



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

Processo nº 11080.011290/2006-94
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 3402-003.854 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de fevereiro de 2017
Matéria Processo Administrativo Fiscal
Embargante Conselheiro Membro do Colegiado
Interessado WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL S/A

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 31/03/2004 a 31/12/2005

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE E CONTRADIÇÃO.

Inexistindo os vícios apontados no Acórdão nº 3402-002.713, rejeitam-se os embargos de declaração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar os embargos de declaração.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de embargos de declaração interpostos em tempo hábil pelo Presidente do Colegiado, em face do Acórdão nº 3402-002.713, por meio do qual esta turma, em sua composição anterior, conheceu dos embargos de declaração do contribuinte para sanear os vícios apontados pela embargante, atribuindo efeitos infringentes ao referido recurso.

Alegou o embargante, em síntese, a inexistência dos vícios apontados nos embargos do contribuinte ao Acórdão nº 3402-002.210. Não houve omissão quanto ao

argumento de que não houve aproveitamento da diferença de alíquota sobre o estoque de abertura, pois basta consultar a ementa do julgado para aferir que houve manifestação expressa do colegiado a respeito. E também não houve nem obscuridade ou contradição a serem saneadas, pois decidiu-se claramente que não havia reparos a fazer na decisão recorrida porque o *"...cômputo de créditos não é mais passível de discussão em face de vedação legal, concomitância ou perda de objeto."*

Entende o conselheiro embargante que o próprio relator dos embargos reconheceu a inexistência dos vícios apontados, pois ao fundamentar seu voto não fez nenhuma referência a eles. Apoiou-se na alegação de existência de circunstância extraordinária que permite sejam atribuídos efeitos modificativos aos embargos.

Sendo assim, os presentes embargos estão sendo apresentados com base no pressuposto da obscuridade para que se aclare a obscura locução "circunstância extraordinária", explicitando em termos se tais circunstâncias podem ensejar a admissibilidade dos embargos de declaração.

O Acórdão nº 3402-002.713 também estaria eivado de contradição, uma vez que o relator, ao invocar a jurisprudência que admite efeitos infringentes aos ED somente quando não houver no sistema legal outro recurso para a correção do erro cometido, foi incoerente. Há no RICARF previsão expressa de recurso especial de divergência à CSRF. Nesse sentido, a jurisprudência invocada, ao contrário de justificar os efeitos infringentes, fundamentaria a rejeição dos embargos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, relator.

Compulsando-se o recurso voluntário, encontramos na fl. 1296 o seguinte excerto:

"(...)

b.2) Da defesa apresentada pela recorrente no tocante à diferença de alíquota de COFINS para cálculo do crédito presumido sobre estoques existentes no início da vigência da Lei nº 10.833/03 e do Mandado de Segurança nº 2005.71.00033582-6

24. Pior equívoco ocorreu no tocante à parcela do auto de infração relativa à pretensa utilização da diferença de alíquota de 3% para 7,6% da COFINS, para cálculo do crédito presumido sobre o estoque existente no início da vigência da Lei nº 10.833/2003, porém, de maneira ainda mais explícita.

25. Isto porque, o único argumento aventado na defesa da recorrente foi o de que NÃO HOUVE O APROVEITAMENTO DA DIFERENÇA DE ALÍQUOTA DE COFINS PARA CÁLCULO DO ESTOQUE NO INÍCIO DA NÃO CUMULATIVIDADE DESSA CONTRIBUIÇÃO. A RECORRENTE LANÇOU O VALOR DO CRÉDITO EM SUA DACON, MAS NÃO O UTILIZOU! O valor do crédito vinha sendo transportado para os meses

subseqüentes, aguardando o desenlace da decisão do mandado de segurança nº 2005.71.00033582-6. Para tanto, a recorrente apresentou prova material robusta (DACONs desde o início da não cumulatividade até a data do lançamento).

26. Assim, não poderia haver exigência alguma em relação a esses valores. No máximo, poderia ser exigida uma multa pelo descumprimento de dever formal, já que, de fato, houve a escrituração do crédito na DACON, mas não houve a sua utilização.

(...)"

Examinando-se o voto condutor do Acórdão nº 3402-002.210, verifica-se que o colegiado enfrentou essa alegação nas seguintes passagens:

Fls. 1778:

"(...)

Evidentemente, no entanto, que a questão de fato atinente ao argumento do contribuinte de que não teria utilizado os créditos no montante decorrente da aplicação do percentual de 7,6% sobre os estoques de abertura, será objeto de análise quando do mérito do recurso, mas não entendo haver a nulidade por se ter aplicado a concomitância, do modo como concluiu, no caso em concreto, a decisão recorrida, já que interpreto que o fizera unicamente no tocante às mercadorias sujeitas à incidência monofásica consignadas no estoque de abertura, no que agiu com acerto, no raciocínio jurídico eleito "in judicando" .

Ou seja, esta preliminar confunde-se com o próprio mérito recursal no tocante ao uso ou não do crédito objeto de autuação, mas estava correto o julgamento quando concluiu que os créditos tomados sobre os bens contidos nos estoques, que sujeitavam-se ao regime monofásico, estariam com sua análise prejudicada pela concomitância.

Assim sendo, rejeito a preliminar de nulidade aventada.

(...)"

Fls. 1779 e seguintes:

"(...)

II. a. Irresignação no sentido de que o contribuinte não teria utilizado os créditos, calculados à alíquota de 7,6% (ao invés de 3%) sobre os estoques de abertura constantes do lançamento tributário, conforme comprovariam seus DACON's:

Outro ponto que deve ser abordado por esta Turma diz respeito ao argumento contido no recurso, relativo ao lançamento fundado na glosa do crédito presumido da Cofins, calculado sobre os estoques de abertura existentes em 31.01.2004, quando houve a migração dos regimes cumulativo para o não cumulativo, segundo permissão contida no art. 12, da Lei nº 10.833/03.

Segundo a autuação, o sujeito passivo apropriou-se de valores de créditos superiores aos legalmente previstos, inserindo no cômputo dos créditos bens em estoque adquiridos sob os regimes de substituição tributária, sujeitas ao regime monofásico e com alíquota zero, os quais não permitiriam o desconto de créditos.

Ao analisar o valor do crédito presumido utilizado pelo sujeito passivo, chegou a valor maior que o permitido pela legislação, glosando, conseqüentemente, o excesso.

(Omissis...)

Em sua peça de defesa a Recorrente reafirma que a diferença apontada pela fiscalização seriam decorrentes da diferença de alíquota de presunção do crédito (de 7,6% para 3%), mas que essa diferença estaria apenas escriturada em suas DACON´s, porém sendo objeto de transporte nos créditos acumulados de um mês para o outro, de modo que não utilizou-se de tais créditos. Conseqüentemente, no seu entendimento, o lançamento constitui crédito tributário sobre créditos que não teriam sido por ela apropriados.

Ao apreciar a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, em que repisa sua argumentação no sentido de não ter apropriado tais créditos, mas apenas registrado nos DACON´s, a DRJ/Porto Alegre assim se posicionou:

(Omissis...)

Apesar desta abordagem direta, insiste a Recorrente em reafirmar, agora em sede recursal, que o crédito presumido calculado à alíquota de 7,6% sobre os estoques de abertura, ao invés de 3% como determinava a legislação, foi registrado em suas apurações, via DACON´s, mas não teria sido aproveitado, já que eliminou o efeito desta diferença no cálculo dos créditos (7,6% para 3%) através de outro lançamento no próprio DACON, de modo a que não se apropriasse financeiramente do crédito, não gerando redução do tributo a pagar.

Como forma de demonstrar seu suposto direito, a Recorrente traz aos autos DACON´s, inclusive nos quais procedeu à retificações como forma de ajustá-las a interpretação constante do lançamento tributário, sendo que é sob a análise do contexto probatório dos autos que se poderá concluir se o procedimento adotado pela contribuinte coincide com sua argumentação.

Tenho que o deslinde da controvérsia instalada, no entanto, não passa pela constatação de que as diferenças sejam apenas sobre a alíquota empregada pela Recorrente para atingir o valor do crédito presumido dos estoques de abertura, mas ainda com mais contundência, sobre a base de cálculo sobre a qual deva incidir a alíquota correspondente.

Esta alíquota, aliás, não pode mais haver dúvidas em face da concomitância, é de 3%, e deverá incidir sobre os estoques existentes em 31.01.2004. Porém, quanto aos bens constantes nos estoques é que se deve perquirir se há itens que devam ser deles excluídos.

De pronto, quanto as mercadorias constantes do estoque sujeitas ao regime de incidência monofásica e adquiridas com alíquota zero, igualmente deve ser reputado que com a desistência do recurso implementada pela Recorrente conforme petição de folhas 1.260, resta também indene de dúvidas que devem tais itens serem excluídos do montantes dos estoques.

Quanto ao estoque de mercadorias existente em 31.01.2004, adquiridas pela Recorrente sob o regime de substituição tributária, deve-se analisar o art. 12, da Lei nº 10.833/03, que na redação original do “caput” previu que:

“Art. 12. A pessoa jurídica contribuinte da COFINS, submetida à apuração do valor devido na forma do art. 3º, terá direito a desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens de que tratam os incisos I e II daquele mesmo artigo, adquiridos de pessoa jurídica

domiciliada no País, existentes na data de início da incidência desta contribuição de acordo com esta Lei.”

Reportando-se ao inciso I, do art. 3º, os créditos que são concedidos incidem sobre mercadorias para revenda, exceto aquelas previstas nos incisos III (substituição tributária) e IV (incidência monofásica - estes já sem objeto para o caso aqui analisado), de modo que não seria possível aplicar a alíquota (seja de 3% seja de 7,6%) sobre tais mercadorias em estoque. Estende-se o raciocínio aplicado as mercadorias sujeitas ao regime monofásico àqueles adquiridos com alíquota zero, em face da desistência recursal, de modo que igualmente procede a exclusão de seus valores da base de cálculo sobre o qual incide a alíquota de 3% para se alcançar o crédito presumido sobre os estoques de abertura, em 31.01.2004.

Assim sendo, a problemática não reside no percentual de alíquota aplicado pela Recorrente e sua pretensa “falta de apreciação” pela autoridade julgadora, mas sim no fato de que, aplicando-se a alíquota de 3% sobre a base de cálculo, assim considerada como sendo os estoques existentes em 31.01.2004 (com e sem a inclusão de mercadorias adquiridas com sujeição a substituição tributária, regime monofásico e alíquota zero), há divergência entre o valor do crédito apropriado pelo contribuinte e aquele que a fiscalização permite seja descontado.

O procedimento adequado, portanto, deve ser o seguinte: análise das mercadorias sobre as quais é passível o cálculo dos créditos, pelo que deve-se, portanto, excluir do seu cômputo aquelas mantidas em estoque e que foram adquiridas com substituição tributária, com incidência monofásica e com alíquota zero das contribuições. Aplica-se então a alíquota de 3% prevista na legislação e que não pode ser questionada nestes autos em face da concomitância, chegando-se, assim, ao montante dos créditos passíveis de dedução pela Recorrente.

Cabe aqui um reprise de parte da conclusão do Relatório Fiscal:

“Observação: no cálculo mencionado no parágrafo já estão computadas as glosas referentes aos créditos indevidamente calculados sobre aquisições sujeitas à alíquota zero e aqueles calculados sobre despesas financeiras (itens II e IV deste relatório). Mesmo que tais glosas não fossem computadas, ainda assim, haveria diferenças a lançar somente com a glosa dos créditos em excesso calculados sobre os estoques.” grifei

Como se vê, o procedimento fiscal levou em consideração, ao compor o valor da glosa, o cálculo já excluindo-se dos estoques as mercadorias adquiridas com substituição tributária, incidência monofásica e com alíquota zero, no que não merece reparo, devendo-se, portanto, ser mantida a glosa de créditos procedida pela autoridade lançadora, sobre os estoques de abertura, para a COFINS.

Assim sendo, neste particular não merece guarida o Recurso Voluntário manejado pelo contribuinte, devendo ser mantida a glosa de créditos em questão.

(...)"

Conforme se pode constatar pelo cotejo da alegação recursal e do voto condutor do Acórdão nº 3402-002.210, o colegiado realmente não enfrentou a alegação de que o contribuinte não aproveitara o crédito relativo à diferença do estoque de abertura para dedução do valor das contribuições devidas a cada mês. O contribuinte alegou que apenas registrou os valores nos DACON, mas que não os teria aproveitado como dedução. Por tal

motivo, a fiscalização não poderia ter glosado esses valores. Essa defesa do contribuinte ficou sem resposta no Acórdão nº 3402-002.210.

Em sede de embargos de declaração (fls. 1859/2070), o contribuinte alegou a existência de omissões e obscuridades quanto:

"(...)

- a) falta de análise quanto à **(in)existência da materialidade** alegada no auto de lançamento, relativa à pretensa utilização da diferença de alíquota de 3% para 7,6% da COFINS, para cálculo do crédito presumido sobre os estoques existentes no início da vigência da Lei nº 10.833/2003. Isso porque, a Embargante não utilizou os referidos créditos de 4,6% da COFINS, conforme **COMPROVAM as DAConS** juntadas desde a fiscalização e impugnação, sendo fato crucial ao deslinde da matéria;
- b) afirmação de que o direito ao cômputo de créditos não é passível de discussão em face de **concomitância com ação judicial**¹ que discute a utilização da alíquota de 7,6% (e não de apenas 3%), sendo que **a defesa ora em debate tem objeto totalmente diferente: O NÃO APROVEITAMENTO DO CRÉDITO DE 4,6% DE COFINS**, o que não foi verificado pelo acórdão recorrido;
- c) afirmação de que o deslinde da controvérsia passa pela *"base de cálculo sobre a qual deva incidir a alíquota correspondente"* (entendendo que há bens no estoques sujeitos ao regime monofásico e alíquota zero, que devam ser excluídos) confronto com a conclusão de que o AL não merece reparos, pois, se há que ser mantida a glosa de créditos, que essa manutenção abranja somente essa base de cálculo dos créditos considerada como equivocada, observando os valores efetivamente apropriados pela Embargante, e pela alíquota de 3% (fl. 1780 e 1781)

(...)"

Esses embargos foram julgados por meio do Acórdão nº 3402-002.713 (fls. 2101/2111), tendo recebido a seguinte ementa:

"(...)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/03/2004 a 31/12/2005

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EFEITOS INFRINGENTES. CIRCUNSTÂNCIAS EXCEPCIONAIS. PREMISSA EQUIVOCADA. ERRO MATERIAL. AUSÊNCIA DE OUTRO RECURSO CABÍVEL. CABIMENTO.

Apoiando-se o julgamento em premissa equivocada, ocasionando erro material na decisão, e não havendo outro recurso cabível na processualística administrativa, é admissível a atribuição dos excepcionais efeitos infringentes aos embargos de declaração, podendo ser modificado o julgamento anterior para corrigir o equívoco, inclusive, se for o caso, para ser designada a realização de diligência para o aprofundamento da materialidade e dimensão do fato gerador objeto do lançamento tributário.

Acolhidos parcialmente os embargos de declaração com efeitos infringentes para alterar o resultado do julgamento anterior (Acórdão nº 3402001.699), modificando-o para: *“ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer em parte do recurso no tocante às matérias objeto de pedido de desistência. Na parte conhecida, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para fins de afastar parcialmente da glosa do crédito presumido do estoque de abertura a parcela relativa a diferença de alíquota de 4,6% que não foi efetivamente utilizada pela Recorrente mantendo a exigência sobre o cálculo procedido sobre produtos em estoque com alíquota zero, monofásicos e substituição tributária na parcela efetivamente utilizada (3,00%), e determinar o cancelamento da exigência no tocante aos débitos decorrentes à adição à base de cálculo das contribuições das vantagens decorrentes de bonificações e acordos comerciais. Vencidos os conselheiros Gilson Macedo Rosenburg Filho e Winderley Moraes Pereira quanto às bonificações. Fez sustentação oral Dr. Rafael Borin, OAB/RS nº 51.481 pelo recorrente e Dra. Indiara Arruda de Almeida Serra pela PGFN.”*

(...)"

Portanto, existindo a omissão na apreciação de argumento expressamente ventilado em sede de recurso, devem ser considerados improcedentes os embargos de declaração opostos pelo Conselheiro Alexandre Kern, pois é pacífico na jurisprudência que o acolhimento dos embargos de declaração pode modificar o resultado do julgamento embargado se essa alteração for inerente ao saneamento do vício apontado.

No caso dos autos, os embargos de declaração do contribuinte não foram interpostos com o objetivo de rediscutir os fundamentos do julgado. Foram interpostos pelo contribuinte porque o Acórdão nº 3202-002.210 foi omisso quanto à apreciação do argumento de que os créditos relativos à diferença de alíquota do estoque de abertura não haviam sido aproveitados pelo contribuinte e, portanto, não haveria motivo para serem glosados pela fiscalização.

Sendo assim, a loução "circunstâncias extraordinárias" não necessita ser esclarecida, pois é evidente que a circunstância extraordinária consiste no fato de que o saneamento do vício de omissão acarreta o conhecimento da alegação recursal e, do reconhecimento da procedência de tal alegação, decorre o provimento do recurso voluntário nesta parte, ocasionando a modificação no resultado do julgamento anterior.

Também não existe a contradição alegada pelo embargante, pois no caso concreto o remédio para sanar a omissão na apreciação de argumentos é o recurso de embargos de declaração, corretamente manejado pela defesa no caso concreto, e não o recurso especial de divergência à CSRF.

Por fim, esclareço que assinei o despacho de admissibilidade desses embargos apenas para o fim de submetê-los à apreciação do colegiado, dando publicidade e transparência às questões ventiladas pelo ex-presidente desta turma.

Com esses fundamentos, voto no sentido de rejeitar os embargos de declaração.

Antonio Carlos Atulim