



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

Processo n° 18186.730374/2012-30
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 3401-003.580 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de abril de 2017
Matéria PIS E COFINS
Embargante TRANSPORTES DALÇÓQUIO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

EMBARGOS. FALTA DE DEMONSTRAÇÃO DOS VÍCIOS.

Não há como dar provimento aos embargos que careçam de comprovação dos vícios alegados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, conhecer e rejeitar os embargos, vencidos os Conselheiros Robson José Bayerl, Felon Moscoso de Almeida, Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, que não conheciam dos embargos apresentados. Processo julgado em 28/04/2017.

Rosaldo Trevisan - Presidente.

Eloy Eros da Silva Nogueira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan (Presidente), Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge d'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, André Henrique Lemos, Felon Moscoso de Almeida, Tiago Guerra Machado, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice Presidente).

Relatório

Trata-se de **Embargos de Declaração** interpostos pela CONTRIBUINTE que questiona o Acórdão nº 3401-003.021, que possui a seguinte ementa:

ACÓRDÃO N. 3401-003.021, DE RECURSO VOLUNTÁRIO.

DATA DA SESSÃO: 10 DE DEZEMBRO DE 2015.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

DIREITO DE CRÉDITO. PIS E COFINS. MANDATÓRIA OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO.

Somente podem ser ressarcidos os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e 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 no desconto de débitos das respectivas Contribuições, depois do encerramento do trimestre-calendário e se decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados às receitas resultantes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação ou se decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados às receitas resultantes das vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência

COMPROVAÇÃO DA LIQUIDEZ E CERTEZA.

Cabe ao interessado trazer aos autos elementos que concorram para comprovar a liquidez e da certeza do valor de direito creditório pleiteado.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

A diligência não deve ser realizada para suprir a inércia da contribuinte em trazer aos autos elementos que concorram a provar seu direito.

Recurso Voluntário negado.

Direito creditório não reconhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, negar provimento ao recurso voluntário. Fez sustentação oral o Dr. Marcelo Rode Magnani, OAB/SP n.º 324.948, advogado do sujeito passivo. Júlio César Alves Ramos - Presidente. Eloy Eros da Silva Nogueira - Relator. Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Júlio César Alves Ramos (Presidente), Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge d'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, Waltamir Barreiros, Fenelon Moscoso de Almeida, Elias Fernandes Eufrásio, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Alega a recorrente que há **contradição no acórdão** recorrido pois:

O Conselheiro Relator afirma que no processo de comercialização de combustíveis derivados de petróleo existem quatro tipos de sujeitos, sendo eles as refinarias, as distribuidoras, os varejistas e os consumidores finais, bem como que existem 3 relações de comercialização, quais sejam: 1ª entre refinaria e distribuidoras; 2ª entre distribuidoras e varejistas e 3ª entre varejistas e consumidores finais.

E o relator entende que a recorrente não tem direito ao ressarcimento dos valores pagos indevidamente à título do PIS e da COFINS em face da aquisição de óleo diesel diretamente da distribuidora, uma vez que entende que ela faz parte da cadeia de comercialização e que ela é consumidora final.

Entretanto, a embargante aponta que como ela não adquiriu o óleo diesel de varejistas, mas diretamente da distribuidora de combustíveis ela não pode ser considerada consumidora final, como se observa na descrição dos tipos de relação na cadeia de comercialização demonstrada pelo Conselheiro Relator no v. Acórdão, pois, a Embargante interrompe a cadeia de comercialização ao adquirir o óleo diesel diretamente da distribuidora, desde modo assume o ônus do tributo embutido no preço, e não tem para quem repassá-lo, uma vez que o combustível é utilizado como insumo em seu processo de produção.

Ao final pediu que o Colegiado desse provimento ao recurso e se manifestasse a respeito dessa contradição.

A admissibilidade foi favorável e os autos, por consequência, chegam a este Colegiado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira

O recurso é tempestivo e legítimo.

Este processo cuida de pedido de reconhecimento de direito creditório e **ressarcimento/restituição** de PIS e de COFINS, para o período de novembro de 2007 a setembro de 2012, cumulado com restituição e ressarcimento, apresentado em 23/11/2012, que a contribuinte crê ter origem com a aquisição de combustível (óleo diesel) diretamente da distribuidora.

A autoridade fiscal verificou que, com relação à apropriação de créditos não haveria óbices na legislação (com relação a combustíveis usados como insumos exclusivamente no transporte de cargas), mas que a contribuinte não o fez em qualquer uma das DACONs apresentadas. Com relação ao direito de crédito com vista a obter ressarcimento ou restituição, a autoridade fiscal constatou que a contribuinte não comprovou as condições previstas em Lei para tanto; que as DACONs apresentadas não tinham qualquer informação sobre receitas de exportação ou sujeitas à alíquota zero ou a não incidência em todo o período. E concluiu:

Não há previsão legal para o pedido apresentado, tendo em vista que os pedidos de ressarcimento só podem ser realizados se decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados às receitas resultantes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação ou às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência. O ressarcimento solicitado não encontra amparo nas hipóteses de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins, previstas nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 e alterações, acima parcialmente transcritas e nem em nenhuma outra legislação vigente.

A autoridade de administração tributária de sua jurisdição indeferiu o pedido pelas razões acima resumidas, e esse indeferimento foi mantido na 1ª e na 2ª instância por falta de previsão legal e por falta de comprovação dos direitos.

De fato, o acórdão embargado ao apreciar o caso propôs a descrição do processo de comercialização de derivados de petróleo como tendo quatro tipos de sujeitos e 3 relações comerciais entre eles. E que a contribuinte seria consumidora final, apesar dela alegar que adquiriu o óleo diesel direto da distribuidora.

Trecho do voto da decisão recorrida:

Os combustíveis derivados de petróleo são comercializados em um processo em que temos quatro tipos de atores: as refinarias, as distribuidoras, os varejistas e os consumidores (finais). Podemos visualizar que haja 3 relações de comercialização: a 1ª entre a refinaria e as distribuidoras, a 2ª entre a distribuidora e as varejistas, a 3ª entre a varejista e os consumidores finais.

A contribuinte afirma não fazer parte da cadeia de comercialização e também não ser a consumidora final, mas que é ela que interrompe a cadeia e assume o ônus do tributo embutido no preço e não ter para quem repassar esse custo.

Data vênia, creio que a contribuinte faz parte da cadeia de comercialização e ela é a consumidora final, aquele que consome efetivamente o produto em seu processo de prestação de serviço ou de produção. O preço de aquisição desse produto ingressa em sua operação como custo, elemento que é fundamental no seu preço de venda e em sua margem de resultado e de lucro.

Como vimos nas considerações apresentadas no início deste voto sobre o regime monofásico, não encontra respaldo na legislação a argumentação da contribuinte de que ela é a contribuinte de fato no regime monofásico, enquanto que a refinaria é apenas a contribuinte de direito.

E a recorrente argumentara, no recurso voluntário, que ela havia interrompido a seqüência de comercialização pelo fato de ter adquirido o diesel da distribuidora e não ter a quem repassar o produto, e que os valores dessas contribuições sociais estão no preço de venda da distribuidora para a contribuinte.

Trecho do recurso voluntário:

Ê justamente nesse ponto que se encontra o erro do despacho decisório proferido e ora combatido.

Primeiramente, cumpre-nos observai que a distribuidora, ao vender o combustível para a ora Recorrente, embute no preço a alíquota concentrada de PIS e COFINS, pois presume que tal encargo será transferido ao consumidor final quando da geração de receita na alienação do combustível pelos elos posteriores da cadeia de comercialização.

Ocorre que o Contribuinte Recorrente compra direito da distribuidora, porém não realiza o fato gerador presumido, uma vez que não aliena tais combustíveis, mas sim, abastece sua frota para a realização de sua atividade fim, razão pela qual faz pleno direito a restituição imediata e preferencial conforme os ditames da Constituição Federal.

Recordemos que a embargante entende que há contradição quando a decisão colegiada afirma que no processo de comercialização de combustíveis derivados de petróleo existem quatro tipos de sujeitos, sendo eles as refinarias, as distribuidoras, os varejistas e os consumidores finais, bem como que existem 3 relações de comercialização, quais sejam: 1ª entre refinaria e distribuidoras; 2ª entre distribuidoras e varejistas e 3ª entre varejistas e consumidores finais, mas, ao mesmo tempo, localiza a contribuinte – empresa de transportes – como consumidora final (parte do 3º tipo de relação), apesar dela adquirir o diesel diretamente da distribuidora (parte do 2º tipo de relação).

Além disso, em sua visão, o acórdão conclui que a recorrente não tem direito ao ressarcimento dos valores pagos indevidamente à título do PIS e da COFINS em face da aquisição de óleo diesel diretamente da distribuidora, uma vez que entende que ela é consumidora final.

E esse ponto tem vinculação com sua defesa de que, como ela não adquiriu o óleo diesel de varejistas, mas diretamente da distribuidora de combustíveis ela não pode ser considerada consumidora final, como se observa na descrição dos tipos de relação na cadeia de comercialização demonstrada pelo Conselheiro Relator no v. Acórdão, pois, a Embargante interrompe a cadeia de comercialização ao adquirir o óleo diesel diretamente da distribuidora, desde modo assume o ônus do tributo embutido no preço, e não tem para quem repassá-lo, uma vez que o combustível é utilizado como insumo em seu processo de produção. Vejamos os seus argumentos originais:

Assim, é de se notar que as refinarias de combustível são instituições que visam obter lucro em suas operações e, obviamente, para alcançá-lo, dentre outros cálculos, embutem sim, nos seus preços, o PIS e a COFINS ao venderem combustível para as distribuidoras. Estas, por sua vez, também visam o lucro quando revendem seus combustíveis e, portanto, repassam ao próximo elo da cadeia de comercialização, no seu preço, o PIS e a COFINS concentrados, que pagou para a refinaria e a refinaria recolheu aos cofres públicos. **Não enxergar a questão sob essa ótica, é negar a tributação monofásica e, principalmente, a não cumulatividade a que estão sujeitas as contribuições em questão.**

Dessa forma, apesar de sair da distribuidora com alíquota zero, a legislação presume que o próximo elo da cadeia revenderá o combustível adquirido, o que não acontece no caso em tela. Portanto, se a Impugnante não se restituir do valor sobre o insumo, estará pagando imposto em cascata ao compor a base de cálculo com seu faturamento bruto, uma vez que para fabricar e depois vender e obter receita com sua atividade fim precisou comprar óleo diesel e por isso pagou PIS e COFINS com a alíquota concentrada, embutido nas vendas da refinaria para a distribuidora e da distribuidora para a impugnante. (...)

Ora, Nobre Julgador, no caso em tela o óleo diesel que é adquirido diretamente da distribuidora é empregado totalmente no processo de produção, nos exatos termos acima declinados, o que **deixa** claro o direito da Manifestante em ver restituído o valor que pagou embutido no preço. (...)

No caso vertente, o contribuinte de fato é a Manifestante Recorrente, ao passo que o contribuinte de direito é a refinaria, que sofre incidência concentrada e majorada de alíquota.

Quando a Recorrente quebra a cadeia de comercialização do combustível, no caso o óleo diesel, ela assume o posto de contribuinte de fato, pois suporta o ônus da tributação concentrada, quando paga o preço pedido pela distribuidora, que, por sua vez, pagou no preço do óleo diesel que adquiriu as alíquotas concentradas pela refinaria. Não ter direito ao crédito pela aquisição do insumo e cobrar do contribuinte de fato o imposto em cascata, é vedado pela não cumulatividade,

A meu ver, esses elementos são suficientes para justificar a suspeita da aparente contradição alegada pela recorrente e, por decorrência, para propor a sua submissão, hoje, à apreciação deste Colegiado.

Prosseguindo a apresentação do contraditório, parece-me necessário esclarecer que a descrição do processo de comercialização (com 4 tipos de sujeitos e 3 tipos de relações de comercialização) não pretende, nem conseguiria, abarcar todas as possibilidades da variação no plano da realidade. A descrição tem um propósito modesto de conceituar e organizar nossos juízos da realidade. Por exemplo, a priori, seria possível pensarmos que um varejista ou um consumidor final possa adquirir derivado de petróleo diretamente da refinaria, contrariando a descrição teórica do processo de comercialização. Essas possibilidades não seriam contraditórias com a descrição, mas apenas exceções à regra geral.

Por outro lado, a qualidade de ser **consumidora final** não depende de que o sujeito adquira de um varejista, mas depende, sim, de que ela consuma o produto, e que não o comercialize – como é o caso da Embargante.

Ou seja, não é uma contradição, quando comparado com a descrição do processo de comercialização, o fato da contribuinte ser uma empresa prestadora de serviços de transportes e ser consumidora final do diesel que adquiriu de distribuidora de derivados de petróleo. Em meu entendimento isso poderia ser uma exceção à descrição geral do processo de comercialização.

Ressalto que o processo de comercialização é o mesmo, seja o regime de substituição tributária, seja o regime monofásico das contribuições sociais em comento. E a contribuinte está a invocar regras do regime de substituição tributária para aplica-las ao regime monofásico, alegando como base o princípio da não cumulatividade previsto na Constituição Federal. E os períodos de apuração a que ela se refere pertencem à etapa de vigência do regime monofásico. O diesel tem tributação de PIS e COFINS concentrada na refinaria, e nas operações de comercialização desse produto ele passou a sofrer tributação com alíquota zero. Como explicado no voto, não base legal para reconhecer o direito creditório pretendido nos termos definido pela situação em que a contribuinte se localiza na comercialização desse produto.

Além disso, a contribuinte peticionou o reconhecimento do direito creditório remetendo à legislação que se aplica ao creditamento sobre receitas de exportações. Mas, como apontado desde a Informação proferida pela autoridade fiscal, a contribuinte não trouxe elementos que comprovasse seu pretense direito.

Por essas razões, entendo que o Colegiado deveria conhecer dos Embargos, mas negar-lhe provimento.

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira - Relator