



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

**Processo n°** 13951.000210/2005-13  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3202-000.420 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de janeiro de 2012  
**Matéria** COFINS - RESSARCIMENTO  
**Recorrente** SABARALCOOL S/A ACUCAR E ALCOOL  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: COFINS**

Período de apuração: 4ª. Trimestre/2004

NORMAS PROCESSUAIS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE.

O despacho que indeferir pedido de ressarcimento deve ser motivado. A falta da motivação ou fundamentação implica em preterição do direito de defesa do contribuinte.

Os princípios do contraditório e da ampla defesa se traduzem, por um lado, pela necessidade de se dar conhecimento da existência dos atos do processo às partes e, de outro, pela possibilidade das partes reagirem aos atos que lhe forem desfavoráveis no processo administrativo fiscal.

É inválido o despacho decisório proferido em desobediência ao ditame constitucional do contraditório e da ampla defesa.

MOTIVAÇÃO DA DECISÃO. PROVAS. NECESSIDADE.

No sistema do livre convencimento motivado, adotado em nosso ordenamento jurídico, inclusive nos processos administrativos (art. 29 do Decreto nº 70.235/1972), o julgador forma livremente o seu convencimento, porém dentro de critérios racionais que devem ser indicados.

Trata-se de um sistema misto no qual o órgão julgador não fica adstrito a critérios valorativos prefixados em lei, antes, tem liberdade para aceitar e valorar a prova, desde que, ao final, fundamente sua convicção. E mais, a fundamentação do julgador deve ser clara o suficiente para que não seja cerceado o direito de defesa do contribuinte.

Processo Anulado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em declarar nulo o processo, a partir do Despacho Decisório da DRF – Maringá de fls. 83/87, inclusive. Ausente momentaneamente o Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda.

José Luiz Novo Rossari - Presidente.

Luís Eduardo Garrossino Barbieri - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros José Luiz Novo Rossari, Irene Souza da Trindade Torres, Gilberto de Castro Moreira Junior, Luís Eduardo Garrossino Barbieri e Octávio Carneiro Silva Corrêa.

## Relatório

O presente processo trata de Pedido de Ressarcimento de Créditos da Cofins – Mercado Externo, referente ao 4º Trimestre de 2004, no valor de R\$ 824.339,65 (fls. 01/ss), cumulado com Declaração de Compensação (fls. 39/ss) onde o contribuinte pretende compensar débitos da Cofins (período de apuração 05/2005) no valor de R\$ 123.293.05.

Por bem descrever os fatos, transcrevo relatório constante da decisão de primeira instância administrativa:

*Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de Créditos da COFINS — Mercado Externo (fls. 01/04), protocolizado em 19/05/2005, relativo ao 4º trimestre/2004, no montante de R\$ 824.339,65, bem como de Declaração de Compensação de fl. 39, protocolizada também em 19/05/2005, na qual consta a utilização do referido crédito para compensar débito da COFINS referente ao período de apuração 05/2005, cujo valor original é R\$ 123.293.05.*

*A DRF em Maringá/PR. por meio do Despacho Decisório de fls. 83/87, decidiu por indeferir o pedido de ressarcimento referente ao 4º trimestre de 2004, por inexistência de saldo credor, conforme constatado pela fiscalização em procedimento anterior de auditoria externa (Processo nº 10980.002757/2008-18), cuja cópia do correspondente Termo de Verificação Fiscal foi anexada as fls. 52/55, o qual registra a data de ciência pela contribuinte em 29/05/2008. Resolveu, também, por considerar não declarada a compensação constante da DCOMP de fl.39. uma vez que o débito informado já se encontrava inscrito em Dívida Ativa.*

*Cientificada do referido despacho decisório em 15/06/2009 (fl. 92), a interessada apresentou em 15/07/2009, por intermédio do procurador habilitado (doc. fls. 06,08), a manifestação de inconformidade de fls. 107/132, cujo teor será a seguir sintetizado.*

*Protesta pela nulidade do despacho decisório em apreço, por cerceamento ao direito de defesa, sob a justificativa de ausência de fundamentação legal, vez que não se informou os motivos da inexistência de saldo credor em dezembro de 2004, nem mesmo no Processo nº 10980.002757/2008-18 que cuidou da auditoria dos créditos. Além disso, aduz que a decisão é desprovida de indicação da base legal, dos critérios utilizados na apuração dos créditos e de todos os demais esclarecimentos imprescindíveis ao exercício da ampla defesa.*

*Alega que a fiscalização, ao desconsiderar o saldo de créditos de COFINS dos períodos de apuração outubro e novembro de 2004, contrariou o art. 3º, § 4º da Lei No 10.833/2003, que assegura o aproveitamento, em meses subseqüentes do crédito não utilizado em um determinado mês.*

*Diz supor que a causa da enorme diferença entre os créditos apurados pela empresa e aqueles levantados pela SAFIS reside no método utilizado pela SAFIS concernente ao rateio proporcional, em contraste com o método de apropriação direta de custos adotado pela empresa.*

*Informa que, ao apurar os créditos de insumos vinculados à receita de exportação, tinha a opção de escolher entre o método de apropriação direta e o método de rateio proporcional, sendo que a empresa optou pelo método da apropriação direta, de sorte que os custos, encargos e despesas geradores de créditos das contribuições seriam imputados diretamente a produção das receitas de exportação sem qualquer limitação temporal, isto é, sem a obrigatoriedade de que tais custos fossem incorridos ou apropriados no mesmo mês em que auferida a receita de exportação. Ademais, a empresa manteve e ainda mantém um sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, conforme exige a Lei no 10.833/03. Faz observar, ainda, que em momento algum o Despacho Decisório fez qualquer referência a esse sistema ou questionou a forma como ele vem sendo mantido, do que se presume que o sistema foi verificado e aceito pela SAFIS e que a auditoria aplicou método diverso na apuração dos créditos por período de apuração, o método de rateio proporcional, daí obtendo valores de créditos muito inferiores aqueles informados no Pedido de Ressarcimento.*

*Esclarece que as operações realizadas no mercado interno se restringiram a comercialização de álcool para fins carburante, não gerando créditos, pois a sua receita se submete ao regime cumulativo, e que as operações de exportação foram todas relativas a comercialização da produção de açúcar, as quais portanto, geraram créditos, em razão da sua receita se submeter ao regime não-cumulativo. Portanto, todos os créditos de COFINS informados no Pedido de Ressarcimento e no DACON são oriundos de custos, despesas e encargos vinculados as receitas de exportação de açúcar.*

*Reclama o direito ao desconto da COFINS de créditos originários da aquisição de combustíveis, lubrificantes e peças consoante previsto nos incisos II e VI do art. 3º da Lei 10.637/02. Neste sentido cita, as fls. 126/128, soluções de Consulta da SRF. Acrescenta que boa parte dos créditos apurados pela empresa diz respeito à aquisição de combustíveis (diesel), lubrificantes e peças utilizadas em seu parque industrial (usina de açúcar), portanto, é nítida a vinculação desses insumos a sua atividade operacional de produção de açúcar e álcool, e, pois, as receitas de exportação que, em média, respondem por aproximadamente 70% de sua receita operacional bruta.*

*Faz observar, também, que o fisco não autorizou a apropriação de créditos oriundos de fretes e outras despesas de transportes e logística, que se enquadram no conceito de "serviços utilizados como insumos", pretendendo seja revisto tal item, em consonância com Solução de Consulta nº 148, de 03 de setembro de 2003.*

*Requer, por fim, prova pericial, indicando os quesitos a serem examinados e o perito competente.*

*Pelo exposto, pretende seja:*

- *Declarada a nulidade do despacho decisório sob exame;*
- *Deferido o pedido de perícia contábil e, após a sua conclusão, seja deferido o pedido de ressarcimento em sua integralidade.*

*O presente processo retornou à SAORT da DRF/Maringá para que fossem juntados aos autos os demonstrativos/documentos que comprovam o aproveitamento dos saldos credores apurados pela fiscalização no demonstrativo de fl. 56, relativos aos períodos de apuração 10/2004 e 11/2004, objeto de reclamação da impugnante e cujo ressarcimento foi indeferido.*

*Em resposta, foi juntada a Informação de fls. 223, que confirma a existência do saldo credor de COFINS não cumulativa, referente aos períodos de apuração outubro e novembro de 2004, nos valores respectivos de R\$ 149.116,13 e 105.984,50.*

*É o relatório.*

A 3ª. Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba julgou procedente em parte a Manifestação de Inconformidade apresentada, proferindo o Acórdão nº 06-23.341 (fls. 226/ss), o qual recebeu a seguinte ementa:

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

*Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004*

*NULIDADE. PRESSUPOSTOS.*

*Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*CRÉDITOS. APURAÇÃO. ORIGEM DE VALORES.  
REGULARIDADE.*

*Considerando que a apuração do crédito foi realizada a partir da escrituração da própria contribuinte e estando esse aspecto e a apuração correspondente perfeitamente consignados no relato e nos demonstrativos fiscais descabem as contestações baseadas em suposições contrárias.*

*EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS ACUMULADOS.*

*É admitido o ressarcimento dos créditos acumulados vinculados a operações de exportação, que não puderem ser utilizados na dedução de débitos da contribuição.*

*PERÍCIA.*

*A perícia é dispensável quando as provas produzidas e os elementos constantes autos são suficientes para o perfeito entendimento e solução do litígio fiscal.*

*Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte*

*Direito Creditório Reconhecido em Parte*

A Recorrente foi cientificada do Acórdão em 22/09/2009 (fl. 241). Inconformada com a decisão da autoridade julgadora de primeira instância administrativa, interpôs Recurso Voluntário em 22/10/2009 (fls. 181/ss) onde aduz os seguintes argumentos, em síntese:

- a 3ª Turma da DRJ- Curitiba considerou parcialmente procedente o pedido de ressarcimento de créditos de COFINS não cumulativa para o fim de reconhecer o direito creditório no montante de R\$ 255.100,62, muito embora, tenha convalidado o método de apuração contábil utilizado pela Fiscalização, sem contudo, informar ao Contribuinte qual foi o método utilizado e em quais termos;

- destaca que para cálculo do crédito e formalização do pedido de Ressarcimento de Créditos da COFINS, optou pelo método de “apropriação direta de custos” e, com isso, calculou o valor de crédito de R\$ 824.339,65 para 4º trimestre de 2004. Assim, a decisão recorrida não questiona ou comenta a legalidade do método utilizado pelo Recorrente, atendo-se apenas a informar os valores de créditos que deles foram excluídos em determinado mês, mas sem qualquer justificativa que contraponha ao método utilizado pela Recorrente, o qual tem fundamento no art. 6º da Lei 10.833/2003. Assim, alega a nulidade desta decisão;

- alega que a Fiscalização (SAFIS) ignorou o método escolhido e aplicado pela Recorrente (“apropriação direta”), utilizando-se de outro método que, embora também permitido na lei (art. 3º, §8º da Lei 10.833/03), é muito menos vantajoso para as empresas exportadoras;

- assim, afirma que tinha a opção de escolher entre dois métodos: a apropriação direta e o rateio, sendo que optou pelo método da apropriação direta, de sorte que os custos, encargos e despesas geradores de créditos das contribuições são imputados diretamente à produção das receitas de exportação, sem qualquer limitação temporal, isto é,

sem a obrigatoriedade de que tais custos fossem incorridos ou apropriados no mesmo mês em que auferida a receita de exportação;

- que mantém um "sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração", conforme exige a Lei 10.833/03;

- a Fiscalização (SAFIS) não justificou o porquê da desconsideração do método utilizado pela Recorrente, daí decorre a nulidade do Despacho Decisório, já requerida na Manifestação de Inconformidade;

- aduz que se submete a um regime diferenciado de dedução de custos e despesas para cálculo dos créditos de PIS e COFINS. Isto ocorre porque as receitas de venda de álcool para fins carburantes são tributadas pelo regime cumulativo (alínea "a" do inciso VII do art. 8º da Lei nº 10.637, de 2002 - PIS; alínea "a" do inciso VII do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003 - COFINS), os custos e despesas vinculados as receitas de exportação do açúcar são segregados dos custos, despesas e receitas totais. Em consequência, no 4º trimestre de 2004, as operações realizadas no mercado interno se restringiram à comercialização de álcool para fins carburantes, não gerando créditos, pois a sua receita se submete ao regime cumulativo. De outro lado, as operações de exportação foram todas relativas à comercialização da produção de açúcar, as quais, portanto, geraram créditos, em razão da sua receita se submeter ao regime não-cumulativo;

- afirma que todos os créditos de COFINS informados no Pedido de Ressarcimento indeferido e no DACON do período (doc. 2) são oriundos de custos, despesas e encargos vinculados às receitas de exportação de açúcar auferidas pela Recorrente.

- o método de apuração dos créditos utilizado pela Fiscalização ("rateio proporcional") está equivocado e é extremamente prejudicial à Recorrente, pois impede que os custos e despesas incorridos em meses anteriores possam gerar créditos, ainda que comprovadamente vinculados à exportação do açúcar. Entende que está claro o erro na forma de apuração dos créditos de COFINS, pelo método do rateio proporcional, pois 100% dos custos e despesas informados pela Recorrente no DACON são vinculados à exportação e, portanto, não podem ser reduzidos

- repisa que a Fiscalização desconsiderou o método utilizado pelo contribuinte e aplicou um método diferente (rateio proporcional), em contrariedade ao disposto no art. 6º, §3º e art. 3º, §§ 8º e 9º da Lei 10.833/03;

- entende, assim, que a falta de motivação compromete seriamente o direito de defesa da Recorrente, pois não é possível saber quais créditos não foram aceitos pela SAFIS;

- solicita a realização de perícia contábil para que possa dirimir as divergências entre os valores dos créditos apurados pela Recorrente e pela SAFIS - Maringá decorrem da desconsideração dos saldos credores de meses anteriores, da utilização de método de apropriação diverso e da desconsideração de alguns créditos de insumos e serviços;

- por fim, requer seja declarada a nulidade da decisão recorrida por falta de motivação e fundamentação legal, ou seja reformada a decisão para fim de deferir o pedido de ressarcimento em sua integralidade.

O processo digitalizado foi distribuído a este Conselheiro Relator, na forma regimental.

É o relatório

## Voto

Conselheiro Luís Eduardo G. Barbieri, Relator.

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

Assiste razão à Recorrente quando afirma que houve cerceamento do seu direito de defesa. Vejamos.

O Despacho Decisório, exarado em 29 de maio de 2009 pela Delegacia da Receita Federal em Maringá – PR, indefere o pedido de ressarcimento com base na seguinte fundamentação (fls. 85):

*“9. No presente caso, verifica-se, de pronto, a inexistência do alegado crédito.*

*10. Segundo as informações fornecidas pela Seção de Fiscalização desta delegacia, quando da análise do período de dezembro de 2002 a julho de 2007 (portanto abrangendo o 4º trimestre de 2004), a auditoria externa constatou a inexistência de saldo credor em dezembro de 2004, conforme Termo de Verificação Fiscal e demonstrativos de apuração juntados às fls. 52 a 59. O interessado foi cientificado do resultado da auditoria, conforme ciência anotada à fl. 55.*

Destaque-se que no Despacho Decisório é feita a afirmação de que “*verifica-se, de pronto, a inexistência do alegado crédito*”, sem informar em quais elementos probantes se baseou tal assertiva ou em decorrência de quais motivos tomou-se tal decisão. O Despacho, no parágrafo seguinte (item 10), faz menção apenas aos procedimentos de auditoria externa efetuados pela Seção de Fiscalização que “*constatou a inexistência de saldo credor em dezembro de 2004, conforme Termo de Verificação Fiscal e demonstrativos de apuração juntados às fls. 52 a 59*”.

Por sua vez, o referido Termo de Verificação Fiscal, de igual modo, não esclarece, de forma clara e objetiva, quais os elementos probantes serviram de base para se chegar à conclusão sobre a “*inexistência de saldo credor em dezembro de 2004*”. Parece-me que o citado Termo é até mesmo contraditório, ao afirmar que “*após auditados, concluímos que os aludidos demonstrativos (fls. 59/114), apesar de não conterem os destaques acima apontados, conferem com os assentamentos contábeis e fiscais da empresa, bem como refletem corretamente ao somatório dos valores correspondentes (base de cálculo e débitos de PIS e Cofins) apurados em cada regime de apuração*” (sétimo parágrafo da folha 53). Ademais, na planilha apresentada à folha 54 consta a informação que no mês de dezembro de 2004 há saldo credor acumulado da Cofins, na sistemática não-cumulativa (R\$ 556.069,50).

Portanto, assim como a Recorrente, este Relator também não conseguiu decifrar como se chegou à constatação de que havia a “*inexistência de saldo credor em*

dezembro de 2004”. Quais foram os critérios adotados ou o método de cálculo utilizado? Como se chegou a esta conclusão? Quais os elementos probantes embasam esta assertiva?

Em outro giro, registre-se que no voto da decisão de primeira instância administrativa ficou consignado que existia saldo credor de Cofins (em contraposição à afirmação contida no Despacho Decisório de que inexistia o crédito da Cofins), pelo menos para algum período, conforme trecho que se transcreve abaixo:

*“Observa-se, contudo, que tem razão a interessada relativamente existência de saldo credor de COFINS, referente aos meses de outubro e novembro de 2004, nos valores respectivos de R\$ 149.116.13 e R\$ 105.984.50. o que corresponde ao saldo credor acumulado de COFINS para o 4º trimestre de 2004 no importe de R\$ 255.100.63, cujo ressarcimento deverá ser deferido, pois a autoridade fiscal, conforme já relatado, os confirmou no documento de fls. 223.*

(Acórdão 06-23341 – 3ª Turma da DRJ/CTA - fl. 228 – verso)

Ressalte-se que não se está aqui afirmando que o Recorrente tem ou não direito ao ressarcimento, mas sim que não está plenamente fundamentado o despacho da DRF – Maringá que denegou o pedido do contribuinte.

Desta feita, entendo estar plenamente caracterizado o cerceamento do direito de defesa do contribuinte, o que implica na nulidade do Despacho Decisório da DRF – Maringá, nos termos do que prescreve o artigo 59 do Decreto 70.235/72 (PAF – Processo Administrativo Fiscal) *verbis*:

*“Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente e ou com preterição do direito de defesa.”*

Este artigo define que a nulidade deve ser declarada em face de vício de competência e/ou de preterição do direito de defesa, critérios que devem orientar os julgadores na apreciação das alegações de nulidade dos atos processuais.

Neste sentido, no meu entender, o Despacho Decisório ao não explicitar o motivo pelo qual indeferiu o pedido de ressarcimento do contribuinte, é nulo por preterição do direito de defesa do contribuinte. A autoridade que proferiu o Despacho Decisório resignou-se, apenas, em afirmar “a inexistência do alegado crédito”. Não há elementos de prova nos autos suficientes para corroborar esta afirmação. A decisão escorou-se em verificações decorrentes de outro processo (procedimento de auditoria que resultou em lançamento formalizado no PAF 10950.002757/2008-18), cujos elementos probantes não vieram a estes autos.

Não seria demasiado afirmar que a prova consiste em elemento essencial ao processo. A aplicação do direito ao caso concreto, para a solução do litígio, será efetuada a partir do conhecimento que se tem sobre os fatos ocorridos, que devem ser trazidos ao processo por meio das provas. Neste sentido afirmam MARINONI e ARENHART (A prova. 2ª. edição. Editora RT, São Paulo. p. 28) “o chamado ‘juízo de subsunção’ representa essa ideia: tomar o fato ocorrido no mundo físico e a ele dar a regra abstrata e hipotética prevista no ordenamento jurídico”.

No sistema da persuasão racional ou do livre convencimento motivado, adotado em nosso ordenamento jurídico (inclusive nos processos administrativos, nos termos do art. 29 do Decreto nº 70.235/1972), o julgador forma livremente o seu convencimento, porém dentro de critérios racionais **que devem ser indicados**. Trata-se de um sistema misto no qual o órgão julgador não fica adstrito a critérios valorativos prefixados em lei, antes, tem liberdade para aceitar e valorar a prova, desde que, ao final, **fundamente sua convicção**. Essa livre convicção deve ser fundamentada, com as razões que induziram o julgador à conclusão que o levou a proferir determinada decisão. E mais, **a fundamentação do julgador deve ser clara o suficiente para que não seja cerceado o direito de defesa do contribuinte**.

Ademais, o direito ao contraditório e a ampla defesa são princípios constitucionais basilares que devem permear todo processo administrativo fiscal, previstos no artigo 5º, inciso LV, da Carta Magna. O contraditório é o exercício da dialética processual, implica no direito que tem as partes de serem ouvidas nos autos, devendo o processo ser marcado pela bilateralidade da manifestação dos litigantes, em decorrência do princípio da igualdade das partes, tão importante para o embate processual. Seu desígnio é oportunizar direito à parte demandada de ser informada a respeito do que está sendo alegado pelo demandante, a fim de que possa produzir defesa de qualidade e indicar prova necessária, lícita e suficiente para alicerçar sua peça contestatória. A ampla defesa também está intimamente ligada a outro princípio constitucional mais abrangente, qual seja o devido processo legal, pois é inegável que o direito a defender-se amplamente implica consequentemente na observância de providência que assegure legalmente essa garantia.

Destarte, diante de tudo o que foi exposto, acolho a preliminar de cerceamento do direito de defesa por falta de fundamentação da decisão da DRF – Maringá, assim, **voto por declarar a NULIDADE do processo a partir do Despacho Decisório** exarado em 29 de maio de 2009 pela Delegacia da Receita Federal em Maringá – PR (folha 83/87), inclusive. O processo deverá retornar a DRF – Maringá para que seja proferido novo Despacho Decisório.

É como voto.

Luís Eduardo Garrossino Barbieri