



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>13603.001645/2007-05</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9303-017.061 – CSRF/3ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	19 de dezembro de 2025
<b>RECURSO</b>	EMBARGOS
<b>EMBARGANTE</b>	ALESAT COMBUSTIVEIS S.A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO. OBSCURIDADE. OMISSÃO. INOCORRÊNCIA.

Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade (falta de clareza), contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou quando for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma. Inexistindo vícios a serem sanados, devem ser rejeitados os embargos de declaração.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer os Embargos de Declaração.

*Assinado Digitalmente*

**Semíramis de Oliveira Duro** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Regis Xavier Holanda** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionisio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de embargos de declaração, nos termos do art. 65, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF 343/2015 e posteriores alterações, **opostos pelo contribuinte**, em 21/02/2020, em face do Acórdão nº 9303-009.454, julgado em 18/09/2019, assim ementado:

COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REVENDA DE PRODUTOS COM INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. DESCONTO DE CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para apurar créditos relativos às despesas com frete e armazenagem na operação de venda, nas revendas de mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS (derivados do petróleo) sujeitas ao regime não cumulativo de apuração das citadas contribuições.

O embargante apontou **omissão, contradição e obscuridade** na decisão no tange a: i) confundir os efeitos do regime monofásico com a sistemática não cumulativa a que se submete a tributação dos combustíveis; ii) fundar-se em dispositivo legal impróprio para afastar o crédito dos produtos vinculados a vendas sujeitas à alíquota zero; iii) não enfrentar 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; iv) não se manifestar sobre a confirmação da referida norma por ocasião da conversão das MP 413/08 e 451/08 nas Leis nº 11.727/08 e 11.945/09; e, v) não enfrentar manifestação da própria RFB na IN 600/05 e em várias soluções de consulta expedidas.

O r. Despacho de admissibilidade de e-fls. 1262/1268 rejeitou liminarmente os embargos de declaração, por entender, em síntese, que o manejo do recurso se deu para rediscutir a matéria julgada no acórdão do recurso especial, em expressão do inconformismo quanto ao resultado.

O Contribuinte, no Mandado de Segurança nº 1045752-94.2020.4.01.3400, buscou a anulação da decisão monocrática que rejeitou os embargos declaratórios, com o fim de que o recurso fosse conhecido e regularmente processado por esta 3ª Turma. Conforme medida liminar de e-fls. 1289-s, confirmada em sentença, o MM. Juiz deferiu a liminar para suspender a eficácia do despacho denegatório e determinou o retorno dos autos CARF para processamento e julgamento dos embargos de declaração.

O relato do Contribuinte foi o seguinte:

A controvérsia submetida ao E. Tribunal Administrativo diz respeito à correta interpretação do art. 3º, inciso IX, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/03, no que tange à possibilidade de apuração de créditos de PIS e COFINS não-cumulativos, relativamente a despesas com frete e armazenagem vinculadas à venda sobre a qual não ocorre a incidência das contribuições.

A Impetrante, empresa dedicada à distribuição de combustíveis, apresentou inicialmente duas declarações de compensação em meio eletrônico (DCOMP), registradas sob o nº 18971.76232.230206.1.3.11-7162, nº 16957.74025.070306.1.7.11-0861 e nº

21681.44658.140306.1.3.11-9940, buscando a compensação de crédito de COFINS (não cumulativo – mercado interno) referente ao 2º trimestre de 2005, pleiteando através da PER nº 35982.40527.230206.1.1.11-0825, no valor de R\$ 444.192,47 (quatrocentos e quarenta e quatro mil, cento e noventa e dois reais e quarenta e sete centavos), com os débitos abaixo discriminados: ...omissis...

Ao analisar as referidas DCOMP's, entretanto, o ilustre auditor fiscal não reconheceu o direito creditório pleiteado no aludido PER, não homologando a compensação efetuada sob os seguintes argumentos: (i) não seria admissível a apuração, por parte da distribuidora de combustíveis, de crédito decorrente de armazenagem ou frete em operação de revenda dos combustíveis derivados do petróleo; (ii) a contribuinte não teria comprovado o efetivo encargo suportado com o pagamento de aluguéis, sendo glosados também os créditos decorrentes dessas despesas; e (iii) a contribuinte não teria demonstrado que suportou encargos das benfeitorias em bens de terceiros cujas depreciações geraram créditos da contribuição, conforme documento anexo (doc. 02). Contra o r. despacho, a Impetrante apresentou Manifestação de Inconformidade (doc. 03), tendo sido instaurado o Processo Administrativo nº 13603.001645/2007-05, no qual demonstrou que as glosas efetuadas não mereciam ser mantidas visto que embasadas em uma equivocada interpretação do art. 3º e incisos das supramencionadas Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, estando em desconformidade, inclusive, com posicionamento da própria Receita Federal. Todavia, apesar de devidamente demonstrados os argumentos que autorizariam a homologação das DCOMP's apresentadas, a 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife – DRJ/REC, proferiu o Acórdão nº 11-37.297 (doc. 04), dando parcial provimento à Manifestação de Inconformidade para reconhecer a regularidade e comprovação dos créditos correspondentes a: (i) aluguéis e (ii) à depreciação das edificações e benfeitorias realizadas em imóveis próprios.

Irresignada, a Impetrante interpôs Recurso Voluntário (doc. 05) dirigido ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), reiterando as razões apresentadas em sua defesa inicial. Porém, a C. 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, pelo voto de qualidade, negou provimento ao recurso (doc. 06) mantendo a parcela indeferida no acórdão proferido pela DRJ, alegando, em síntese, que: (...)

Em vista da existência de omissões e contradições no Acórdão nº 3102-002.157(doc. 06), a Impetrante opôs Embargos de Declaração (doc. 07), mas os aclaratórios foram rejeitados monocraticamente pelo d. Presidente da 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento (doc. 08). Ato contínuo, a Impetrante interpôs Recurso Especial (doc. 09) em face do v. acórdão nº 3102-002.157, aduzindo que: (i) a Solução de Consulta COSIT nº 218, publicada no DOU de 18/08/2014, deveria ser aplicada ao caso em referência, conforme determina a Instrução Normativa nº 1.396/2013, ao estabelecer que a partir da data de sua publicação, a Solução de Consulta COSIT possui efeito vinculante no âmbito da

Administração Pública, e também conforme disciplina os arts. 96 c/c 100, I, ambos do CTN; (ii) que a Lei, expressa e literalmente, confirma o direito ao crédito no inciso IX, do art. 3º, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, sendo que não há, na referida legislação,

nenhuma vedação ao creditamento das despesas e encargos vinculados à venda do produto monofásico; (iii) que o direito é confirmado por outros dispositivos legais (art. 17 da Lei nº 11.033/04 e art. 21, II, da IN 600/05), sendo que a própria Receita Federal, por meio de IN e Soluções de Consulta, inclusive da própria COSIT, confirma o direito ao crédito; (iv) que o Poder Legislativo impediu as tentativas do Poder Executivo de extinguir o direito ao crédito, eliminado artigos que vedavam sua utilização quando da conversão das MPs 413/08 e 451/08; e (v) que o Poder Judiciário, por intermédio do Superior Tribunal de Justiça – STJ, já interpretou a legislação de regência e confirmou o direito ao crédito.

No entanto, a C. 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais negou provimento ao Recurso Especial (doc. 10) em acórdão assim ementado: “COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REVENDA DE PRODUTOS COM INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. DESCONTO DE CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. IMPOSSIBILIDADE. Não há previsão legal para apurar créditos relativos às despesas com frete e armazenagem na operação de venda, nas revendas de mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS (derivados do petróleo) sujeitas ao regime não cumulativo de apuração das citadas contribuições.” Ocorre que, mais uma vez, o acórdão foi omissivo, contraditório e obscuro quanto a importantes questões que foram suscitadas pela Impetrante desde sua Manifestação de Inconformidade, sendo forçoso a oposição de Embargos de Declaração (doc. 11) face ao v. acórdão nº 9303-009.454. Para tanto, aduziu de forma clara e objetiva os seguintes vícios a serem sanados: (i) confundir os efeitos do regime monofásico com a sistemática não cumulativa a que se submete a tributação dos combustíveis; (ii) fundamentar-se em dispositivo legal impróprio para afastar o crédito dos produtos vinculados a vendas sujeitas à alíquota zero; (iii) não enfrentar 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, conforme mencionado no voto vencido; (iv) não se manifestar sobre a confirmação da referida norma por ocasião da conversão das Medidas Provisórias nº 413/08 e 451/08 nas Leis nº 11.727/08 e nº 11.945/09, quando o Poder Legislativo afirmou expressamente a existência do direito pleiteado; e (v) negar-se a enfrentar a manifestação da própria Receita Federal, constante da Instrução Normativa RFB nº 600/2005 (repetida na IN nº 900/2008) e várias Soluções de Consulta no sentido da interpretação legal pleiteada pela contribuinte. Contudo, não obstante os sólidos argumentos suscitados, o d. Presidente da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF (d. Autoridade Coatora – doc. 12) decidiu, monocraticamente, por rejeitar os Embargos de Declaração opostos alegando que “(...) O inconformismo do sujeito passivo com a decisão não é passível de reapreciação através de embargos de declaração, quando não detectado qualquer vício que afete sua clareza ou coerência ou, ainda, impeça a sua exequibilidade em razão de seu conteúdo, mormente quando se pretende, de forma enviesada, contestar as razões de decidir e conferir um efeito infringente que não é inerente à espécie recursal.” (doc. 12 – fls. 1267-1268)

Sucedo que, nos termos do Regimento Interno do CARF (Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015), a rejeição monocrática de Embargos de Declaração somente é possível quando “as alegações de omissão, contradição ou obscuridade [forem] manifestamente improcedentes ou não estiverem objetivamente apontadas” (art. 65, § 3º -

doc. 13), mesmo porque o Decreto nº 70.235/72 (doc. 14) é claro ao determinar o julgamento dos processos administrativos federais, em segunda instância, necessariamente por órgão colegiado e paritário. Tendo havido, como no caso, a clara e objetiva indicação dos vícios a serem sanados, apenas a turma julgadora poderia examinar o mérito dos embargos e decidir se são eles procedentes ou não, isto é, se há omissão, contradição ou obscuridade a ser sanada. Deste modo, não resta à Impetrante alternativa senão valer-se do presente Mandado de Segurança objetivando, tão somente, afastar a decisão monocrática (doc. 12) que, revestida de manifestas ilegalidade e inconstitucionalidade, rejeitou os aclaratórios em sua totalidade. Pretende-se, por tanto, apenas assegurar que o julgamento do recurso em comento seja feito de forma colegiada, pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, prolatora do acórdão embargado, conforme determina o Decreto nº 70.235/72, bem como o RICARF.

Constou da r. decisão liminar:

Cumprir verificar a plausibilidade das teses jurídicas apresentadas a este juízo.

Por uma questão de lógica jurídica, passo a examinar a suposta ilegalidade/inconstitucionalidade do RICARF no que tange à previsão de rejeição monocrática dos embargos declaratórios.

Diz o dispositivo regimental ora impugnado (RICARF, art.65, §3º), com a redação conferida pela Portaria MF 39/2016:

*§ 3º O Presidente não conhecerá os embargos intempestivos e rejeitará, em caráter definitivo, os embargos em que as alegações de omissão, contradição ou obscuridade sejam manifestamente improcedentes ou não estiverem objetivamente apontadas.*

Segundo a impetrante, tal disposição regimental não seria compatível com o disposto no art.25, II, Decreto 70.235/72, cuja redação é a seguinte:

*Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete:*

*...omissis...*

*II – em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial.*

*§ 1º O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais será constituído por seções e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.*

Conforme se vê do dispositivo legal retrotranscrito, não há em seu bojo, como não há em nenhuma outra passagem do texto da lei, qualquer previsão relativa aos embargos de declaração ou à competência decisória monocrática dos presidentes das turmas.

O mesmo se diga, aliás, da lei do procedimento administrativo federal, Lei 9.784/1999, absolutamente silente a respeito destas duas questões.

No que tange à questão da competência administrativa, por força do princípio da legalidade, é evidente que a falta de previsão legal que autorize o presidente das turmas a decidir isolada ou monocraticamente revela claramente a nulidade do dispositivo regimental em apreço por evidente usurpação da competência legal dos colegiados do CARF.

Com razão, portanto, a impetrante nesse ponto.

Mas não é só.

Se a legislação de regência, seja a do procedimento fiscal, seja a do procedimento administrativo federal, não prevê a figura recursal dos embargos de declaração, deve-se aplicar *in casu*, em caráter supletivo e subsidiário, as normas do Novo Código de Processo Civil, conforme estatui expressamente o seu art.15, cujo teor é o seguinte:

*Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.*

Logo, as normas regimentais do CARF que versam sobre embargos de declaração devem ser compatíveis também com o disposto no NCPC, em seus artigos 1.022 a 1.026.

E novamente aqui se nota mais uma incompatibilidade legal.

É que apenas na hipótese em que os embargos declaratórios são opostos contra decisão do relator ou contra alguma decisão unipessoal do tribunal poderão eles serem decididos monocraticamente (NCPC, art.1.024, §2º).

Como regra geral, no âmbito dos tribunais, os embargos deverão ser submetidos ao colegiado (NCPC, art.1.024, §1º).

Por paralelismo evidente, tal regra deveria ser observada também nos tribunais administrativos, a exemplo do CARF, sob pena de nulidade.

Considerando que os embargos declaratórios da impetrante foram opostos contra acórdão prolatado pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, caberia a tal órgão colegiado julgá-lo.

Tendo a autoridade impetrada, com fulcro no citado art.65, §3º, do RI-CARF, rejeitado, monocraticamente, os embargos declaratórios, por considerá-los manifestamente improcedentes, ao usurpar a competência do órgão colegiado recorrido, violou não só o disposto no art. 25, II, Decreto 70.235/72 c/c o art.1.024, §1º, do NCPC, como também atentou contra os princípios constitucionais da legalidade e do devido processo legal.

É absolutamente verossímil e relevante a argumentação deduzida pela impetrante no sentido da nulidade do ato administrativo impugnado.

A par da fumaça do bom direito, vislumbro também o perigo de demora, consubstanciado na pura e simples exigibilidade do crédito tributário e dos privilégios de

cobrança conferidos à Fazenda Nacional, tais como, ajuizamento de execução fiscal com as restrições contratuais e creditícias próprias da situação de irregularidade fiscal da devedora, ora autora.

Ante o exposto, defiro o pedido de medida liminar para suspender a eficácia do despacho denegatório dos embargos declaratórios opostos pela impetrante, ora impugnado, determinando, por conseguinte, o retorno dos autos do PAF ao CSRF/CARF, para processamento e julgamento regulares, ficando suspensa, desde já, com fundamento no art.151, III, do CTN, a exigibilidade do crédito tributário respectivo.

Retornados os autos ao CARF, em despacho de 5 de junho de 2025, ASTEJ consignou:

Trata-se de sentença judicial (fls. 1.340 a 1.348), não transitada em julgado, proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 1045752-94.2020.4.01.3400, impetrado por ALESAT COMBUSTÍVEIS S.A., com o seguinte dispositivo:

*Ante o exposto, confirmando a decisão liminar, CONCEDO A SEGURANÇA para anular o despacho denegatório dos embargos declaratórios opostos pela impetrante, ora impugnado, determinando, por conseguinte, o retorno dos autos do PAF ao CSRF/CARF, para processamento e julgamento regulares pelo colegiado, ficando suspensa, desde já, com fundamento no art.151, III, do CTN, a exigibilidade do crédito tributário respectivo. (grifou-se)*

A ausência de decisão judicial com efeito suspensivo somada à inteligência do entendimento vinculante da tese firmada para o Tema Repetitivo nº 2691, pelo Superior Tribunal de Justiça, impõem o cumprimento da ordem judicial, não obstante a pendência de trânsito em julgado.

Assim, tendo em vista à atribuição conferida pelo art. 27 do RICARF, encaminhe-se este PAF à **Divisão de Análise de Retorno e Distribuição de Processos – Dipro** para distribuição, conforme determinado no art. 89, § 4º, do RICARF, em cumprimento à sentença judicial proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 1045752-94.2020.4.01.3400 (fls. 1.340 a 1.348).

Em seguida, os autos foram distribuídos a esta Relatora.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

Tendo em vista a anulação do despacho de admissibilidade dos embargos de declaração, cabe manifestação desta Turma sobre a petição de e-fls. 1211/1223, com vistas a identificar a configuração ou não das omissões, obscuridades e contradições apontadas em cotejo com o conteúdo do acórdão embargado.

A Recorrente atua no segmento de distribuição de combustíveis, como gasolina e suas correntes; óleo diesel e álcool hidratado. Logo, sujeitos à sistemática de tributação monofásica.

Na origem, intentou pedido de ressarcimento cumulado com compensação, requerendo o crédito proveniente das despesas com frete e armazenagem, nos termos do art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003.

Logo, a questão controvertida nestes autos se refere à possibilidade de aproveitamento de créditos por despesas de frete e armazenagem vinculados à revenda de combustíveis (art. 3º, IX das Leis nº 10.833/03) sujeitos ao regime de tributação monofásica.

A 2ª Turma da DRJ/REC, Acórdão 11-37.297, negou provimento ao apelo:

COMBUSTÍVEIS DERIVADOS DE PETRÓLEO. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. DISTRIBUIDORA. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE. A inclusão das refinarias e dos importadores de combustíveis derivados de petróleo na sistemática não-cumulativa da Cofins em nada alterou a situação dos distribuidores e varejistas, que continuaram tributados à alíquota zero, sem possibilidade de creditamento, seja relativa aos custos nas aquisições dos produtos revendidos, seja referente aos custos, despesas e encargos de comercialização. Admitir o creditamento seria contrariar em sua essência a lógica da tributação monofásica, além do que o inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, veda expressamente a apuração de créditos sobre despesas de frete e de armazenagem incorridas na operação de venda de combustíveis derivados de petróleo incluídos no regime de tributação monofásico.

O acórdão do recurso voluntário nº 3102-002.157 negou também provimento:

SISTEMA NÃO CUMULATIVIDADE. CÁLCULO DO VALOR DEVIDO. APURAÇÃO. FRETE PAGO NA VENDA. ARMAZENAGEM. DISTRIBUIDORA DE GASOLINAS E SUAS CORRENTES. DIREITO AO CRÉDITO. INEXISTÊNCIA.

O inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03 prevê o direito de crédito para os gastos com frete na venda, quando suportado pelo vendedor, e armazenagem, ambos nos casos dos incisos I e II. As gasolinas e suas correntes (consideradas as exceções previstas na Lei) estão excluídas do rol de mercadorias que dão direito ao crédito (inciso I), restando também excluídas, por força disso, os valores gastos com frete na venda e armazenagem dessas mercadorias.

SISTEMA NÃO CUMULATIVO. TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA NA REFINARIA. MONOFASIA. DEMAIS INTEGRANTES DA CADEIA. DESONERAÇÃO. DIREITO DE CRÉDITO. INCOMPATIBILIDADE.

Em princípio, é incompatível com o sistema concentrado de tributação, que faz as vezes do sistema monofásico, o aproveitamento de créditos pelos demais integrantes da cadeia visada pela concentração, quando esses estão excluídos da

incidência, ainda que, para excluí-los, o legislador tenha escolhido a redução da alíquota para o percentual de zero por cento.

Em Recurso Especial, e-fls. 1006/1157, a Recorrente suscitou divergência quanto à coexistência da sistemática de apuração não-cumulativa e o regime monofásico de recolhimento e à possibilidade de apuração de créditos relativos às despesas com frete e armazenagem, conforme previsão do inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/03. Indicou como paradigmas os Acórdãos nº 3402-002.513 e 3402-002.520.

Constou na sua peça do Recurso Especial, os seguintes tópicos:

\*\* Do cabimento do Recurso Especial – Divergência entre o Acórdão Recorrido e os paradigmas apontados quanto (i) a coexistência da sistemática de apuração não cumulativa e o regime monofásico de recolhimento e (ii) à possibilidade de apuração de créditos relativos as despesas com frete e armazenagem.

Ao defender o crédito do art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003, expressa que a instituição da monofasia ou da tributação concentrada não onera apenas o sujeito passivo responsável pelo recolhimento, mas todos os integrantes da cadeia, pois o custo da tributação passa a ser embutido no preço do produto logo na primeira etapa de circulação.

\*\*Do mérito – Da necessidade de reforma do v. acórdão recorrido – Direito ao Creditamento do Frete e da Armazenagem

1- Da confusão entre sistemática de apuração não cumulativa e regime monofásico de incidência, que não se excluem mutuamente – o CARF não pode agir como “legislador positivo”.

Sustenta que o fato de o produto sofrer incidência monofásica não afasta a possibilidade de a receita de sua venda se submeter à sistemática não cumulativa.

Da leitura dos incisos I, II e IX, percebe-se que o direito ao crédito de armazenagem e frete não encontra qualquer vedação na lei instituidora da não-cumulatividade. Ao contrário, a leitura conjugada, já que se trata neste caso de combustível adquirido para revenda, evidencia o direito.

2- A incidência da alíquota majorada na refinaria não faz com que somente ela possa apurar créditos – a vedação quanto aos demais integrantes da cadeia diz respeito somente a curso de aquisição do produto, e não às despesas vinculadas.

Aponta que a própria Receita Federal, por meio da COSIT, nas Soluções de Consultas 351/2007 e 23/2011, garante o direito ao crédito. Afirma que essas soluções de consulta afirmam que “o artigo 8º da Lei nº 10.637/2002 e o artigo 10 da Lei nº 10.833/2003 não excluem a revenda de produtos monofásicos da não cumulatividade”.

3- O direito previsto no inciso IX do art. 3º é confirmado por manifestações da própria Receita Federal, Poder Legislativo e STJ:

A- O direito é confirmado pelo art. 17 da Lei nº 11.033/2004 e pelo art. 21, II, da IN SRF 600/2005.

B- A Receita Federal reconhece o direito nas Soluções de Consultas COSIT nº 218/2014; 351/2007 e 23/2011.

C- O Poder Legislativo se manifestou sobre a existência do crédito, evitando alterações pelo Poder Executivo:

Aduz que o Poder Legislativo, em duas oportunidades, teria impedido que o Poder Executivo introduzisse no mundo jurídico dispositivos que vedassem o crédito. Afirma que, por intermédio das Medidas Provisórias nº 413/08 e 451/08, o Poder Executivo tentou inserir nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, especificamente nos artigos que tratam da forma de cálculo e apuração de crédito, dispositivos que traziam vedação ao crédito decorrente de “despesas e encargos vinculados” às receitas de vendas sujeitas à alíquota zero. E que os dispositivos teriam sido afastados quando da conversão nas Leis nº 11.727/08 e 11.945/09.

D- A 1ª Seção do STJ reconheceu o crédito no REsp 1.215.773/RS.

O R. Despacho de Admissibilidade de e-fls. 1161/1162 deu seguimento ao Recurso Especial.

E, como relatado, o acórdão do Recurso Especial, agora embargado, entendeu pela ausência de previsão legal para apurar créditos relativos às despesas com frete e armazenagem na operação de venda, nas vendas de mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS (derivados do petróleo) sujeitas ao regime não cumulativo de apuração das citadas contribuições.

Passa-se a seguir à análise dos argumentos dos embargos de declaração. Entretanto, registre-se que não cabe novo julgamento. Isso porque os embargos de declaração visam sanar obscuridade (falta de clareza); contradição (enunciados inconciliáveis entre si) e omissão (falta de apreciação de matéria recorrida).

**Da Solução de Consulta nº 218/2014 e da necessidade de integração do acórdão embargado em razão da determinação contida no art. 9º da IN/RFB 1396/2013 – evidente obscuridade com relação ao entendimento firmado pela COSIT.**

**Obscuridade por fundamentar-se em dispositivo legal impróprio para afastar o crédito dos produtos vinculados a vendas sujeitas à alíquota zero. Conflito do acórdão embargado com a Solução de Consulta nº 218/2014.**

Sustenta obscuridade no acórdão recorrido por este ter afastado o conteúdo da Solução de Consulta nº 218/2014, em desrespeito ao art. 9º da IN/RFB 1396/2013, o qual estabelece que a RFB é vinculada às soluções de consulta. Em suma, o acórdão embargado conflita com as Soluções de Consulta nº 218/2014.

Entretanto o acórdão recorrido estampou que a referida Solução de Consulta nº 218/2014 não socorre a embargante no direito ao crédito.

Confira-se o voto condutor:

Importante fazer este destaque, porque entre os argumentos do voto condutor da ilustre relatora, deixa-se entender que a própria Receita Federal já teria adotado expressamente esse entendimento favorável à manutenção dos créditos sobre fretes e armazenagem nas operações de vendas de produtos sujeitos à tributação monofásica ou concentrada.

Não compartilho, por exemplo, de suas conclusões a respeito da Solução de Consulta Cosit nº 218, de 6/08/2014. De sua leitura, não se vê expressamente a permissão desse crédito. Na verdade, ela fala que *“o sistema de tributação monofásica não se confunde com os regimes de apuração cumulativa e não cumulativa das contribuições”*. Estando ela no regime não cumulativo, ela não pode se creditar da aquisição do próprio bem submetido ao regime, com base nos incisos I e II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Porém, sendo possível legalmente, não haveria vedação para aproveitamento dos créditos previstos nos demais incisos do art. 3º. Veja a sua redação:

*“Assim, desde que não haja limitação em vista da atividade comercial da empresa, a uma pessoa jurídica comerciante varejista de gasolina (exceto gasolina de aviação) e óleo diesel que apure a contribuição pelo regime não cumulativo, ainda que a ela seja vedada a apuração de crédito sobre esses bens adquiridos para revenda, porquanto expressamente proibida nos art. 3º, I, “b”, c/c art. 2º, § 1º, I da Lei nº 10.637, de 2002, é permitido o desconto de créditos de que trata os demais incisos do art. 3º desta mesma Lei, desde que observados os limites e requisitos estabelecidos em seus termos.”*

Portanto, não faço a mesma leitura da relatora de que esta solução de consulta tenha definido esta questão dos créditos de fretes nas operações de venda, pois ela não enfrentou especificamente esta discussão.

Logo, não há obscuridade. A embargante busca a revisão do posicionamento consignado no acórdão embargado.

Assim, rejeito os embargos nestas matérias.

**Da necessidade de integração do v. acórdão embargado – o acórdão permaneceu omissis e é obscuro quanto a questões determinantes para o deslinde da controvérsia.**

**Há obscuridade na confusão entre incidência monofásica e sistemática não cumulativa, que não se excluem mutuamente – o CARF não pode agir como legislador positivo.**

Aduz que o acórdão embargado confunde a sistemática não cumulativa com o regime de recolhimento monofásico.

Insurge-se nestes tópicos a embargante contra premissa adota pelo voto condutor nas razões de decidir.

Para o voto condutor, a partir de 1º de agosto de 2004, com a entrada em vigor dos arts. 21 e 37 da Lei nº 10.865, de 2004, é possível a apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins (art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003) em relação a dispêndios vinculados a receitas submetidas ao regime de apuração não cumulativa decorrentes da revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada, desde que observados os requisitos e as vedações legais, ou seja, na atividade de revenda de combustíveis é vedada a apuração dos créditos estabelecidos nos incisos I, II, VI, IX, X e XI do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por disposição legal expressa.

Cite-se o trecho do voto condutor:

Assim, a remissão do inciso IX ao inciso I objetiva restringir o direito ao creditamento dos comerciantes no caso das vendas de produtos sujeitos à tributação plurifásica, pois o inciso I, por sua vez, remete ao § 1º do art. 2º, para excluir os “monofasiados”.

Se assim não fosse, bastaria que a norma dissesse que se referia às despesas nas operações de venda, sem necessidade de fazer qualquer remissão aos incisos I e II, pois a atividade-fim dos industriais e dos revendedores é a mesma: vender.

No trabalho de interpretação, temos que partir do princípio de que a lei não contém palavras inúteis (sabemos que algumas as têm, mas, só esgotados todos os métodos interpretativos pode-se chegar a esta conclusão). Comparemos (como fez a PGFN) a redação que seria “bastante” – se o creditamento simplesmente fosse permitido, em todos os casos, e como ela positivou-se:

IX armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

.....

IX armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Ora, “nos casos ...”, quando se trata da concessão de um direito creditório, penso deva ser interpretado literalmente, como uma restrição, com bem mais “probabilidade” a dizer ao intérprete que olhe para aqueles incisos para delimitar o alcance do direito conferido.

Indo além, entendo eu que não poderia haver qualquer direito ao creditamento nas etapas posteriores àquela em que a tributação é concentrada (nos fabricantes e importadores).

O objetivo principal desta técnica é o mesmo da substituição tributária “para a frente”, bastante adotada pelo ICMS (até o foi para as contribuições, em alguns casos), que é o de facilitar a arrecadação e a fiscalização, em cadeias nas quais há poucos produtores/importadores, diversos distribuidores e inúmeros varejistas, como é o caso dos combustíveis e dos medicamentos. Que estes revendedores

não possam tomar créditos sobre os produtos comercializados é mais que óbvio, e isto nem mais se discute, mas possibilitar que eles o façam sobre despesas tais como frete e armazenagem leva à necessidade de que se fiscalize, da mesma forma, toda a cadeia, subvertendo a lógica buscada pelo legislador que concebeu a tributação concentrada (termo mais tecnicamente apropriado que “monofásica”, já que as operações subsequentes são tributadas, ainda que à alíquota zero).

A embargante busca a revisão do acórdão embargado, por isso rejeito os embargos também nestes temas.

**Omissão quanto ao comando do art. 17 da Lei 11.033/04, que explicitamente garante o direito aos créditos vinculados a vendas sujeitas à alíquota zero.**

O art. 17 da Lei nº 11.033, de 21/12/2004, cujo alcance foi elucidado pelo art. 16 da Lei nº 11.116/2005, não ampara as pretensões da embargante. Observe-se a redação destes dispositivos:

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.

Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

Os referidos dispositivos legais prescrevem que "as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da contribuição para o PIS e para a COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações". Todavia, essa manutenção do crédito pressupõe, evidentemente, o direito ao próprio crédito. E, como já visto, a premissa do acórdão embargado é no sentido de que as empresas distribuidoras de combustíveis não têm, segundo a previsão expressa da Lei nº 10.833/2003, o direito a crédito relativo à aquisição, para comercialização, de gasolinas, óleo diesel e álcool, ou dos custos e despesas relacionados a essa atividade, tampouco direito às despesas de armazenagem e frete.

Dessa forma, se art. 17 da Lei nº 11.033/04 não é aplicável às hipóteses de alíquota zero decorrente de regime de tributação monofásica ou concentrada diante das razões de decidir adotadas no acórdão embargado, entendo não ter havido omissão.

Rejeito os embargos.

**Omissão sobre a confirmação da referida norma por ocasião da conversão das Medidas Provisórias nº 413/08 e 451/08 nas Leis nº 11.277/08 e 11.945/09 – manifestação expressa do Legislativo.**

Aduz que o Poder Legislativo, em duas oportunidades, teria impedido que o Poder Executivo introduzisse no mundo jurídico dispositivos que vedasse o crédito. Afirma que, por intermédio das Medidas Provisórias nº 413/08 e 451/08, o Poder Executivo tentou inserir nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, especificamente nos artigos que tratam da forma de cálculo e apuração de crédito, dispositivos que traziam vedação ao crédito decorrente de “despesas e encargos vinculados” às receitas de vendas sujeitas à alíquota zero. E que os dispositivos teriam sido afastados quando da conversão nas Leis nº 11.727/08 e 11.945/09.

Nos termos do art. 118, § 6º, do RICARF/2023 (art. 67, Anexo II, do RICARF/2015), cabe Recurso Especial se demonstrada a divergência jurisprudencial, com relação a acórdão paradigma que, enfrentando questão fática semelhante, tenha dado à legislação interpretação diversa. No caso, a legislação interpretada de forma divergente é o inciso IX, do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Assim, não compõem a presente lide as Medidas Provisórias nº 413/2008 e 451/2008, convertidas nas Leis nº 11.727/2008 e 11.945/2009, pois se trata de legislação **posterior** aos períodos de apuração examinados no processo (2005).

A ausência de manifestação sobre legislação estranha à divergência admitida no despacho de admissibilidade do recurso especial não configura omissão.

Rejeito os embargos.

**Omissão quanto às Instruções Normativas 600/2005 e 900/2008 e Soluções de Consultas nº 351/2007 e 23/2001 da própria Receita Federal autorizando o crédito pleiteado.**

Sustenta que a Receita Federal, no art. 21, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 600/2005, em redação repetida no art. 27, inciso II, da Instrução Normativa RFB 900/2008, reconhece o direito ao crédito de despesas vinculadas aos produtos monofásicos ao se referir a forma de aproveitamento dos “créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10833/2003” decorrentes de “II – custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência”.

Por se tratar de revenda, inciso I do art. 3º, especificamente a alínea “b” exclui expressamente da possibilidade de desconto de créditos os produtos referidos no § 1º do art. 2º da Lei nº 19833/2003, *ou seja*, os combustíveis submetidos à incidência concentrada.

Assim, a premissa do voto, como visto, é que como o próprio produto revendido não garante o crédito, também não o possibilitaria as despesas a ele atreladas, sendo inaplicáveis aos fatos os artigos mencionados: art. 21, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 600/2005 e art. 27, inciso II, da Instrução Normativa RFB 900/2008.

Por sua vez, a análise da divergência suscitada no Recurso Especial pelo acórdão recorrido levou em consideração a vedação legal para a revenda de combustíveis sujeitos à monofasia.

A divergência não se estabelece entre a decisão e as soluções de consulta, mas sim entre decisões das turmas do CARF.

Rejeito também os embargos neste ponto.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por não conhecer os Embargos de Declaração.

*Assinado Digitalmente*

**Semíramis de Oliveira Duro**