



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.961625/2022-59
ACÓRDÃO	3102-003.014 – 3 ^a SEÇÃO/1 ^a CÂMARA/2 ^a TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de novembro de 2025
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	NESTLÉ BRASIL LTDA.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/10/2018 a 31/12/2018

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. ACOLHIMENTO.

Acolhem-se os Embargos de Declaração para sanar vício de omissão ocorrido no acórdão que julgou o recurso voluntário, sem efeitos infringentes.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em acolher os Embargos de declaração exclusivamente em relação à omissão quanto ao art. 111 do CTN, para sanar a referida omissão nos termos do texto do voto, sem efeitos infringentes.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães – Relatora

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jorge Luis Cabral, Joana Maria de Oliveira Guimarães, Fábio Kirzner Ejchel, Sabrina Coutinho Barbosa, Wilson Antônio de Souza Correa, Pedro Sousa Bispo (Presidente),

RELATÓRIO

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional contra o acórdão de recurso voluntário nº 3102-002.713, apontando vício de omissão, sob o fundamento de que o colegiado, ao interpretar extensivamente o rol taxativo do art. 3º, III, da Lei nº 10.833/2003 (art. 3º, IX da Lei nº 10.637/2002), em relação aos valores pagos a título de taxa de uso do sistema de distribuição – TUSD, taxa de uso do sistema de transmissão – TUST e encargos de serviço do sistema – ESS, não teria justificado o afastamento do art. 150, § 6º da Constituição Federal e do art. 111 do Código Tributário Nacional.

A Embargante ressalta que não pretende, por meio dos Embargos de Declaração, alterar o entendimento do acórdão embargado, mas a manifestação do colegiado sobre esse “infastável ponto”, a fim de prequestionar a matéria e sanar a omissão.

Os Embargos de Declaração foram parcialmente admitidos, determinando a apreciação, pelo colegiado, da omissão apenas quanto ao art. 111 do CTN, a partir do entendimento de que, no contexto da análise do direito de crédito sobre energia elétrica, a decisão de primeira instância usou o art. 111 do CTN como fundamento para a manutenção da glosa, conforme trecho abaixo do Despacho de Admissibilidade:

Com efeito, no contexto da análise do direito de crédito sobre energia elétrica, a decisão de primeira instância administrativa usou o art. 111 do CTN como fundamento para manutenção da glosa:

Fl. 9.169:

Com efeito, em que pese o protesto da manifestante, tratando-se a espécie de benefício fiscal (no sentido lato, posto que o crédito impacta a arrecadação dos tributos), a interpretação que se impõe é mesmo a literal, ex vi do disposto no art. 111, do Código Tributário Nacional.

Conclui-se, assim, que igualmente não merece reparos a decisão recorrida quanto ao ponto em análise.

Desse modo, a matéria estava em lide e o acórdão embargado não a apreciou, ensejando, em tese, omissão a ser saneada.

Todavia, não se verifica que o art. 150, §6º da Constituição Federal tenha sido matéria de fundamentação do Fisco ou da DRJ, o que restringe a admissão dos Embargos ao artigo 111 do CTN.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Joana Maria de Oliveira Guimarães**, Relatora

Os Embargos de Declaração são tempestivos e, como em relação ao art. 111 do CTN realmente não houve a sua apreciação expressa no acórdão do recurso voluntário, resta configurada omissão em relação a este dispositivo legal, em que pese o julgador não esteja obrigado a responder a todas as questões, quando tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão.

Na decisão de primeira instância, a DRJ firmou o entendimento de que o direito aos créditos apurados sobre as despesas de energia elétrica previsto nas Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002 consiste em *“benefício fiscal (no sentido lato, posto que o crédito impacta a arrecadação dos tributos)”* e, por força do art. 111 do Código Tributário Nacional, teria que ser aplicada uma interpretação literal.

A Embargante defende que como a utilização de crédito resulta em redução da contribuição devida, há que se observar o princípio da interpretação literal, não se podendo estender o conceito conferido pela Lei para acrescer o volume de crédito apurado.

É o que passo a apreciar.

Entendo que se afigura equivocada a compreensão de que o direito creditório decorrente da não cumulatividade consiste em benefício fiscal. A não cumulatividade das contribuições para o PIS e COFINS trata-se de regime de apuração das referidas contribuições e não benefício fiscal, não estando elencada nas hipóteses previstas no art. 111 do CTN, que assim estabelece:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

- I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;
- II – outorga de isenção;
- III – dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Como o regime de apuração da não cumulatividade do PIS e da COFINS - do qual decorrem as hipóteses de creditamento - não se enquadra nas hipóteses indicadas no artigo 111 do CTN, a regra de interpretação literal não se aplica a ela.

A legislação que trata das contribuições para o PIS e COFINS não cumulativas pode e deve ser interpretada de forma mais ampla, utilizando os métodos de interpretação tradicionais, como o teleológico (finalidade da norma) e o sistêmico (sua relação com outras normas).

Cumpre destacar que no conhecido julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, o Ministro Relator Napoleão Nunes Maia Filho afastou expressamente a aplicação do artigo 111 do Código Tributário Nacional ao creditamento decorrente da não cumulatividade das contribuições para o PIS e COFINS, conforme se depreende do trecho abaixo reproduzido:

24. As exações a que o dispositivo se refere, são o PIS e a COFINS, cuja não-cumulatividade veio a ser implementada pela Lei 10.865/2004, alteradora da Lei

10.637/2002 (PIS) e da Lei 10.833/2003 (COFINS), como todos estamos recordados.

25. Deve-se sublinhar que, autorizada por norma constitucional e prevista em lei ordinária, a não-cumulatividade, no âmbito do PIS e da COFINS, veio ao ordenamento jurídico brasileiro com o propósito de *racionalizar a tributação* – embora não a tenha reduzido, dado que as alíquotas não-cumulativas sofreram grave elevação – mas guardando peculiaridades em relação à não-cumulatividade que já tinha guarida na CF/88, na redação anterior.

(...)

37. Contudo, a reflexão nos mostra que o conceito estreito de insumo, para além de inviabilizar a tributação exclusiva do valor agregado do bem ou do serviço, como determina a lógica do comando legal, decorre de apreensão equivocada, com a devida vênia, do **art. 111 do CTN** em que, aliás, insiste, persiste e não desiste a Fazenda Pública, como se trabalhasse algo aleatório ou incerto, num ambiente em que se prima pelas certezas, qual seja, o ambiente da tributação.

38. Como bem apontado no parecer do eminent Professor HUGO DE BRITO MACHADO (fls. 604), **o creditamento não consiste em benefício fiscal, tampouco é causa de suspensão ou exclusão do crédito tributário, e menos ainda representa dispensa do cumprimento de obrigações acessórias, de modo que não há de ser interpretado necessariamente de forma literal ou restritiva, como está naquele dispositivo do CTN**; essa assertiva do mestre cearense calha como uma luva na compreensão do tema que se discute. (g.n.)

Portanto, não tem aplicação a regra estabelecida no art. 111 do CTN, que determina a adoção de interpretação literal, à questão em debate.

Conclusão

Pelo exposto, voto por acolher os Embargos de Declaração exclusivamente em relação à omissão quanto ao art. 111 do CTN, para sanar a referida omissão nos termos do texto deste voto, sem efeitos infringentes.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães