Será ainda demonstrado que não (nunca) houve registro em duplicidade de nenhuma DDE, não sendo correta a afirmação contida no despacho decisório nesse sentido. Por fim, a IMPUGNANTE demonstra que ainda que aceitas como corretas as premissas adotadas pela fiscalização — para fins argumentativos — a metodologia de cálculo*

*dos novos índices de rateio se mostra absolutamente inadequada, violando os princípios mais basilares do sistema tributário nacional.*

*Alega que o ADI SRF nº 22, de 2002, não determina o momento de contabilização da receita de exportação. Estabelece o momento em que se dá por ocorrida a condição resolutiva imposta pela legislação para que tal receita possa gozar das isenções prescritas respectivamente pelos arts. 5º, I, da Lei nº 10.637/2002 e 6º, I, da Lei nº 10.833/2003.*

*A Nota Fiscal - NF é o instrumento previsto na legislação que visa justamente documentar a transferência de posse/propriedade de bens, sendo a DDE documento de natureza regulatória. A NF materializa o instrumento pelo qual a venda é, via de regra, documentada para fins fiscais. Sua emissão tem o claro objetivo de servir de estopim ao fenômeno da incidência tributária. No caso do ICMS/IPI, a NF registra um débito desses impostos; no caso do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, a emissão da NF marca o momento da venda e, dependendo das particularidades das condições dessa operação, da receita. Para a empresa, o momento da emissão da nota é o momento correto de escrituração da receita de exportação para fins de PIS/COFINS, pois essa receita já foi anteriormente tributada pelo IRPJ/CSLL, tendo sido esse deslocamento de reconhecimento de receitas uma opção que beneficiou o Fisco.*

*Alega que, se a falta de emissão de NF configura omissão de receitas, a emissão de NFs em operações de venda, contrário senso, implica necessariamente a contabilização de receitas de venda para fins de PIS/COFINS. Extremamente interessante ao presente caso é o mandamento contido na Portaria do Ministério da Fazenda — MF nº 356, de 05 de dezembro de 1988. Tal portaria define o critério de conversão de moeda estrangeira para efeito de registro da receita bruta de vendas nas exportações de produtos manufaturados nacionais.*

*No momento de emissão da NF de exportação, o valor ali descrito deve ser reconhecido como receita de exportação, consagrando o regime de competência. Qualquer mutação no preço entre essa data e a data de embarque deve ser considerada como receita operacional complementar, devendo ser emitida nova NF para documentar o lançamento contábil. A partir desse momento, novas receitas têm natureza financeira (variação cambial positiva).*

*Por todo o demonstrado, tem-se que, em consagração ao regime de competência, as receitas de venda de bens devem ser consideradas como realizadas por ocasião da emissão da nota fiscal de venda. Eventual mutação numérica no valor da operação deve ser corrigida mediante a emissão de nota fiscal complementar, cuja competência — ai sim — é no momento do embarque das mercadorias exportadas.*

*No caso em tela, se está diante de uma suposta antecipação no registro de receitas. Se tais receitas fossem tributáveis, não restaria configurado nenhum prejuízo ao Erário, na medida em que antecipação de tributação jamais poderia ser enquadrada como postergação ou redução do lucro real. No caso das receitas de exportação, a ausência de prejuízo é ainda mais flagrante na medida em que tais receitas não estão sujeitas ao PIS/COFINS. Tais receitas foram oferecidas à tributação do IRPJ/CSLL, o que demonstra existir um benefício ao Erário.*

*Aceitar a penalização da empresa por supostamente antecipar o reconhecimento de receitas é se prender a um formalismo absurdo e que não encontra base legal. A metodologia adotada pela empresa deve ser considerada como correta, devendo os autos ser cancelados.*

Assim é que a metodologia adotada pela IMPUGNANTE deve ser considerada como correta, sendo o despacho decisório ora combatido reformado integralmente para, então, serem consideradas homologados os PER/DCOMPs apresentados por essa sociedade.

(D) DA INCORREÇÃO DO CÁLCULO DOS NOVOS ÍNDICES DE RATEIO.

Conforme demonstrado anteriormente, o direito à defesa e contraditório da impugnante foi flagrantemente cerceado, na medida em que essa sociedade não teve acesso imediato e irrestrito às informações e documentos que fundamentam os despachos decisórios, bem como não são encontrados nos documentos disponibilizados nada que indique quais foram as premissas utilizadas pela fiscalização quando do recálculo dos índices de rateio utilizados no presente caso.

Dentre as informações que não constam precisamente dos documentos que instruem o processo administrativo em epígrafe, merece destaque o recálculo da proporção entre as receitas de exportação e receitas internas.

Aparentemente, a metodologia adotada pela fiscalização foi a seguinte: as receitas de exportação contabilizadas pela impugnante quando da emissão das respectivas notas fiscais (e refletidas na DACON) foram utilizadas como parâmetro.

Tais receitas foram comparadas com os dados do SISCOMEX. Sempre que verificada divergência entre essas fontes, a diferença foi desconsiderada. Na prática, significa dizer que sempre que uma operação teve sua DDE registrada no SISCOMEX em mês posterior ao da emissão da nota fiscal, essa operação foi desconsiderada para fins de cálculo dos novos índices de rateio. Como já comentado, a fiscalização não revelou quais notas de venda e DDEs considerou nessa metodologia, impedindo a impugnante de verificar a sua correção e até mesmo se ocorreram erros materiais (como, por exemplo, consideração de uma mesma nota duas vezes, etc.).

A metodologia adotada pela fiscalização fez com que as receitas que foram excluídas de determinado mês, em virtude de um suposto equívoco no período de competência, fossem ignoradas para os demais efeitos fiscais, i.e., não foram realocadas ao supostamente correto período de competência.

Nesse particular, cabe salientar ainda que o artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77, especialmente em seu parágrafo 6º, é claro ao determinar que os valores que competirem a outro período de competência deverão ser realocados a esse período, quando do cálculo do lucro real a ele correspondente. Tal dispositivo foi regulamento pelo artigo 247 do Regulamento do IRPJ. Tal mandamento foi objeto de análise da própria Secretaria da Receita Federal, por intermédio do Parecer Normativo nº 02/1996.

Tal mandamento não representa nenhuma benesse ao contribuinte, mas sim a consagração dos princípios da capacidade contributiva, razoabilidade, confiança legítima e proporcionalidade. Registre-se ainda que tal realocação não é uma faculdade do agente fazendário, mas uma exigência legal. Ao ignorar tal fato, a metodologia adotada pela fiscalização criou um efeito cascata.

Assumindo que existe uma certa homogeneidade entre o percentual de receitas de exportação e locais, se mostra óbvio que eventual alteração no critério de reconhecimento de receitas de exportação somente produziria efeitos no primeiro mês. Nos demais meses, as receitas eventualmente desconsideradas seriam "compensadas" pelas receitas neles realocadas. Significa dizer que, matematicamente, a realocação de receitas a períodos posteriores eliminaria os feitos

*da desconsideração das receitas supostamente não pertencentes àquele período de competência, de forma que os índices de rateio calculados pela impugnante iriam necessariamente condizer (ou ser muito próximos) com a realidade.*

*Nesse diapasão e na remota hipótese de se entender como o correto período de competência ao reconhecimento de receitas de exportação remete ao período em que a DDE foi registrada no SISCOMEX, se mostra necessária a reforma do despacho decisório ora combatido com a finalidade de promover o recálculo dos índices de rateio adotados pela fiscalização, sendo necessariamente realocados as receitas de exportação desconsideradas em determinado período àquele de sua competência.*

**(E) INEXISTÊNCIA DE DUPLICIDADE DO REGISTRO DE DDES.**

*Afirma que não houve registro em duplicidade da DDE 2060718565/1 (e de nenhuma outra DDE ou operação). A operação que deu origem à referida DDE foi contabilizada uma única vez (12/2006), sendo que todos os efeitos fiscais dela decorrentes estão exclusivamente relacionados a esse momento. A empresa não conseguiu identificar qual seria a motivação da Fiscalização ao mencionar tal operação, visto que não existe nada em suas demonstrações contábeis e fiscais que levem a esse fim (não existe registro em duplicidade). Não foi encontrado nas informações/documentos que instruem o presente processo administrativo nada que fundamente tal conclusão, o que reforça o argumento de que o direito à ampla defesa e contraditório está sendo cerceado.*

**(F) POSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS/COFINS FORAM DA COMPETÊNCIA DE EMISSÃO DA NOTA FISCAL (CRÉDITO EXTEMPORÂNEO)**

*Ao escriturar os créditos de PIS/COFINS no mês de lançamento das notas dos fornecedores na contabilidade, e não no mês da emissão das mesmas (em período anterior), a empresa adotou prática que beneficiou os cofres públicos. A Fiscalização também ignorou que, como a própria Administração Tributária normatizou, qualquer discussão tributária em que haja a alegação de que o regime de competência foi desrespeitado exige que o Fisco identifique o regime competente, com os efeitos fiscais correspondentes.*

*Argumenta que o momento de emissão da nota fiscal na venda de mercadorias não é, via de regra, o momento em que a compra e venda produz efeitos patrimoniais, não sendo esse o marco temporal para escrituração do custo na contabilidade do adquirente, mas sim a tradição - efetiva ou simbólica - dos insumos vendidos à empresa (também em virtude do conceito de ativo). No momento em que o fornecedor entrega insumos à empresa, com a tradição da coisa, os riscos passam a ser do comprador, e não do vendedor (art. 492 do CC). Esse é o momento no qual o adquirente escritura o custo da coisa e o passivo devido ao alienante.*

*Para que a contabilização dos insumos ocorra, é necessário que a empresa tenha a propriedade dos mesmos, o respectivo controle, bem como os respectivos riscos e benefícios. Como normalmente o fornecedor está obrigado a entregar os insumos no estabelecimento da empresa, fácil concluir que o custo (e o desconto do crédito de PIS/COFINS respectivo) não deve ser apropriado quando da emissão da NF, mas sim no momento da entrega.*

*Considera que não se pode aceitar a alegação do r. despacho ora questionado de que o sistema "ContAgil" adota a data de emissão de nota fiscal como momento de apropriação de créditos de PIS/COFINS. Nesse ponto, a fiscalização não esclareceu qual é esse sistema, sua base legal, onde pode ser verificado pelo contribuinte, etc.*

*Mesmo que tivesse esclarecido, muito provavelmente o critério do momento para desconto de créditos de PIS/COFINS não resistiria à análise exposta acima. Ora, não pode o fisco simplesmente negar o pedido de resarcimento da Impugnante com base no referido sistema simplesmente porque ele é o sistema interno do fisco federal. Deve haver uma justificativa, um motivo, que permita ao contribuinte analisar e questionar o raciocínio de tal sistema, o que não houve no caso, caracterizando outra hipótese de cerceamento de defesa.*

*No que se refere ao crédito dos serviços, sua escrituração se dá apenas no momento em que a empresa recebe a fatura do prestador. Algumas vezes, o prestador emite a fatura em um dos últimos dias do mês, mas a empresa só a recebe posteriormente. Nesse momento a empresa aprova os serviços e o respectivo pagamento, razão pela qual os créditos de PIS/COFINS são então apropriados.*

*A apropriação de créditos de PIS/COFINS em um dado período ou nos meses subsequentes constitui uma faculdade, um direito do contribuinte. Conforme os arts. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, a empresa poderá descontar créditos de PIS/COFINS das contribuições devidas, a fim de se alcançar o efeito não-cumulativo das mesmas. Ou seja, pode-se subtrair do PIS/COFINS devidos em um dado mês os créditos dessas contribuições. A utilização do verbo poder indica uma faculdade para a empresa, que pode, querendo, em um mês pagar o PIS/COFINS integralmente (sem considerar os créditos), para apenas descontar os mesmos do débito de PIS/COFINS devido no mês seguinte. O § 4º daqueles artigos confirma também a faculdade da empresa de aproveitar o crédito de PIS/COFINS não utilizado em um determinado mês nos períodos seguintes. Em outras palavras, se o contribuinte não utiliza os créditos de PIS/COFINS em um certo mês, ele tem o direito de usar os mesmos nos períodos seguintes.*

*A leitura conjunta de tais dispositivos, combinada com o § 1º dos arts. 3º, demonstra que o contribuinte pode apurar créditos de PIS/COFINS com relação a insumos e serviços adquiridos no próprio mês corrente, ou nos meses anteriores (já que o crédito não aproveitado em um dado mês pode ser utilizado nos seguintes, do que decorre que o crédito não calculado e aproveitado em um período pode ser escriturado e utilizado nos períodos posteriores).*

*No caso concreto, em que há um lapso temporal entre a data de emissão da nota e a sua escrituração na contabilidade (quando da entrada do bem na planta), mesmo que a interpretação do Fisco estivesse correta (o crédito deveria ser apropriado no mês de emissão da nota-fiscal), também nessa situação o Termo deveria ser reformado, tendo em vista que a empresa estaria simplesmente exercendo um direito seu, baseado nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, de reconhecer créditos de PIS/COFINS em períodos posteriores ao mês em que os mesmos poderiam ser escriturados e aproveitados.*

#### ***Da Decisão de Primeiro Grau***

*Foi proferido Acórdão, pela 3<sup>a</sup> Turma, da DRJ/FOR, negando provimento às razões da Recorrente nos seguintes termos:*

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

**Ano-calendário: 2006**

**JULGAMENTO EM CONJUNTO. AUTO DE INFRAÇÃO E PEDIDO DE COMPENSAÇÃO.**

*Não configura cerceamento do direito de defesa o fato de o julgamento administrativo, relativo a determinado auto de infração, ter sido efetuado em data anterior a que ocorre a análise de manifestação de inconformidade de compensação não homologada, envolvendo o mesmo fato gerador e tributo.*

**PEDIDO DE DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE.**

*Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, deve ser indeferido, por prescindível, o pedido de diligência.*

**ANÁLISE DA INCIDÊNCIA DOS JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. PROCESSO DE COMPENSAÇÃO. DESCABIMENTO.**

*É descabida a discussão sobre a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício em processo administrativo de manifestação de inconformidade que não homologou a compensação, quando os débitos relacionados no PERDCOMP não foram objeto de lançamento de ofício.*

**ARGUIÇÃO DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.**

*Restando comprovado que a empresa tomou conhecimento pormenorizado da fundamentação fática e legal do despacho decisório e que lhe foi oferecido prazo para defesa, inclusive com acolhimento de petição e documentos apresentados após seis meses da petição original, resta superada a discussão sobre nulidade por cerceamento do direito de defesa.*

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

*Ano-calendário: 2006*

**REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. RATEIO PROPORCIONAL.**

*Na determinação dos créditos da não-cumulatividade passíveis de utilização na modalidade compensação, há de se fazer o rateio proporcional entre as receitas obtidas com operações de exportação e de mercado interno.*

**REGIME NÃO-CUMULATIVO. EXPORTAÇÃO. FATO GERADOR. ASPECTO TEMPORAL.**

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

**REGIME NÃO CUMULATIVO. APURAÇÃO DOS CRÉDITOS. MOMENTO.**

*No regime da não-cumulatividade, os créditos a descontar/ressarcir/compensar devem ser apurados em relação às aquisições de insumos/bens para revenda, ou serviços, ocorridos no próprio mês de apuração.*

**REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. MOMENTO DE UTILIZAÇÃO. PRAZO QUINQUÊNAL.**

*O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes, observado o prazo de prescrição de cinco anos contados do primeiro dia do mês seguinte ao de sua apuração.*

**REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.**

*Entende-se por insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e*

*quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado e sejam utilizadas na fabricação ou produção de bens destinados à venda e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na sua produção ou fabricação.* ASSUNTO:

**NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Ano-calendário: 2006*

**COMPENSAÇÃO. REQUISITOS. CERTEZA E LIQUIDEZ.**

*Não há como considerar líquido e certo o direito creditório relativo a período de apuração abrangido por auditoria fiscal, que redundou na formalização de exigência do período em que o suposto crédito teria sido apurado.*

**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.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

**Do Recurso Voluntário**

*Irresignado, o contribuinte apresentou Recurso, reprimando as razões apresentadas na Manifestação de Inconformidade.*

*É o relatório.*

Esta C. 1<sup>a</sup> Turma Ordinária, da 4<sup>a</sup> Câmara, da 3<sup>a</sup> Seção deste e. CARF, no Acórdão nº 3401-005.985, de 27 de março de 2019, decidiu “[...] dar parcial provimento ao recurso, para reconhecer a possibilidade de apropriação dos chamados créditos extemporâneos”, conforme entendimento resumido na seguinte ementa:

**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 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 translado 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.

Em face do r. acórdão, com base no artigo 65 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, a contribuinte opôs Embargos de Declaração, apontando vícios de omissão no acórdão embargado e obscuridade no levantamento realizado pela fiscalização para liquidação do *decisum*.

Os Embargos de Declaração foram parcialmente acolhidos pelo Presidente da 1<sup>a</sup> Turma Ordinária da 4<sup>a</sup> Câmara da 3<sup>a</sup> Seção do CARF, à época, que assim apreciou, em exame de admissibilidade, os vícios suscitados pela embargante:

#### 1 - Omissão quanto à Nulidade por Cerceamento do Direito de Defesa

*A embargante suscita omissão quanto ao alegado cerceamento ao direito de defesa, por não ter tido acesso às planilhas do Fisco. Transcrevo (fl. 5.072):*

Em seu recurso, a EMBARGANTE reitera, por diversas vezes, a não disponibilização das planilhas em formato eletrônico, como se pode observar dos seguintes trechos:

*"determinando-se à fiscalização que apresente à RECORRENTE as planilhas e memórias de cálculo por ela utilizadas, permitindo o exercício pleno do direito ao contraditório." (pg. 03, §1º do Recurso Voluntário)*

*"Até o presente momento, a RECORRENTE não teve acesso às planilhas que demostram o raciocínio da fiscalização." (pg. 08, §2º do Recurso Voluntário)*

*"não lhe sendo disponibilizadas as planilhas e memórias de cálculo utilizadas à fundamentação dos indeferimentos (embora tais documentos sejam reiteradamente mencionados nos despachos decisórios)." (pg. 022, §3º do Recurso Voluntário)*

Apesar dos esforços da EMBARGANTE neste ponto, o v. Acórdão embargado afirma que não estão presentes os vícios elencados no artigo 59 do Decreto 70.235/1972 para ensejar nulidade do presente caso, conforme trecho destacado a seguir:

*Copio agora o inteiro teor do tratamento dado à questão, no acórdão embargado (fl. 3.475):*

Da Preliminar de Nulidade por Cerceamento de Defesa

Não assiste razão à Recorrente concernente a sua afirmativa de que teria havido cerceamento de defesa quando do despacho decisório, em vista de esse não ter fundamentação clara.

Ora, não encontra abrigo essa assertiva, uma vez que, pela análise dos autos, não houve falta de clareza ou justificação por parte da fiscalização; se a motivação vier a ser insuficiente para o não reconhecimento do crédito, não é caso para admitir a nulidade, mas sim de provimento quando da análise mérito do recurso - o que será analisado a posteriori.

Por fim, ressalto que os vícios que podem ensejar a nulidade do lançamento são aqueles previstos no artigo 59, do Decreto 70.235/1972. Não identifico no presente processo, quaisquer das hipóteses ali encontradas, razão pela qual afasto a preliminar suscitada pela Recorrente.

*A embargante tem razão. Com efeito, a decisão embargada enfrenta a matéria de maneira genérica, quando o recurso é bastante específico: para sua defesa, seria necessário o acesso às planilhas do Fisco. Copio parte do Recurso Voluntário, fl. 3.377:*

Registre-se ainda que as referidas intimações continham tão somente o despacho decisório que indeferia (ainda que parcialmente) os PER/DCOMPs, não lhe sendo disponibilizadas as planilhas e memórias de cálculo utilizadas à fundamentação dos indeferimentos (embora tais documentos sejam reiteradamente mencionados nos despachos decisórios).

*Fl. 3.397:*

Diante do exposto, requer-se que o vício de legalidade referente à limitação do acesso da **RECORRENTE** aos autos dos processos administrativos em referência seja reconhecido, sendo-lhe concedido novo prazo para apresentar as competentes manifestações de inconformidade, anulando todos os atos processuais anteriormente realizados, bem como as decisões já proferidas, com fornecimento à **RECORRENTE** das planilhas e memórias de cálculo utilizadas pela fiscalização, na remota hipótese de V.Sas. entenderem que não seria o caso de decreto de nulidade do r. despacho decisório.

*Não há qualquer referência a essas planilhas ou memórias de cálculo no acórdão, para dizer se houve ou não houve sua disponibilização, ou para dizer que seriam necessárias ou desnecessárias à defesa da recorrente. Desse modo, os fundamentos da decisão embargada não são claros, em vista daquilo que estava presente no Recurso Voluntário.*

*Portanto, os Embargos merecem seguimento nesta parte, para que o colegiado esclareça o fato específico ou fundamentalmente a rejeição do argumento.*

## **2 - Omissão quanto ao Critério para Reconhecimento de Receitas**

*Transcrevo excerto que ilustra a suscitação (fl. 3.534):*

Ao analisar a questão do correto momento de reconhecimento de receitas de exportação, o v. Acórdão embargado deixou de observar que as receitas de exportação da **EMBARGANTE** são oriundas preponderantemente de contratos de longo prazo (como já reconhecido pela própria fiscalização), o que atrai a aplicação do artigo 8º da Lei n. 10.833/2003, combinado com o artigo 10 do Decreto-Lei n. 1598/77, os quais sequer foram mencionados ou analisados.

*Verifico que o Recurso Voluntário veicula o mesmo tipo de defesa na seção denominada "3 do Momento de Reconhecimento das Receitas de Exportação". Transcrevo excerto pertinente (fl. 3.410):*

No caso da **RECORRENTE**, que tem contratos de longo prazo com clientes no exterior contabilizados pelo método PoC, o momento da emissão da nota é o momento correto de escrituração da receita de exportação para fins de PIS/COFINS, pois essa receita já foi anteriormente tributada pelo IRPJ/CSLL, tendo sido esse descolamento de reconhecimento de receitas, para fins de IRPJ/CSLL em contraste com o PIS/COFINS, uma opção da **RECORRENTE** que beneficiou o fisco. Vale mencionar novamente os artigos 6º e 8º da Lei n. 10.833/2003.

*Fl. 3.415:*

Dito isso, cumpre reiterar que o Ato Declaratório SRF nº 22/2002 não determina o momento de contabilização da receita de exportação, mas sim estabelece o momento em que se dá por ocorrida a condição resolutiva imposta pela legislação para que tal receita possa gozar das isenções prescritas respectivamente pelos artigos 5º, I, da Lei nº 10.637/02 e 6º, I, da Lei nº 10.833/03. Ao determinar que "*para fins de isenção da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, considera-se exportado para o exterior o bem que tenha saído do território nacional*", a legislação condiciona a fruição da isenção à verificação de um evento futuro (*i.e.*, condição resolutiva): a saída do produto do território nacional. Se o evento não ocorre, deve o contribuinte fazer o recolhimento do tributo, considerando os encargos legais.

**Por fim, registra a RECORRENTE que o ato declaratório acima referido não trata das receitas de exportação em contratos de longo prazo, sujeitas à regra específica (artigo 8º da Lei n. 10.833/2003), não sendo aplicável ao caso concreto. Com efeito, tal ato trata de exportações ordinárias realizadas com base em contratos de execução imediata, como na venda de produtos/mercadorias/commodities para o exterior com base em cláusula FOB. Também por essa razão, a motivação contida no lançamento fiscal de PIS/COFINS não resiste a uma melhor análise no que toca a essa questão do momento de reconhecimento de receitas de exportação.**

(destaques dos Embargos)

*Embora o acórdão embargado trate do momento de consideração das receitas de exportação para decidir pela data do embarque, não enfrentou a arguição do contribuinte quanto aos contratos de longo prazo, previstos no art. 8º da Lei 10.833/2003.*

*Portanto, os embargos devem ser reapreciados pelo colegiado para enfrentamento da matéria.*

### **3. Necessidade de realocar receitas, custos e despesas para os meses competentes, com a reapuração dos créditos de Pis/Cofins**

*Sob o título acima a embargante suscita omissão da decisão quanto à possível desconsideração de receitas de exportação, ocasionada pelo método de apuração utilizado pela fiscalização. Aduz a embargante que a comparação dos períodos das notas fiscais e respectivos DDEs ensejaram a desconsideração de exportações, por descasamento de período, sem que tais exportações desconsideradas fossem aproveitadas em outro período. Copio excertos dos Embargos (fls. 3.536 e ss):*

A EMBARGANTE comprovou o não respeito pela fiscalização do seu dever de realocar receitas, custos e despesas para os meses competentes, com reapuração dos créditos de PIS/COFINS, porém o v. Acórdão embargado tratou somente dos créditos extemporâneos e não fez qualquer menção sobre o dever de reapuração das receitas de exportação.

Conforme demonstrado anteriormente, o direito à defesa e contraditório da EMBARGANTE foi flagrantemente cerceado, na medida em que esta não teve acesso imediato e irrestrito às informações e documentos que fundamentam o despacho decisório, bem como não são encontrados nos documentos disponibilizados nada que indique quais foram as premissas utilizadas pela fiscalização quando do recálculo dos índices de rateio utilizados no presente caso.

Aparentemente, a metodologia adotada pela fiscalização foi a seguinte: as receitas de exportação contabilizadas pela EMBARGANTE quando da emissão das respectivas notas fiscais (e refletidas na DACON) foram utilizadas como parâmetro. Tais receitas foram comparadas com os dados do SISCOMEX. Sempre que verificada divergência

entre essas fontes, a diferença foi desconsiderada. Na prática, significa dizer que sempre que uma operação teve sua DDE registrada no SISCOMEX em mês posterior ao da emissão da nota fiscal, essa exportação foi desconsiderada para fins de cálculo dos novos índices de rateio.

Matematicamente, isso significa uma necessária alteração da proporção entre as receitas internas e de exportação, em face do total de receitas. Noutros termos, o percentual das receitas de exportação em face do total de receitas auferidas foi necessariamente reduzido, em razão da exclusão das receitas relacionadas à DDEs registradas no SISCOMEX em mês subsequente.

Os novos índices de rateio foram então utilizados para definir quais seriam os créditos passíveis de compensação/ressarcimento, e quais não poderiam ser utilizados a esse fim. Assim foi que, ao diminuir o percentual das receitas de exportação face à totalidade das receitas, o procedimento utilizado pela fiscalização "reduziu" o valor dos créditos passíveis de utilização via PER/DCOMP.

Dita metodologia fez com que as receitas que foram excluídas de determinado mês, em virtude de um suposto equívoco no período de competência, fossem ignoradas para os demais efeitos fiscais, i.e., não foram realocadas ao supostamente correto período de competência!

*Com efeito, a tese foi ventilada no Recurso Voluntário (fl. 3.420):*

Entretanto, aparentemente, a metodologia adotada pela fiscalização foi a seguinte: as receitas de exportação contabilizadas pela **RECORRENTE** quando da emissão das respectivas notas fiscais (e refletidas na DACON) foram utilizadas como parâmetro. Tais receitas foram comparadas com os dados do SISCOMEX. Sempre que verificada divergência entre essas fontes, a diferença foi desconsiderada. Na prática, significa dizer que sempre que uma operação teve sua DDE registrada no SISCOMEX em mês posterior ao da emissão da nota fiscal, essa exportação foi desconsiderada para fins de cálculo dos novos índices de rateio.

Matematicamente, isso significa uma necessária alteração da proporção entre as receitas internas e de exportação, em face do total de receitas. Noutros termos, o percentual das receitas de exportação em face do total de receitas auferidas foi necessariamente reduzido, em razão da exclusão das receitas relacionadas à DDEs registradas no SISCOMEX em mês subsequente.

*Porém, não se encontra na decisão embargada qualquer tratamento da matéria.*

*Portanto, mais uma vez, a suscitação deve retornar ao colegiado para apreciação.*

#### **4. Necessidade de fiscalização ser clara no cumprimento do v. acórdão prolatado pelo Carf. Crédito extemporâneo. Obscuridades.**

*No tópico, a embargante reclama de obscuridades no levantamento, feito pela fiscalização, dos créditos extemporâneos, apurados para liquidação do acórdão embargado. Copio excertos (fls. 3.539 e ss.):*

Como mencionado acima, o recurso voluntário interposto pela EMBARGANTE neste processo foi julgado parcialmente procedente por este eg. CARF, com reconhecimento da possibilidade de aproveitamento dos créditos de PIS/COFINS no mês em que a aquisição de insumos se aperfeiçoa, mediante a tradição (referido no v. acórdão como extemporâneo), **tendo o v. acórdão expressado que deveriam ser observados os demais requisitos legais para seu aproveitamento.**

Ao aplicar o v. acórdão ora embargado na parte favorável ao contribuinte, o Despacho Decisório n. 0.161/2021 DERPF às fls. 3518 e seguintes afirma que "cancelando-se tais glosas por força do CARF, mas ainda (sic) observando "os demais requisitos legais para seu creditamento", chegou à nova apuração de créditos de COFINS INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA VINCULADA À RECEITA DE EXPORTAÇÃO." (fls. 3519, 4º parágrafo).

**A esse respeito, Ilmos. Srs. Conselheiros, não está claro quais os requisitos legais para creditamento foram aplicados pela fiscalização. Com efeito, ao aplicar o v. acórdão, a fiscalização deveria ter deixado claro que seguiu a lei, o julgado do STJ (leading case; EDcl no REsp 1.221.170/PR), e o Parecer Normativo n. 5/2018.**

Além disso, na hipótese de não ter aceito crédito de PIS/COFINS em decorrência do julgado deste C. CARF, mas em razão dos critérios gerais de creditamento, o Ilmo. Sr. Auditor Fiscal responsável pela diligência deveria ter identificado, de forma clara e precisa, quais créditos não foram aceitos e porque.

Ademais, com relação a créditos que foram negados pela fiscalização em razão de suposto desconto em momento equivocado, e não com relação ao preenchimento dos demais requisitos para creditamento, não poderia este Eg. CARF ter alterado a fundamentação jurídica da decisão que negou a compensação, sob pena de violação ao princípio dos motivos determinantes dos atos administrativos, e sob a luz do artigo 146 do Código Tributário Nacional, questão essa obscura e que merece saneamento por este C. Órgão Julgador.

*A reclamação se direciona a ato da Receita Federal: a liquidação da decisão do CARF. Com efeito, tendo o CARF decidido o direito, cumpre à Receita Federal efetuar a liquidação e respectivos cálculos. Eventual erro de cálculo deveria ser objeto de reclamação perante a Receita Federal, e não ao CARF. Confira-se nesse sentido o Parecer Cosit 5/2019:*

Assunto. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. LIQUIDAÇÃO DE ACÓRDÃO DO CARF. DECISÃO ADMINISTRATIVA DEFINITIVA EM ÂMBITO ADMINISTRATIVO. PARTE INTEGRANTE DO ACÓRDÃO. INEXISTÊNCIA DE RECURSO. REVISÃO DE OFÍCIO POR ERRO DE FATO. Inexiste recurso contra a liquidação pela unidade preparadora de decisão definitiva no processo administrativo fiscal julgando parcialmente procedente lançamento, tendo em vista a coisa julgada material incidente sobre esta lide administrativa, sem prejuízo da possibilidade de pedido de revisão de ofício por inexatidão quanto aos cálculos efetuados. PROCEDIMENTO DE RECONHECIMENTO DE CRÉDITO DO SUJEITO PASSIVO EM QUE HOUVE DECISÃO EM JULGAMENTO ADMINISTRATIVO QUE APENAS ANALISOU QUESTÃO PREJUDICIAL E NÃO ADENTROU NO MÉRITO DA LIDE. Exclusivamente no processo administrativo fiscal referente a reconhecimento de direito creditório em que ocorreu decisão de órgão julgador administrativo quanto à questão prejudicial, inclusive prescrição para alegar o direito creditório, incumbe à autoridade fiscal da unidade local analisar demais questões de mérito ainda não apreciadas no contencioso (matéria de fundo, inclusive quanto à existência e disponibilidade do valor pleiteado), cuja decisão será passível de recurso sob o rito do Decreto nº 70.235, de 1972, não tendo que se falar em decurso do prazo de que trata o § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996. Dispositivos Legais: Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, arts. 42, 43 e 45; Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 63; Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 74. e-processo 10166.729961/2013-93

*O alegado vício não é do acórdão embargado, de modo que não cabe o retorno dos autos para a apreciação da matéria.*

Diante disto, foi dado seguimento aos Embargos de Declaração, opostos pelo sujeito passivo, para que o colegiado aprecie apenas as matérias relativas a: a) - “Omissões quanto ao cerceamento do direito de defesa”; b) “Critério de reconhecimento de receitas em contratos de longo prazo”; e c) “Necessidade de realocar receitas, custos e despesas para os meses competentes, com a reapuração dos créditos de Pis/Cofins”, sendo os autos encaminhados para o Conselheiro Relator, para oportuna inclusão em pauta de julgamento.

Considerando que o i. relator do acórdão não integra mais nenhum dos colegiados da Seção, os autos foram encaminhados para novo sorteio, sendo distribuídos para minha relatoria.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Laércio Cruz Uliana Junior**, Relator

O Exame de Admissibilidade dos Embargos de Declaração foi realizado em sede de Despacho de Admissibilidade de Embargos, pelo Presidente da 1<sup>a</sup> Turma Ordinária da 4<sup>a</sup> Câmara da 3<sup>a</sup> Seção do CARF, à época, sendo determinado que este colegiado aprecie as matérias relativas à: a) - “Omissões quanto ao cerceamento do direito de defesa”; b) “Critério de reconhecimento de receitas em contratos de longo prazo”; e c) “Necessidade de realocar receitas, custos e despesas para os meses competentes, com a reapuração dos créditos de Pis/Cofins”.

É o que passamos a apreciar.

### DA OMISSÃO QUANTO AO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Em seu Embargos de Declaração, a embargante aponta que pleiteou, no Recurso Voluntário, a declaração de nulidade do Despacho Decisório combatido, por cerceamento do direito de defesa, uma vez que não teriam sido disponibilizadas as planilhas e memórias de cálculo elaboradas pela fiscalização em formato eletrônico, que embasaram o Despacho Decisório, não sendo possível confirmar os índices de rateio aplicados ou mesmo quais exatamente foram os créditos glosados.

Conforme disposto no Despacho de Admissibilidade, a decisão embargada enfrentou a matéria de maneira genérica, quando o recurso é bastante específico: para sua defesa, seria necessário o acesso às planilhas do Fisco.

Assim, considerando inexistir qualquer referência a essas planilhas ou memórias de cálculo no acórdão, para dizer se houve ou não houve sua disponibilização, ou para dizer se seriam

necessárias ou desnecessárias à defesa da recorrente, cabe a este colegiado esclarecer o fato específico ou fundamentar a rejeição.

Considerando que tal alegação não foi apreciada pelo v. acórdão embargado, o provimento dos Embargos de Declaração é medida que se impõe, para o fim de apreciar os argumentos expostos pela embargante.

Conforme se extrai dos autos, a embargante sustenta tal nulidade no Despacho Decisório desde a sua Manifestação de Inconformidade, sendo que, com a devida vênia, parece-me que nem o v. acórdão ora embargado nem o acórdão proferido pela DRJ apreciaram as suas alegações.

Além do v. acórdão embargado - já transcrito no relatório supra -, cumpre transcrever também o v. acórdão proferido pela DRJ no que se refere à matéria em litígio

*Em sua contestação, a defesa relata uma série de dificuldades que teria encontrado em ter acesso aos autos e aos documentos, o que materializaria cristalino cerceamento do direito ao contraditório e ampla defesa. Apresentou, inclusive, petição específica nesse sentido, datada de 10/04/2012, fls. 2.593/2.594. Posteriormente, quando da apresentação da manifestação de inconformidade, entregue em 19/04/2012 (fls. 2.625/2.686), os mesmos argumentos foram repetidos.*

*Os fatos narrados pela defesa nessas duas petições são bem consistentes, o que, a princípio, justificaria a reabertura do prazo para contestação. No entanto, é de se observar que em 09/10/2012 (quase seis meses depois), o contribuinte apresentou nova petição, fls. 2.715/2.721, na qual trata de algumas questões relacionadas ao despacho decisório em litígio, e anexa aos autos novos elementos de prova. Como essa nova petição foi aceita e está sendo considerada no presente voto, não se justifica mais a reabertura do prazo.*

*Portanto, restando comprovado que a empresa tomou conhecimento pormenorizado da fundamentação fática e legal do despacho decisório e que lhe foi oferecido prazo para defesa, inclusive com acolhimento de petição e documentos apresentados após seis meses da petição original, resta superada a tese de nulidade baseada nesse fato. Além disso, a interessada demonstrou, mediante as razões de impugnação ofertadas, ter compreendido os motivos do indeferimento, rebatendo os argumentos utilizados pela autoridade local, o que definitivamente afasta qualquer alegação de terem sido violados princípios constitucionais ou administrativos.*

Como se verifica, o v. acórdão proferido pela DRJ analisou a alegação de nulidade do Despacho Decisório apenas no que se refere ao pedido de reabertura do prazo para contestação, em razão das dificuldades relatadas pela embargante para ter acesso aos autos. Não há qualquer manifestação específica acerca da ausência de planilhas e memórias de cálculo elaboradas pela fiscalização em formato eletrônico, que embasaram o Despacho Decisório, ou da impossibilidade de se confirmar os índices de rateio aplicados ou os créditos glosados.

Em caso idêntico julgado por essa turma em outra composição, assim restou assentado:

Ementa: ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2008 EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO DO ACÓRDÃO EMBARGADO. EFEITOS INFRINGENTES. CABIMENTO. Havendo omissão acórdão, faz-se necessário o acolhimento dos embargos com efeitos infringentes para que o erro seja sanado, de forma a garantir que o devido processo legal seja respeitado.

Número da decisão: 3401-009.684

Conselheira Fernanda Vieira Kotzias, Relatora.

Nos termos do art. 65 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver omissão, contradição ou obscuridade entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a Turma e, poderão ser opostos, mediante petição fundamentada, no prazo de 5 (cinco) dias contados da ciência do acórdão.

Ressalta-se que, quando da análise do exame de admissibilidade dos referidos embargos, o Presidente desta 1<sup>a</sup> Turma Ordinária, conforme Despacho de fl. 5302 a 5306, admitiu os aclaratórios interpostos.

Como é sabido, entende-se por omissão o vício resultante da falta de alguma declaração que a decisão deveria conter. Nesse caso, os embargos têm por fim provocar a declaração do ponto omitido, a fim de se completar a decisão. Contradição, que autoriza o cabimento de embargos de declaração, é aquela existente entre a fundamentação e a conclusão do acórdão. Já, a obscuridade que autoriza o cabimento de embargos de declaração diz respeito à clareza do posicionamento do voto do julgador no Acórdão.

Isto posto, passo à análise dos supostos vícios apontados.

#### 1)Omissão quanto à nulidade por cerceamento de defesa

A primeira omissão apontada pela embargante diz respeito ao alegado cerceamento ao direito de defesa por falta de acesso às planilhas do Fisco, nos seguintes termos (fl. 5.294):

Em se recurso, a EMBARGANTE reitera, por diversas vezes, a não disponibilização das planilhas em formato eletrônico, como se pode observar dos seguintes trechos: “determinando-se à fiscalização que apresente à RECORRENTE as planilhas e memórias de cálculo por ela utilizadas, permitindo o exercício pleno do direito ao contraditório.” (pg. 03, §1º do Recurso Voluntário)“Até o presente momento, a RECORRENTE não teve acesso às planilhas que demostram o raciocínio da fiscalização.” (pg. 08, §2º do Recurso Voluntário)“não lhe sendo disponibilizadas as planilhas e memórias de cálculo utilizadas à fundamentação dos indeferimentos (embora tais documentos sejam reiteradamente mencionados nos despachos decisórios).” (pg. 022, §3º do Recurso

Voluntário) Apesar dos esforços da EMBARGANTE neste ponto, o v. Acórdão embargado afirma que não estão presentes os vícios elencados no artigo 59 do Decreto 70.235/1972 para ensejar nulidade do presente caso [...]

Por sua vez, ao avaliar o tratamento conferido à questão pelo acórdão embargado, tem-se o que segue (fl. 5.251):

Da Preliminar de Nulidade por Cerceamento de Defesa Não assiste razão à Recorrente concernente a sua afirmativa de que teria havido cerceamento de defesa quando do despacho decisório, em vista de esse não ter fundamentação clara.

Ora, não encontra abrigo essa assertiva, uma vez que, pela análise dos autos, não houve falta de clareza ou justificação por parte da fiscalização; se a motivação vier a ser insuficiente para o não reconhecimento do crédito, não é caso para admitir a nulidade, mas sim de provimento quando da análise mérito do recurso – o que será analisado a posteriori.

Por fim, ressalto que os vícios que podem ensejar a nulidade do lançamento são aqueles previstos no artigo 59, do Decreto 70.235/1972. Não identifico no presente processo, quaisquer das hipóteses ali encontradas, razão pela qual afasto a preliminar suscitada pela Recorrente.

Ora, deve-se concluir que a embargante tem razão. Esta Turma, ao avaliar a matéria, não enfrentou de forma específica a alegação de cerceamento do direito de defesa em razão dos obstáculos impostos pela fiscalização ao acesso às planilhas que fundamentaram a decisão. Da mesma forma, o acórdão embargado não faz qualquer referência a essas planilhas ou memórias de cálculo no acórdão de modo a esclarecer se houve ou não houve sua disponibilização, ou mesmo para eventualmente considera-las desnecessárias à defesa da recorrente. Desse modo, faz-se necessário rever a questão de modo a retificar o problema identificado.

Assim, para enfrentar a questão faz-se revisitar os argumentos trazidos no acórdão da DRJ, bem como a forma com que a questão foi enfrentada pela embargante em sede de recurso voluntário.

Em seu recurso voluntário, a ora embargante traz clara argumentação neste sentido, conforme verificado às fls. 5176 e 5177:

“Em razão dos reiterados problemas para obtenção da documentação suporte dos despachos decisórios, a RECORRENTE protocolizou petição requerendo a recomposição do prazo à apresentação de manifestação de inconformidade, i.e., que o prazo previsto no parágrafo 9º do artigo 74 da Lei nº 9.430/96 (30 dias) fosse somente iniciado na data em que a RECORRENTE tivesse acesso à referida documentação. A esse pedido foram juntadas as cópias das telas do referido sistema na manifestação de inconformidade, acusando o já mencionado problema.

Vale aqui citar que cada um dos autos dos 32 processos administrativos acima mencionados possui mais de 4.000 (quatro mil) páginas, totalizando mais de 128.000 (cento e vinte e oito mil) páginas de documentos no total. Em razão de problemas internos da RFB, a RECORRENTE teve prazo inferior a duas semanas para analisar essa imensa quantidade de documentos, sendo que em alguns processos administrativos, esse prazo foi de menos de 4 (quatro) dias!!

Ora, nobres julgadores, como pode a RECORRENTE exercer de forma plena o seu direito à ampla defesa quando problemas internos da própria RFB limitaram o seu prazo para análise dos processos administrativos em questão em menos da metade do prazo previsto na legislação. O prazo de 30 dias existe justamente para garantir que eventual título executivo que decorre do processo administrativo reflita a realidade. Não se trata de benesse ao contribuinte, mas de consagração aos princípios constitucionais que regem o Sistema Tributário Nacional, bem como requisito de coerência lógica desse sistema (que atribui ao credor a capacidade de emitir o título executivo passível de execução).

É exatamente em razão da exiguidade do prazo e da imensa quantidade de documentos, que muitos dos pontos levantados no correr da presente defesa materializam suposições da RECORRENTE, visto que essa sociedade não teve tempo hábil para analisar com a cautela necessária a integralidade dos documentos/informações que instruem os 32 processos em curso.

Diante do exposto, requer-se que o vício de legalidade referente à limitação do acesso da RECORRENTE aos autos dos processos administrativos em referência seja reconhecido, sendo-lhe concedido novo prazo para apresentar as competentes manifestações de inconformidade, anulando todos os atos processuais anteriormente realizados, bem como as decisões já proferidas, com fornecimento à RECORRENTE das planilhas e memórias de cálculo utilizadas pela fiscalização, na remota hipótese de V.Sas. entenderem que não seria o caso de decreto de nulidade do r. despacho decisório.” (g.n.)

Por sua vez, o acórdão da DRJ/FOR, ao enfrentar a questão reconhece a existência de obstáculos ao acesso da embargante aos documentos, mas decide por não reconhecer a nulidade por cerceamento do direito de defesa ao concluir que a empresa teve oportunidade de apresentar petição fora de prazo, o que restaria configurada oportunidade suficiente, senão vejamos (fls. 5135 e 5136):

“Nulidade dos Autos de Infração. Cerceamento de Defesa.

Em sua contestação, a defesa relata uma série de dificuldades que teria encontrado em ter acesso aos autos e aos documentos, o que materializaria cristalino cerceamento do direito ao contraditório e ampla defesa. Apresentou, inclusive, petição específica nesse sentido, datada de 10/04/2012, fls. 4.319/4.320. Posteriormente, quando da apresentação da manifestação de inconformidade, entregue em 23/04/2012 (fls. 4.352/4.410), os mesmos argumentos foram repetidos.

Os fatos narrados pela defesa nessas duas petições são bem consistentes, o que, a princípio, justificaria a reabertura do prazo para contestação. No entanto, é de se observar que em 09/10/2012 (quase seis meses depois), o contribuinte apresentou nova petição, fls. 4.493/4.499, na qual trata de algumas questões relacionadas ao despacho decisório em litígio, e anexa aos autos novos elementos de prova. Como essa nova petição foi aceita e está sendo considerada no presente voto, não se justifica mais a reabertura do prazo.

Portanto, restando comprovado que a empresa tomou conhecimento pormenorizado da fundamentação fática e legal do despacho decisório e que lhe foi oferecido prazo para defesa, inclusive com acolhimento de petição e documentos apresentados após seis meses da petição original, resta superada a tese de nulidade baseada nesse fato. Além disso, a interessada demonstrou, mediante as razões de impugnação ofertadas, ter compreendido os motivos do indeferimento, rebateu os argumentos utilizados pela autoridade local, o que definitivamente afasta qualquer alegação de terem sido violados princípios constitucionais ou administrativos.” (g.n.)

Ora, avaliando a petição mencionada pela DRJ, constante das fls. 4493 a 4499, apesar de a embargante apresentar argumentos sobre os itens glosados e apresentar documentos, não há nenhuma menção sobre o acesso às planilhas e memórias de cálculo ou mesmo qualquer argumentação que ataque diretamente tais documentos, de forma que a existência de tal defesa não permite concluir se o cerceamento ao direito de defesa existente foi devidamente reparado naquele momento.

Ademais, não parece razoável a DRJ concluir que houve dificuldade de acesso a documentos essenciais à defesa que poderiam ensejar nulidade, mas optar por considerar o processo hígido em uma espécie de “troca” – não se possibilitou o acesso da empresa aos documentos necessários, mas, por outro lado, aceitou-se manifestação fora do prazo. Primeiro porque tal manifestação não comprova que o cerceamento de defesa foi, de fato, sanado. Segundo porque não existe base legal para que esse tipo de análise e concessão possa ser realizada.

Não obstante, deve-se ressaltar que o entendimento que prevalece no CARF é de que, desde que não haja descumprimento dos prazos regimentais, pode haver o conhecimento de provas e documentos trazidos no curso do processo, até o momento do julgamento do recurso voluntário.

Desta feita, considerando o posicionamento sustentado pela corrente desde o início e suas reiteradas tentativas de obter acesso aos documentos que ampararam o lançamento sob discussão, entendo que assiste razão ao seu pleito, devendo ser reconhecida a nulidade da decisão da DRJ, de forma que cabe à unidade preparadora juntar aos autos todas as planilhas e memórias de cálculo que fundamentaram o despacho decisório e, após isso, ser reaberto o prazo para apresentação de manifestação de inconformidade.

Diante disso, resta prejudicada a análise do segundo vício trazidos em sede de embargos, referente à suposta omissão quanto ao critério para reconhecimento de receita, visto que diz respeito apenas ao não enfretamento desta Turma de argumento trazido em sede de recurso voluntário.

Nestes termos, voto por acolher os embargos com efeitos infringentes, de modo a dar parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer a nulidade de todas as etapas processuais a partir do despacho decisório em razão da negativa de acesso às planilhas e memória de cálculo que embasaram a decisão. Assim, proponho o retorno dos autos à unidade preparadora para junte aos autos os referidos documentos falantes e, ato contínuo, intime a empresa para apresentar nova manifestação de inconformidade no prazo regulamentar.

Dessa forma, é imperioso se adotar a mesma medida para que não dissonância.

Deixo de analisar os demais tópicos por prejudicialidade.

### **CONCLUSÃO**

Diante do exposto., voto por acolher os embargos com efeitos infringentes, de modo a dar parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer a nulidade de todas as etapas processuais a partir do despacho decisório em razão da negativa de acesso às planilhas e memória de cálculo que embasaram a decisão. Assim, proponho o retorno dos autos à unidade preparadora para junte aos autos os referidos documentos falantes e, ato contínuo, intime a empresa para apresentar nova manifestação de inconformidade no prazo regulamentar.

*Assinado Digitalmente*

**Laércio Cruz Uliana Junior**