



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10830.720157/2009-82
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 3402-006.741 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de julho de 2019
Embargante ABSA AEROLINHAS BRASILEIRAS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 20/03/2009

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. GLOSA DE CRÉDITOS
SOBRE COMBUSTÍVEIS. OCORRÊNCIA.

Constatada omissão no Acórdão combatido, este deve ter a omissão sanada.

PER/DCOMP. RESSARCIMENTO PIS/COFINS. PAGAMENTO
INDEVIDO. COMPROVAÇÃO DO DIREITO LÍQUIDO E CERTO.

O ressarcimento tem como pressuposto de validade crédito líquido e certo em
favor do sujeito passivo, cabendo a este fazer prova da existência do mesmo.

Embargos Acolhidos

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os
Embargos de Declaração para suprir as omissões apontadas e, no mérito, negar provimento ao
Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waldir Navarro Bezerra,
Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de
Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Thais De Laurentiis Galkowicz e Cynthia Elena de
Campos.

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração manejados pela ABSA AEROLINHAS
BRASILEIRAS S.A., em desfavor do Acórdão nº 3402-005.836, de 25 de outubro de 2018,

cujos fundamentos que embasaram a referida decisão podem ser resumidos nas ementas a seguir transcritas:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Data do fato gerador:
20/03/2009

PRELIMINAR. NULIDADE DA GLOSA E DA DECISÃO
RECORRIDA. INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade da glosa perpetrada nem da decisão atacada quando ambas são claras em precisar as circunstâncias fáticas e os fundamentos jurídicos que motivaram tais manifestações.

COMPENSAÇÃO. CRÉDITO. PIS E COFINS. PLANILHA COM VÁRIAS GLOSAS
DE DIFERENTES PERÍODOS. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO À DEFESA.

Não há prejuízo à defesa se, diante de vários pedidos de compensação, a glosa é feita com base em um único documento que englobe todas as glosas, desde que o contribuinte possa, em cada processo individual, precisar qual o período do crédito em discussão e que deverá ser objeto de específica impugnação, exatamente como ocorre no presente caso.

E, desta forma decidiu o colegiado: "Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário e, no mérito, na parte conhecida, em negar-lhe provimento".

Conforme o Relatório do Acórdão embargado, a interessada transmitiu PER visando ressarcimento de crédito de contribuição não cumulativa na exportação, em razão de pagamento indevido ou a maior. Posteriormente apresentou DCOMP para compensar o crédito pleiteado com débitos próprios. A unidade de origem reconheceu parcialmente o crédito e homologou as compensações até o limite reconhecido.

Diante da homologação parcial da compensação perpetrada, o contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade, oportunidade em que alegou: (i) nulidade do procedimento administrativo; (ii) direito à compensação do crédito extemporâneo; e **(iii) direito à apropriação do crédito sobre valores de aquisição de combustíveis (querosene) no período compreendido entre 10/2008 a 12/2008**. A manifestação de inconformidade foi julgada improcedente, conforme Acórdão DRJ nº 09-056.353.

Diante deste quadro a embargante interpôs o Recurso Voluntário, oportunidade em que repisou as alegações desenvolvidas em sua Manifestação de Inconformidade, além de vindicar a nulidade da decisão proferida pela instância *a quo*.

Destaque-se que, no tocante ao mérito, a Recorrente discute tanto a glosa de crédito extemporâneo, específica para o período de apuração 03/2007, como também a apropriação de **crédito sobre valores de aquisição de combustíveis no período de 10/2008 à 12/2008**. Assim, as glosas realizadas para períodos de apuração diferentes dos acima mencionados não foram contestadas, no tocante ao mérito.

Importa frisar que este processo foi julgado na **sistemática dos recursos repetitivos**, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do Anexo II do RICAREF, aprovado pela Portaria MF 343, de 2015, tendo sido aplicado ao litígio o decidido no **Acórdão nº 3402-005.825**, de 25/10/2018, proferido no julgamento do **PAF nº 10830.720143/2009-69**, paradigma ao qual o processo foi vinculado.

Em face do Acórdão nº 3402-005.836, que conheceu parcialmente do Recurso Voluntário e, no mérito, na parte conhecida negou-lhe provimento, **a Procuradoria da Fazenda Nacional foi cientificada, mas não se manifestou** (fl. 191).

De outro lado, a embargante foi cientificada do Acórdão de Recurso Voluntário em 30/01/2019, conforme o Termo de Ciência por Abertura de Mensagem à fl. 197, e interpôs tempestivamente, em 01/02/2019, conforme Termo de Solicitação de Juntada, de fl. 199, nos termos da disposição regimental do § 1º do artigo 65, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, e alterações posteriores, os Embargos de Declaração de fls. 201/211.

Os aclaratórios foram apresentados, nos seguintes termos:

"(...) O processo escolhido para figurar como paradigma dos demais foi o de nº 10830.720143/2009-69, relativo ao pedido de ressarcimento de COFINS do 2º Trimestre de 2005, **mas que tinha por objeto apenas glosas decorrentes de divergências de valores declarados no DACON.**

(...).

11. Por essa razão, essa C. Turma Julgadora **acabou não analisando o argumento específico sobre a glosa de crédito de combustíveis**, por entender que se trataria de matéria estranha ao objeto da lide.

(...).

16. Portanto, o v. acórdão embargado acabou incorrendo **(i) em erro material** ao simplesmente reproduzir o conteúdo do acórdão paradigma nº 3402- 005.825, que afirma que a glosa de combustíveis seria matéria estranha ao presente processo; e, por consequência, **(ii) em omissão**, ao não julgar essas glosas.

Do cotejo da decisão embargada com as razões do Recurso Voluntário, fls. 144/169, verifica-se que assiste razão ao embargante, visto que o presente processo 10830.720157/2009-82, que trata da apropriação de crédito da COFINS sobre valores de aquisição de combustíveis no período de 10/2008 à 12/2008, difere do processo 10830.720143/2009-69, paradigma, que trata de ressarcimento de crédito de COFINS não cumulativa - exportação, referente a pagamento indevido ou a maior da contribuição no 2º tri/2005.

Assim, constata-se que nos fundamentos adotados pela decisão embargada não há referência à mencionada matéria, ainda que esteja arguida no Recurso Voluntário, nos termos assim retratados (fl. 151):

"(...)

III. - MÉRITO III.A - DAS RAZÕES QUE JUSTIFICAM A REFORMA DO V. ACÓRDÃO RECORRIDO

23. Com relação ao crédito do PIS e da COFINS na compra de combustível, novamente, a fiscalização comete equívoco ao glosar parte do crédito da Recorrente, pois, no presente caso, a interpretação do fisco é meramente literal e restrita às previsões constantes no Ordenamento Jurídico".

Neste contexto, analisando os embargos, o Presidente desta Turma Ordinária decidiu por admiti-los, conforme Despacho de fl. 218.

O processo foi, então, encaminhado a este Conselheiro para análise dos Embargos opostos pela Recorrente.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, relator

Nos termos do art. 65 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015 - RICARF, cabem Embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a Turma, e poderão ser opostos, mediante petição fundamentada, no prazo de 5 (cinco) dias contados da ciência do acórdão.

Assim, verifica-se que os embargos são tempestivos e atendem aos demais pressupostos de cabimento, de modo que deles tomo conhecimento.

Especificamente em relação ao presente processo, que trata de pedido de ressarcimento de COFINS do 4º Trimestre de 2008, a motivação para o deferimento parcial do pedido foi a suposta apropriação de créditos sobre insumos isentos, qual seja, **querosene de aviação destinado ao consumo por aeronaves em tráfego internacional**.

Verifica-se nos autos que a embargante apresentou Manifestação de Inconformidade contra o Despacho Decisório, alegando, entre outras questões, que os créditos apropriados se referiam à compra de estoques de combustível adquiridos pelas distribuidoras antes da Lei nº 11.787, de 2008 e que, portanto, foram tributados. Contudo, a defesa foi julgada improcedente pela DRJ em Juiz de Fora (MG). Contra a referida decisão, interpôs Recurso Voluntário, que foi distribuído a esta Turma Ordinária.

Quando do julgamento do recurso, considerando que os demais processos de pedido de ressarcimento estavam na mesma fase processual, o CARF optou por julgá-los na sistemática de recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015.

Então, foi selecionado o PAF nº 10830.720143/2009-69, para figurar como paradigma dos demais, relativo ao pedido de ressarcimento de COFINS do 2º Trimestre de 2005, **mas que tinha por objeto apenas glosas decorrentes de divergências de valores declarados no DACON**. E, por essa razão, a Turma Julgadora acabou não analisando o argumento específico sobre a glosa de crédito de combustíveis, por entender que se trataria de matéria estranha ao objeto da lide.

Veja-se abaixo trechos do voto condutor do Acórdão paradigma nº 3402-005.825:

"(...) 6. O recurso voluntário é tempestivo e preenche parcialmente os demais pressupostos de admissibilidade, haja vista a sua falta de interesse de agir.

7. Isso porque o contribuinte se insurge contra a glosa aqui realizada fundamentando-se nos seguintes termos: **(i) direito a crédito na compra de combustível para aviação anteriores a lei n. 11.787/2008** e (ii) direito de usar créditos, ainda que extemporâneos.

8. Acontece que, no presente caso em particular, as glosas perpetradas não tocam tais questões. Aliás, no que tange à discussão dos créditos extemporâneos, assim se manifestou a decisão atacada:

(...).

9. O mesmo vale para a questão quanto à discussão de uma pretensa glosa de crédito na compra de combustível para aviação anteriores a lei n. 11.787/2008, o que demonstra a ausência de interesse recursal do contribuinte nos específicos tópicos aqui destacados.

10. Neste diapasão, deixo de conhecer parte do recurso voluntário interposto, mais precisamente o item III das suas razões recursais." (Grifei)

Como se vê, do cotejo da decisão embargada com as razões do Recurso Voluntário (fls.144/169), verifica-se que assiste razão ao embargante, visto que o presente

processo 10830.720157/2009-82 que trata da apropriação de crédito da COFINS **sobre valores de aquisição de combustíveis no período de 10/2008 à 12/2008**, difere do processo 10830.720143/2009-69 (paradigma), que trata de ressarcimento de crédito de COFINS não cumulativa - exportação, referente a pagamento indevido ou a maior da contribuição no 2º tri/2005. Desta forma, constata-se que nos fundamentos adotados pela decisão, não há referência à mencionada matéria, ainda que esteja arguida no recurso voluntário.

Portanto, registre-se que a matéria quanto à apropriação de crédito da COFINS sobre valores de aquisição de combustíveis no período de 10/2008 à 12/2008 foi impugnada e apreciada pela decisão de piso, diferentemente do acórdão paradigma, cuja matéria de mérito (suposto pagamento indevido ou a maior da contribuição no 2º tri/2005) não foi impugnada. Assim, elas não eram glosas objeto do processo paradigma, mas o são do presente processo.

Da análise do crédito da COFINS na compra de combustível

Pois bem. No Despacho Decisório, a Fiscalização consignou em seu relatório que: "(...) O contribuinte apurou os créditos sobre os valores de aquisição de combustíveis, todavia a Lei nº 11.787/2008, que alterou o art. 3º da Lei nº 10.560/2002, afastou a incidência da contribuição do PIS e da COFINS sobre a venda de querosene de aviação destinado ao consumo por aeronave em tráfego internacional.

(...) Deste modo, ficou o contribuinte impedido de apurar créditos sobre as aquisições de querosene para consumo de suas aeronaves em tráfego aéreo internacional. Pelo que efetivamos a glosa dos créditos apurados sobre tal insumo no período de 10/2008 a 12/2008."

Por sua vez, a Recorrente em sua **Manifestação de Inconformidade**, discorre que ao analisar os §§ do art. 3º da Lei 10.560/2002, com alterações produzidas pela Lei 11.787/2008, entende que: *"(...) a própria norma estabeleceu que as empresas distribuidoras ainda poderiam vender seus produtos em estoque, até que eles finalizassem na forma anterior ao a edição desta norma, e que quando da venda do produto sem incidência de PIS/COFINS a nota fiscal deveria conter a expressão 'Venda a empresa aérea para abastecimento de aeronave em tráfego internacional, sem incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins'.*

Pois bem. Em sede de recurso voluntário, a Recorrente aduz os seguintes argumentos (fl. 151/153):

"(...) 23. Com relação ao crédito do PIS e da COFINS na compra de combustível, novamente, a fiscalização comete equívoco ao glosar parte do crédito da Recorrente, pois, no presente caso, a interpretação do fisco é meramente literal e restrita às previsões constantes no Ordenamento Jurídico".

"(...) 26. Assim, para saber se este crédito apropriado pela ora Recorrente possui ou não embasamento jurídico, requer recorrermos a uma comparação aos dispositivos normativos nos quais se constata, claramente, o mandamento normativo vedatório de créditos incorporáveis ao regime não cumulativo tributário e o permissivo.

"(...) 28. Tem-se neste dispositivo um exemplo inequívoco por meio do qual percebe-se a determinação constitucional de que o crédito relacionado a operações ou prestações não sujeitas à regra de incidência do ICMS somente será conferido quando o legislador infraconstitucional assim o dispuser".

"(...) 32. Quando comparamos estes dispositivos com os que regulam a competência constitucional para a incidência do PIS e da Cofins, constata-se facilmente a

semelhança de regras com a do IPI, pois neste caso também não há qualquer proibição que diga respeito à vedação da apropriação de créditos relacionados a operações sujeitas à isenção ou qualquer outra hipótese desonerativa. Confira-se. (...)"

Agora, em sede de Embargos de Declaração, volta novamente aos argumentos trazidos em sua Manifestação de Inconformidade. Confira-se trechos abaixo reproduzidos (fls. 208/210):

"(...) 19. Isso porque, a fiscalização considerou como excedente de saldo credor os créditos informados a título de aquisições de querosene para consumo de suas aeronaves em tráfego aéreo internacional, no período de 10/2008 à 12/2008, com base na Lei nº 10.560/2002, com redação dada pela Lei nº 11.787/2008, que isentou da incidência de PIS e COFINS a venda de querosene de aviação destinado ao consumo por aeronave em tráfego internacional.

21. No caso, a sistemática de operacionalização da isenção, com todas as suas obrigações acessórias, **induz a conclusão** de que as empresas distribuidoras ainda poderiam vender seus produtos em estoque, até que finalizassem, na forma anterior à edição desta norma. Quando a venda passasse a ser de produto sem incidência de PIS/COFINS, a nota fiscal deveria conter a expressão "Venda a empresa aérea para abastecimento de aeronave em tráfego aéreo internacional, sem a incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS". (Grifei)

22. Então, como a Petrobrás, única distribuidora de querosene de aviação nesse país, mantinha estoque deste produto, somente deixou de vender o combustível com a incidência das contribuições PIS/COFINS em dezembro de 2008, conforme se pode observar da prática de preço do combustível do Trimestre, mês a mês.

PREÇO COMBUSTÍVEL INTERNACIONAL	
Setembro de 2008	1,7652
Outubro de 2008	1,9115
Novembro de 2008	1,9115
Dezembro de 2008	1,3943

Conclui em sua petição dos Embargos que como se pode observar no relatório elaborado pela Fiscalização, a Embargante somente considerou créditos relativos aos meses de outubro e novembro de 2008, não existindo crédito no mês de dezembro, sendo, portanto, imperioso deferir e homologar os valores solicitados como crédito de PIS/COFINS referente aos valores de aquisição de combustíveis no referido período.

Para solucionar a pendenga se faz necessário transcrever a norma legal em discussão, qual seja, o art. 3º da Lei nº 11.787, de 25/08/2008 (MP 422, de 27/05/2008):

Art. 3º.- O art. 3º da Lei nº 10.560, de 13 de novembro de 2002, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 3º A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins não incidirão sobre a receita auferida pelo produtor ou importador na venda de querosene de aviação à pessoa

jurídica distribuidora, quando o produto for destinado ao consumo por aeronave em tráfego internacional.

§ 1º A pessoa jurídica distribuidora deverá informar ao produtor ou importador a quantidade de querosene de aviação a ser destinada ao consumo de aeronave em transporte aéreo internacional.

§ 2º Nas notas fiscais emitidas pelo produtor ou importador, relativas às vendas sem incidência das contribuições, deverá constar a expressão 'Venda a empresa distribuidora sem incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins', com a especificação do dispositivo legal correspondente.

§ 3º A pessoa jurídica distribuidora que, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da data de aquisição do combustível sem incidência das contribuições, não houver revendido o querosene de aviação a empresa de transporte aéreo para consumo por aeronave em tráfego internacional fica obrigada ao recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não pagas, acrescido de juros e multa de mora, na forma da lei, contados a partir da referida data de aquisição, na condição de responsável.

§ 4º Na hipótese de não ser efetuado o recolhimento na forma do § 3º deste artigo, caberá lançamento de ofício, com aplicação de juros e das multas de que trata o caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

§ 5º Nas notas fiscais emitidas pela pessoa jurídica distribuidora relativas às vendas de querosene de aviação para abastecimento de aeronave em tráfego internacional, deverá constar a expressão 'Venda a empresa aérea para abastecimento de aeronave em tráfego internacional, sem incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins', com a especificação do dispositivo legal correspondente.

§ 6º Nas hipóteses de que tratam os §§ 3º e 4º deste artigo, a empresa de transporte aéreo será responsável solidária com a pessoa jurídica distribuidora do querosene de aviação pelo pagamento das contribuições devidas e respectivos acréscimos legais.

§ 7º A Secretaria da Receita Federal do Brasil disciplinará o disposto neste artigo." Art. 6º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

Muito bem. Preliminarmente, entendo que não há, no dispositivo legal acima transcrito, qualquer indicação de que as empresas distribuidoras ainda poderiam vender seus produtos em estoque, até que eles finalizassem na forma anterior ao da edição da norma. O que existe é um prazo de 180 dias para que as compras sem incidência das contribuições, ou seja: já na vigência da lei, sejam revendidas a empresa de transporte aéreo para consumo por aeronave em tráfego internacional, visando a manutenção do benefício fiscal. Não atendida essa disposição, a distribuidora ficará obrigada ao recolhimento da contribuição não paga, na condição de responsável.

Também a tabela com a relação de preços praticados pela distribuidora (PETROBRÁS), indicados pela Recorrente em sua defesa, nos meses de setembro a dezembro de 2008, não alteram a disposição contida na lei.

Portanto, na vigência da Lei 11.787/2008, a produtora ficou obrigada a recolher e à Recorrente restou impedida de apurar créditos sobre as aquisições de querosene para consumo de suas aeronaves em tráfego aéreo internacional, motivo pelo qual encontra-se correta a glosa dos créditos apurados sobre tal insumo no período de 10/2008 a 12/2008.

Como é cediço o ressarcimento tem como pressuposto de validade crédito líquido e certo em favor do sujeito passivo, cabendo a este fazer prova da existência do mesmo.

Quanto aos argumentos trazidos em seu recurso voluntário de que a técnica da não-cumulatividade estabelecida pelo legislador para o PIS e a COFINS não se confunde com aquela em vigor no âmbito do ICMS e do IPI, não procede. Se esta última prevê que o imposto

recolhido nas operações anteriores (crédito) seja compensado com o imposto devido nas operações posteriores (débito), o mesmo não se dá com as contribuições citadas. Sendo essa a lógica adotada pelo legislador, não tem cabimento alegar que haveria incidência em cascata do tributo.

Portanto, não há fundamento para os argumentos apresentados pela defesa.

Dispositivo

Ante o exposto, voto por acolher e conhecer dos Embargos de Declaração opostos para sanar as omissões perpetradas e, no mérito negar provimento ao recurso voluntário interposto.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra