



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

Processo n° 13603.001616/2007-35
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3803-005.295 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 25 de fevereiro de 2014
Matéria PIS - RESSARCIMENTO
Recorrente ALESAT COMBUSTIVEIS S/A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÕES. OBSCURIDADES. INOCORRÊNCIA.

Os Embargos de Declaração são modalidade recursal de integração e visam a sanar obscuridade, contradição ou omissão, de maneira a permitir o exato conhecimento do teor do julgado. Devem ser rejeitados quando não configuradas as omissões e obscuridades apontadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Corintho Oliveira Machado - Presidente

(assinado digitalmente)

Belchior Melo de Sousa - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Corintho Oliveira Machado, Belchior Melo de Sousa, Hécio Lafeté Reis, João Alfredo Eduão Ferreira, Juliano Eduardo Lirani e Jorge Victor Rodrigues.

Relatório

Tratam os presentes de Embargos de Declaração interpostos pela pessoa jurídica acima identificada, com fulcro no art. 65, II, da Portaria nº 256, de 9 de junho de 2009 (RI/CARF), contra o Acórdão nos Embargos de Declaração nº 3803-004.597, de 26 de setembro de 2013.

O acórdão embargado está ementado como segue:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÕES. INOCORRÊNCIA.

Os Embargos de Declaração são modalidade recursal de integração e visam a sanar obscuridade, contradição ou omissão, de maneira a permitir o exato conhecimento do teor do julgado. Devem ser rejeitados quando não configuradas as omissões apontadas.

Nos primeiros Embargos, a Embargante arguiu a ocorrência das *omissões* no julgado, abaixo discriminadas, por ter deixado o acórdão no recurso voluntário de se manifestar expressamente sobre as seguintes questões trazidas no recurso voluntário:

a) enquadramento das receitas decorrentes da venda de combustíveis derivados do petróleo entre as receitas submetidas ao regime não cumulativo do PIS e da Cofins;

b) art. 21, II, da instrução normativa RFB nº 600/2005, repetido no art. 27, II, da instrução normativa nº 900/2008. que assegura o direito ao crédito decorrente dos custos, despesas e encargos vinculados às receitas de revenda da gasolina e do óleo diesel combustível, restrição apenas aos créditos de aquisição dos próprios produtos;

c) caracterização da embargante como sujeito passivo da obrigação tributária;

d) fundamento/parâmetro utilizado pelo legislador para inclusão ou não das receitas decorrentes das [re]vendas de gasolina e óleo diesel no regime não cumulativo de PIS/Cofins, isto é, que o enquadramento se deu em razão do **objeto** e não do **sujeito** envolvido; se foi em razão do objeto, a revenda desses combustíveis pelo distribuidor é indistintamente sujeita à não cumulatividade.

Tendo o acórdão embargado destacado cada tópico em que a Embargante equacionou a sua defesa, submetendo-se a essa forma de apresentação, enfrentou-os pontualmente, descrevendo os fatos pertinentes e apresentando o que fora exposto e disposto pelo acórdão no recurso voluntário, segundo os tópicos abaixo numerados destacados nos embargos:

“1. Omissão quanto ao enquadramento das receitas decorrentes da venda de combustíveis derivados do petróleo entre as receitas submetidas ao regime não cumulativo do PIS e da Cofins.

No acórdão embargado o i. Relator discorreu, preliminarmente, sobre a evolução da tributação do PIS. Partiu da sua instituição por meio da Lei Complementar nº

7/70, mencionou sua alteração pela Lei nº 9.718/98, enfocando o estabelecimento do regime de substituição tributária para os derivados de petróleo, com as refinarias como substitutas tributárias.

Aduziu à seguida mudança deste regime para o monofásico, mediante a Lei nº 9.990/2000, e, sucessivamente, a MP nº 2.158/2001 fixou a alíquota zero para as receitas decorrentes da revenda dos derivados de petróleo dos distribuidores e varejistas.

Destacou a instituição do regime não cumulativo pela Lei nº 10.637/2002, que, em sua redação original excluiu da sistemática as ditas operações de venda, dos combustíveis derivados de petróleo, nas redações do art. 1º, §3º, IV, do art. 2º, do art. 3º, I e II e §§7º e 8º, e art. 8º, VI.

Enfocou a substancial mudança trazida pela Lei nº 10.865/2004, migrando as receitas de derivados de petróleo para o regime não cumulativo, exceto álcool para fins carburantes. Neste ponto, assentou que esta mudança alcança apenas as refinarias, sem modificação da tributação monofásica. Transcreveu o artigo 37 da citada lei, que veiculou esta mudança, texto sobre o qual erigiu a norma individual e concreta em cujo comando positivou o alcance da não cumulatividade para as refinarias, não para os distribuidores e varejistas, tendo assentado que “*não é possível o creditamento de PIS/COFINS pelas distribuidoras de combustíveis, na venda ou qualquer outra operação*”. Eis o texto que sintetiza o entendimento:

Em 1º de agosto de 2004, entraram em vigor novas alterações na incidência da contribuição para o PIS no que se refere aos derivados de petróleo, desta vez, trazidas pela Lei 10.865/2004. **As mudanças trouxeram a sistemática não cumulativa da Contribuição para o PIS 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.”. (grifei)

O acórdão embargado, então, arremata o que fora sustentado no acórdão no recurso voluntário

“Ora, a norma individual e concreta construída no acórdão considerou as receitas auferidas pelos distribuidores e varejistas como não alcançadas pelo regime não cumulativo, e fê-lo diretamente a partir da clara semântica textual do art. 2º, § 1º, da lei nº 10.637/2002, com redação dada pelo art. 37 da Lei nº 10.865/2004, transcrito no acórdão.”

“2. Omissão quanto à caracterização da embargante como sujeito passivo da obrigação tributária.

Os posicionamentos adotados no acórdão, na linha do voto condutor, andaram na contramão do interesse da Recorrente, ao nela não ver a condição de sujeito passivo da contribuição que a habilitasse a se servir de créditos na apuração de suas contribuições devidas, pois, como afirmado no acórdão, “as mudanças trouxeram a sistemática não cumulativa da Contribuição para o PIS aplicada aos derivados de petróleo, mas apenas para as refinarias.”; [...].

O acórdão embargado, de fato, não embarcou na armadilha acadêmica de conceituá-la como sujeito passivo das contribuições, conforme propôs a Recorrente. E nem precisava, pois, nos termos do Código Tributário Nacional “Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”. E essa condição não é a sua, não obstante sobre si gravitar uma incidência tributária potencial em face da imposição da alíquota zero, sem eficácia no plano pragmático de dispêndio/arrecadação.

Apesar de o acórdão reconhecer haver incidência tributária na revenda de combustíveis derivados de petróleo, pelo influxo da alíquota zero vigente nessas relações negociais, a sua conclusão foi que esta “peculiaridade(s) não produz consequência no caso da tributação monofásica”. Assim, vejo que não há omissão se o argumento não foi rebatido nos termos como esperado pela Recorrente. A sua expectativa, neste ponto, foi suplantada, no acórdão, pelas demais razões de direito esgrimidas pelo Relator.”.[grifei]

“3. Omissão quanto ao art. 21, II, da instrução normativa RFB nº 600/2005¹, repetido no art. 27, II, da instrução normativa nº 900/2008. que assegura o direito ao crédito decorrente dos custos, despesas e encargos vinculados às receitas de revenda da gasolina e do óleo diesel combustível. restrição apenas aos créditos de aquisição dos próprios produtos.”

Na solução do conflito o acórdão ora embargado transcreveu o art. 21, II, da IN SRF nº 600/05 e considerou que o arrazoado da Embargante em torno do seu conteúdo não configurava uma nova questão, mas um argumento de reforço da questão já debatida nos

¹ 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

dispositivos legais, no que concerne ao aproveitamento de créditos decorrentes de custos vinculados à revenda dos combustíveis à alíquota zero, tratada em tópico anterior da defesa. Daí, o acórdão embargado consignou que não havia necessidade de o acórdão no recurso voluntário ter reproduzido o mesmo teor da exposição já fincada em dispositivo legal. Veja-se o excerto do acórdão nos primeiros embargos que sustentou esta posição:

“É inelutável que a decisão precisa conter sua fundamentação, elemento essencial e indispensável para a sua validade e que é pressuposto do controle de legalidade efetuado pelo órgão julgante.

Do dispositivo regulamentar acima sobressai o argumento trazido pela Recorrente, em torno da qual contrapõe-se à resistência ao seu alegado direito ao creditamento das despesas de armazenamento e frete na revenda dos combustíveis. Trazer à baila o disposto acima, da instrução normativa nº 600/2004, não configura uma questão a mais, mas um arrazoado, um argumento, uma tese que desenvolve para reforço da questão já debatida nos dispositivos legais, qual seja, a prescrição de aproveitamento de créditos decorrentes de custos vinculados às vendas com alíquota zero não lhe diz respeito; como tal não precisa ser rebatido pelo julgador.

Acerca da fundamentação das decisões é bom ter presente a lição de Arruda Alvim em que pontifica:

*Apesar de o princípio jurídico que determina a fundamentação da sentença ser de ordem pública, o juiz, ao fundamentá-la, não é obrigado a responder à totalidade da argumentação, desde que conclua com firmeza e assente o decisório em fundamentos idôneos a sustentarem a conclusão. **O critério é o de exigir uma fundamentação suficiente, mas não absolutamente exaustiva, pois muitas vezes há argumentos impertinentes (...); neste sentido, a jurisprudência já se manifestou, afirmando que não é nula a sentença com motivação sucinta.**[grifo aqui]*

Motivação sucinta nem é o que ocorre no presente caso.

O mesmo sustenta o Superior Tribunal de Justiça: “Desse modo o julgador não estaria obrigado a rebater um a um os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão” (Resp nº 542.422, 7/12/2004, Min. Luiz Fux).

***De todo modo, a disposição contida na instrução normativa foi tangencialmente abordada e de forma conclusiva pelo Relator, ao registrar que: .**[grifo aqui]*

‘[...] A recorrente busca creditar-se com os valores gastos com os dois serviços realizados. Porém não é possível o creditamento de PIS/COFINS pelas distribuidoras de combustíveis, na venda ou qualquer outra operação.

Entendemos que não se pode aplicar entendimentos diversos, baseado em opiniões minoritárias e ao arrepio da Lei.

Considerando as peculiaridades do regime de tributação monofásico, a fixação, no art. 42, I, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, de alíquota zero para a contribuição para o PIS sobre as receitas auferidas pelas distribuidoras não produz consequência no caso da tributação monofásica. [grifo aqui]

“A conclusão acima é corolário da abordagem, no voto condutor, consoante o explicitado no tópico antecedente. O encadeamento da argumentação já ali, feita sobre dispositivo legal, não se compadece com interpretação de dispositivo regulamentar que ande em direção contrária, o que permite concluir-se que a aplicabilidade do teor da instrução normativa não se dá no contexto da incidência monofásica, mas no âmbito, só, do regime não cumulativo, este pertinente aos sujeitos passivos produtores e importadores, segundo o disposto reitere-se no art. 2º, § 1º, da lei nº 10.637/2002.

Assim, considero que a matéria neste ponto também foi abordada pelo Relator, incorrente a omissão apontada.”.

“4. Omissão quanto à caracterização da embargante como sujeito passivo da obrigação tributária.”.

Na conclusão capturada do acórdão no recurso voluntário, transcrita em grifo no parágrafo a seguir, o acórdão nos embargos demonstrou o posicionamento ali adotado, de considerar que a não cumulatividade relativamente aos derivados de petróleo abarca apenas as refinarias:

“Os posicionamentos adotados no acórdão, na linha do voto condutor, andaram na contramão do interesse da Recorrente, ao nela não ver a condição de sujeito passivo da contribuição que a habilitasse a se servir de créditos na apuração de suas contribuições devidas, pois, como afirmado no acórdão, ‘as mudanças trouxeram a sistemática não cumulativa da Contribuição para o PIS aplicada aos derivados de petróleo, mas apenas para as refinarias.’”;[grifo aqui].

O acórdão embargado, de fato, não embarcou na armadilha acadêmica de conceituá-la como sujeito passivo das contribuições, conforme propôs a Recorrente. E nem precisava, pois, nos termos do Código Tributário Nacional ‘Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa

obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária'. E essa condição não é a sua, não obstante sobre si gravitar uma incidência tributária potencial em face da imposição da alíquota zero, sem eficácia no plano pragmático de dispêndio/arrecadação.”. [grifo aqui].

Inconformada com a decisão nos embargos, a ALESAT COMBUSTIVEIS S/A., interpõe os presente embargos centrando o seu argumento na “**NECESSIDADE DE INTEGRAÇÃO DO ACÓRDÃO V. EMBARGADO – O ACÓRDÃO PERMANECEU OMISSO E É OBSCURO QUANTO A QUESTÕES DETERMINANTES PARA O DESLINDE DA CONTROVÉRSIA**”; apontadas as questões abaixo:

“1) OBSCURIDADE NA CONFUSÃO ENTRE INCIDÊNCIA MONOFÁSICA E SISTEMÁTICA NÃO CUMULATIVA, QUE NÃO SE EXCLUEM MUTUAMENTE - O CARF NÃO PODE AGIR COMO ‘LEGISLADOR POSITIVO’ [...].

2) OBSCURIDADE POR FUNDAMENTAR-SE EM DISPOSITIVO LEGAL IMPRÓPRIO PARA AFASTAR O CRÉDITO DOS PRODUTOS VINCULADOS A VENDAS SUJEITAS À ALÍQUOTA ZERO” [...].

3) OMISSÃO E CONTRADIÇÃO COM O COMANDO DO ART. 17 DA LEI 11.033/04, QUE EXPLICITAMENTE GARANTE O DIREITO AOS CRÉDITOS VINCULADOS A VENDAS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO [...].

4) OMISSÃO SOBRE A CONFIRMAÇÃO DA REFERIDA NORMA POR OCASIÃO DA CONVERSÃO DAS MEDIDAS PROVISÓRIAS N.ºS. 413/08 E 451/08 NAS LEIS N.º. 11.727/08 E 11.945/09 - MANIFESTAÇÃO EXPRESSA DO LEGISLATIVO [...].

5) OMISSÃO QUANTO À INSTRUÇÃO NORMATIVA DA PRÓPRIA RECEITA FEDERAL AUTORIZANDO O CRÉDITO PLEITEADO [...].”.

Os novos embargos foram objeto de exame de admissibilidade. Em sua manifestação o em. Conselheiro assim assentou:

Confrontando-se as alegações do Embargante acima relacionadas com o voto condutor do acórdão embargado, é possível concluir o seguinte:

*1) as possíveis **confusões que se vislumbram no acórdão embargado em relação aos institutos da incidência monofásica e da sistemática da não cumulatividade podem ser encontradas nos trechos a seguir reproduzidos, em que o relator, no primeiro deles, se referiu ao regime monofásico, quando pretendia, s.m.j., se referir à sistemática da não cumulatividade, e, no segundo, quando não se expressou de forma clara quanto ao alcance do art. 21 da IN SRF nº 600, de 2005, verbis:***

A norma do art. 2º, § 1º, da Lei nº 10.637/2002, dispondo sobre a aferição do *quantum debeatur* na sistemática não cumulativa, ao tempo em que excepciona a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores da regra geral do *caput*, é inclusiva dessa mesma receita bruta **no regime monofásico**, ao estipular para essas bases de cálculo alíquotas diferenciadas(*grifei*).

a aplicabilidade do teor da instrução normativa não se dá no contexto da incidência monofásica, mas no âmbito, só, do regime não cumulativo, este pertinente aos sujeitos passivos produtores e importadores, segundo o disposto – reitere-se – no art. 2º, § 1º, da Lei nº 10.637/2002.

2) a meu ver, mostra-se infundada a alegação do Embargante de que seria contra legem a afirmativa do relator de que somente a refinaria, e não as revendedoras, estaria submetida à sistemática não cumulativa, pois, conforme consta do voto sob comento, o relator embasou seu posicionamento no “art. 2º, § 1º, da Lei nº 10.637/2002, com redação dada pelo art. 37 da Lei nº 10.865/2004”, dispositivo esse que alcança somente os “produtores ou importadores”;

3) quanto à alegação de não apreciação do argumento de defesa relativo ao art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, que garante o direito aos créditos vinculados a vendas sujeitas à alíquota zero, há que se destacar que referida lei não constou dos primeiros embargos de declaração, não se podendo exigir do julgador, por conseguinte, que apreciasse argumento não ventilado pela parte interessada

4) no que se refere à ausência de manifestação quanto à tentativa frustrada do Poder Executivo de extinguir o direito ao crédito por meio de medidas provisórias, há que se registrar que, não obstante tal matéria ter constado do breve relatório presente nos primeiros embargos – relatório esse denominado pelo Embargante de “Síntese do processo” –, ela não foi incluída dentre as omissões então apontadas, não tendo sequer sido ventilada no pedido final constante da peça recursal, não se podendo exigir do julgador, porquanto, que se expressasse acerca de matéria não recorrida;

5) por fim, em relação à alegada inobservância das Instruções Normativas RFB nº 600, de 2005, e nº 900, de 2008, cujo comando, segundo o Embargante, vincula a Administração tributária federal, tal questão, ainda que não referenciada nos mesmos termos expostos pelo Embargante, foi objeto de apreciação por parte do relator, conforme se verifica no trecho reproduzido na sequência. Não se pode perder de vista que, 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.

O encadeamento da argumentação já ali, feita sobre dispositivo legal, não se compadece com interpretação de **dispositivo regulamentar** que ande em direção contrária, o que permite concluir-se que a aplicabilidade do teor da **instrução normativa** não se dá no contexto da incidência monofásica (*grifei*).

Diante do exposto, é possível concluir pela ocorrência parcial, no voto condutor do acórdão embargado, das contradições/omissões/obscuridades alegadas pelo Embargante, em razão do que, com base no § 2º do art. 65 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, pronuncio-me pela admissibilidade como Embargos de Declaração da petição apresentada por Alesat Combustíveis S/A.

Das cinco questões que compuseram o objeto dos presentes embargos, apreciadas, apenas o primeiro tópico passou pelo crivo do n. Conselheiro.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Belchior Melo de Sousa - Relator

Os embargos preenchem os pressupostos de existência, de adequação, e são tempestivos, portanto deles conheço.

Segue-se a exploração de cada tópico:

1. OBSCURIDADE NA CONFUSÃO ENTRE INCIDÊNCIA MONOFÁSICA E SISTEMÁTICA NÃO CUMULATIVA, QUE NÃO SE EXLUEM MUTUAMENTE - O CARF NÃO PODE AGIR COMO 'LEGISLADOR POSITIVO'

Ao admitir a existência de obscuridade a gerar confusão **na leitura do acórdão embargado, em relação aos institutos da incidência monofásica e da não cumulatividade**, o em. Conselheiro identificou-a, primeiramente, no texto abaixo, ao imaginar que o relator mencionou o regime monofásico quando queria citar o não cumulativo. Eis o texto do acórdão nos embargos considerado pelo conselheiro com possível obscuridade:

*A norma do art. 2º, § 1º, da Lei nº 10.637/2002, dispondo sobre a aferição do quantum debeat na sistemática não cumulativa, ao tempo em que excepciona a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores da regra geral do caput, é inclusiva dessa mesma receita bruta **no regime***

monofásico, ao estipular para essas bases de cálculo alíquotas diferenciadas (grifou).

No acórdão, o texto acima é complementado pela transcrição do artigo e sua análise, conforme reproduzida abaixo:

Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1ª, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento)

*§ 1º **Excetua-se do disposto no caput a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas:[grifo aqui]***

I – nos incisos I a III do art. 4º da Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998, e alterações posteriores, no caso de venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes e gás liquefeito de petróleo GLP derivado de petróleo e de gás natural;[...]

O texto é pontual, direto, completo, sem lacuna, penumbra ou ambiguidade, de sorte a requerer a aplicação do método de integração para que se alcance o conteúdo da norma que sobre ele se pode erigir. Como se pode ver, o texto legal que fundamenta a decisão foi transcrito e a interpretação foi feita, implicitamente nestes termos: A receita bruta auferida pelos produtores e importadores submete-se ao regime não cumulativo, porém, não à alíquota de 1,65%, que devem aplicar as alíquotas [...]. Ante este proceder, não há como conspurcar o acórdão de omissão, neste ponto. Pode-se discordar da interpretação dada.

Afirma a então a Recorrente, no recurso voluntário:

*Lei nº 10.865/04: alterou a redação do art. 19, §3º, IV, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 para afastar do regime da não cumulatividade apenas as receitas decorrentes da venda de álcool para fins carburantes, de modo que **as receitas de todos os demais produtos submetidos ao regime monofásico passaram a se sujeitar concomitantemente à sistemática da não cumulatividade.**[grifo da Recorrente]*

Note-se que, neste último parágrafo acima, a Recorrente fez uma paráfrase do texto legal, conforme a interpretação que quis dar e erigiu assim a norma que lhe era conveniente. Na sequência da transcrição do parágrafo acima, o acórdão nos embargos continuou em sua análise, conforme abaixo, contrapondo a interpretação da então Recorrente:

Sobre esta paráfrase do dispositivo legal a Recorrente cometeu o equívoco de referir que a inclusão das receitas de gasolina e óleo diesel na não cumulatividade do PIS/Cofins se deu em razão do OBJETO da operação de venda e não do SUJEITO envolvido nessa mesma

operação, porquanto o destinatário dessa norma, como aduzido acima, são os produtores ou importadores. [grifo aqui]

Como se vê, o texto citado no exame de admissibilidade é apenas um excerto de todo o arrazoado. Sabe-se que extrair um texto do seu contexto é um passo que se dá no rumo de várias compreensões possíveis de se obter ou da própria impossibilidade de compreendê-lo. Urge, pois, que se tenha o excerto no corpo do texto em que se insere.

De toda maneira, vejo que é possível apreender com clareza o conteúdo do texto do acórdão, pela leitura dele só. O texto faz a exegese do art. 2º da Lei nº 10.637/02 e diz que sua cabeça fixa a regra geral de incidência não cumulativa, à alíquota de 1,65%; que o parágrafo primeiro diz que esta **regra geral da não cumulatividade** não vale para (“**excepciona**” ou excetua, como no texto legal) a receita bruta dos produtores e importadores, porque tal regra a inclui (“**é inclusiva dessa mesma receita**) no **regime monofásico**, com alíquotas diferenciadas antes previstas.

Então, o texto não é obscuro e quis mesmo dizer regime monofásico.

Observe-se que no parágrafo a seguir do texto supostamente obscuro o acórdão nos primeiros embargos informa que o texto legal acima estava no acórdão do recurso voluntário e que fora interpretado implicitamente nos termos que o acórdão nos embargos consignou, nos seguintes termos: “*A receita bruta auferida pelos produtores e importadores submete-se ao regime não cumulativo, porém, não à alíquota de 1,65%; devem aplicar as alíquotas [...].* [grifei]

Assim, a posição dada pelo acórdão no recurso voluntário, e destacada no acórdão nos embargos, foi construído sobre o teor do art. 2º, § 1º, da Lei nº 10.637/02, **segundo o qual o regime não cumulativo comunga, sim, com o monofásico, porém, relativamente à receita bruta dos produtores e importadores.**

Esta posição assentada contraria de forma clara o entendimento da Recorrente/Embargante, segundo a qual “*as receitas de todos os demais produtos submetidos ao regime monofásico passaram a se sujeitar concomitantemente à sistemática da não cumulatividade*”, e que a mudança de regime se dera em razão do **objeto**, não do **sujeito**.

Enfim, o acórdão no recurso como o acórdão nos embargos deixaram claro que os destinatários da norma da não cumulatividade são os produtores e importadores. E o fez sobre a leitura do art. 2º da Lei nº 10.737/02, tendo afirmado que “*o texto [legal] é pontual, direto, completo, sem lacuna, penumbra ou ambiguidade, de sorte a requerer a aplicação do método de integração para que se alcance o conteúdo da norma que sobre ele se pode erigir*”.

O raciocínio desenvolvido foi conciso e permite o pleno conhecimento da motivação da decisão, de sorte que sobre o indigitado texto não vejo que se tenha baixado o véu da obscuridade.

2) OBSCURIDADE POR FUNDAMENTAR-SE EM DISPOSITIVO LEGAL IMPRÓPRIO PARA AFASTAR O CRÉDITO DOS PRODUTOS VINCULADOS A VENDAS SUJEITAS À ALÍQUOTA ZERO

Como se pode ver no texto abaixo, transcrito dos embargos, muito embora se esteja discorrendo sobre o segundo tópico, o conteúdo da objeção da Embargante circula em torno da mesma questão já solucionada no tópico anterior:

“No acórdão embargado, o direito ao creditamento foi negado a partir de equivocada interpretação restritiva da legislação, principalmente quanto ao art. 2º, §1º, I, da Lei nº. 10.637/02, pois segundo tal entendimento, apenas ‘o produtor e o importador’ de combustíveis teriam o direito a crédito”. [...]

*Por certo, não haveria como os produtores e importadores ficarem sujeitos à alíquota de 1,65% quanto ao PIS, haja vista que, quanto à cadeia de combustíveis, o legislador optou pela incidência monofásica (concentrada). A incidência unicamente sobre a etapa inicial da cadeia, ocupada pelos produtores ou importadores trouxe a tais sujeitos a incidência de uma alíquota diferenciada (majorada), em nada significando tal **técnica de arrecadação** na impossibilidade de que os demais sujeitos que incidência na cadeia apurem e aproveitem créditos relativos a outros custos e despesas **vinculados** ao produto principal. O acórdão é **obscuro** quanto ao ponto.*

*Tanto mais ao perceber-se que a lei determina que a submissão à não-cumulatividade se dá em razão do **OBJETO** da operação de venda de mercadorias (produtos), e não do **SUJEITO** envolvido nessa mesma operação. Daí a **irrelevância** da qualidade do contribuinte envolvido na operação de venda (fabricante, importador, distribuidor ou varejista), como insiste o acórdão embargado.*

*Prova disso é que até a entrada em vigor da Lei nº 10.865, em 01/08/2004, todas as operações com **produtos** sujeitos a incidência/recolhimento **monofásico** submetiam-se ao regime **cumulativo**. Mas com a entrada em vigor da Lei nº 10.865/04, os **produtos** sujeitos ao regime monofásico do PIS e da COFINS passaram a sujeitar-se à não-cumulatividade, **com exceção do álcool para fins carburantes**. [...]*

Tanto é assim que as Soluções de Consulta 174/12 e 175/12 (SRFF/8ª RF) decidiram:[...]

*Por isso seria ‘contra legem’ afirmar que **apenas** a refinadora (que paga a contribuição de forma concentrada) - e não as revendedoras (sujeitas à alíquota zero) - estaria submetida à sistemática não-cumulativa. O acórdão embargado merece esclarecimento também sobre este ponto.*

É bom que se coloque a questão no esquadro em que ela deve se conter, qual seja, o foco deve ser de natureza processual, não envolve interpretação em torno do direito

material. Sob esse prisma, é importa elucidar o conceito de **obscuridade**, qualidade que conspurca o acórdão e que, presente, concretiza o pressuposto recursal objetivo da adequação sobre o qual os embargos foram admitidos.

Segundo Marinoni², a **obscuridade** significa falta de clareza no desenvolvimento das idéias que norteiam a fundamentação da decisão. Diz ele que ela representa hipótese em que a concatenação do raciocínio, a fluidez das idéias, vem comprometida, ou porque exposta de maneira confusa ou porque lacônica, ou ainda porque a redação foi mal feita, com erros gramaticais, de sintaxe, concordância etc., capazes de prejudicar a interpretação da motivação.

A Embargante sustenta que é imprópria a fundamentação sobre a qual os acórdãos antecedentes desproveram o pleito da Recorrente, o art. 2º, § 1º, da Lei nº 10.637/02, e faz a defesa do seu entendimento citando genericamente a Lei nº 10.865/04 e sem proceder a uma dialética hermenêutica, argumentativa em torno da norma que estaria a amparar o direito por que pugna.

Sustenta que todos os produtos monofásicos foram enquadrados na sistemática não cumulativa, e, assim, em razão do objeto, não do sujeito, mas não demonstra em que norma se ampara essa pretensão, para contrariar o teor do art. 2º, § 1º, da Lei nº 10.637/02.

Dessa forma, não se vê configurada confusão argumentativa dos Julgadores *ad quem*, muito menos impróprio o uso do citado dispositivo legal como esteio da decisão, que suscitasse nela obscuridade.

3) OMISSÃO E CONTRADIÇÃO COM O COMANDO DO ART. 17 DA LEI 11.033/04, QUE EXPLICITAMENTE GARANTE O DIREITO AOS CRÉDITOS VINCULADOS A VENDAS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO

Quanto a este tópico, confirmo a observação contida no despacho de admissibilidade, item “3”, segundo o qual o dispositivo legal acima não fez parte dos questionamentos levantados nos primeiros embargos, não compondo o rol das omissões pontuadas ali. Pelo que, não deve ser alvo de tréplica:

3) quanto à alegação de não apreciação do argumento de defesa relativo ao art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, que garante o direito aos créditos vinculados a vendas sujeitas à alíquota zero, há que se destacar que referida lei não constou dos primeiros embargos de declaração, não se podendo exigir do julgador, por conseguinte, que apreciasse argumento não ventilado pela parte interessada.

Contudo, consigno o entendimento de que este artigo inscreve-se na sequência de outros (art. 13 ao art. 17) que têm um destinatário específico, os beneficiários do Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária – REPORTO, constituindo-se, por isso, em norma especial a compor a política de benefício

² MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. Processo de Conhecimento. 8. ed., v.2. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2010, p. 556. 24/08/2001

fiscal a este setor. Como benefício que é, necessita de literalidade para que seu conteúdo se estenda a outros sujeitos.

Não há na norma do art. 17 parâmetro algum (vocábulo ou expressão) que a conecte com as normas gerais de creditamento previstas nas Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, o até na Lei nº 10.865/04. A conexão com estas, pela técnica legislativa usual, se daria por meio de nova redação dada ao respectivo artigo de lei, com a introdução de parágrafo.

Nada obstante a técnica legislativa adotada, numa interpretação um pouco mais ampla, pode-se ter que a aplicação do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004 - a par de não estar criando novas possibilidades de créditos - destina-se a manter o creditamento sobre determinados insumos aplicados em produtos e mercadorias cujas receitas de vendas sofrem normalmente a incidência das contribuições, que poderiam ser utilizados caso não houvesse a adoção de alíquota zero na saída destes.

4) OMISSÃO SOBRE A CONFIRMAÇÃO DA REFERIDA NORMA POR OCASIÃO DA CONVERSÃO DAS MEDIDAS PROVISÓRIAS N.ºS. 413/08 E 451/08 NAS LEIS N.º. 11.727/08 E 11.945/09 - MANIFESTAÇÃO EXPRESSA DO LEGISLATIVO

De semelhante modo, esta objeção ao acórdão não esteve contida no rol das omissões apontadas nos embargos, como também observado no Despacho de Admissibilidade; a esta se deve dar a mesma atenção do tópico anterior. Eis o texto do despacho:

4) no que se refere à ausência de manifestação quanto à tentativa frustrada do Poder Executivo de extinguir o direito ao crédito por meio de medidas provisórias, há que se registrar que, não obstante tal matéria ter constado do breve relatório presente nos primeiros embargos – relatório esse denominado pelo Embargante de “Síntese do processo” –, ela não foi incluída dentre as omissões então apontadas, não tendo sequer sido ventilada no pedido final constante da peça recursal, não se podendo exigir do julgador, porquanto, que se expressasse acerca de matéria não recorrida;

Conquanto isso, assento que não se pode acolher a conclusão que a Embargante pretende extrair das citadas medidas provisórias, de ser inequívoco o direito ao creditamento antes da edição de ambas, 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.

Porém, a conclusão a se 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. A força deste entendimento está em convergir com o que já se disse no art. 17, citado. 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. Tal incompatibilidade não existe, como já manifestado, em relação aos produtores e importadores, que suportam a carga do tributo. Para os demais da cadeia de comercialização o que se dá é repercussão econômica.

5) OMISSÃO QUANTO À INSTRUÇÃO NORMATIVA DA PRÓPRIA RECEITA FEDERAL AUTORIZANDO O CRÉDITO PLEITEADO

Neste quesito, o n. Conselheiro reconheceu que a matéria fora apreciada, embora não tenha destacado a identificação de ambos os regulamentos. Eis os seus termos:

5) por fim, em relação à alegada inobservância das Instruções Normativas RFB nº 600, de 2005, e nº 900, de 2008, cujo comando, segundo o Embargante, vincula a Administração tributária federal, tal questão, ainda que não referenciada nos mesmos termos expostos pelo Embargante, foi objeto de apreciação por parte do relator, conforme se verifica no trecho reproduzido na sequência. Não se pode perder de vista que, 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.

Citou o excerto abaixo, como correspondente à manifestação do acórdão sobre a matéria, extraído do contexto desenvolvido no tópico “OMISSÃO QUANTO AO ART. 21, II, DA INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 600/2005, REPETIDO NO ART. 27, II, DA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 900/2008. QUE ASSEGURA O DIREITO AO CRÉDITO DECORRENTE DOS CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS VINCULADOS ÀS RECEITAS DE REVENDA DA GASOLINA E DO ÓLEO DIESEL COMBUSTÍVEL. RESTRIÇÃO APENAS AOS CRÉDITOS DE AQUISIÇÃO DOS PRÓPRIOS PRODUTOS”:

O encadeamento da argumentação já ali, feita sobre dispositivo legal, não se compadece com interpretação de dispositivo regulamentar que ande em direção contrária, o que permite concluir-se que a aplicabilidade do teor da instrução normativa não se dá no contexto da incidência monofásica (grifei).

Neste ponto trago à baila o segundo texto do acórdão embargado apontado no Despacho de Admissibilidade que poderia conter obscuridade:

aplicabilidade do teor da instrução normativa não se dá no contexto da incidência monofásica, mas no âmbito, só, do regime não cumulativo, este pertinente aos sujeitos passivos produtores e importadores, segundo o disposto – reiterar-se – no art. 2º, § 1º, da Lei nº 10.637/2002.

Analisemos:

Reza o art. 21, II, da IN SRF nº 600/2005:

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;

É trivial dizer que a cabeça do artigo é regra geral de aproveitamento dos créditos apurados no regime da não cumulatividade. Ora, tudo o quanto antes foi dito deságua na conclusão de que **“a aplicabilidade do teor da instrução normativa não se dá no contexto da incidência monofásica, mas no âmbito, só, do regime não cumulativo, este pertinente aos sujeitos passivos produtores e importadores, segundo o disposto – reitere-se – no art. 2º, § 1º, da Lei nº 10.637/2002”**.

E quanto ao inciso II, registre-se que dentre os inúmeros dispositivos legais que esta instrução normativa veio regulamentar, consta do seu preâmbulo o indigitado art. 17 da Lei nº 11.033/04, regulamentando a forma de utilização dos créditos mantidos, *verbis*:

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Assim, o teor do inciso II, art. 21 da IN SRF 600/05, explica-se no contexto do que já se assentou sobre o art. 17, citado.

Elucidado como está o teor e a motivação das decisões não consigo enxergar qualquer obscuridade, confusão, seja nas parágrafos mencionados, nem nos conceitos estampados dos regimes de incidência (não cumulativo e monofásico) e sua convivência no sistema.

De tudo, é possível concluir que não se afirmou que a instrução normativa fez disciplina *contra legem*, como aduziu a Embargante, nem esta Turma do CARF atuou como legislador positivo. As normas foram, de fato, desintegradas, na hermenêutica procedida nas decisões, reconhecendo cada uma em seu campo de gravitação próprio, mas nem por isso o olhar de aplicador deixou de ser sistêmico.

Conclusão

Não se tenha o que segue como fundamento da decisão, mas como meros argumentos.

- Que lógica haveria **no sistema** para o âmbito das finanças públicas - que anda *pari passu* com o Direito Tributário, como seu tributário -, com a instituição de regime monofásico para diversos setores, se a Fazenda tem que “ressarcir” créditos a distribuidores e varejistas que não apuram o tributo? (e até nem serviria, porque não é argumento jurídico);

- Qual a lógica (jurídica) dentro do próprio regime da não cumulatividade “ressarcir” créditos sem a contrapartida de débitos que esses outros sujeitos não apuram, quando o princípio - convertido em regra legal é: “Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação:...”? (este é argumento jurídico);
- Qual a lógica, no plano da Administração Tributária, de instituir o regime monofásico de arrecadação e ocupar um arsenal de fatores de atuação para administrar ressarcimentos aos já referidos sujeitos?

Por todo o exposto, voto por rejeitar os embargos interpostos.

Sala das sessões, 25 de fevereiro de 2014

(assinado digitalmente)

Belchior Melo de Sousa