



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.720319/2015-58
ACÓRDÃO	3402-012.381 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de dezembro de 2024
RECURSO	EMBARGOS
RECORRENTE	CERVEJARIA PETRÓPOLIS S/A - EM RECUPERACAO JUDICIAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2010

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE, OMISSÃO OU CONTRADIÇÃO.

Presentes os pressupostos regimentais e verificada obscuridade ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou então for omitido ponto sobre o qual deveria ser expressamente analisado pelo Colegiado, deve ser acolhido os Embargos de Declaração para sanar o vício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher parcialmente os Embargos de Declaração, sem efeitos infringente, para fins de que conste no dispositivo a seguinte redação: “(...) **(2.2)** por maioria de votos: **(2.2.1)** negar provimento ao Recurso Voluntário em relação ao: (...) **(2.2.1.3)** Item II.3 (Glosa de créditos descontados relativos a créditos na aquisição de soja – Estorno efetuado em 2012). Os Conselheiros Lázaro Antonio Souza Soares, Renata da Silveira Bilhim, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado), João José Schini Norbiato (suplente convocado), Alexandre Freitas Costa, Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente) acompanharam o Relator pelas conclusões para manter a glosa, porém entenderam que o Contribuinte teria o direito ao estorno, recompondo o saldo credor daquele período; (...)”.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão (substituto integral), Cynthia Elena de Campos, Mariel Orsi Gameiro e Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente). Ausente a conselheira Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta.

RELATÓRIO

A Contribuinte interpôs Embargos de Declaração contra **Acórdão nº 3402-009.930**, proferido em sessão de julgamento realizada em 24 de outubro de 2022, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

DECADÊNCIA

Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, §4º, do CNT); todavia, quando não há pagamento antecipado ou há prova de fraude, dolo ou simulação, aplica-se o disposto no art. 173, I, do CTN.

ILIQUIDEZ. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE

Não há iliquidez pela existência de diferença de valores do crédito tributário em litígio. Eventuais ajustes podem ser realizados no momento da liquidação e não maculam o processo administrativo.

MULTA. EFEITO CONFISCATÓRIO. SÚMULA CARF 2

Não cabe ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais a apreciação de constitucionalidade da norma nos termos da Súmula CARF nº 2.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2010

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ARQUIVOS DIGITAIS APRESENTADOS. DESOBEDIÊNCIA AOS REQUISITOS FORMAIS. ATO DECLARATÓRIO COFINS 25/1010.

As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas. Multa equivalente a 0,5% (meio por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração aos que não atenderem aos requisitos para a apresentação dos registros e respectivos arquivos.

RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 12.766/2012. LEI Nº 12.873/2013. INEXISTÊNCIA.

Inaplicável a retroatividade benigna quando a norma posterior não abrange o mesmo fato gerador.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 2010

ESTORNO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. PREJUÍZO À FAZENDA NACIONAL.

Não é possível a utilização de crédito indevido no desconto de débitos, evitando o lançamento de contribuição, juros e multa, para posteriormente efetuar o “estorno” por meio da redução de saldo de crédito acumulado em períodos anteriores.

CRÉDITO PRESUMIDO. SICOB. POSSIBILIDADE. DEPÓSITO JUDICIAL CONVERTIDO EM RENDA DA CASA DA MOEDA DO BRASIL.

Tendo sido realizados os depósitos em ação própria referentes aos períodos analisados, o que pressupõe o pagamento, além da comprovação de que referidos valores foram efetivamente convertidos em renda da CMB, tem-se que devem ser mantidos os créditos presumidos do SICOB.

CREDITAMENTO. EMBALAGENS RETORNÁVEIS DESTINADAS AO ATIVO IMOBILIZADO.

É possível ao contribuinte optante pelo regime especial do art. 58-J, da Lei nº 10.833/2003 o desconto de crédito permitido às pessoas jurídicas em geral.

ISENÇÃO. VENDA DO ESTABELECIMENTO PRODUTOR. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

Não incide a contribuição sobre as vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Consideram-se vendidos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. A comprovação da exportação dos produtos não constitui hipótese de caracterização do fim específico de exportação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2010

APLICAM-SE AO PIS OS TÓPICOS DA EMENTA RELACIONADOS À COFINS

Considera-se a aplicação dos tópicos da Cofins ao PIS, evitando repetição.

O resultado do julgamento foi proferido nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, em julgar os recursos da seguinte forma: (1) em julgamento ocorrido em janeiro de 2020, (1.1) por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício quanto ao ajuste do cálculo da multa

regulamentar pela entrega de documentos e, (1.2) por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário para manter a multa regulamentar pela entrega de documentos na forma prevista pela legislação. Vencidas as Conselheiras Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos e Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada) que cancelavam essa penalidade em razão da retroatividade benigna. As Conselheiras Maysa de Sá Pittondo Deligne e Cynthia Elena de Campos acompanharam o relator pelas conclusões quanto à decadência. A Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada) participou do julgamento ocorrido em janeiro de 2020 em substituição da Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, ausente justificadamente; (2) em julgamento ocorrido em outubro de 2022, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo com relação ao argumento de Item II.6 (Multa Confiscatória – Violação ao art. 150, inciso IV, da Constituição Federal) e, na parte conhecida: (2.1) por unanimidade de votos, dar provimento ao Recurso Voluntário com relação ao Item II.5, para reverter a glosa dos créditos descontados, relativos às embalagens retornáveis destinadas ao ativo imobilizado; e (2.2) por maioria de votos: (2.2.1) negar provimento ao Recurso Voluntário em relação ao: (2.2.1.1) Item II.2 (Desconsideração das operações de venda com fim específico de exportação as tratando como vendas no mercado interno). Vencidos os Conselheiros Renata da Silveira Bilhim, Alexandre Freitas Costa e Cynthia Elena de Campos, que davam provimento neste ponto, considerando o entendimento do Supremo Tribunal Federal em julgamento da ADI 4.735 e RE 759.244, e desde que comprovadas as exportações; (2.2.1.2) Item II.2.1 (Imunidade, Isenção e Suspensão). Vencidos os Conselheiros Renata da Silveira Bilhim, Alexandre Freitas Costa e Cynthia Elena de Campos, que davam provimento ao recurso neste ponto. Os Conselheiros Lázaro Antonio Souza Soares, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado), João José Schini Norbiato (suplente convocado) e Pedro Sousa Bispo (Presidente) acompanharam o Relator pelas conclusões, uma vez que entendem por negar provimento neste ponto, mas não com base no fundamento adotado pelo Relator com relação à caracterização de imunidade; (2.2.1.3) Item II.3 (Glosa de créditos descontados relativos a créditos na aquisição de soja – Estorno efetuado em 2012). Os Conselheiros Lázaro Antonio Souza Soares, Renata da Silveira Bilhim, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado), João José Schini Norbiato (suplente convocado), Alexandre Freitas Costa, Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente) acompanharam o Relator pelas conclusões, por entenderem que o Contribuinte tem o direito ao estorno, recompondo o saldo credor daquele período; (2.2.2) dar provimento ao Recurso Voluntário com relação ao Item II.4 (Glosa dos Créditos Presumidos do Sicobe). Vencidos os Conselheiros Silvio Rennan do Nascimento Almeida (Relator), João José Schini Norbiato (suplente convocado) e Pedro Sousa Bispo, que negavam provimento ao recurso neste ponto. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Renata da Silveira Bilhim. Nos termos do Art. 58, §5º, Anexo II do RICARF, o Conselheiro Carlos Frederico Schwochow de Miranda não votou neste julgamento, por se tratar de processo relatado pelo Conselheiro Silvio Rennan do

Nascimento Almeida, e o Conselheiro Lázaro Antonio Souza Soares não votou com relação ao Item II.2, por se tratar de questão votada pela Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula.

Através do r. Despacho de Admissibilidade, com fundamento no art. 116, § 1º, do RICARF, foi dado seguimento aos Embargos para que o colegiado aprecie os seguintes vícios:

a) à falta de reprodução dos fundamentos adotados pela maioria com relação à matéria de imunidade nas operações destinadas à exportação e à glosa de créditos na aquisição de soja;

b) à obscuridade em relação ao tema do estorno efetuado em 2012.

Após, o recurso foi encaminhado para julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Como demonstrado em Despacho de Admissibilidade, nos termos do § 1º do art. 116 do RICARF/2023, os Embargos de Declaração são tempestivos e preenchem os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual devem ser conhecidos.

2. Dos vícios apontadas pela Embargante

2.1. Da falta de reprodução dos fundamentos adotados pela maioria com relação à matéria de imunidade nas operações destinadas à exportação e à glosa de créditos na aquisição de soja

Assim argumentou a Embargante:

- Conforme antes relatado e anunciado, a alegação referente a ausência de observância na Autuação da imunidade tributária objetiva, prevista no art. 149, §2, inciso I, da Constituição da República de 1988, que objetiva desonerar receitas vinculadas (direta ou indiretamente) à exportação, foi rejeitada pela maioria do N. Colegiado. Desse modo, prevaleceu na estruturação dos termos e no inteiro teor do v. Acórdão nº 3402-009.930 apenas aquilo tratado no voto vencido do I. Relator, na medida que, nessa parte, foi vencedor. Ou seja, não consta do voto vencedor e nem de nenhum outro voto (não existe nenhuma Declaração de Voto

do v. Aresto) qualquer outro fundamento ou motivo para a rejeição de tal matéria, além daquilo que a I. Relatora *ad hoc* consignou no voto vencido.

- O fundamento e a razão de decidir que realmente prevaleceu contra as alegações de defesa da Contribuinte, referentes à obediência à previsão de imunidade, NÃO estão registradas no v. Acórdão.

Entendo que estão demonstrados os fundamentos da decisão embargante.

Assim restou fundamentado no r. voto condutor da decisão:

II.2.1. Imunidade, Isenção e Suspensão:

Além de matéria já tratada no tópico anterior, defende a recorrente a tese de imunidade das receitas de suas vendas, aduzindo que, as receitas decorrentes de operações realizadas na venda de produtos para o exterior têm o status de imunidade, inclusive com jurisprudência nesse sentido e que, ainda que não seja entendida a imunidade/isenção, as operações realizadas pela Cervejaria são alcançadas pela suspensão, nos termos do art. 9º, §1º da Lei nº 10.925/2004.

Inicialmente, como já amplamente demonstrado no decorrer desse julgamento, o presente processo trata de isenção. Em que pese a Lei nº 10.833, de 2003 e a Lei nº 10.637, de 2002, previrem textualmente a “não incidência”, a doutrina e a jurisprudência já são pacíficas no sentido de entender que, independente do termo utilizado pelo legislador, deve ser analisado o instituto por ele criado de acordo com o caso concreto.

Bem se sabe que a doutrina, majoritariamente, ao analisar a isenção como espécie de exclusão do crédito tributário (art. 175, I, CTN), entende que há sim a ocorrência do fato gerador, portanto, existe a incidência tributária.

Como bem definiu Leandro Paulsen¹⁰:

“A não incidência está no plano da aplicação da norma tributária impositiva. Só pode ser identificada pela interpretação, a contrario sensu, da abrangência citada pela própria norma tributária impositiva. Revela-se na pura e simples ausência de incidência. Fala-se de não incidência relativamente a todas as situações não previstas na regra matriz de incidência tributária como geradoras de obrigação tributária.

A isenção, de outro lado, pressupõe a incidência da norma tributária impositiva. Não incidisse, não surgiria nenhuma obrigação, não havendo a necessidade de lei para a exclusão do crédito. A norma de isenção sobrevém justamente porque tem o legislador a intenção de afastar os efeitos da incidência da norma impositiva que, de outro modo, implicaria a obrigação de pagamento do tributo.

[...]” A aparente contradição entre admitir a “isenção”, quando a norma expressamente traz o termo “não incidência” é bem solucionada pela doutrina, ao entender que na hipótese de não incidência pura e simples, prescinde inclusive a necessidade de lei para a exclusão do crédito tributário, visto que o fato não se enquadra na própria regra matriz de incidência tributária.

Apesar de envolver outro tributo, direto ao ponto foi o Ministro Maurício Corrêa, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 286 (D.J. 30/08/2002):

“3. Quanto ao mérito é essencial que se defina, inicialmente, qual a natureza da previsão legal impugnada, se isenção ou, como formalizada, espécie de não-incidência.

[...]

5. A não-incidência, por sua vez, equivale a todas as situações de fato não contempladas pela regra jurídica da tributação e decorre da abrangência ditada pela própria norma. Pode ser simples “se resultada clara inoccorrência do suporte fático da regra de tributação; ou juridicamente qualificada, se existe regra jurídica expressa dizendo que não se configura, no caso, a hipótese de incidência tributária”. Essencial, portanto, que o fato analisado, ainda que explicitado em lei, não configure circunstância em que o tributo é devido, pois caso contrário estar-se-ia diante de caso de isenção” 6. O caput do artigo 4º [...] disciplina situações que denomina não-incidência (fl.15). O teor do dispositivo, no entanto, caracteriza-o como sendo de isenção tributária [...] hipótese de fato em que o imposto é, em regra, devido. Sua exclusão somente se viabiliza, portanto, pela isenção.

(grifou-se)

O fato ora analisado, vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, em sua forma e essência, correspondem a uma venda comum no mercado interno, hipótese clara de incidência das contribuições, motivo pelo qual, o legislador, excluindo o crédito tributário que seria devido, decidiu por isentar as operações.

Assim tem entendido este Tribunal Administrativo, exemplo nos Acórdãos nº 9303-009.733, de 11 de novembro de 2019 e 3302-003.606, de 20 de fevereiro de 2017, que compartilham a seguinte parte da ementa e conteúdo:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de Apuração: 01/10/2008 a 31/10/2008 VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOS REQUISITOS LEGAIS. MANUTENÇÃO DA ISENÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Para caracterizar as receitas como decorrentes de vendas efetuadas com o fim específico de exportação e, conseqüentemente, usufruir da isenção da Contribuição para o PIS/Pasep, faz-se necessária a comprovação que os produtos foram remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

[...]

No recurso em apreço, a recorrente alegou que a não incidência (desonerações) das referidas contribuições sobre as receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, estabelecida nas Leis nºs 10.637/2002 e

10.833/2003, não se tratava de hipótese de isenção, mas de imunidade tributária objetiva, prevista no art. 149, §2, I, da Constituição Federal de 1988 (CF/1988), que objetivava "desonerar receitas vinculadas (direta ou indiretamente) à exportação".

Além de ser matéria estranha ao motivo da glosa em apreço, para a recorrente não existe diferença entre a imunidade tributária da operação de exportação, estabelecida no art 149, § 2, I, da CF/1988, a isenção das operações de "vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação", previstas no art. 5º, III, da Lei 10.637/2002 e no art. 6º, III, da Lei 10.833/2002, respectivamente, para a Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins do regime de incidência não cumulativa.

No caso, diferentemente do regime de imunidade tributária das operações de exportação, o regime de isenção em comento está condicionado a que a venda seja feita (i) a empresa comercial exportadora e (ii) para o fim específico de exportação. Logo, trata-se matéria regulada por lei, cuja análise de compatibilidade com a CF/1988 é expressamente vedada aos integrantes deste Conselho pelo art. 26A do Decreto 70.235/1972. Assim, uma vez demonstrada a possibilidade de afastamento, passa-se a analisar o signficativa e alcance dos preceitos legais que disciplinam o assunto.”(grifou-se)Não sendo caracterizada a imunidade, resta apreciar o argumento subsidiário de suspensão do crédito tributário.

Também não merece acolhida. O contribuinte traz como afirmação o texto da Lei nº 10.925, de 2004, destacando sua alteração em 2013, conforme segue:

“Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda:

I – de produtos de que trata o inciso I do §1º do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso;

[...]

§1º [...]

I – cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)| – cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM). (Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)

E conclui que: “verifica-se, portanto, que os produtos classificados no NCM 12.01 (soja) estariam albergados pela suspensão [...]” Difícil até mesmo entender o cerne da argumentação do recurso, visto que o NCM 12.01 constou apenas na redação de 2005, e como exceção à regra do benefício. Não bastasse isso, a Cervejaria demonstra no decorrer de todo o processo comercializar o “farelo de

soja”, inclusive junta maioria de Notas Fiscais com o NCM 2304.00.90 e, ainda que se pudesse entender de modo diverso, não traz aos autos prova de que exerce cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos.

Por sua vez, no resultado do julgamento consta que:

(2.2) por maioria de votos: (2.2.1) negar provimento ao Recurso Voluntário em relação ao: (...) Item II.2.1 (Imunidade, Isenção e Suspensão). Vencidos os Conselheiros Renata da Silveira Bilhim, Alexandre Freitas Costa e Cynthia Elena de Campos, que davam provimento ao recurso neste ponto. **Os Conselheiros Lázaro Antonio Souza Soares, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado), João José Schini Norbiato (suplente convocado) e Pedro Sousa Bispo (Presidente) acompanharam o Relator pelas conclusões, uma vez que entendem por negar provimento neste ponto, mas não com base no fundamento adotado pelo Relator com relação à caracterização de imunidade.**

Ou seja, restou expressada a razão pela qual o Relator foi acompanhado pelas conclusões.

Com isso, não há que se falar em ausência de fundamentos sobre o questionamento embargado.

2.2. Da obscuridade em relação ao tema do estorno efetuado em 2012.

Argumentou a Embargante que:

- As mesmas omissão e obscuridade anteriormente demonstradas se operam de forma idêntica na resolução da matéria referente glosa de créditos descontados, referentes a aquisição de soja e correspondente estorno efetuado em 2012, quando se negou provimento ao Recurso Voluntário nesse ponto. Contrariamente à pretensão recursal da Contribuinte, prevaleceu posição da maioria dos Conselheiros, mas apenas pelas conclusões daquele singular entendimento registrado no voto vencido do I. Relator, que ficou isolado novamente com suas razões de decidir. Novamente, não está registrado em nenhuma passagem ou porção do v. Aresto o efetivo fundamento e a motivação do N. Colegiado, deixando novamente de se atender ao art. 63 do RICARF então vigente, já invocado e colacionado.

- Também há uma contradição quanto a essa matéria. Isso ocorre quando se afirma que se nega provimento ao Recurso Voluntário em relação a tal creditamento e diante de seu estorno em 2012, mas fica expressamente consignado que a grande maioria dos I. Julgadores entenderam que o Contribuinte tem o direito ao estorno, recompondo o saldo credor daquele período. É certo que apenas tal reconhecimento pode não bastar para conferir razão e procedência a defesa da Contribuinte. Mas, enquanto não for justificado porque, ao mesmo tempo, reconhece-se um direito conforme alegado e

defendido pela Embargante, mas nega-se provimento ao Apelo, existe frontal contradição em tal partícula decisória.

Da mesma forma, entendo que estão demonstrados os fundamentos da decisão Embargante.

Assim restou fundamentado no r. voto condutor da decisão:

II.3. Glosa de créditos descontados relativos a créditos na aquisição de soja – Estorno efetuado em 2012:

Como já ressaltado em relatório, no ano-calendário de 2010, o contribuinte apurou, de forma indevida, crédito em duplicidade relativo à aquisição de soja, descontando tanto os créditos presumidos, previstos na Lei nº 10.925, de 2004, quanto os créditos básicos da não-cumulatividade.

O próprio contribuinte, antes mesmo de qualquer ato de ofício da Fazenda, reconheceu como indevido o aproveitamento dos créditos não-cumulativos, realizando, em 2012, o “estorno” dos créditos acumulados em seu “controle de crédito”, entendendo assim ter providenciado a correta retificação de sua apuração.

A autoridade fiscal e a Delegacia da Receita Federal de julgamento entenderam indevido o “estorno” realizado pelo contribuinte, realizando a glosa dos créditos básicos da apuração de 2010.

De acordo com a decisão de primeira instância, o crédito sobre bens e serviços utilizados como insumo devem ser apropriados no mês em que adquiridos, aplicando-se o Princípio da Competência. Apesar de entender a possibilidade de aproveitamento de crédito em períodos subsequentes, conforme expresso no art. 3º, §4º da Lei nº 10.833/2003, assevera que a legislação em verdade se referiu ao saldo credor de contribuição apurado, e não a créditos de operações isoladas lançados para além do mês de apuração. Assim, para efetivar qualquer alteração nos créditos informados em demonstrativos anteriores, seja porque indevido, seja porque não descontado, é necessária a retificação do Dacon e da DCTF do período em que consta a apuração indevida.

O Colegiado a quo fundamenta seu entendimento em previsão expressa da Instrução Normativa RFB nº 1.015, de 05 de março de 2010, que dispõe:

“Art. 10. A alteração das informações prestadas em Dacon, nas hipóteses em que admitida, será efetuada mediante apresentação de demonstrativo retificador, elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado.

§1º O Dacon retificador terá a mesma natureza do demonstrativo originariamente apresentado, substituindo integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar alteração nos créditos e retenções na fonte informados.

[...]

§5º A pessoa jurídica que entregar Dacon retificador, alterando valores que tenham sido informados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), deverá apresentar, também, DCTF retificadora.”

Por fim, aduz ainda que o “estorno” de crédito em período subsequente ao do correspondente fato gerador acarreta infração ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Pública, na modalidade de postergação de tributo.

A recorrente, busca fundamentar sua prática na aproximação do “estorno” realizado com a possibilidade de apuração do crédito extemporâneo, explicando indevida a realização de glosa sobre um crédito já estornado. Ainda, aduz que o “estorno” efetuado não traria nenhum prejuízo ao Fisco, afigurando-se política fiscal das mais absurdas punir o contribuinte que reconhece o seu erro e o repara antes da instauração de procedimento fiscal.

Destaca ainda que, o art. 3º, §4º da Lei nº 10.833/2003 permite a apuração do crédito em período diverso daquele que originou o direito de apropriá-lo.

Pois bem, apesar da aparente semelhança entre o “estorno” realizado pelo contribuinte e a apropriação de crédito extemporâneo, entendo que a decisão de um, não necessariamente se vincula ao outro.

O estorno possui conceito próprio e não é estranho à legislação das contribuições, pelo contrário, tem previsão expressa para os casos de furto, roubo, inutilização, deterioração e destruição em sinistro, conforme previsto no art. 3º, §13, da Lei nº 10.833, de 2003.

Nesse ponto, importante ressaltar posicionamento pacífico no âmbito do CARF quanto à prevalência do princípio da verdade material sobre formalidades não exigidas em lei, como inclusive vem decidindo por desnecessária a retificação de Dacon e DCTF nos casos onde o direito creditório é provado por documentação inequívoca.

Apesar do entendimento acima exposto ser favorável ao contribuinte, circunstâncias específicas do caso concreto não permitem a reversão da glosa do crédito indevido. Explicando melhor, mesmo dispensando a retificação do Dacon em homenagem ao Princípio da Verdade Material e do Formalismo Moderado, não se pode permitir a utilização de crédito indevido no período de 2010, evitando a aplicação de juros e multa, para depois, em 2012, realizar seu estorno.

Aceitar o estorno posterior, diferente do que argumenta a recorrente, pode causar (e causaria) prejuízo à Fazenda Nacional. Quando se deixa de retificar o Dacon de período anterior com a redução de seus créditos, o contribuinte pode inegavelmente incidir em hipótese de postergação de tributo, visto que, eventual redução dos créditos em 2010 ocasionaria a existência de débitos, juros e multa, o que, adotando-se a postura de estorno, deixariam de existir.

Não é só. A glosa de créditos posteriormente “estornados” na linha 01 das Fichas 14 e 24 do Dacon não gera qualquer efeito negativo ao contribuinte se este não houver utilizado o crédito indevido em descontos, portanto, não há que se falar

em punição ao contribuinte que reconheceu seu erro, ou mesmo de glosa em dobro.

Para melhor visualização do alegado, utilizo-me da planilha e documentos juntados pela recorrente aos autos (fl. 42.336):

PIS							
PERÍODO	ANO	SALDO ANTERIOR	DEBITO	CREDITO	SALDO CONTÁBIL	REPROCESSO	SALDO DISPONÍVEL
JANEIRO	2010	2.989.269,01	3.290.768,68	4.003.054,57	3.701.555,05	244.157,67	3.457.397,33
FEVEREIRO	2010	3.701.555,05	3.021.593,90	4.336.055,06	5.016.026,16	367.918,61	4.413.949,89
MARÇO	2010	5.016.026,16	2.188.834,44	4.303.021,31	7.120.213,03	749.436,90	5.768.699,85
ABRIL	2010	7.120.213,03	2.656.113,13	4.974.674,05	9.438.773,95	1.221.642,85	6.885.617,92
MAIO	2010	9.438.773,95	2.676.828,49	5.231.791,71	11.993.737,17	1.070.305,67	8.350.275,47
JUNHO	2010	11.993.737,17	2.902.099,29	4.883.971,70	14.075.609,58	872.769,77	9.599.458,11
JULHO	2010	14.075.609,58	3.312.530,39	4.394.811,31	15.157.920,52	684.549,67	10.087.140,36
AGOSTO	2010	15.157.920,52	3.228.821,46	3.912.067,51	15.841.366,57	278.899,28	10.491.667,16
SETEMBRO	2010	15.841.366,57	2.893.042,65	4.156.548,18	17.104.872,06	108.136,82	11.647.055,87
OUTUBRO	2010	17.104.872,06	3.120.974,02	5.104.603,50	19.087.981,66	2.792,59	13.627.352,76
NOVEMBRO	2010	19.087.981,66	3.371.992,04	6.395.894,77	22.111.663,39	41.620,20	16.609.634,39
DEZEMBRO	2010	22.111.663,39	3.929.623,17	5.183.808,60	23.365.849,02	44.109,37	17.819.510,05
JANEIRO	2011	23.365.849,02	2.685.086,41	4.477.631,49	25.158.394,10	-	18.612.055,73
FEVEREIRO	2011	25.158.394,10	2.934.371,18	5.340.171,24	27.564.194,16	-	22.017.855,79
MARÇO	2011	27.564.194,16	2.728.615,09	7.330.002,67	32.165.581,84	-	28.618.243,97
ABRIL	2011	32.165.581,84	2.634.252,09	4.515.119,90	34.046.249,75	-	29.499.911,38
MAIO	2011	34.046.249,75	2.804.274,16	4.421.153,12	35.863.128,71	-	30.316.700,34
JUNHO	2011	35.863.128,71	2.367.498,46	3.779.019,56	37.274.649,81	-	31.728.311,44
JULHO	2011	37.274.649,81	4.003.299,36	3.388.620,44	36.659.870,89	-	31.113.532,62
AGOSTO	2011	36.659.870,89	4.222.507,62	4.414.705,28	36.852.068,65	-	31.305.730,28
SETEMBRO	2011	36.852.068,65	5.040.356,33	4.249.470,97	36.081.183,29	-	30.514.844,92
OUTUBRO	2011	36.081.183,29	5.415.325,32	4.446.544,32	35.092.402,29	-	29.546.053,92
NOVEMBRO	2011	35.092.402,29	5.328.574,17	4.276.742,50	34.042.570,62	-	28.400.232,25
DEZEMBRO	2011	34.042.570,62	5.894.579,07	4.113.944,44	32.261.935,10	-	26.715.595,75
JANEIRO	2012	32.261.935,10	4.283.428,98	4.018.924,17	31.997.430,69	-	26.451.062,32
FEVEREIRO	2012	31.997.430,69	4.562.959,60	5.437.395,65	32.871.847,74	-	27.325.509,37
MARÇO	2012	32.871.847,74	4.732.474,94	6.008.674,79	34.148.047,60	-	28.601.709,23
ABRIL	2012	34.148.047,60	4.043.016,18	4.683.494,28	34.788.525,70	-	29.242.197,33
MAIO	2012	34.788.525,70	4.283.533,13	4.998.622,84	35.503.615,41	-	29.997.277,04
JUNHO	2012	35.503.615,41	4.158.379,04	4.204.230,65	35.549.467,02	-	30.003.128,65
JULHO	2012	35.549.467,02	4.074.903,20	3.964.758,01	35.439.321,83	-	29.892.963,49
AGOSTO	2012	35.439.321,83	5.353.188,51	4.247.748,28	34.333.881,60	-	28.787.543,22
SETEMBRO	2012	34.333.881,60	5.529.864,94	4.269.941,36	33.063.858,13	-	27.547.519,76
OUTUBRO	2012	33.063.858,13	6.794.803,22	4.779.854,52	31.078.859,43	-	25.532.821,06
NOVEMBRO	2012	31.078.859,43	6.476.417,93	4.660.930,70	29.263.372,20	-	23.717.033,83
DEZEMBRO	2012	23.717.033,81	6.445.522,40	4.066.897,06	21.338.408,49	-	21.338.408,51

Conforme se observa na planilha acima, o “estorno” do crédito ocorreu apenas no Saldo de Créditos de Meses Anteriores no período de dezembro de 2012, realizando uma redução no crédito disponível para utilização, vide Dacon:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO
DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

DACON MENSAL-SEMESTRAL 2.7

CNPJ: 73.410.326/0001-60 Mês/Ano: NOVEMBRO/2012 Página: 12

Ficha 14 - Controle de Utilização dos Créditos no Mês - PIS/Pasep
Regime Não-Cumulativo

Crédito de Aquisição no Mercado Interno Vinculado à Receita Tributada no Mercado Interno
Discriminação Valor

01.Saldo de Crédito de Meses Anteriores 31.078.859,42

[...]

DACON MENSAL-SEMESTRAL 2.8

CNPJ: 73.410.326/0001-60 Mês/Ano: DEZEMBRO/2012 Página: 12

Ficha 14 - Controle de Utilização dos Créditos no Mês - PIS/Pasep
Regime Não-Cumulativo

Crédito de Aquisição no Mercado Interno Vinculado à Receita Tributada no Mercado Interno
Discriminação Valor

01.Saldo de Crédito de Meses Anteriores 23.600.370,71

A fiscalização nada mais fez do que aplicar a coluna “Reprocesso” informada pelo contribuinte, retirando o crédito indevidamente informado no período próprio (Ano-calendário 2010).

É importante observar que a retificação do Dacon realizado pelo contribuinte em 2012 permaneceria válida caso não fossem efetuadas novas glosas, a única alteração prática causada pelas glosas seria que o saldo de créditos estaria corretamente informado desde 2010, com um valor disponível menor em todos os meses do ano, portanto, sem prejuízo ao contribuinte.

Ora, se a realização das glosas não causa prejuízo ao contribuinte, apenas uma antecipação dos efeitos do “estorno”, por que insistir no litígio?

Aqui se mostra o verdadeiro efeito prático da recomposição realizada pelo Fisco. Como outras glosas também foram realizadas em Ação Fiscal, os créditos indevidamente constantes no período de 2010 reduzem o montante do valor a ser lançado, inclusive em relação à multa de ofício e dos juros, o que comprova, na prática, o prejuízo à Fazenda Nacional ou, como levantado pelo colegiado de primeira instância, a postergação do pagamento de tributos.

Esse efeito prático é mais claro quando observada a recomposição realizada pela fiscalização (fl. 40.730):

Ficha	Número da Linha	Rubrica	Mês	Valor	Glosa Créditos Indevidos SOJA	Glosa Créditos Presumidos Soabe	Glosa Créditos Garrafas Ativo Imobilizado	Glosa Créditos Frete entre Estabelecimentos	Contribuição sobre receitas de venda no mercado interno	Totais	Contribuição devida apurada na competência
14	1	Saldo de Crédito de Meses Anteriores	07/2010	125.934,79						125.934,79	
14	6	Crédito Apurado no Mês	07/2010	453.800,50							
14	6	Crédito Apurado no Mês	07/2010	3.931.869,92	-554.540,42	-1.671.605,87	-73.189,61	0,00		2.692.840,01	
14	6	Crédito Apurado no Mês	07/2010	6.655,28							
14	12	(-)Crédito Descontado no Mês	07/2010	-453.800,50							
14	12	(-)Crédito Descontado no Mês	07/2010	-2.949.619,01					0,00	-3.398.874,79	
14	12	(-)Crédito Descontado no Mês	07/2010	-6.655,28							
										-491.099,99	491.099,99
14	1	Saldo de Crédito de Meses Anteriores	08/2010	0,00						0,00	
14	6	Crédito Apurado no Mês	08/2010	192.520,02							
14	6	Crédito Apurado no Mês	08/2010	3.686.415,31	-278.899,25	-1.963.828,35	-58.998,96	0,00		2.487.595,65	
14	6	Crédito Apurado no Mês	08/2010	31.386,28							
14	12	(-)Crédito Descontado no Mês	08/2010	-192.520,02							
14	12	(-)Crédito Descontado no Mês	08/2010	-3.002.969,28					-117.045,28	-3.344.920,84	
14	12	(-)Crédito Descontado no Mês	08/2010	-31.386,28							
										-557.325,79	557.325,79
14	1	Saldo de Crédito de Meses Anteriores	09/2010	0,00						0,00	
14	6	Crédito Apurado no Mês	09/2010	66.194,60							
14	6	Crédito Apurado no Mês	09/2010	4.089.742,21	-108.138,82	-1.290.628,30	-46.263,01	0,00		2.710.677,19	
14	12	(-)Crédito Descontado no Mês	09/2010	-66.194,60							
14	12	(-)Crédito Descontado no Mês	09/2010	-2.826.236,78					-730.517,12	-3.622.938,96	
										-912.261,37	912.261,37

Se for revertida a glosa para considerar um crédito indevido de soja, este valor será utilizado na recomposição dos saldos para reduzir o valor de contribuição a ser lançado, inclusive reduzindo os juros e multa de ofício. Como conceber tal efeito a um crédito comprovadamente indevido?

Mais ainda. Vale apreciar o texto legislativo no qual se funda a argumentação da recorrente:

“Lei nº 10.833/2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

§4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.”(grifo do relator)

Sem adentrar na divergência interpretativa do dispositivo acima (se o legislador se referiu ao crédito ou ao saldo), de pronto, constata-se a insubsistência do argumento da possibilidade de apropriação em período diverso. A Lei traz expressa previsão somente para os períodos subsequentes, portanto, posteriores ao momento da origem do crédito e não antes, como quer o contribuinte.

Por fim, vale destacar que o estorno de créditos previsto na legislação é lançado como ajuste negativo no crédito do próprio período de apuração em que é realizado o estorno. Se assim fosse lançado pelo contribuinte, de fato, poderia haver uma glosa em duplicidade, visto que o crédito seria reduzido tanto no controle de saldos acumulados, como no apurado no período.

Como a recorrente somente efetuou a redução do saldo constante em seu controle de créditos, a glosa efetuada pela fiscalização terá efeitos somente em

relação aos períodos anteriores ao “estorno” realizado pelo contribuinte, não havendo que se falar em “punição” ou glosa em duplicidade.

Desta forma, a glosa deve ser mantida.

Por sua vez, no resultado do julgamento consta que:

(2.2) por maioria de votos: (2.2.1) negar provimento ao Recurso Voluntário em relação ao: (...) (2.2.1.3) Item II.3 (Glosa de créditos descontados relativos a créditos na aquisição de soja – Estorno efetuado em 2012). **Os Conselheiros Lázaro Antonio Souza Soares, Renata da Silveira Bilhim, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado), João José Schini Norbiato (suplente convocado), Alexandre Freitas Costa, Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente) acompanharam o Relator pelas conclusões, por entenderem que o Contribuinte tem o direito ao estorno, recompondo o saldo credor daquele período;**

Ou seja, restou expressada a razão pela qual o Relator foi acompanhado pelas conclusões.

Com isso, não há que se falar em ausência de fundamentos sobre o questionamento embargado.

Todavia, o acompanhamento pelas conclusões decorreu do fato de os Conselheiros entenderem que teria a Contribuinte o direito ao estorno, recompondo o saldo credor daquele período, não fosse a apuração realizada pela Fiscalização na manutenção da glosa, na forma detalhada pelo Relator do acórdão embargado.

Diante de tais esclarecimentos, entendo por acolher parcialmente os Embargos de Declaração, sem atribuição de efeitos infringente, o que faço apenas para esclarecer o Item 2.2.1.3 do dispositivo, o qual deverá constar da seguinte forma:

(2.2) por maioria de votos: (2.2.1) negar provimento ao Recurso Voluntário em relação ao:

(...)

(2.2.1.3) Item II.3 (Glosa de créditos descontados relativos a créditos na aquisição de soja – Estorno efetuado em 2012). Os Conselheiros Lázaro Antonio Souza Soares, Renata da Silveira Bilhim, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado), João José Schini Norbiato (suplente convocado), Alexandre Freitas Costa, Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente) acompanharam o Relator pelas conclusões, mantendo a glosa, porém entendo que o Contribuinte teria o direito ao estorno, recompondo o saldo credor daquele período.

3. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e acolho parcialmente os Embargos de Declaração, sem atribuição de efeitos infringentes, para o fim de que conste no dispositivo a seguinte redação:

“(…) (2.2) por maioria de votos: (2.2.1) negar provimento ao Recurso Voluntário em relação ao:

(…)

(2.2.1.3) Item II.3 *(Glosa de créditos descontados relativos a créditos na aquisição de soja – Estorno efetuado em 2012). Os Conselheiros Lázaro Antonio Souza Soares, Renata da Silveira Bilhim, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado), João José Schini Norbiato (suplente convocado), Alexandre Freitas Costa, Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente) acompanharam o Relator pelas conclusões, mantendo a glosa, porém entendo que o Contribuinte teria o direito ao estorno, recompondo o saldo credor daquele período; (...).”*

É como voto.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos