



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

Processo nº 19515.721188/2012-01
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-005.952 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de março de 2019
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - COFINS
Recorrente VOITH HYDRO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/09/2007 a 30/09/2009

PER/DCOMP NÃO HOMOLOGADA. CONFISSÃO DE DÍVIDA. ILEGALIDADE. ARTIGO 53, DA LEI FEDERAL 9.74/1999. IMPROCEDÊNCIA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO

Após a edição da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 2003, o lançamento de ofício que versasse sobre débito declarado em PER/DCOMP não homologada somente poderia se referir à multa isolada, aplicável nas hipóteses relacionadas no caput do art. 18 daquele diploma legal. Assim, a exigência dos débitos, declarados e não quitados em razão da não homologação, através de lançamento de ofício relativos período posterior àquela MP é manifestamente ilegal, de modo que, nos termos do artigo 53, da Lei Federal 9.784/1999, o auto de infração é improcedente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, reconhecer, de ofício, que não deve prosperar o lançamento, em função de já estar o débito confessado, com o conseqüente provimento do recurso voluntário. O relator entendeu tal circunstância como ensejadora de nulidade, sendo acompanhado pelos Conselheiros Rodolfo Tsuboi e Oswaldo Gonçalves de Castro Neto. Os demais conselheiros entenderam tratar-se de improcedência, devendo o relator agregar tal circunstância ao seu voto e à ementa, na forma regimental.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente

(assinado digitalmente)

Tiago Guerra Machado - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Rosaldo Trevisan (presidente), Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado, Lázaro Antonio Souza Soares, Carlos Henrique Seixas Pantarolli, Rodolfo Tsuboi (suplente convocado), Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente).

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário (fls. 10990 e seguintes) contra decisão da 2ª Turma, da DRJ/POA, que considerou improcedentes as razões da Recorrente sobre a nulidade de dois Autos de Infração, exarado pela DEFIS SP, em 11.06.2012, referente a PIS e COFINS no período compreendido entre setembro de 2007 e setembro de 2009.

Do Lançamento

Naquela ocasião, a D. Fiscalização lançou crédito tributário (fls. 10372 e seguintes) de R\$2.569.901,98 e R\$11.787.538,15 mais consectários de mora, totalizando a exigência em R\$29.941.782,49.

Verifica-se que o lançamento de ofício decorreu do indeferimento de ressarcimentos de COFINS que culminaram com a não-homologação de diversas PER/DCOMP utilizadas para quitação dos respectivos valores a pagar de PIS e COFINS.

Naquela oportunidade, os despachos decisórios glosaram parte dos créditos de PIS/Cofins não cumulativo, acarretando em insuficiências de deduções pretendidas pelo contribuinte, de modo que se constatou a necessidade de constituição de ofício de contribuições, por meio de Auto de Infração, dos valores não declarados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais — DCTF e informados no Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON).

O respectivo Termo de Verificação que deu azo ao lançamento elencou as seguintes irregularidades:

VERIFICAÇÕES CONDUZIDAS PELA FISCALIZAÇÃO

20. O presente trabalho de auditoria foi norteado na verificação das rubricas das receitas e despesas (em especial os Bens Utilizados como Insumos e os Serviços

Utilizados como Insumos, que representam, em média, mais de 90% da base de cálculo dos créditos do período) constantes das apurações e declarações fornecidas pela empresa, cujo resultado é o eventual saldo remanescente, objeto do presente Pedido de Ressarcimento.

21. Foi ainda auditada a exatidão dos índices de rateio utilizados para a apuração entre os custos referentes ao mercado interno e ao externo, além de verificações acerca da sistemática da empresa sobre os contratos de longo prazo e sua contabilização.

22. Para tal, foram confrontadas: as apurações e declarações transmitidas pela empresa (DACON, DCTF, PER/DCOMP, DIPJ); os livros, documentos e arquivos eletrônicos fiscais e contábeis; e as notas fiscais eletrônicas e originais apresentadas em conformidade com a Instrução Normativa SRF nº 86, de 22 de Outubro de 2001, por meio da utilização do ContÁgil, aplicativo de auxílio ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil no exercício das atividades de fiscalização.

(...)

26. Foram ainda requisitados, ao longo da fiscalização:

a. Comprovantes de exportação;

b. Notas fiscais de compras de insumos, prestação de serviços utilizados como insumos;

c. Descritivo do processo produtivo da empresa e principais insumos utilizados na industrialização, com a respectiva classificação fiscal.

(...)

CONTRATOS DE LONGO PRAZO

(...)

31. A sistemática é conhecida também como Método PoC (Percentage of Completion method). Ele exige o reconhecimento das receitas ao longo do período de realização do empreendimento, na proporção da evolução física ou financeira das obras.

32. Segundo a empresa, o momento desta realização já se inicia no instante em que são efetuadas as despesas (compra de insumos).

33. São previstos os faturamentos correspondentes a cada projeto em andamento, fixando-se uma determinada margem de lucro, recolhendo-se os respectivos tributos de forma antecipada já no momento da compra dos insumos.

(...)

RECEITAS NO MERCADO EXTERNO

39. O momento do embarque da mercadoria é o parâmetro a ser considerado para a apuração dos valores exportados a cada mês conforme o artigo 1º do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 22, de 5 de Novembro de 2002 (...)

40. Em vista das divergências encontradas entre o DACON e o SICOMEX acerca dos valores mensais das exportações, a empresa foi intimada a detalhar os

valores informados na ficha 07A do DAICON e ainda a apresentar todas as Declarações de Despacho de Exportação (DDE) do período.

(...)

42. Em decorrência de todas as divergências apresentadas, as informações apresentadas pela empresa não foram aceitas por esta fiscalização sendo que os valores constantes no SISCOSEX (data do embarque) serão utilizados para fins de apuração dos índices de rateio e retificação dos DAICON.

RECEITAS NO MERCADO INTERNO

43. Foi observado que as notas fiscais de saída são apropriadas corretamente no momento da sua emissão.

44. Através das notas fiscais fornecidas pelo contribuinte no padrão da IN 86, foi possível comprovar as receitas do mercado interno (Rubricas do DAICON): Receita da Prestação de Serviços, Receita da Revenda de Mercadorias e Receita da Venda no Mercado Interno de Produtos de Fabricação Própria.

MÉTODO DE APROPRIAÇÃO DOS CUSTOS - RATEIO PROPORCIONAL

47. Ao longo de todo o período abrangido, a empresa utilizou o método do rateio proporcional para todos os custos (Bens:para Revenda, Bens Utilizados como Insumos, Serviços Utilizados como Insumos e Despesas de Armazenagem de Mercadoria, Frete na Operação de Venda, Despesas de Energia Elétrica, Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoas Jurídicas, Despesas de Contraprestações de Arrendamento Mercantil e Encargos de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado).

48. 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.

MOMENTO DE APURAÇÃO DOS INSUMOS E SERVIÇOS COMO CRÉDITOS

51. 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 citada acima: "dos itens (...) adquiridos no mês". (...)

53. Em estrito cumprimento às leis citadas acima, as notas fiscais constantes nas memórias de cálculo das apurações do PIS e da COFINS cujas emissões se deram fora do período da sua apuração foram glosadas.

54. 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).

55. 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 DICON é suficientemente dilatado para que a empresa efetue tais ajustes.

(...)

DEFINIÇÃO DE INSUMOS

Insumos - Caracterização - SD 2008-15

(...)

64. A atividade da empresa é a “fabricação de motores e turbinas, peças e acessórios, exceto para aviões e veículos rodoviários.”

65. Foram considerados como insumos típicos da atividade fim da empresa: tubos de plástico, produtos laminados de ferro, perfis de aço, parafusos, turbinas hidráulicas, máquinas motrizes, bombas de ar, válvulas, etc...

66. Seguindo a interpretação dada pela COSIT acerca do termo insumo, também foram considerados como insumos os "bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado".

67. Seguem alguns exemplos típicos da área de engenharia inerentes à atividade da empresa: prestação de serviços de engenharia, projetos de desenhos, impressões e plotagens, serviços de consultoria, de engenharia, montagem de equipamentos, inspeção, acompanhamento de obras, análises técnicas, manutenção, tradução técnicas e de projetos, calibrações, aferições, pinturas industriais, usinagens, testes e análises técnicas, gerenciamento de obras, perícia ambiental, inspeção de segurança para a NR 13, etc...

68. Também foram considerados como insumos serviços de apoio, todavia, essenciais para a entrega do produto e sua implementação. Seguem alguns exemplos: locação de rádios, transceptores e telecomunicações em obras, aluguel de containeres de banheiros e de escritórios, locação de galpões, serviços de interface de banco de dados, desenvolvimento de sistemas computacionais, manutenção de SW Solid Edge (Sistema CAD de modelagem), serviços subaquáticos, etc...

69. 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...

(...)

DO AUTO DE INFRAÇÃO

79. Na situação de os créditos reconhecidos serem insuficientes para realizar as deduções pretendidas, faz-se necessária a constituição, de ofício, do valor não

declarado em DCTF por meio de auto de infração, acompanhado da multa prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996. (...)

80. Além disso, constam do auto de infração os valores das glosas de créditos realizadas mês a mês relativa aos créditos de mercado Interno e de importação. Frise-se que essas glosas não implicam necessariamente em saldo de contribuição a pagar, pois na maioria dos casos o crédito apurado foi suficiente para deduzir da contribuição devida. Apenas nos meses listados no parágrafo 5 deste Termo de Verificação Fiscal é que, devido a essas glosas, apurou-se saldo de contribuição a pagar como já demonstramos.

(...)” (fls 10956 e seguintes)

Da Impugnação

A Contribuinte tomou ciência do Auto de Infração, em 11.06.2012 (fl.10373), e interpôs impugnação, em 10/07/2012 (fls. 10464 e seguintes), alegando, em síntese, o seguinte:

Existência de conexão

- as mesmas infrações que são objeto dos autos de infração ora questionados, também são objeto de despachos decisórios que indeferiram PER/DCOMPs apresentados pela empresa e que são objeto de trinta e dois (32) processos administrativos. Tanto os autos de infração quanto os processos administrativos (DCOMPs) envolvem o período do quarto trimestre de 2005 ao terceiro trimestre de 2009. Há, portanto, identidade de partes e de objeto do presente processo administrativo com a lide travada nos mencionados 32 processos administrativos. Tal identidade configura genuína conexão, que demanda a reunião de todos os processos administrativos para julgamento conjunto, medida essa de caráter lógico e sistêmico, bem como questão de eficiência.

Cerceamento de defesa

- os autos de infração de PIS/COFINS, o Termo e as planilhas apresentadas, da maneira como foram lavrados, veiculam cerceamento de defesa, o que acarreta nulidade dos indigitados autos. Os autos de infração de PIS/COFINS lavrados indicam apenas, e de forma muito vaga, a suposta ocorrência de três infrações: (1) incidência não-cumulativa padrão; insuficiência de recolhimento; (2) glosa de créditos: crédito de aquisição no mercado interno constituído indevidamente; e (3) glosa de créditos: crédito de importação constituído indevidamente. Quanto às planilhas, verifica-se que não há a transparência necessária para se averiguar, de forma pormenorizada, se o cálculo realizado pela Fiscalização é consistente com o Termo, ou seja, se a apuração numérica do pretense crédito tributário de PIS/COFINS realmente corresponde às alegações constantes do Termo, podendo estar sendo cobrados valores excedentes ou indevidos;

- a empresa não logrou êxito em identificar a origem das diferenças de recolhimento e créditos glosados pela fiscalização, não conseguindo entender como os autos de infração chegaram nos valores glosados. Além disso, não foi demonstrada a metodologia adotada pela fiscalização para recalcular os índices de rateio utilizados para indeferir o pedido de homologação das PER/DCOMPs

apresentadas, sendo que o respectivo cálculo baseia-se em premissas não encontradas nos autos do presente processo, nos autos de infração, no Termo ou na planilha;

Momento de reconhecimento das receitas de exportação

- o procedimento contábil adotado pela empresa encontra sólido alicerce legal, sendo absolutamente equivocada a desconsideração feita pela Fiscalização. Mas, ainda que aceitas como corretas as premissas adotadas pelo Fisco, a metodologia de cálculo dos novos índices de rateio se mostra absolutamente absurda, sendo ofensiva aos princípios mais basilares do sistema tributário nacional;

- a empresa celebra contratos de longo prazo com seus clientes, inclusive com clientes no exterior, que geram receitas de exportação, cujo momento de reconhecimento é questionado no Termo. Ao invés de reconhecer as receitas de exportação de forma antecipada e consistente com o reconhecimento para fins de tributação pelo IRPJ/CSLL, a empresa optou por diferir a tributação dessas receitas na apuração de PIS/COFINS. Esse procedimento (computar receitas de exportação apenas quando da emissão das notas-fiscais aos clientes) beneficiou o Fisco, tendo em vista que ela poderia ter reconhecido tais receitas conforme o método PoC e reconhecido créditos passíveis de compensação com outros tributos federais, em razão dos arts. 6º e 8º da Lei nº 10.833/2003. Ainda que esse procedimento não tivesse beneficiado o Fisco, o que, por si só, já acarretaria no decreto de improcedência das infrações, a autuação não mereceria prosperar, pois a emissão da nota-fiscal também pode ser considerado momento legítimo para reconhecimento das receitas de exportação no presente caso.

Momento de contabilização das receitas de exportação

- 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 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;

- 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, especialmente em caso, como o presente, onde a mesma receita já foi anteriormente tributada em razão da aplicação do método PoC;

- no momento de emissão da NF de exportação, o valor ali descrito deve ser reconhecido como receita de exportação, consagrando o regime de competência (no presente caso, a mesma receita já foi tributada para fins de IRPJ/CSLL). 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);

- o ADI SRF nº 22, de 2002, não trata de receitas de exportação em contratos de longo prazo, sujeitas à regra específica (art. 8º da Lei nº 10.833/2003), não sendo aplicável ao caso concreto. Tal ato trata de exportações ordinárias realizadas com base em contratos de execução imediata, como na venda de produtos para o exterior com base em cláusula FOB. Também por esse motivo a autuação de PIS/COFINS não resiste a uma melhor análise no que toca à questão do momento de reconhecimento de receitas de exportação. O entendimento exposto no Termo (as receitas de exportação somente receitas de exportação face à totalidade das receitas, o procedimento utilizado pela Fiscalização reduziu o valor dos créditos passíveis de utilização via PER/DCOMP;

- 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 efeitos da desconsideração das receitas supostamente não pertencentes àquele período de competência, de forma que os índices de rateio calculados pela empresa iriam necessariamente condizer (ou ser muito próximos) com a realidade atual;

- se houver o entendimento de que o correto para o período de competência para reconhecimento de receitas de exportação é o período em que a DDE foi registrada no SISCOMEX (ignorando-se que a mesma receita foi anteriormente tributada para fins de IRPJ/CSLL segundo o método PoC), se mostra necessária a reforma dos autos combatidos e das planilhas subjacentes, com a finalidade de promover o recálculo dos índices de rateio adotados pela fiscalização, sendo necessariamente realocadas as receitas de exportação desconsideradas em determinado período àquele de sua competência.

Inexistência de duplicidade do registro de DDE's

- 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;

- a empresa requer a determinação de diligências, exigindo que a Fiscalização reexamine toda a vasta documentação apresentada e que, então, demonstre de forma clara e precisa as operações que foram objeto de registro em duplicidade;

- ainda que os índices calculados pelo Fisco sejam inferiores aos originalmente calculados pela empresa, resta inegável que os créditos conexos a esses novos índices seriam passíveis de compensação/ressarcimento. Assim sendo, nada justifica o indeferimento integral dos pedidos formulados. Assim, se mostra

absolutamente imprescindível a reforma dos despachos decisórios e dos autos combatidos ou, no mínimo, a determinação de diligências para que fosse calculado o valor do crédito de PIS/COFINS sobre o qual a empresa poderia buscar a compensação ou ressarcimento, com a realocação das receitas de exportação para os períodos que, na visão do Fisco, seriam os competentes.

Equívoco na glosa de créditos de PIS/COFINS decorrentes da aquisição de insumos e serviços em período supostamente posterior ao mês competente

- para embasar suas alegações, a Fiscalização utilizou amostra distorcida da realidade examinada, tentando transmitir sentimento de que a empresa adotou prática que prejudicaria os cofres públicos ou que violaria a lei. Considerando-se que o Fisco não revelou, de forma pormenorizada e por NF, quais créditos foram desconsiderados, dever-se-á, caso não se reconheça o cerceamento de defesa ou se cancele os autos com base nos argumentos apresentados, converter o julgamento em diligência para que o Fisco detalhe tais NFs, permitindo-se verificar o preciso lapso temporal entre a data de emissão de cada nota e a data do reconhecimento do crédito respectivo;

- 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;

- com a negação dos custos dos insumos e serviços, com respectivos créditos de PIS/COFINS, em janeiro de 2008, em razão de alegação de desrespeito do regime de competência, o Fisco estaria obrigado a considerar tais custos e créditos em dezembro de 2007, refazendo a apuração das contribuições neste período e identificando o saldo de créditos passíveis de desconto ou compensação nos meses seguintes. A prática adotada pela empresa beneficiou os cofres públicos, representando postergação no reconhecimento de créditos de PIS/COFINS, não tendo havido recolhimento a menor dessas contribuições ou de qualquer outro tributo que tenha sido compensado com o ressarcimento dos créditos objeto do pedido sob exame;
- concluiu que:

1) é totalmente equivocado o raciocínio posto no Termo ao alegar que os créditos de PIS/COFINS na aquisição de insumos e serviços foram apropriados em período posterior ao competente, eis que a contabilização de tal aquisição a posteriori constitui mera inexatidão contábil, que implicou em postergação de créditos de PIS/COFINS, em benefício dos cofres públicos;

2) é inadmissível a conduta da Fiscalização de não realocar as NFs aos períodos relativos aos meses de emissão, com violação à legislação que rege a matéria, pareceres normativos e princípios da lealdade (confiança legítima), razoabilidade e proporcionalidade;

- a discussão relativa ao período de competência de aquisição dos insumos e serviços é um tema atinente à legislação civil e societária, sendo a legislação tributária uma consequência.

Irrelevância do momento de emissão da NF

• 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 escreve 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;

• não pode o Fisco lavrar autos de infração com base em sistema (ContÁgil) simplesmente porque ele é o sistema interno do Fisco federal. Deve haver uma justificativa, um motivo, que permita à empresa analisar e questionar o raciocínio de tal sistema, o que não houve no caso. Isso caracteriza outra hipótese de cerceamento de defesa, confirmando a necessidade de decreto de nulidade dos autos de infração;

• 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 própria legislação que regula o IRPJ determina que o período de competência para contabilização das aquisições de insumo é a data de registro/processamento das NFs que documentam a operação de compra, ou seja, quando da entrada. O procedimento adotado pela empresa deve ser considerado como correto, devendo ser cancelados os autos também nessa questão.

Créditos apropriados posteriormente. Faculdade da empresa

• 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.

Inexistência de desconto de créditos sobre bens adquiridos de pessoas físicas

• a fiscalização incorre em equívoco ao afirmar que a empresa teria descontado créditos de PIS/COFINS sobre operações realizadas com pessoas jurídicas (sic). Nunca houve desconto de créditos sobre operações realizadas com pessoas físicas. O sistema eletrônico utilizado pela empresa para controlar sua contabilidade (Sistema SAP) é parametrizado de forma a somente autorizar o desconto de créditos sobre operações com pessoas jurídicas;

• não foi encontrada, em nenhum dos documentos/planilhas que fundamentam o despacho decisório, qualquer menção a operações realizadas com pessoas físicas que supostamente tenham gerado créditos de PIS e COFINS. Tal fato, além de materializar novo exemplo de que o direito à ampla defesa e contraditório foi cerceado, também impede que se possa demonstrar a inexistência de desconto de créditos de PIS/COFINS nas operações realizadas com pessoas físicas. A autuação e as planilhas que a instruem não permitem a identificação de qual o montante de PIS/COFINS que estaria sendo exigido com base na alegação de desconto de créditos dessas contribuições em aquisições realizadas de pessoas físicas, materializando genuíno cerceamento de defesa;

• a empresa requer a determinação diligências visando a levantar quais seriam as operações realizadas com pessoas físicas que geraram créditos de PIS/COFINS. Pede, ainda, que seja numericamente demonstrado o efeito dessa glosa na apuração do PIS e da COFINS exigidos, demonstrando essa não encontrada em nenhum lugar nos autos.

Conceito de Insumo

• para fins de creditamento de PIS/COFINS, a empresa considera somente os bens e serviços adquiridos que estejam diretamente relacionados à produção de bens destinados à venda. Gastos de natureza administrativa não são creditados. A empresa estranha a menção dos mesmos no Termo, sendo que não encontrou nos documentos que o instruem nenhuma listagem a esse respeito;

• requer sejam determinadas diligências para que se apresente listagem contendo as operações, por nota-fiscal, em a empresa tenha indevidamente descontado créditos de PIS/COFINS. O Fisco não apontou sequer um caso, uma nota fiscal que não caracterize insumos, que teria sido utilizada para fins de creditamento de PIS/COFINS. Tratam-se de alegações genéricas, que não tem correlação fática com o presente caso. A empresa também está impedida de verificar qual a quantia de PIS/COFINS que está sendo cobrada com base nessa acusação.

Inaplicabilidade da multa de 75%

• a multa foi aplicada de forma equivocada. Foi utilizado percentual de 75% com base no art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996 (item 79 do Termo). O Fisco

desconsiderou, na aplicação da multa, que a empresa havia informado e utilizado os créditos de PIS/COFINS ora questionados em pedidos de ressarcimento dessas contribuições, vinculados a PER/DCOMPs, que foram homologados parcialmente ou totalmente indeferidos. Conforme o próprio Termo, o Fisco tinha ciência dos referidos PER/DCOMPs;

- tratando-se de créditos de PIS/COFINS utilizados em DCOMPs, importante observar o art. 74, §§ 4º e 6º da Lei nº 9.430/1996. O protocolo das DCOMPs, por si só, informam a existência do crédito ao Fisco e constituem confissão de dívida, sendo, desde aquele momento, aplicáveis todos os efeitos previstos em lei;

- o reconhecimento da existência de declarações dos tributos e contribuições, e, principalmente, das DCOMPs é motivo suficiente para afastar a aplicação do art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996. Os fatos objeto da autuação orbitam em volta das referidas DCOMPs, nas quais foram apontados os créditos de PIS/COFINS em debate no presente processo administrativo;

- para a aplicação da multa de 75%, não foi verificada nenhuma das hipóteses que o dispositivo traz, quais sejam: falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata. O caso em análise atrai as disposições legais previstas na Seção VII da Lei nº 9.430/1996. Tratando-se de discussão que envolve créditos de PIS/COFINS compensados (DCOMPs), a autoridade fiscal deveria ter aplicado a multa de 50% (e não de 75%) prevista no art. 74, §§ 15 e 17 da Lei nº 9.430/1996;

- não tendo o legislador instituído um critério de diferenciação, não cabe ao intérprete fazê-lo. A multa aplicável aos créditos informados em DCOMPs é de 50%, ainda que os mesmos tenham implicado recolhimento a menor de tributo que podem ser cobrados separadamente em auto de infração como autoriza o art. 90 da MP nº 2.15835/2001;

- o art. 18 da Lei nº 10.833/2003 estabelece que o lançamento de ofício para exigir as diferenças apuradas decorrentes de compensação, exatamente como o caso sob exame, limitar-se-á à exigência da multa isolada nos casos em que seja comprovada a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. Esse não é o caso do presente processo administrativo, onde a Fiscalização não alegou falsidade. Assim, não é aplicável o referido artigo;

- na situação sob exame (o Fisco alega que existiriam diferenças de PIS/COFINS decorrentes de compensação indevida), a autuação poderia exigir não só a multa de 50%, como também os tributos em questão e juros, exatamente como fez, em respeito ao art. 74, §§ 15 e 17 da Lei nº 9.430/1996. Disso tudo decorre que o Fisco não poderia ter aplicado a multa de 75%, mas sim de 50%;

- ainda que a presente impugnação não seja acolhida integralmente, deverá ela ser julgada procedente a fim de se reduzir a multa de 75%, aplicando-se a de 50%, conforme determina o art. 74 da Lei nº 9.430/1996 (§§ 15 e 17).

Impossibilidade de cobrança de juros de mora sobre a multa

- o Fisco não pode exigir juros de mora sobre multas de ofício lançadas, eis que não há base legal para tanto. O CTN autorizou o legislador ordinário a exigir juros de mora sobre o montante do crédito tributário apurado, o que pode abranger tanto o tributo quanto a multa, estabelecendo como taxa de juros máxima o

percentual de 1% ao mês sobre o valor do crédito pendente de pagamento. Muito embora o CTN tenha autorizado a cobrança de juros de mora sobre o crédito tributário, o legislador ordinário federal decidiu exigir juros de mora apenas e tão somente sobre os tributos e contribuições apurados, ou seja, sobre o montante principal (art. 61 da Lei nº 9.430/1996);

- desde a vigência da Lei nº 9.430/1996 não há base legal para se exigir juros de mora sobre as multas de ofício. Assim, caso alguma parcela dos autos de infração venha a ser mantida, não poderão ser exigidos os juros de mora sobre as multas de ofício aplicadas;

- é imperioso que seja reconhecida a impossibilidade de o Fisco exigir juros sobre as multas de ofício caso alguma parcela dos autos de infração seja mantida, por absoluta ausência de previsão legal, tendo em vista que o art. 61 da Lei nº 9.430/1996 refere-se somente a tributos e contribuições (e não a

Da Decisão de 1ª Instância

Sobreveio Acórdão 10-45.071 (fls 10955 e seguintes), exarado pela 2ª Turma da DRJ/POA, em 11.06.2013, do qual a Contribuinte tomou conhecimento em 27.07.2013 (fls 10989, através do qual foi mantido integralmente o crédito tributário lançado nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/09/2007 a 30/09/2009

PROCESSO ADMINISTRATIVO. CONEXÃO. JULGAMENTO CONJUNTO.

As normas que regem o processo administrativo fiscal não trazem a previsão de julgamento conjunto de processos distintos.

AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE.

Satisfeitos os requisitos legais e não tendo ocorrido nenhuma das causas de nulidade descritas na legislação pertinente (Decreto nº 7.574, de 2011), não há que se falar em anulação da autuação.

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 posto na impugnação.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/09/2007 a 30/09/2009

CONTRIBUIÇÕES NÃO DECLARADAS. MULTA APLICÁVEL

Contribuição não declarada e não paga deve ser constituída de ofício, com o acréscimo da multa de 75% do valor não recolhido.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela RFB, mostra-se regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/09/2007 a 30/09/2009

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 QUINQUENAL.

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: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/09/2007 a 30/09/2009

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 QUINQUENAL.

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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Dessa decisão, importante destacar os seguintes enxertos:

Nulidade dos Autos de Infração. Cerceamento de Defesa

A verificação das peças processuais permite inferir que os fatos foram perfeitamente descritos e juridicamente qualificados pelas normas no enquadramento legal pertinente. Consubstanciaram-se no entendimento da autoridade fiscal acerca das infrações apontadas. Demais disso, a fiscalização elaborou um conjunto de elementos (Termo/demonstrativos/planilhas), os quais, combinados entre si e com os demais elementos constantes do processo, demonstram cabalmente a forma como foram apuradas e calculadas as contribuições devidas, caracterizando plenamente todos os fundamentos do fato jurídico tributário. A propósito disso, deve a impugnante verificar o item imediatamente posterior cujo título é Apuração dos valores. Origem das Glosas. Informações em NFs. Não se

vislumbra, pois, qualquer prejuízo à contribuinte para a perfeita inteligência acerca da matéria autuada.

Ademais, restando comprovado que a empresa tomou conhecimento pormenorizado da fundamentação fática e legal do lançamento e que lhe foi oferecido prazo para defesa, não há como prosperar a tese de existência de cerceamento do contraditório e da ampla defesa, ou seja, a autuada demonstrou, mediante as razões de impugnação ofertadas, ter compreendido os motivos das autuações, rebatendo as infrações apontadas, não havendo de se cogitar de violação a qualquer princípio constitucional ou administrativo (especialmente o contraditório e a ampla defesa).

Apuração dos valores. Origem das Glosas. Informações em NFs

Em que pese as alegações da contribuinte relativamente à existência de cerceamento de defesa, observa-se que a verificação/percepção dos valores apontados pelo autuante nos Autos de Infração não se configura difícil. Isso porque:

1. da atenta observação do demonstrativo Auditoria DACON 200X YY 1 (para cada período lançado há um) pode-se inferir a existência de uma coluna denominada Planilha de Origem. Abaixo desta denominação (seguindo a coluna) consta a informação de qual planilha/demonstrativo o autuante extraiu os valores que fundamentaram os AI (contábil, insumos, serv/sey, memorial);

2. da verificação de cada uma daquelas planilhas/demonstrativos se perceberá os valores que são encontrados no demonstrativo Auditoria DACON, estes matizados (hachurados/destacados) em amarelo (marca-texto);

3. em cada uma das planilhas/demonstrativos apontados constam informações sobre as NFs e seu aproveitamento (ou não) nos respectivos DACONs.

Conclui-se, pois, que não procede a afirmação constante, por vezes, da impugnação, de que a Fiscalização não teria esclarecido/demonstrado as glosas que efetuou.

Receitas de Exportação. Momento do Reconhecimento. Contratos de Longo Prazo

A adoção do regime de competência revela que, sob o aspecto contábil, o momento do reconhecimento da receita, no caso de venda de mercadorias para o mercado externo, a exemplo de vendas no mercado interno, ocorre no momento da tradição.

Com efeito, o que determina a obtenção de uma receita não é a emissão da NF ou da fatura como o termo faturamento poderia levar a supor, mas sim a realização dos atos pelos quais foi fixada a contraprestação. Sob essa questão, extrai-se do Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações - Fipecafi (Sérgio de Iudicibus e outros. São Paulo: Atlas, 2003, p. 333):

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

Teoricamente, deveriam ser registradas como receita somente após a entrega dos produtos. (não grifado no original)

Com a entrega dos bens (ou a prestação dos serviços), e não com a mera contratação ou emissão da nota fiscal, o vendedor teria realizado o esforço necessário para fazer jus ao preço. Ocorre que o local de entrega dos bens pode ser livremente pactuado pelas partes, e essa definição vai interferir no momento em que se considera auferida a receita.

Especificamente em relação às exportações, a legislação fixou um critério único para a definição do momento aqui tratado:

Portaria MF nº 356, de 1988

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

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

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

No mesmo sentido, a IN SRF nº 243, de 2002, que regulamentou normas relativas aos preços a serem praticados nas operações de compra e de venda de bens, serviços ou direitos efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, consideradas vinculadas, dispunha:

Art. 22. A receita de vendas de exportação de bens, serviços e direitos será determinada pela conversão em reais à taxa de câmbio de compra, fixada no boletim de abertura do Banco Central do Brasil, em vigor na data: I - de embarque, no caso de bens; II - da efetiva prestação do serviço ou transferência do direito.

§ 1º A data da efetiva prestação do serviço ou transferência do direito é a data do auferimento da receita, assim considerada o momento em que, nascido o direito à sua percepção, a receita deva ser contabilizada em observância ao regime de competência.

§ 2º Na hipótese em que o contribuinte seja optante pelo lucro presumido, com base no regime de caixa, considerar-se-á auferida a receita segundo o regime de competência. (os destaques não constam do original)

Além disso, a RFB externou claramente sua posição acerca da matéria (ver http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/perguntao/dipj2013/Capitulo_VIII_Lucro_Operacional_2013.pdf):

Receita de Exportação

039 Como é determinada a receita bruta de venda nas exportações de produtos manufaturados nacionais?

A receita bruta de venda nas exportações de produtos manufaturados nacionais é determinada pela conversão, em moeda nacional, de seu valor expresso em moeda estrangeira à taxa de câmbio fixada no boletim de abertura pelo Banco Central do Brasil, para compra, em vigor na data de embarque dos produtos para o exterior, assim entendida a data averbada no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex).

(...)

040 Como é fixada a data de embarque para efeito de determinação da receita bruta de vendas nas exportações de produtos manufaturados nacionais?

Entende-se como data de embarque dos produtos para o exterior (momento da conversão da moeda estrangeira) aquela averbada no Siscomex.

(...)

041 Como deverão ser consideradas as diferenças decorrentes de alterações na taxa de câmbio ocorridas entre a data do fechamento do contrato de câmbio e a data de embarque?

As diferenças decorrentes de alterações na taxa de câmbio ocorridas entre a data do fechamento do contrato de câmbio e a data do embarque devem ser consideradas como variações monetárias ativas ou passivas, conforme o caso.

Embora essas orientações tenham natureza fiscal, elas correspondem à prática contábil, conforme se verifica da seguinte orientação retirada do manual de contabilidade já citado:

Na hipótese de exportações de produtos manufaturados nacionais, a receita bruta de vendas será determinada pela conversão, em moeda nacional, de seu valor expresso em moeda estrangeira à taxa de câmbio fixada no boletim de abertura pelo Banco Central do Brasil, para compra, em vigor na data de embarque dos produtos para o exterior, entendida esta como o data averbada pela autoridade aduaneira, na Guia de exportação ou documento de efeito equivalente. As diferenças decorrentes de alteração na taxa de câmbio, ocorridas entre a data do fechamento do contrato de câmbio e a data do embarque, serão consideradas como variações monetárias ativas ou passivas. (Op. cit., p. 333) (os grifos não constam do original)

No concernente ao momento em que deve ocorrer o reconhecimento da receita derivada da exportação de mercadorias quando há um intervalo de tempo entre a emissão da NF de saída e a data do embarque dos produtos, verifica-se que o direito de crédito e a receita decorrentes desta venda apenas são reconhecidos, em moeda nacional, com o embarque das mercadorias vendidas, pois neste momento todos os riscos e benefícios significativos inerentes ao bem exportado são transferidos para o comprador.

Eventuais ajustes em virtude de variações cambiais ou de outros motivos (pertinentes) que possam ocorrer entre a data de emissão da NF de saída e o momento do embarque desses bens, devem ser implementados na contabilidade da empresa.

Assim, verificando-se que as receitas de vendas para o exterior devem ser reconhecidas na data do embarque da mercadoria quando essa for divergente da data

de emissão da NF, resta correta a interpretação adotada pela Fiscalização em seu Termo de Verificação Fiscal, nada devendo ser alterado quanto a este item.

Cumpre salientar, ainda, que por contrato de longo prazo é possível entender-se, principalmente, aquele utilizado quando as partes se encontram em situação que envolve grandes fornecimentos de bens ou serviços, possibilitando, assim, maior certeza e segurança aos envolvidos no que tange ao acordado, bem como aos investimentos que serão realizados.

Em seu TVF, a Fiscalização detalhou a forma de contabilização dos custos e sistemática de diferimento das realizações relativas aos contratos de longo prazo utilizada pela empresa, apontando, especialmente, o art. 8º da Lei nº 10.833, de 2003, e referindo ao chamado Método PoC, tendo reconhecido que as planilhas de controle dos projetos de longo prazo apresentadas pela contribuinte comprovaram os valores apontados, entendendo correto o procedimento adotado quanto a este aspecto (ver itens 31 a 35 do TVF).

Apuração de Créditos de PIS/COFINS no Regime da Não-Cumulatividade. Rateio Proporcional

Conforme relatado pela Fiscalização (itens 21 e 47/48), o crédito pretendido pela empresa não foi integralmente admitido por conta de ajuste no percentual de rateio das receitas oriundas de exportação/mercado interno.

A título ilustrativo cabe lembrar que os créditos decorrentes de custos e despesas vinculados às operações de exportação têm tratamento diferenciado pela legislação, vez que podem ser utilizados tanto na dedução do valor das contribuições a recolher como, em certas condições legalmente estipuladas, na compensação com débitos próprios ou, ainda, para ressarcimento.

O regramento relativo ao método de determinação dos créditos no regime da não-cumulatividade, conforme critério estabelecido pela própria pessoa jurídica, consta dos §§ 8º e 9º dos arts. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. Esses parágrafos foram regulamentados pelo art. 40 da IN SRF nº 594, de 2005 (PIS), e art. 21 da IN SRF nº 404, de 2004 (COFINS).

Observados os critérios apontados pela legislação, verifica-se que a exemplo do que acontece no rateio entre as receitas submetidas em parte ao regime cumulativo e de outra ao regime não cumulativo, as receitas auferidas com exportações/mercado interno deverão ser comparadas com o total da receita bruta da empresa. E assim o fez a Fiscalização, tendo exposto no TVF, de maneira clara, seu procedimento (itens Receitas no Mercado Externo/Receitas no Mercado Interno). Observe-se que a apuração feita pelo Fisco baseou-se em farta documentação apresentada pela empresa, inclusive informações prestadas nas fichas pertinentes dos DACONs (ver, por exemplo, as planilhas anexadas nas fls. 8.357/8.366 e 10.268/10.2772 relativas aos PAs, respectivamente, 09/2007 e 09/2009).

Embora a impugnante tenha se mostrado descontente com o procedimento fiscal, o acatamento de suas argumentações resta impedido por conta da falta de comprovação, pela empresa, de eventuais erros de cálculos feitos pela Fiscalização, observando-se que a ela caberia a demonstração de possíveis erros (ônus da prova).

Assim, na medida em que a Fiscalização utilizou-se, também, de informações disponibilizadas pela própria contribuinte, a desconstituição dos cálculos requereria a comprovação de que a grandeza dos valores que os compõem restariam

efetivamente equivocados. No entanto, a impugnante limita-se a alegar, sem juntar a seus argumentos demonstrativos/provas necessárias de eventuais erros.

Considera-se, portanto, corretos os percentuais de receitas de exportação/mercado interno calculados pelo autuante, com a conseqüente redução dos créditos da não-cumulatividade ligados às receitas de exportação o que, por conseqüência, reduz o montante dos créditos passíveis de compensação.

Aquisição de insumos. Apuração de Créditos. Aspecto Temporal. Momento de Emissão da NF

Quanto a este item, a empresa entende ser irrelevante a data (momento) de emissão da NF para fins de apuração dos créditos de PIS/COFINS, eis não ser aquele o momento da produção dos efeitos patrimoniais decorrentes da aquisição dos insumos (ou dos serviços). Entende que os efeitos somente se produzem no momento da entrega do bem/serviço, momento em que se dá a contabilização.

Consoante relatado pela Fiscalização, o momento correto para apuração de eventuais créditos de PIS/COFINS decorrente da aquisição de insumos (regime da não-cumulatividade) está determinado no art. 3º, inciso II, § 1º, inciso I da Lei nº 10.637, de 2002 (PIS), e no art. 3º, inciso II, § 1º, inciso I da Lei nº 10.833, de 2003 (COFINS). No que se refere ao PIS, o citado artigo foi regulamentado pela IN SRF nº 247, de 2002, depois alterada pela IN SRF nº 358, de 2003 (art. 66, especialmente o inciso I), enquanto que em relação à COFINS o apontado artigo foi normatizado pela IN SRF nº 404, de 2004 (art. 8º, especialmente o inciso I).

Portanto, em relação ao tema e quanto a estas contribuições existem regras próprias para o aproveitamento de créditos, que devem ser observadas. Nesse sentido, a verificação da legislação que disciplinou a matéria permite inferir que o momento em que pessoas jurídicas podem utilizar os créditos para o desconto da contribuição devida ou para pedido de ressarcimento/compensação deve ser entendido como a data de aquisição, momento da transmissão do direito de propriedade dos bens. Ou seja, o importante não é a posse física do bem ou, no caso, o momento de sua entrada no estabelecimento, mas o direito de sua propriedade e, sendo assim, deve-se considerar a data de emissão dos documentos fiscais como a data de aquisição.

Ponto interessante a ser observado é que sem a regra em questão, o DACON perde totalmente a sua finalidade, qual seja, a de demonstrar e controlar a apuração mensal do PIS/COFINS, o que, evidentemente, envolve não só a base de cálculo das contribuições devidas, mas também a base de cálculo dos créditos passíveis de dedução e seu aproveitamento. O procedimento adotado pela empresa inviabiliza o controle seguro, pela RFB e até por ela mesmo, de quais os custos e aquisições foram computados na apuração de créditos passíveis de dedução, pois se ela informa no DACON crédito referente a um determinado período de apuração e embute no valor apurado, créditos com origem em aquisições de insumos ou custos correspondentes a períodos diversos, corre-se o risco de uma única aquisição de bens ou insumos gerar crédito aproveitado em duplicidade, podendo ser incluído em mais de um pedido de ressarcimento/declaração de compensação.

Ainda acerca do tema, deve-se ressaltar que nas planilhas apresentadas pela contribuinte quando da auditoria fiscal, mostram-se claras as informações sobre a data de emissão de cada NF considerada pelo autuante, bem como quando se deu sua contabilização (ver, por exemplo, planilhas que se iniciam na fl. 5.6133), donde se pode concluir que, tendo a Fiscalização aplicado corretamente a legislação de

regência quanto ao tema, nada dever ser modificado nos Autos de Infração quanto a este item.

PIS/COFINS. Créditos Temporais e Atemporais. Escrituração/Utilização

Nos termos da legislação de regência, no âmbito da sistemática não cumulativa do PIS/COFINS, a regra de aproveitamento dos créditos apurados em relação aos custos, despesas e encargos é sua utilização para desconto da contribuição devida no mês. Diante da impossibilidade de desconto, é cabível pleitear o ressarcimento ou proceder à compensação dos referidos créditos apenas se eles forem vinculados a receitas de exportação ou a receitas de venda no mercado interno efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência. Como salientado pela Fiscalização, o § 4º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, determina que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes (neste item ver, também, os arts. 27 e 49 da IN RFB nº 1.300, de 2012).

Ademais, no regime da não-cumulatividade e no tocante aos créditos extemporâneos, pode-se afirmar que:

a) verificados os §§ 1º dos arts. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, observa-se a determinação de que os créditos devem ser apurados por via da aplicação da alíquota sobre o valor dos bens adquiridos no mês ou sobre o valor das despesas incorridas no mês, ou seja, confina o cálculo de créditos aos respectivos períodos de apuração, e isto com o fim de que a análise tanto da existência quanto da natureza do crédito possam ser devidamente aferidas dentro período específico de geração do crédito;

b) se exige a segregação dos créditos por períodos de apuração devido ao fato de que os créditos, neste regime, são passíveis de repetição segundo requisitos que só são aferíveis dentro do próprio período de apuração. Em outras palavras, é preciso que, em cada período de apuração, exista uma perfeita definição da natureza dos créditos e de que forma o sujeito passivo chegou aos saldos passíveis de repetição por qualquer uma das formas previstas (compensação ou ressarcimento, por exemplo). O ressarcimento/compensação de eventuais créditos não aproveitados à época própria (créditos extemporâneos) deve ser precedida da revisão da apuração - confronto entre créditos e débitos - do período a que pertencem tais créditos, devendo eles ser pleiteados em procedimentos repetitórios/compensatórios referentes aos períodos específicos a que pertencem.

Assim, observada a legislação de regência, entende-se sem razão a contribuinte quando alega que o crédito não calculado/aproveitado em determinado período pode ser escriturado/utilizado em período posterior, restando correto o procedimento da Fiscalização.

Conceito de insumos

Com a criação do regime não-cumulativo o PIS/COFINS não foram poucas as dúvidas e divergências que sobrevieram acerca da extensão e conteúdo de muitos dos conceitos e institutos postos nas novas disposições legais. Com efeito, em razão de comparações, por vezes devidas e por vezes nem tanto, com os contornos e feições de outras exações também submetidas a regimes não-cumulativos, bem como em face de interpretações díspares acerca de alguns dispositivos daquelas Leis

regimentadoras, surgiram dissensões que dificultaram muito a operacionalização prática do novo regime de apuração daquelas contribuições sociais.

Dentre os vários conceitos postos na legislação, um dos que mais se apresentou problemático se refere ao insumo. A importância da clarificação desse conceito está no fato de que grande parte dos créditos admitidos na sistemática da não cumulatividade das contribuições estão vinculados à aquisição de insumos utilizados na prestação de serviços ou na fabricação de produtos destinados à venda. Assim, dependendo da aceção - mais ampla ou mais restrita - que se adote para o conceito de insumo, poderá haver uma variação muito grande no montante de créditos apropriáveis pelos contribuintes.

Para a Administração Tributária o conceito de insumos tem merecido uma delimitação baseada, em linhas gerais, na afirmação de que só se caracterizam como tal as matérias primas, os produtos intermediários e o material de embalagem que sejam utilizados em ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação. Os contribuintes, no entanto, contestam esse entendimento, afirmando, em regra, que a delimitação do conceito não está expresso nas Leis, não cabendo imposições de restrição não posta em lei (esse entendimento tem sua gênese em uma interpretação isolada dos arts. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, dispositivos estes que, ao preverem o creditamento em relação aos insumos adquiridos, o teriam feito mencionando insumos sem quaisquer delimitações).

Observadas as Leis regimentais, entendeu a Administração Tributária que elas, ao referirem a insumos utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, teriam criado uma delimitação estrita, vinculando a caracterização do insumo à sua aplicação direta no processo produtivo.

No caso, passíveis de observação, também, as INs SRF nºs 247, de 2002 – alterada pela IN SRF nº 358, de 2003 – e 404, de 2004. Essas INs estabeleceram, de forma explícita, que se deve ter por insumos aqueles 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. Ou seja, está-se aqui diante de um conceito jurídico de insumo que, apesar de não necessariamente coincidir com o conceito econômico, está formalizado em atos legais que compõem a legislação tributária e que, como já dito, têm efeito vinculante para os agentes públicos que compõem a Administração Tributária Federal.

Nesse contexto, de forma clara e objetiva apontou a Fiscalização sobre quais operações aceitou a apuração de insumos. Relatou, ainda, que, fundamentada em documentos apresentados pela própria contribuinte, efetivou as necessárias verificações e, basicamente, concluiu ter havido, também, apuração de insumos sobre suporte administrativo feito por empresas terceirizadas, consultoria de implantação do BSC (Balanced Scorecard), locação de notebook e computadores sem especificação do local de 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) para funcionários, custos para congressos de liderança, fornecimento de arranjo de flores, confecções de cartões de visita de funcionários, serviço com pagamento de estadia e traslado, passagens aéreas e hospedagens,

sessão de mão de obra de motorista, locação de veículos, despesas de transporte de supervisores. Eventuais apurações de insumos sobre tais atividades foram glosadas.

Por seu turno, afirmou a contribuinte que adota o conceito de insumos similar ao utilizado pela Fiscalização (somente são considerados insumo, para fins de creditamento de PIS/COFINS, os bens e serviços adquiridos que sejam diretamente relacionados à produção de bens destinados à venda). Disse que não constam do processo, informações acerca das operações glosadas (item já verificado anteriormente).

No entanto, todas as informações que fundamentaram a apuração dos valores devedores de PIS/COFINS constam do processo, que inclusive contém planilhas apresentadas pela própria contribuinte. Como exemplo, para apuração dos valores devedores relativos ao PA 09/2007 deve-se analisar os documentos constantes das fls. 8.333 a 8.3764 (em especial, o demonstrativo DICON Auditado), considerando-se, ainda, as cópias de despachos decisórios de fls. 8.377/8.4165.

Como já referido, ao contrário do que efetivado pela Fiscalização, não se preocupou a contribuinte em demonstrar, por meio de documentos hábeis e idôneos, as argumentações que trouxe na impugnação. Neste sentido, pertinente as considerações contidas no item imediatamente posterior (Ônus da Prova).

Ônus da Prova

Da delimitação do onus probandi depende a definição de grande parte das responsabilidades processuais. Assim é nas relações de direito privado e, igualmente, nas relações de direito público, dentre as quais as relacionadas à imposição tributária.

O art. 333 do CPC disciplina a distribuição do ônus probatório da seguinte forma:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Estatuiu-se por meio desta norma que o ônus da prova no processo civil incumbe ao autor quanto ao fato constitutivo do seu direito e ao réu quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Comentando o citado artigo, Humberto Theodoro Júnior sustenta que:

Cada parte, portanto, tem o ônus de provar os pressupostos fáticos do direito que pretenda seja aplicado pelo juiz na solução do litígio.

Quando o réu contesta apenas negando o fato em que se baseia a pretensão do autor, todo o ônus probatório recai sobre este. Mesmo sem nenhuma iniciativa de prova, o réu ganhará a causa, se o autor não demonstrar a veracidade do fato constitutivo do seu pretensão direito.

Quando, todavia, o réu se defende através de defesa indireta, invocando fato capaz de alterar ou eliminar as consequências jurídicas daquele outro fato invocado pelo autor, a regra inverte-se. É que, ao se basear em fato modificativo, extintivo ou

impeditivo do direito do autor, o réu implicitamente admitiu como verídico o fato básico da petição inicial, ou seja, aquele que causou o aparecimento do direito que, posteriormente, veio a sofrer as consequências do evento a que alude a contestação.

O fato constitutivo do direito do autor tornou-se, destarte, incontroverso, dispensando, por isso mesmo, a respectiva prova (art. 334, n.º III).

(THEODORO JUNIOR, Humberto. Curso de Direito Processual Civil. São Paulo: Forense, 23 ed., 1998, p. 424)

Aplicando-se tal conceituação à lide tributária, pode-se afirmar que à autoridade lançadora incumbe o ônus da prova da ocorrência do fato jurídico tributário ou da infração que deseja imputar ao contribuinte, enquanto que ao contribuinte incumbe provar fatos impeditivos do nascimento da obrigação tributária ou de sua extinção, ou requisitos constitutivos de uma isenção ou outro benefício tributário.

Note-se que a legislação processual administrativo-tributária inclui disposições que reproduzem este conceito. Assim é que, nos casos de lançamentos de ofício, não basta a afirmação, por parte da autoridade fiscal, de que ocorreu o ilícito tributário. Pelo contrário, mostra-se fundamental que a infração seja devidamente comprovada, como se depreende da parte final do caput do art. 38, § 1º, do Decreto nº 7.574, de 2011, que determina que os autos de infração e notificações de lançamento deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do fato motivador da exigência. De outro lado, ao contribuinte a legislação impõe o ônus de provar o que alega em face das provas carreadas pela autoridade fiscal, como expresso no inciso III do art. 57 do mesmo Decreto, que determina que a impugnação conterá os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

Ademais, a distribuição do ônus da prova possui ainda certas características quando se trata de lançamentos tributários decorrentes de glosa de créditos de PIS/COFINS no regime da não-cumulatividade (possibilidade de dedução, do valor a ser recolhido, de créditos calculados sobre encargos da pessoa jurídica, como por exemplo matéria-prima, energia elétrica e aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos).

Neste regime mantêm-se a premissa de que compete à autoridade fiscal comprovar a ausência de recolhimentos em relação matéria tributável daquelas contribuições, qual seja a receita bruta do contribuinte. No que se refere aos créditos, todavia, diante das particularidades deste regime tributário, verifica-se que eles se encontram na esfera do dever probatório dos contribuintes. Tal afirmação decorre da simples aplicação da regra geral, qual seja, de que àquele que pleiteia um direito tem o dever de provar os fatos que geram este direito. Sendo os créditos deste regime tributário um benefício que permite ao contribuinte diminuir o valor do tributo a ser recolhido, cumpre ao contribuinte que quer usufruir deste benefício o ônus de provar que possui este direito.

Desta forma, o direito aos créditos da não-cumulatividade, utilizados para desconto da contribuição devida, ou para ressarcimento ou compensação nas situações permitidas pela legislação, exige que o contribuinte comprove a existência dos fatos que geram este direito. Exige-se a apresentação de documentos comprobatórios da existência do direito creditório, ou seja, documentos que atestem, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito. Caso o contribuinte não

comprove possuir este direito, seus créditos devem ser cancelados, sendo exigida a contribuição devida que estava acobertada por estes créditos.

No caso em tela, a contribuinte, em regra, não conduziu aos autos elementos necessários à comprovação de suas alegações, limitando-se, basicamente, a negar a apuração dos créditos fundados em insumos, parte deles glosados (gastos de natureza administrativa não são creditados pela impugnante...). Dessa forma, não tendo a contribuinte carreado aos autos elementos comprobatórios de seu alegado direito, mantém-se o entendimento da Fiscalização.

Multa de Ofício. Percentual Aplicado

Com relação à multa de ofício lançada no percentual de 75%, verificase que os valores principais objeto dos Autos de Infração não foram pagos/declarados. Dessa forma, a penalidade se mostra perfeitamente de acordo com a previsão legal (art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996). Ainda que a autuada conteste tal percentual, pleiteando a utilização de percentual inferior, sua alegação não procede, vez que os valores discriminados pelo Fisco decorrem de falta de informação nas DCTFs correspondentes, que não foram pagos ou incluídos em qualquer programa de parcelamento.

A pretensão da contribuinte remete à multa isolada a ser formalizada com base nos §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996 (incluído pela Lei nº 12.249, de 2010). No entanto, tal penalidade deve ser aplicada nos casos de indeferimento de crédito pleiteado e compensação indevida não homologada, ou seja, a lei expressamente autoriza e determina a constituição de crédito tributário pelo lançamento de ofício, na forma de multa isolada, no percentual de 50% sobre o crédito indeferido ou, ainda, quando a declaração de compensação não for homologada, o que, como visto, não é o caso.

Assim, verificado que a multa ora tratada encontra claro fundamento legal, não pode seu percentual ser alterado/excluído administrativamente, por conta do caráter vinculado da atividade fiscal, entendendo-se correto o procedimento fiscal no tocante à exigência da multa de ofício no percentual de 75%.

Juros de Mora sobre a Multa de Ofício

Admitindo-se a competência deste órgão de julgamento para apreciar a questão, verifica-se que, ao contrário do que entende a autuada, a previsão de incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício resta plenamente configurada no art. 161, do CTN:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês. (o grifo não consta do original)

Observando-se que o crédito tem a mesma natureza da obrigação principal e esta tem por objeto o pagamento de tributos e penalidades pecuniárias, é evidente que o crédito tributário compreende um e outro. Isso não quer dizer em absoluto que o CTN equipare penalidade pecuniária a tributo, que não tem natureza de sanção.

Nesse mesmo sentido, no art. 142 (CTN) que define o procedimento de lançamento, por meio do qual se constitui o crédito tributário, o legislador não esqueceu de mencionar a imposição da penalidade. Da mesma forma, o art. 175, inciso II, ao se referir à anistia como forma de exclusão do crédito tributário, afasta qualquer dúvida que ainda pudesse remanescer sobre a inclusão da penalidade pecuniária no crédito tributário, pois não seria lícito atribuir ao legislador ter dedicado um inciso especificamente para tratar da exclusão do crédito tributário de algo que nele não está contido.

Dessa forma, entende-se restar esclarecida a possibilidade de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

(...)

Conclusão do Voto

Ante o exposto, não tendo a contribuinte carreado aos autos qualquer fundamento modificativo ou extintivo da pretensão do Fisco, voto no sentido de indeferir o pedido de diligência e julgar improcedente a impugnação apresentada, com a integral manutenção dos Autos de Infração relativos ao PIS e à COFINS.

Do Recurso Voluntário

Irresignado, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, que veio a repetir os argumentos apresentados na impugnação e suscitar, ainda, a nulidade da decisão da DRJ, por suposta omissão quanto aspecto relevante da peça impugnatória.

Como mencionado acima, a fiscalização não respeitou o método PoC na autuação em debate, para fins de determinação do momento de reconhecimento de receitas de exportação. No item 42. do Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização reconhece expressamente que não aceitou esse critério adotado pela Recorrente (e nem a data de emissão da nota), tendo, por outro lado, utilizado a data de embarque dos equipamentos como marco para o reconhecimento da receita. Apesar da clareza dessa afirmação fiscal, o v. acórdão recorrido faz comentários acerca de contratos de longo prazo e do método PoC nos últimos dois parágrafos das suas fls. 20, como se esse assunto não fosse o cerne dessa discussão.

Em decorrência desse claro equívoco, forçoso é concluir que o v. acórdão recorrido analisou hipótese que não corresponde ao caso concreto sob análise, veiculando genuíno erro material, do que decorre a sua indiscutível nulidade.

(...)

Entretanto, nas duas questões levantadas acima, que tratam de questões relativas a timing, verifica-se que o Eg. Órgão Julgador "a quo" não analisou a questão relativa à obrigação de o fisco realocar as receitas de exportação e custos de aquisição acima referidos para os meses que, na visão da fiscalização, seriam os competentes, o que, naturalmente, reduziria de forma substancial a autuação de PIS/COFINS em tela. Os itens 55. e 56. do Termo de Verificação Fiscal tratam exatamente desse assunto, que foi devidamente questionado na impugnação, mas ignorado no v. acórdão de fls.

Os equívocos e falta de manifestação do Eg. Órgão Julgador de primeiro grau sobre as questões apontadas acima confirmam que o v. acórdão recorrido analisou hipótese que não corresponde ao caso concreto sob análise, veiculando genuíno erro material, e também não exauriu todas as questões em litígio, do que decorre a sua indiscutível nulidade.

No sentido de que deve ser anulada a decisão de primeiro grau que não analisou argumento levantado pelo contribuinte, como ocorre no presente caso, este Eg. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF já se pronunciou acerca da necessidade de a decisão de primeira instância administrativa fundamentar adequadamente suas conclusões e enfrentar todos os argumentos que lhe são postos, sob pena de nulidade.

(...)

Portanto, apenas pelas razões acima expostas, deve o presente recurso ser provido a fim de se declarar a nulidade do v. acórdão de primeiro grau, a fim de que seja prolatado novo julgamento, levando-se em consideração a situação concreta da Recorrente e analisando-se questão de suma importância no presente feito, que é a obrigação de o fisco realocar as receitas de exportação e custos de aquisição acima referidos para os meses que, na visão da fiscalização, seriam os competentes, com o consequente recálculo do PIS/COFINS, o que, naturalmente, reduzirá de forma substancial a autuação de PIS/COFINS questionada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Tiago Guerra Machado - Relator

Da Admissibilidade

O Recurso é tempestivo, uma vez que a ciência do Acórdão ocorreu em 27/07/2013 (fls. 10989) e o Recurso Voluntário foi protocolado em 23.08.2013 (fls. 10990 e seguintes), e reúne os demais requisitos de admissibilidade; de modo que tomo seu conhecimento.

Das Preliminares

(i) Nulidade do Acórdão Recorrido,

A Recorrente alega que haveria nulidade do acórdão recorrido em razão de a decisão recorrida não haver se manifestado sobre pontos específicos de sua impugnação, importando em nulidade da decisão, especialmente para que, em novo acórdão, a DRJ pronuncie-se sobre a obrigatoriedade de o Fisco realocar as receitas de exportação e custos de

aquisição acima referidos para os meses que, na visão da fiscalização, seriam os competentes, com o consequente recálculo do PIS/COFINS, o que, naturalmente, reduzirá de forma substancial a autuação questionada. Na visão da Recorrente, a ausência de manifestação representaria violação ao direito de ampla defesa.

Sobre esse aspecto, é certo que a decisão não veio a abordar tal questão, mesmo porque entendeu-se que não havia litígio na discussão quanto à aplicação do método PoC para alocação de custos e receitas em casos de contrato de longo prazo.

Por outro lado, como o auto de infração trata de lançar os tributos, cuja obrigação tributária teria deixado de ser extinta em decorrência do não reconhecimento dos créditos originados de exportações e da consequente não homologação, o lançamento objeto de discussão não importaria em análise dos efeitos prospectivos da realocação.

Nego, portanto, o cerceamento

(ii) Nulidade Suscitada no Recurso por suposto “cerceamento de defesa”

Igualmente não assiste razão à Recorrente concernente a sua afirmativa de que teria havido cerceamento de defesa quando do auto de infração sem ter lhe oportunizado, antes, a possibilidade de rebater as dúvidas levantadas pela fiscalização.

Ora, o rito previsto no Decreto Federal 70.235/1972 viabiliza a réplica do contribuinte justamente via apresentação de impugnação, possibilidade que não foi negada ou restringida de nenhuma forma pela administração pública.

A segunda justificativa para alegação de prejuízo à sua defesa decorre do seu entendimento que o auto de infração não fora devidamente fundamentado. Igualmente, não encontra abrigo essa assertiva, uma vez que, pela análise dos autos, não houve carência de 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.

(iii) Nulidade do Auto de Infração – Reconhecimento de Ofício

O presente lançamento, conforme já explicitado no relatório, e na análise da primeira preliminar, decorre da não homologação de diversos pedidos de ressarcimento e declarações de compensação que não foram reconhecidas pela unidade de origem, após análise formalizada no MPF.

Ocorre que as referidas PER/DCOMP's foram apresentadas em 2009, com respectivos despachos decisórios exarados em 2011, portanto já sob a égide da redação atual do artigo 74, da Lei Federal 9.430/1996, com a inclusão do parágrafo sexto através da MP 135/2003.

Com isso, o efeito da não homologação das compensações, de acordo com aquele dispositivo, é a confissão de dívida por parte do contribuinte, de modo que a cobrança

dos débitos declarados ficaria diretamente a cargo da Procuradoria da Fazenda Nacional, com consequente inscrição de tais débitos em dívida ativa.

Ora, parece-me claro que o AFRB, após a vigência da nova redação daquela Lei Federal, não tem competência para o lançamento dos tributos “em aberto”, importando em violação clara de suas prerrogativas e competências.

Essa é, inclusive, a conclusão implícita na Solução de Consulta COSIT 3/2004, emitida na esteira das alterações trazidas pela MP 135/2003:

19. Tal sistemática perdurou até a edição da MP no 135, de 30 de outubro de 2003, cujo art. 18 derogou o art. 90 da MP no 2.158-35, de 2001, estabelecendo que o lançamento de ofício de que trata esse artigo, limitar-se-á à imposição de multa isolada sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida e aplicar-se-á unicamente nas hipóteses de o crédito ou o débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal, de o crédito ser de natureza não tributária, ou em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964.

20. Assim, com a edição da MP no 135, de 2003, restabeleceu-se a **sistemática de exigência dos débitos confessados exclusivamente com fundamento no documento que formaliza o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário (DCTF, DIRPF, etc.), sistemática essa que vinha sendo adotada, com espeque no art. 5º do Decreto-lei no 2.124, de 1984, até a edição da MP no 2.158-35, de 2001.**

Ainda que haja a previsão para a cobrança de multa isolada, prevista nos parágrafos 15 e 17, do artigo 74, da Lei Federal 9.430/1996, a penalidade incluída no auto de infração ora em análise não teve o condão de, tampouco, lançá-la, mas sim a multa de ofício genérica, aplicável ainda quando não havia a previsão de que a compensação não homologada importaria em confissão de dívida; de modo não há cabimento de manutenção do lançamento em nenhuma hipótese, eis que todo ele resta viciado, em nítida implicação do artigo 59, inciso I, do Decreto 70.235/1972.

Todavia, após a deliberação do Colegiado, restou consignado que os vícios apontados com relação à lavratura do auto de infração não seriam ensejadores de nulidade por incompetência da autoridade fazendária, mas sim que o lançamento teria vícios de ilegalidade uma vez que havia vedação normativa expressa para fazê-lo, sendo caso de improcedência em virtude do disposto nos artigos 2º e 53, da Lei Federal 9.784/1999.

Nesse sentido, por ser hipótese de matéria de ordem pública, reconheço, de ofício, a improcedência do auto de infração.

(assinado digitalmente)

Tiago Guerra Machado

Processo nº 19515.721188/2012-01
Acórdão n.º **3401-005.952**

S3-C4T1
Fl. 11.134
