



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

Processo nº 10469.720447/2010-35
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 3801-003.456 – 1ª Turma Especial
Sessão de 29 de maio de 2014
Matéria EMBARGOS
Embargante ALESAT COMBUSTÍVEIS S/A (INCORPORADORA DE SATÉLITE
DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO S.A)
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO -OBSCURIDADE - OCORRÊNCIA -

Constatada a ocorrência de obscuridade na decisão embargada, devem ser acolhidos parcialmente os embargos de declaração com vistas a sanear tal incorreção.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO. OMISSÃO. INEXISTÊNCIA. REEXAME DE MATÉRIA JÁ DECIDIDA.

Os embargos declaratórios objetivam, tão somente, sanear obscuridade, contradição ou omissão, de maneira a permitir o exato conhecimento do teor do julgado. Assim, são inúteis quando usados para reexame de matéria já decidida.

ALEGAÇÕES DE DEFESA. DISPENSÁVEL O TRATAMENTO DA TOTALIDADE DOS ARGUMENTOS.

O órgão julgador não está obrigado a rebater todos os argumentos apresentados pela contribuinte se por outros motivos tiver firmado seu convencimento.

Embargos Acolhidos em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em acolher parcialmente os embargos de declaração no sentido de aclarar o primeiro tópico levantado, contudo sem ensejar a alteração da parte dispositiva do acórdão. Vencidos os Conselheiros Sidney Eduardo Stahl e Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel que atribuíam efeitos

Processo nº 10469.720447/2010-35
Acórdão n.º **3801-003.456**

S3-TE01
Fl. 1.964

infringentes para dar provimento ao recurso voluntário. O Conselheiro Sidney Eduardo Stahl fará declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Flávio De Castro Pontes - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Flávio de Castro Pontes (Presidente), Paulo Sérgio Celani, Sidney Eduardo Stahl, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel, Marcos Antonio Borges e Paulo Antonio Caliendo Velloso da Silveira.

Relatório

Trata-se de embargos de declaração opostos pelo contribuinte contra os termos em que foi proferido o Acórdão nº 3801-002.175, de 23 de outubro de 2013, com a ementa abaixo colacionada, sob o argumento de que o aludido Acórdão continha obscuridades e omissões.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

COMBUSTÍVEIS. DERIVADOS DE PETRÓLEO. CRÉDITO. RATEIO.

Consoante § 7º do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas, não se incluindo no cálculo do rateio proporcional as receitas decorrentes das vendas de gasolina e óleo combustível pelas distribuidoras de combustíveis.

COMBUSTÍVEIS. DERIVADOS DE PETRÓLEO. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. DISTRIBUIDORA. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os distribuidores e varejistas de combustíveis, tributados à alíquota zero em razão do regime monofásico, não podem creditar-se dos custos e despesas decorrente da comercialização, entre eles frete e armazenagem, nos termos do art. 3º, I, b das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Recurso Voluntário Negado.

Alega o contribuinte obscuridade na confusão entre incidência monofásica e sistemática não-cumulativa, que não se excluem mutuamente. Argumenta que o v. acórdão embargado é obscuro e ao prevalecer, acabará criando nova hipótese de exceção à não-cumulatividade, diversas daquelas previstas nas próprias leis que instituíram este regime de apuração para o PIS e a Cofins, ou seja o CARF estaria agindo como legislador positivo, o que não é próprio de sua competência.

De outro giro, aponta obscuridade por fundamentar em dispositivo legal impróprio para afastar o crédito dos produtos vinculados a vendas sujeitas à alíquota zero.

Defende a tese de que o direito ao creditamento foi negado a partir de equivocada interpretação restritiva da legislação, principalmente quanto ao art. 2º, § 1 das Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03.

Sustenta, também, omissão e obscuridade com o comando do art. 17 da Lei nº 11.033/04 que explicitamente garante o direito aos créditos vinculados a vendas sujeitas à alíquota zero.

Aduz que em nenhum momento a Embargante pleiteia créditos relativos aos produtos principais, sujeitos ao recolhimento monofásico. O que se busca são exatamente os créditos relativos aos custos e despesas vinculadas a tais produtos, necessários à obtenção do seu faturamento. Por outro lado, alega omissão sobre a confirmação da referida norma por ocasião da conversão das Medidas Provisórias nºs. 413/08 e 451/08 nas Leis nºs. 11.727/08 e 11.945/09 – manifestação expressa do Legislativo.

Outrossim, sustenta omissão quanto à Instrução Normativa da própria Receita Federal autorizando o crédito pleiteado. Reitera que o v. acórdão é omissor quanto ao argumento contido no recurso voluntário de que a própria Receita Federal reconheceu o direito ao crédito, ao editar o art. 21, II, da IN nº 600/2005.

Por fim, requer o acolhimento dos embargos declaratórios para que seja alterada a conclusão do acórdão.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Antonio Borges - Relator

Atendidos os pressupostos de admissibilidade pelos presentes embargos de declaração, conforme despacho do Presidente dessa Turma de Julgamento, com fulcro no art. 65, do atual Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 256, de 22 de junho de 2009, às fls. 1961/1962, razão pela qual foram admitidos, passo a sua apreciação.

Conforme assentado, a embargante entende omissa, contraditória e obscura o aludido acórdão em relação aos seguintes pontos:

Primeiramente, a embargante alega que há obscuridade na confusão entre incidência monofásica e sistemática não-cumulativa, que não se excluem mutuamente.

O entendimento esposado pelo acórdão embargado é de que as alterações introduzidas pela Lei nº 10.865/04 no regime de tributação não-cumulativa previsto nas Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 para as contribuições para o PIS e a COFINS em relação às operações de venda de combustíveis derivados de petróleo se deu apenas no âmbito dos produtores ou importadores, que passaram a poder se creditar dos custos, despesas ou encargos vinculados à receita de vendas desses produtos, bem como outros previstos nos arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

No entanto, tais produtos continuaram a ter a tributação concentrada no produtor ou importador através de alíquotas majoradas, incidindo uma única vez na cadeia de distribuição dos produtos, ficando os demais elos da cadeia desonerados das contribuições, sistema esse conhecido como regime monofásico ou de alíquota concentrada.

A incompatibilidade entre a incidência monofásica e sistemática não-cumulativa, contra a qual a embargante se insurge, verifica-se no caso dos distribuidores e comerciantes varejistas dos produtos sujeitos ao regime monofásico pois o ônus tributário se dá exclusivamente no elo anterior da cadeia, não havendo assim a possibilidade do chamado *efeito cascata* que a não cumulatividade busca combater quando a incidência se dá em várias etapas da cadeia de produção e circulação.

Assim, por não estarem, relativamente às operações aqui tratadas, no regime não-cumulativo do PIS e da COFINS, as distribuidoras de petróleo neste peculiar não podem descontar quaisquer créditos da não-cumulatividade, nem sobre os custos de aquisição dos produtos, tampouco relativamente aos correspondentes custos, despesas e encargos de comercialização, tais como os custos de frete e armazenagem pleiteados pela recorrente, pois somente há a faculdade ao desconto de tais créditos em relação às despesas, encargos e custos atinentes às receitas sujeitas à tributação não-cumulativa consoante o disposto no §7º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

Esse entendimento, que a embargante considera como uma tentativa de agir como legislador positivo, é corroborado por várias decisões proferidas pelo STJ e outros tribunais, como a colacionada no acórdão e reproduzida abaixo:

..PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. SÚMULA 284/STF. PIS E COFINS. COMBUSTÍVEIS DERIVADOS DE PETRÓLEO. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. CREDITAMENTO. INVIABILIDADE. 1. É incontroverso que a Lei 9.990/2000 fixou a incidência monofásica do PIS e da Cofins sobre combustíveis derivados de petróleo, onerando as refinarias. Por essa razão, as operações subsequentes não são tributadas. 2. A agravante é distribuidora de combustíveis e defende que tem direito ao creditamento relativo a essas contribuições, por força das alterações promovidas pela Lei 10.865/2004. 3. Impossível entender, pela leitura das peças recursais, como a contribuinte pretende se creditar no regime monofásico ou como podem coexistir este regime em relação à refinaria e o plurifásico (com não-cumulatividade) para a distribuidora de combustível. Aplica-se, por analogia, o disposto na Súmula 284/STF. 4. Ademais, a jurisprudência pacífica do STJ reconhece a ilegitimidade ativa processual das distribuidoras por conta da incidência monofásica do PIS e da Cofins. Pela mesma razão, inviável o creditamento pretendido. 5. Agravo Regimental não provido. (AGRESP 1206713 publicado em 03/02/2011)

Isto posto, apesar desse ponto ter sido debatido no acórdão embargado, acolho parcialmente os presentes embargos para aclarar o tópico levantado, contudo sem ensejar a alteração do *decisum*.

O segundo ponto levantado seria uma suposta obscuridade no acórdão embargado por fundamentar-se em dispositivo legal impróprio para afastar o crédito dos produtos vinculados a vendas sujeitas à alíquota zero.

Conforme consta nos embargos, “o direito ao creditamento foi negado a partir de equivocada interpretação restritiva da legislação, principalmente quanto ao art. 2º, §1º, I das Leis nº. 10.637/02 e 10.833/03 , pois segundo tal entendimento, apenas o produtor e o importador de combustíveis teriam o direito a crédito”.

Na verdade essa alegação se relaciona ao tópico anterior, sendo que no acórdão embargado, a par dos fundamentos já expostos, verifica-se a vedação para o aproveitamento dos créditos sobre os produtos sujeitos ao regime monofásico, consoante o disposto no art. 3º, I, b das Leis 10.637/02 e 10.833/03, que dispõem expressamente que não darão direito a crédito, as mercadorias e produtos referidos no § 1º , do artigo 2º , das mencionadas leis, quando adquiridas para revenda, com a legislação sendo transcrita no acórdão.

O *caput* do art. 2º, das Leis nº. 10.637/02 e 10.833/03, por sua vez, fixa a regra geral de incidência não cumulativa, à alíquota de 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS, e o seu §1º excetua a receita bruta dos produtores e importadores auferidas com a venda dos produtos sujeitos ao regime monofásico, que se submetem a alíquotas diferenciadas.

Assim, a posição dada pelo acórdão embargado foi construído sobre o teor do art. 2º, § 1º, das Leis nº. 10.637/02 e 10.833/03, segundo o qual o regime não cumulativo comunga, sim, com o monofásico, porém, relativamente à receita bruta dos produtores e importadores, conforme sintetiza o seguinte trecho:

A Lei nº 10.865/04 introduziu novas alterações no citado regime, autorizando a sistemática não cumulativa da Contribuição para o PIS e a COFINS aplicada aos derivados de petróleo, mas apenas para as refinarias. Estas poderiam se creditar nas compras efetuadas e utilizar estes créditos para abater do valor da contribuição a recolher mensalmente. A Lei confirma a possibilidade de apuração de créditos em relação a bens e serviços utilizados como insumos na produção de combustíveis destinados à venda, ou seja, no âmbito das refinarias.

Estando evidenciado o raciocínio desenvolvido não vislumbro a alegada obscuridade no acórdão embargado.

O terceiro ponto alegado seria suposta omissão e contradição com o comando do art. 17 da lei 11.033/04, que explicitamente garantiria o direito aos créditos vinculados a vendas sujeitos à alíquota zero.

Essa questão não foi levantada na manifestação de inconformidade e tampouco no recurso voluntário, não se podendo exigir do julgador, por conseguinte, que apreciasse argumento não ventilado pela parte interessada, não sendo considerado assim omissa o acórdão embargado nesse tópico.

No entanto deixo consignado que o entendimento é de que o comando legal disposto no art. 17 da Lei nº 11.033/04 refere-se a manutenção de créditos vinculados as operações cujos custos, despesas e encargos estivessem legalmente autorizados a gerar créditos no âmbito do regime não cumulativo do PIS e da COFINS, o que não é o caso conforme analisado no primeiro tópico. Ademais, não há a previsão expressa de revogação dos artigos 2º, § 1º, I, e 3º, I, “b” das Leis 10.637/02 e 10.833/03, sendo mantida a vedação para aproveitamento dos créditos ali descritos.

Alega ainda a embargante que ocorreu omissão sobre a confirmação da referida norma por ocasião da conversão das medidas provisórias nºs. 413/08 e 451/08 nas leis nº. 11.727/08 e 11.945/09, nas quais teria havido manifestação expressa do legislativo ao suprimir a vedação ao crédito pleiteado.

A conclusão que a Embargante pretende extrair das citadas medidas provisórias é de que era inequívoco o direito ao creditamento antes da edição das referidas medidas provisórias, por estarem prevendo a exclusão ao direito de quaisquer créditos para os revendedores distribuidores e varejistas de produtos inseridos no sistema de tributação monofásica. Por essa lógica só se exclui o que antes estava incluído.

Primeiramente, nesse aspecto o julgador não é obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão, conforme entendimento assentado pelo Superior Tribunal de Justiça (Resp nº 542.422, 7/12/2004, Min. Luiz Fux).

Além disso, a conclusão que se pretende alcançar das ditas medidas provisórias é que elas vieram apenas destacar expressamente o entendimento de que não se aplica o disposto no art. 17 da Lei 11.033/04 aos distribuidores, comerciantes atacadistas e

varejistas das mercadorias previstas no art. 2º, § 1º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, conforme já analisado no tópico anterior. Os dispositivos das medidas provisórias interpretaram a lógica da incompatibilidade do regime monofásico dos distribuidores, comerciantes atacadistas e varejistas das ditas mercadorias com o sistema de apuração de créditos da não cumulatividade, o que não ocorre, como já manifestado, em relação aos produtores e importadores, que suportam a carga do tributo. Para os demais elos da cadeia de comercialização o que se dá é a repercussão econômica.

E por último quanto a alegada omissão quanto à Instrução Normativa da própria Receita Federal autorizando o crédito pleiteado, entendo que esta não resta caracterizada seja por que o julgador não é obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão, conforme já dito, seja porque o disposto nas citadas normas não configura uma questão a mais, mas seria apenas um argumento a reforçar a tese já debatida nos dispositivos legais.

Não obstante, nos termos do art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, somente vinculam os membros das turmas do CARF os tratados, os acordos internacionais, as leis e os decretos, inexistindo determinação no mesmo sentido quanto às normas complementares da Secretaria da Receita Federal do Brasil, não há como concordar com a conclusão a que chega a embargante.

Dispõe o art. 21, II, da IN SRF nº 600/2005 (repetido pelas INs 900/2008 e 1.300/2013):

Art. 21. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados na dedução de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de:

[...]

II custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência; ou

Verificamos que o *caput* do artigo remete a regra geral de aproveitamento dos créditos apurados no regime da não cumulatividade e o inciso II trata da regulamentação do indigitado art. 17 da Lei nº 11.033/04.

Sendo assim, o referido artigo abarca apenas as operações cujos custos, despesas e encargos estivessem legalmente autorizados a gerar créditos no âmbito do regime não cumulativo do PIS e da COFINS, o que no caso de receita sujeita a incidência monofásica, só é pertinente aos sujeitos passivos produtores e importadores, conforme já exposto.

Convém ressaltar que a apresentação de novos argumentos ou repisar os anteriormente apresentados, com a intenção de provocar reforma do julgado, é procedimento incompatível com a via estreita dos declaratórios.

Processo nº 10469.720447/2010-35
Acórdão n.º **3801-003.456**

S3-TE01
Fl. 1.971

Cumpre registrar ainda que os embargos de declaração não se prestam para questionar a interpretação ou aplicação de dispositivos legais, papel este reservado a outras modalidades recursais.

Diante do exposto, voto por acolher parcialmente os presentes embargos, no sentido de aclarar o primeiro tópico levantado, contudo sem ensejar a alteração do decisum, sendo rejeitadas as demais alegações.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges

Declaração de Voto

Em que pesem os argumentos expendidos pelo I. Relator, ousou dele discordar.

Conforme relatado os presentes embargos foram interpostos porque a Turma não se manifestou acerca da possibilidade de creditamentos decorrentes de outros produtos e serviços utilizados pela Embargante na comercialização de produtos monofásicos considerando que em nenhum momento pleiteou créditos relativos aos produtos principais, sujeitos ao recolhimento monofásico.

Entendo que tem razão a Embargante.

Com razão o Relator quando assevera que existe vedação de creditamento decorrente das vendas de produtos sujeitos à incidência monofásica das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins.

Entretanto, ao contrário do apontado no acórdão, o crédito pleiteado não se refere a tais produtos.

Tenho me posicionado que quando a empresa está sujeita ao regime de tributação não-cumulativo e utilizar-se de bens e serviços para sua prestação de serviços ou produção, poderá descontar créditos dos demais produtos utilizados, que não os sujeitos à monofasia, porque a incidência monofásica se dá sobre o produto colocado à venda, não sobre a sistemática de apuração do tributo a ser recolhido pela empresa.

Nesse sentido, entendo ter havido omissão e contradição suficiente para acolher os embargos e dar-lhe efeitos infringentes para os fins de julgar o Recurso Voluntário Procedente.

É como voto,

(assinado digitalmente)

Sidney Eduardo Stahl