



Processo nº	10410.003567/2007-44
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	3302-007.883 – 3^a Seção de Julgamento / 3^a Câmara / 2^a Turma Ordinária
Sessão de	16 de dezembro de 2019
Recorrente	USINA CANSANÇÃO DE SINIMBU S/A
Interessado	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 03/01/2007 a 08/06/2007

Ementa:

PRAZO PARA APRECIAÇÃO DE PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. 360 DIAS. ART. 24 DA LEI N° 11.457/2007. NORMA PROGRAMÁTICA. SANÇÃO. INEXISTÊNCIA.

A norma do artigo 24 da Lei nº 11.457/2007, que diz que é obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte, é meramente programática, um apelo feito pelo legislador ao julgador administrativo para implementar o ditame do inciso LXXVIII do art. 5º da Constituição Federal (*a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação*), não havendo cominação de qualquer sanção em decorrência de seu descumprimento por parte da Administração Tributária, muito menos o reconhecimento tácito do suposto direito pleiteado.

PEDIDO RESSARCIMENTO. CRÉDITO DA COFINS CALCULADO SOBRE O CUSTO DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEL. REGIME DE TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. COMERCIANTE ATACADISTA (DISTRIBUIDOR) E VAREJISTA EXCLUÍDO DA TRIBUTAÇÃO. CONSUMIDOR FINAL ADQUIRENTE DO PRODUTO DO DISTRIBUIDOR. DIREITO AO RESSARCIMENTO OU APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO RELATIVO A ÚLTIMA OPERAÇÃO DE VENDA NÃO REALIZADA. IMPOSSIBILIDADE.

1. No regime monofásico de tributação não há previsão de ressarcimento (ou restituição) de tributos pagos na fase anterior/inicial da cadeia de comercialização, haja vista que a incidência efetiva-se uma única vez e, em face dessa característica, não há previsão de fato gerador futuro e presumido, como ocorria no regime de substituição tributária para frente vigente até 30/6/2000 para as operações de comercialização dos citados produtos.

2. A partir de 1/7/2000, o regime de tributação da Cofins incidente sobre os combustíveis, incluindo o óleo diesel, passou a ser realizado em uma única fase (incidência monofásica), concentrada nas operações de venda realizadas pelas

refinarias e, em decorrência, exonerada as operações comerciais ocorridas nas etapas seguintes de comercialização, realizadas por comerciantes atacadista (distribuidor) e varejista, que passaram a ser submetidas ao regime de alíquota zero.

3. Após a vigência do regime monofásico de incidência da Cofins sobre os combustíveis, ainda que ocorrida a venda diretamente do distribuidor para o consumidor final, por falta de previsão legal, não é admitido o pedido de restituição/ressarcimento do crédito da Cofins relativo à última operação de venda não realizada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida. No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Relator e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Corintho Oliveira Machado, Walker Araujo, Vinícios Guimarães, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

Relatório

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono o relatório do Acórdão recorrido, *in verbis*:

Trata-se de Pedido de Restituição da Cofins, no valor de R\$ 36.186,69, atualizado pela Taxa Selic até 02/07/2007, abrangendo o período de 03 de janeiro a 08 de junho de 2007, entregue em formulário (“papel”), em 13/07/2007, com a alegação de impossibilidade de utilização do Programa PER/DCOMP, ao qual foi atrelada uma Declaração de Compensação, esta elaborada em meio eletrônico (DCOMP).

2. O pedido veio acompanhado de um “Laudo Pericial Contábil” e de diversas planilhas de cálculo, sendo que, em apertada síntese, busca a interessada, usina de açúcar que comumente adquire óleo diesel para seu uso diretamente das distribuidoras, o ressarcimento das contribuições que seriam, na sua ótica, devidas pelos varejistas, pela via da restituição ou compensação, previsto no art. 6º da IN/SRF nº 006/99, mesmo para as compras efetuadas após 30/06/2000.

2.1. Neste processo em particular não veio anexada ao pedido um extensa justificativa que se encontra em outros três processos praticamente idênticos que estão sendo julgados nesta mesma sessão, mas optamos por também trazer aqui os argumentos utilizados pela interessada naqueles processos, pois há o risco do arrazoado não ter sido anexado a este processo por algum engano.

3. Historia a peticionante que, até 30/06/2000, a citada instrução normativa, revogada pela IN/SRF nº 247, de 21/11/2002, assegurava aos consumidores finais o ressarcimento dos valores da Contribuição para o PIS e da Cofins quando a aquisição do óleo diesel fosse direta do distribuidor, suprimindo-se, desta forma, uma das etapas da cadeia de comercialização dos combustíveis (refinaria – distribuidor – revendedor varejista – consumidor final), caracterizando o que a lei denomina de “fato gerador presumido e não realizado”:

Art. 6 • *Fica assegurado ao consumidor final, pessoa jurídica, o ressarcimento dos valores das contribuições referidas no artigo anterior, correspondentes à incidência na venda a varejo, na hipótese de aquisição de gasolina automotiva ou óleo diesel, diretamente à distribuidora.*

§ 1 • *Para efeito do ressarcimento a que se refere este artigo, a distribuidora deverá informar, destacadamente, na nota fiscal de sua emissão, a base de cálculo do valor a ser ressarcido.*

§ 2 • *A base de cálculo de que trata o parágrafo anterior será determinada mediante a aplicação, sobre o preço de venda da refinaria, calculado na forma do parágrafo único do art. 2º, multiplicado por dois inteiros e dois décimos ou por um inteiro e oitenta e oito décimos, no caso de aquisição de gasolina automotiva ou de óleo diesel, respectivamente. (Redação dada pela IN SRF nº 24/99, de 25/02/1999)*

§ 3 • *O valor de cada contribuição, a ser ressarcido, será obtido mediante aplicação da alíquota respectiva sobre a base de cálculo referida no parágrafo anterior.*

§ 4 • *O ressarcimento de que trata este artigo dar-se-á mediante compensação ou restituição, observadas as normas estabelecidas no Instrução Normativa SRF n.º 021, de 10 de março de 1997, vedada a aplicação do disposto nos arts. 7º a 14 desta Instrução Normativa. (Compensação da Cofins com a CSLL)*

4. Ocorre que, a partir de 1º de julho de 2000, por força da Medida Provisória nº 1991-15/2000, a tributação do óleo diesel deixou de ser por substituição tributária, passando a ser monofásica (alíquota concentrada, na refinaria) o que, segundo a manifestante, privou o consumidor “desse legítimo direito, simplesmente pela ausência de obrigatoriedade das distribuidoras de combustíveis consignarem nas notas fiscais os valores das contribuições para o Pis e a Cofins a serem restituídos”.

5. Segue argumentando que o termo ressarcimento utilizado na IN/SRF nº 006/99 está equivocado, já que se trata de restituição, como previsto na própria norma constitucional que criou a chamada substituição tributária “para a frente” (§ 7º do art. 150).

6. Em seguida procura ilustrar que sobre o tema PIS/Cofins sobre combustíveis há posições contraditórias, com uma Decisão (não foi indicado o órgão que a proferiu), que repete o que está na IN/SRF nº 006/99, e com um excerto da Solução de Consulta SRRF/7^a RF/DISIT nº 38/2001, onde se diz o seguinte (o grifo é da interessada):

17. (...) *Portanto, se o regime de substituição foi extinto, o mecanismo resarcitivo perde eficácia. A conselente deve entender que o art. 6º da IN 6/99 é **mera decorrência** do regime de substituição, e ele não subsiste por si só. Extinta a substituição, ineficaz é o dispositivo regulamentar.*

6.1. Nas palavras do contribuinte, “Além de concordar plenamente com este argumento acima destacado, amplia a requerente o entendimento de que não é a existência ou ausência de Instrução Normativa, isto é, de dispositivo apenas regulamentar que legitima ou descharacteriza determinado crédito tributário. É a lei ‘stricto sensu’ e sua correta interpretação”, no caso em tela, a MP 1.991-15/2000 e, depois, a Lei nº 9.990/2000.

6.2. Argumenta que, “Interpretada através do processo histórico-evolutivo, ou seja, levando-se em conta os debates parlamentares ao redor do ... PL 2985/00, do qual originou a Lei 9.990/00, bem como o comprometimento oficial do Ministério da Fazenda assegurando que **o consumidor não seria onerado**, o novo regime de tributação nada mais é, tecnicamente, do que uma continuação do regime vigente até 30/06/2000, não podendo, portanto, ser enquadrado no § 4º do artigo 149 da CF/88, que assim determina: “A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez”.

7. Na sequência, procura demonstrar, através de gráficos, tabelas e fórmulas matemáticas, que, no regime de substituição tributária – no qual a base de cálculo era multiplicada por 3,3, para o óleo diesel, e a alíquota era de 3,65 % (PIS + Cofins) – a tributação só seria idêntica à monofásica, com alíquota concentrada na refinaria de

12,52 %, se fossem cumpridas todas as etapas da cadeia de comercialização (repto, fabricante – distribuidor – varejista – consumidor) e, assim, haveria um prejuízo da ordem de 4,72 % para os consumidores que adquirissem diretamente dos distribuidores, pois passou a não ser mais reconhecido o direito à restituição da parcela devida pelo varejista.

8. Então, na sua visão, “a suposta nova tributação ... não incide uma única vez (exigência constitucional). Incide também nas operações da distribuidora de combustíveis e revendedor varejista, embora ambos à alíquota zero, conforme determinação do art. 43, da MP 1991-15, diferente, portanto, de não-incidência”, pelo que conclui que “o regime ora vigente é o mesmo que vigia até 30 de junho de 2000”.

9. Alega que o que se pretendeu com a medida foi a aplicação de um artifício operacional para acabar com as decisões judiciais que impediam cobranças antecipadas das contribuições, “pois careceriam de interesse a pretensão” e esta intenção teria sido “assegurada” pelo Ministério da Fazenda, através de Nota Oficial, sob o título “Alteração na forma de cobrança do Pis/Cofins de combustíveis”, debatida e publicada no Diário da Câmara dos Deputados em 08/06/2000, por ocasião da votação PL nº 2.985/2000, nota esta da qual a manifestante extraiu o seguinte trecho:

“ (...) A medida tem como objetivo principal restabelecer a arrecadação fiscal e a equidade entre os agentes atuantes no mercado de distribuição e revenda sem contudo onerar o consumidor.

(...) Apenas aqueles que hoje se valem de decisões judiciais para auferirem condições desiguais de competição podem ser afetados pela medida ora em implantação. Os demais agentes, repita-se, não terão nenhuma elevação em seus custos na comercialização dos combustíveis afetados. Como demonstração da neutralidade das medidas em implantação sobre os custos das empresas vale destacar que as portarias que fixam os preços ao consumidor do óleo diesel e do GLP nos diversos municípios não estão sendo revisadas, permanecendo os mesmos valores vigentes.”

10. Arremata dizendo que “Assim sendo, a restituição pleiteada decorre da correta interpretação da Lei de regência, portanto, questão a ser decidida administrativamente”.

11. O processo foi analisado pela Seção de Orientação e Análise Tributária – SAORT, da DRF/Maceió, que exarou o Parecer SAORT – DRFB/MAC nº 72/2012 (fls. 041 a 0431), assim ementado:

Uma vez extinto o regime de substituição tributária relativo à tributação da Cofins, incidente nas vendas de combustíveis derivados de petróleo, também resta ineficaz o mecanismo de ressarcimento ao mesmo vinculado. O novo sistema de incidência monofásica sobre a citada tributação não se confunde com o então vigente regime de substituição tributária. Insubstancial o pedido de restituição cujo direito se refira a período posterior ao lapso temporal contemplado pelo referido regime de substituição tributária.

11.1. Nos fundamentos, historia a evolução da legislação que regula a matéria e diz que a substituição tributária e a incidência monofásica são distintas em sua natureza e a introdução da nova sistemática fulminou por completo a possibilidade de ressarcimento.

12. Concordando com os termos do parecer da SAORT, a autoridade competente indeferiu o Pedido de Restituição, em Despacho Decisório exarado em 22/02/2012 (fls. 044), do qual a empresa foi cientificada, por via postal, em 06/03/2012 (fls. 046).

13. Irresignada, a interessada apresentou, em 05/04/2012, Manifestação de Inconformidade (fls. 047 a 065), na qual, como preliminar, alega ofensa ao art. 24 da Lei nº 11.457/2007, que diz que “É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte”, dispositivo este que tem por fundamento o inciso LXXVIII do art. 5º de nossa Carta Magna, que reza que “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”.

13.1. E o fato do pedido ter sido protocolizado em 13/07/2007 e a Administração só ter proferido decisão em 22/02/2012 estaria também a ferir os princípios da legalidade, da moralidade e da eficiência, insculpidos no *caput* do art. 37 da CF.

13.2. Estraí sua argumentação em citações doutrinárias, em acórdãos do então Conselho de Contribuintes e em decisão do STJ em recurso representativo da controvérsia, sujeito ao rito dos recursos repetitivos (REsp nº 1.138.206/RS), que, na análise de demanda em que discute a duração razoável dos processos, afasta a aplicação do Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal, e a Lei Geral do Processo Administrativo, nº 9.784/99, determinando, na lacuna existente, a aplicação da Lei nº 11.457/2007.

13.3. Encerrando as arguições preliminares, requer “a extinção do processo acatando-se como verdadeiras as razões amplamente demonstradas no processo administrativo em questão para obtenção do direito creditório”.

14. No mérito, faz um breve resumo dos fatos e novamente historia as alterações legislativas aqui já discutidas e insiste que as regras-matrizes de incidência tributária nos dois regimes de tributação “se equivalem em toda sua tipicidade, vale dizer, o mesmo que ‘morrer’ e ‘falecer’ – dois termos distintos com os mesmos significados e efeitos legais”.

14.1. Lastreia suas conclusões na doutrina, em trechos em Nota Técnica da Secretaria da Fazenda do Estado do Tocantins, em Resolução do Comitê Gestor de Tributação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, em jurisprudência do TRF da 4^a Região e na Exposição de Motivos nº 211/2002, do Ministério da Fazenda (que procurava justificar, dentre outras coisas, a introdução da cobrança não-cumulativa da Contribuição para o PIS e que desaguou na Lei nº 10.637/2002). Desta última, extraiu o seguinte excerto, para ilustrar que “o próprio Poder Executivo considera que os dois regimes de tributação possuem os mesmos requisitos típicos” (os grifos são da manifestante):

"8. Sem prejuízo de conveniência harmoniosa com a incidência não cumulativa do PIS/Pasep, foram excluídos do modelo, em vista de suas especificidades, as cooperativas, as empresas optantes pelo Simples ou pelo regime de tributação do lucro presumido, as instituições financeiras e os contribuintes tributados em regime monofásico ou de substituição tributária".

14.2. Da jurisprudência, trouxe um trecho de um Voto proferido no julgamento de uma Apelação em Mandado de Segurança pela TRF da 4^a Região:

“O que ocorre é a chamada tributação monofásica em se tratando de medicamentos, ou seja, a concentração da cobrança do PIS e da COFINS no início da cadeira econômica, sobre a receita das pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação de medicamentos, em percentual superior ao normal, desonerando-se as fases subsequentes de distribuição e venda de tais produtos.

Havendo tal concentração, ou seja, a cobrança, daquilo que normalmente seria arrecadado ao longo da produção e circulação do produto, já do primeiro agente econômico, não há que se exigir dos demais, reduzida que foi a alíquota, para estes, a zero. Enquanto o produto estiver em circulação, não há que se cobrar PIS e COFINS sobre as respectivas receitas”. (AMS nº 2006.70.00.013112-3/PR, Rel. Juiz Federal Leandro Paulsen, DJ 05/09/2007)

15. Explica que MP nº 1.991-15/2000 atribuiu, a partir de 01/07/2000, às refinarias (“terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação”), a condição de responsável pelo pagamento das contribuições, com alíquotas majoradas, abarcando todos os fatos geradores posteriores da cadeia de comercialização e que as refinarias são responsáveis pelo crédito tributário, excluindo a responsabilidade das distribuidoras e revendedoras varejistas (submetendo-os à alíquota zero).

15.1. Assim, na sua visão, não resta dúvida de que os consumidores finais de óleo diesel, adquirido diretamente das distribuidoras, continuam a possuir os mesmos créditos tributários existentes até 30/06/2000, tanto pela redação do § 7º do art. 150 da

CF, quanto pela dicção do art. 128 do CTN, e seja por qual método de interpretação se use:

Art. 150. (CF)

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Art. 128. (CTN) Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-o a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

16. E argumenta ainda que, se assim não fosse, o regime monofásico de tributação encontraria intransponível barreira legal estabelecida no art. 37 da LC n.º 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), que determina o seguinte:

Art. 37. Equiparam-se a operações de crédito e estão vedadas:

I - captação de recursos a título de antecipação de receita de tributo ou contribuição cujo fato gerador ainda não tenha ocorrido, sem prejuízo do disposto no § 7º do art. 150 da Constituição Federal.

17. Empós, aduz que as normas que dispõem sobre consolidação de leis e outros atos normativos estabelecem distinção entre os conceitos de revogação formal e material, pelo que a IN/SRF n.º 006/99 teria se mantido incólume, já que a IN SRF n.º 247/2002 revogou apenas formalmente aquela instrução normativa, mas sem interrupção de sua força normativa, concluindo que esta norma continua vigendo até os dias atuais.

17.1. Nesta mesma linha, argumenta que, na verdade, a IN/SRF n.º 006/99 apenas estabelece o critério matemático para se calcular a parcela devida pelo revendedor varejista, que deve ser restituída ao consumidor final na hipótese de inocorrência de comercialização pelo primeiro. Por isso, uma vez que os critérios matemáticos estabelecidos pela IN/SRF n.º 006/99 já são de domínio público, fato notório, a eventual ausência dessa instrução normativa não seria óbice ao direito à restituição, conclusão que procura encontrar guarida na doutrina de Geraldo Ataliba.

18. Adentrando a seara do Direito Penal, diz, *in verbis*: “Os créditos pleiteados tornam-se mais concretos, ainda, se considerados os aspectos econômico e político envolvidos, debates parlamentares, comprometimento do Ministério da Fazenda e densa comprovação material, entretanto, adequados para o debate nesta fase do rito processual administrativo. Destarte, não pode a Administração Pública dar outra interpretação aos dispositivos legais vigentes sob pena de ferir o § 1º do art. 316 do Código Penal que tipifica o excesso de exação:

“Se o funcionário exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido, ou quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza.”

19. Ao final, requer o provimento de sua Manifestação de Inconformidade.

20. Como não poderia deixar de ser, a DCOMP não foi homologada, conforme Parecer SAORT – DRFB/MAC n.º 86/2012 (fls. 011 e 012 do processo apensado, n.º 10410.720860/2012-37) e Despacho Decisório (fls. 013, daquele processo) do qual a empresa foi cientificada em 13/03/2012, contra o qual apresentou Manifestação de Inconformidade, em 05/04/2012 (fls. 018 a 027), na qual repisa os mesmos argumentos desfiados na peça recursal em que contesta o indeferimento do Pedido de Restituição e apresenta outra “preliminar” (o que nos faz ainda mais crer que pensou ter entregue as justificativas junto com o pedido).

20.1. Desta feita diz que “as seguintes alegações da manifestante deixaram de ser enfrentadas no momento oportuno, transformando-as, portanto, em fatos incontroversos:

- 1) Denominação correta: RESTITUIÇÃO em vez de RESSARCIMENTO;
- 2) Metodologia para apuração do PIS/Cofins incidentes na venda a varejo, incluindo a aplicação da taxa SELIC.”

A 2^a Turma da DRJ no Recife (PE) julgou a manifestação de inconformidade improcedente, nos termos do Acórdão n.º 11-39.462, de 17 de janeiro de 2013, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 03/01/2007 a 08/06/2007

ÓLEO DIESEL. AQUISIÇÃO DIRETAMENTE DA DISTRIBUIDORA. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA NA REFINARIA. RESSARCIMENTO. INAPLICABILIDADE.

A partir de 1º de julho de 2000, com as alterações trazidas pela MP n.º 1.991-15/2000, que institui a tributação concentrada, monofásica, na refinaria e reduziu a zero da alíquota da contribuição sobre a receita bruta decorrente da venda de óleo diesel pelos distribuidores e comerciantes varejistas, não é mais cabível o ressarcimento previsto no art. 6º da IN/SRF n.º 006/99 (alterada pela IN SRF n.º 024/99 e revogada pela IN/SRF n.º 247/2002), eis que o regime de substituição tributária aplicado ao caso deixou de existir.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 03/01/2007 a 08/06/2007

PRAZO PARA APRECIAÇÃO DE PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. 360 DIAS. ART. 24 DA LEI N.º 11.457/2007. NORMA PROGRAMÁTICA. SANÇÃO. INEXISTÊNCIA.

A norma do artigo 24 da Lei n.º 11.457/2007, que diz que é obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte, é meramente programática, um apelo feito pelo legislador ao julgador administrativo para implementar o ditame do inciso LXXVIII do art. 5º da Constituição Federal (*a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação*), não havendo cominação de qualquer sanção em decorrência de seu descumprimento por parte da Administração Tributária, muito menos o reconhecimento tácito do suposto direito pleiteado.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Inconformado com a decisão da DRJ, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário ao CARF, no qual argumenta que:

- a) Não assiste qualquer razão ao i. Relator quando afirma que o art. 24 da Lei 11.457/2007, é norma "meramente programática, não havendo cominação de qualquer sanção em decorrência de seu descumprimento por parte da Administração Fiscal.". Fica evidente que cabe aqui, a interpretação sistemática da legislação atinente à matéria, aplicando-se à espécie as regras da preclusão temporal (CPC, art. 183), sendo ônus da Administração o julgamento no prazo determinado pela lei. Ou seja, cabe à Administração, detentora do ônus, praticar o ato processual em seu próprio benefício, no prazo legal, e de forma correta, se não o fizer, este comportamento acarretará em consequências danosas para ela. Assim a preclusão visa, dentre outros motivos, evitar a prática de atos intempestivos, inadmissíveis por lei;
- b) No caso em tela encontram-se presentes os elementos normativos relativos à responsabilidade tributária assim como descritos nos art. 128 do CTN. Assim, a Medida Provisória n.º 1991-15, com força de lei, atribuiu a partir de julho de

2000, de modo expresso, a responsabilidade pelo crédito tributário à Refinaria, terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade das distribuidoras e revendedores varejistas (submetendo-os à alíquota zero), não restam dúvidas de que a partir de 19/julho/2000 os consumidores finais de óleo diesel adquirido diretamente das distribuidoras continuam a possuir os mesmos créditos tributários existentes até 30/junho/2000, consoante restou demonstrado, tanto pela redação do § 7º do art. 150 da CF/88 como pela redação do art. 128 do CTN - Código Tributário Nacional.

É o breve relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, Relator.

O recurso é tempestivo e apresenta os demais pressupostos de admissibilidade, de forma que dele conheço e passo à análise.

Reconhecimento tácito do pedido administrativo. Prazo de 360 dias previsto no art. 24 da Lei nº 11.457/2007.

Ao analisar a preliminar posta no recurso voluntário verifico que a recorrente reproduziu todas as razões apresentadas na manifestação de inconformidade.

Entendo que a decisão proferida pela instância *a quo* seguiu o rumo correto, de forma que utilizou sua *ratio decidendi* sobre a questão como se minha fosse, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, do art. 2º, § 3º do Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019, e do art. 57, § 3º do RICARF, *in verbis*:

(...)

Para sustentar a preliminar argüida, de que a Administração deveria ter se pronunciado sobre o Pedido de Restituição no máximo em 360 dias, recorre a manifestante, conforme já dito, ao inciso LXXVIII do art. 5º da Constituição Federal, ao art. 24 da Lei nº 11.457/2007, à jurisprudência (Resp nº 1.138.206/RS), ao entendimento do então Conselho de Contribuintes e à doutrina.

A doutrina, sem dúvida, é de grande importância para o norteamento da atividade do intérprete – e, no mais das vezes, converge com o defendido com a Administração –, mas é cediço que as opiniões dos doutrinadores não são normas complementares, a teor do art. 100 do CTN.

Também não o são e, portanto, não têm efeito vinculante, as decisões das instâncias administrativas superiores. De toda forma, *in casu*, as colacionadas não tratam da matéria em discussão, mas sim dos prazos estabelecidos para o sujeito passivo.

Quanto à decisão do STJ, cujo inteiro teor anexamos às fls. 088 a 100, também não vincula esta instância julgadora, mas é de inegável importância e representatividade, já que é incisiva a respeito da aplicabilidade do art. 24 da Lei nº 11.457/2007. Precisamos ver, no entanto, qual a sanção imposta ao Fisco. O que encontramos – e que não tem caráter de sanção – foi tão-somente a determinação judicial para que a Administração Fazendária apreciasse o pleito em determinado prazo.

Em seu Relatório, informa o Ministro Luiz Fux que “*Sobreveio sentença que julgou procedente o pedido, determinando a conclusão de pedidos de restituição de tributos no prazo de 30 dias*”. No Voto, perfeitamente claro está que “*A presente controvérsia cinge-se à possibilidade de fixação, pelo Poder Judiciário, de prazo razoável para a*

conclusão de procedimento administrativo fiscal ... ” e no dispositivo, o ilustre Ministro só faz determinar “a obediência ao prazo de 360 dias para conclusão do procedimento sub judice”.

Em nenhum momento pronunciou-se o Judiciário pelo reconhecimento tácito do direito alegado pelo administrado em função do decurso do prazo de 360 dias, que, se assim não fosse, desencadearia uma verdadeira avalanche de pedidos a dilapidar o patrimônio público e, certamente, não é isto que o legislador pretendeu.

Não obstante a forma peremptória reveste-se então esta norma de caráter programático, como bem visto pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que, com propriedade, exarou o acórdão cuja ementa transcrevo parcialmente a seguir (grifei):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003, 2004

NORMA DO ART. 24 DA LEI N.º 11.457/2007. NORMA PROGRAMÁTICA. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. A norma do artigo acima citado (*É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte*) é meramente programática, não havendo cominação de qualquer sanção em decorrência de seu descumprimento por parte da Administração Fiscal, sendo certo inclusive que se encontra topologicamente em capítulo referente à organização da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (capítulo II) e não no capítulo referente ao Processo Administrativo Fiscal - PAF (capítulo III), ou seja, há fundada dúvida sobre sua aplicação, mesmo programática, ao PAF. Mesmo que se considere sua aplicação ao PAF, trata-se, apenas, de um apelo feito pelo legislador ao julgador administrativo para implementar o ditame do inciso LXXVIII do art. 5º da Constituição da República (*a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação*), pois o legislador não impôs sanção pelo descumprimento de tal norma. Por óbvio, não estabelecida a sanção na lei, não cabe ao julgador administrativo usurpar a atividade do legislador, criando sanção não prevista em lei. Ademais, no caso concreto, a administração tributária, pela Turma da Delegacia de Julgamento, proferiu decisão em prazo extremamente razoável, um pouco acima de um ano. (Acórdão n.º 2102-01.490, 1^a Câmara / 2^a Turma Ordinária, Sessão de 24/08/2011)

Forte nestes argumentos, afasto a preliminar suscitada.

Mérito

A discussão de mérito diz respeito à possibilidade de restituição/ressarcimento da Cofins referente à aquisição de óleo diesel diretamente do distribuidor, após a instituição da sistemática de incidência monofásica e da extinção do regime de substituição tributária aplicada à Cofins nas vendas de óleo diesel.

Essa matéria já foi apreciada por esse Colegiado, em outra composição, com decisão unânime, no Acórdão n.º 3302-004751, de relatoria do ex-conselheiro José Fernandes do Nascimento, o qual peço vénia para utilizar como razão de decidir, por refletir meu entendimento sobre a questão, *verbis*:

Inicialmente, é oportuno esclarecer que as operações comerciais com os combustíveis derivados de petróleo, incluindo o óleo diesel, desde a fonte produtora até o consumidor final, normalmente se desenvolvem em três etapas bem definidas, a saber: (i) 1^a etapa: as **refinarias**, na qualidade de produtoras, vendem o combustível para as distribuidoras; (ii) 2^a etapa: as **distribuidoras**, por sua vez, revendem-no aos varejistas; e (iii) 3^a etapa: os **varejistas**, por último, revendem o produto aos consumidores finais.

Em face das peculiaridades das operações de comercialização dos combustíveis derivados de petróleo e tendo conta a magnitude do volume de operações e valores envolvidos em toda a cadeia de comercialização dos citados produtos, com o objetivo de

tornar mais simples o controle da arrecadação e mais eficaz a fiscalização, ao longo do tempo, o regime de incidência das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as receitas decorrentes da venda de tais produtos foi feito de forma concentrada, seja sob a modalidade de substituição tributária para frente, inicialmente, seja sob a forma de tributação monofásica, regime atual **Do regime de substituição tributária “para frente”**.

Enquanto vigente, o regime de substituição tributária das referidas Contribuições, estabelecidos para as operações com combustíveis derivados de petróleo, em especial óleo diesel, era implementado da seguinte forma:

a) **até 31/01/1999, concentrada nas distribuidoras, na condição de contribuintes substitutas dos varejistas:** em relação à Cofins, esta sistemática foi adotada desde a instituição desta contribuição pela Lei Complementar nº 70, de 1991 (art. 4º); no que tange à Contribuição para o PIS/Pasep, ela foi introduzida a partir da vigência da MP nº 1.212, de 1995 (art. 6º1), convertida na Lei nº 9.715, de 1998; e

b) **no período de 01/02/1999 a 30/06/2000, concentrada nas refinarias, na condição de contribuintes substitutas das distribuidoras e dos varejistas:** com o advento da Lei nº 9.718, de 1998 (art. 4º2), foi unificada a legislação sobre a forma incidência das duas Contribuições sobre as receitas das vendas de combustíveis. Nesta nova forma de substituição, as refinarias foram indicadas como contribuintes substitutas no lugar das distribuidoras eleitas na sistemática anterior.

A indicação das refinarias como contribuintes substitutas das distribuidoras (2^a etapa) e varejistas (3^a etapa) resultou na concentração dos recolhimentos das ditas Contribuições na origem da cadeia comercial, englobando as duas etapas seguintes (distribuição e varejo), caracterizando um típico regime de substituição tributária “para frente”, no qual as refinarias recolhiam de forma antecipada e direta, com base em fato gerador futuro e presumido, as contribuições que seriam devidas nas operações subsequentes a serem efetuadas pelas distribuidoras e pelos varejistas (contribuintes substituídos), que sofriam a incidência de forma indireta.

Dessa forma, antevendo a possibilidade da não ocorrência da última fase da cadeia de comercialização, em conformidade com o disposto no art. 150, § 7º, da CF/1988, foi assegurado à pessoa jurídica consumidora final, na condição de contribuinte substituído, o ressarcimento dos valores das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins (recolhidos na origem pela refinaria), relativos à última operação de aquisição de gasolina ou óleo diesel não realizada entre os varejistas e os consumidores finais (3^a etapa), mediante compensação ou restituição (na realidade, ressarcimento), na forma e de acordo com os requisitos estabelecidos no art. 6º da Instrução Normativa SRF 6/1999, a seguir transcrito:

Art. 6º Fica assegurado ao consumidor final, pessoa jurídica, o ressarcimento dos valores das contribuições referidas no artigo anterior, correspondentes à incidência na venda a varejo, na hipótese de aquisição de gasolina automotiva ou óleo diesel, diretamente à distribuidora.

§ 1º Para efeito do ressarcimento a que se refere este artigo, a distribuidora deverá informar, destacadamente, na nota fiscal de sua emissão, a base de cálculo do valor a ser ressarcido.

§ 2º A base de cálculo de que trata o parágrafo anterior será determinada mediante a aplicação, sobre o preço de venda da refinaria, calculado na forma do parágrafo único do art. 2º, multiplicado por dois inteiros e dois décimos ou por um inteiro e oitenta e oito décimos, no caso de aquisição de gasolina automotiva ou de óleo diesel, respectivamente (Redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 24, de 25 de fevereiro de 1999).

§ 3º O valor de cada contribuição, a ser ressarcido, será obtido mediante aplicação da alíquota respectiva sobre a base de cálculo referida no parágrafo anterior.

§ 4º O ressarcimento de que trata este artigo dar-se-á mediante compensação ou restituição, observadas as normas estabelecidas na Instrução Normativa SRF nº 021,

de 10 de março de 1997, vedada a aplicação do disposto nos arts. 7º a 14 desta Instrução Normativa. (grifos não originais)

A partir de 1/7/2000, essa sistemática foi extinta com entrada em vigor dos arts. 2º e 43 da Medida Provisória nº 1.991-15, de 10 de março de 2000, substituindo o regime de substituição tributária pelo regime de incidência monofásica, que será abordado no tópico a seguir.

Do regime de incidência monofásica.

Essa nova sistemática de tributação das receitas auferidas nas vendas de combustíveis foi introduzida pelos arts. 2º e 43 da Medida Provisória nº 1.991-15, de 2000, que nesta específica edição, ao dar nova redação ao art. 4º da Lei 9.718/1998, aboliu a **sistemática de substituição tributária** até então vigente, substituindo-a pelo **regime de tributação monofásica** na origem, ou seja, na refinaria de petróleo, em conformidade com o previsto no art. 149, § 4º, da CF/1988.

De acordo com nova sistemática de tributação, as refinarias passaram a efetuar o recolhimento das citadas Contribuições somente na condição de contribuinte (de fato e direito), deixando de ser contribuintes substitutos dos demais intervenientes nas etapas de comercialização seguintes (as distribuidoras e os varejistas).

Em decorrência da nova modalidade de incidência, as receitas das distribuidoras e dos varejistas provenientes das vendas desses produtos ficaram excluídas do pagamento das referidas contribuições, por meio do regime de alíquota zero, conforme estabelecido no inciso I do art. 43 da mesma MP 1.991-15/2000, que se tornou definitivo com a reprodução no inciso I do art. 43 da MP 2.158/2001.

Não é demais mencionar que, a partir da nova forma de incidência monofásica, a tributação das refinarias, sob o regime de monofásica, e a tributação das distribuidoras e varejistas, no regime de alíquota zero, obviamente, passaram a ser realizadas de forma autônoma.

Dada essa característica, parte do valor das contribuições recolhido pela refinaria não mais significava antecipação do que seria devido nas etapas subsequentes. Em decorrência, a incidência das mencionadas contribuições sobre as refinarias, assim como a totalidade dos pagamentos por elas realizados passaram a ser considerados definitivos, independentemente de qual fosse o desfecho que viesse ter os fatos geradores relativos às operações posteriores à aquisição dos produtos nas refinarias.

Nesse sentido, é pertinente trazer à colação o entendimento dos renomados Professores Sacha Calmon Navarro Coêlho e Misabel Abreu Machado Derzi, externados no excerto extraído da Revista Dialética de Direito Tributário nº 86, página 113, a seguir transcrito:

“... cabe agora dizer que no caso em exame não temos substituição tributária e tampouco não incidência (imunidade, isenção ou alíquota zero), mas uma categoria jurídica diferente, a da tributação monofásica”. (grifos do original)

Logo, a eficácia das modificações introduzidas pela MP 1.991-15/2000, no que tange à nova redação do art. 4º da Lei 9.718/1998, conforme determinado no seu art. 46, II, verificou-se, como já mencionado, desde 1/7/2000, não mais existindo, a partir daí, o regime de substituição tributária em relação aos citados produtos. Ressalte-se, ainda, que o referido dispositivo constou em todas as reedições posteriores da citada MP, sendo repetido na atual MP nº 2.158-35/2001 (art. 92, II), que, em face do disposto no art. 2º da EC 32/2001, não carece de reedição.

Em seguida, as alíquotas fixadas na MP 1.991-15/2000 foram alteradas pela MP 1.991-18/2000. A redação estabelecida por esta última MP foi reproduzida na Lei 9.990/2000, que vigeu, sem alteração, até a nova redação conferida pela Lei 10.865/2004, fazendo com que o art. 4º da Lei 9.718/1998, passasse a ostentar, atualmente, a seguinte redação, *in verbis*:

Art. 4º As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS devidas pelos produtores e importadores de derivados de petróleo

serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I – 5,08% (cinco inteiros e oito centésimos por cento) e 23,44% (vinte inteiros e quarenta e quatro centésimos por cento), incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.051, de 2004)

II – 4,21% (quatro inteiros e vinte e um centésimos por cento) e 19,42% (dezenove inteiros e quarenta e dois centésimos por cento), incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de óleo diesel e suas correntes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.051, de 2004)

III - 10,2% (dez inteiros e dois décimos por cento) e 47,4% (quarenta e sete inteiros e quatro décimos por cento) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gás liquefeito de petróleo GLP derivado de petróleo e de gás natural; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vide Lei nº 11.051, de 2004)

IV – sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades.(Incluído pela Lei nº 9.990, de 2000)

Parágrafo único. Revogado. (Redação dada pela Lei nº 9.990, de 2000). (grifos não originais)

Assim, enfatiza novamente, em relação às operações comerciais com os produtos derivados do petróleo, a MP 1.991-15/2000 extinguiu o citado regime de substituição tributária aplicável às duas Contribuições e, no seu lugar, institui o novo regime de tributação em fase única (ou monofásica). Por sua vez, a MP 1.991-18/2000, a Lei 9.990/1990 e a Lei 10.865/2004, sem alterar o regime jurídico de incidência monofásica, modificaram apenas as alíquotas aplicáveis às operações em análise.

Ao apreciar a matéria no mesmo sentido pronunciou-se o Superior Tribunal de Justiça (STJ). A título de exemplo, em relação ao direito de crédito pleiteado pelos comerciantes varejistas de combustíveis, situação análoga à da corrente, merece destaque os enunciados da ementa do REsp nº 1.121.918/ RS, que segues transcritos:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. COFINS. LEI 9.718/98. COMERCIANTE VAREJISTA DE COMBUSTÍVEIS. AUSÊNCIA DE LEGITIMIDADE PARA REQUERER A COMPENSAÇÃO DA COFINS INCIDENTE SOBRE AS RECEITAS PROVENIENTES DA VENDA DE COMBUSTÍVEIS, A PARTIR DA LEI 9.990/00. REGIME MONOFÁSICO.

1. Sob o regime de tributação instituído pela Lei 9.718/98, a Cofins incidente sobre as operações com combustíveis era recolhida por meio de substituição tributária 'para frente', ou seja, as refinarias, na qualidade de contribuintes substitutas, recolhiam antecipadamente as contribuições que seriam devidas em toda a cadeia produtiva, presumindo-se as hipóteses de incidência e a base de cálculo das contribuintes substituídas.

2. Contudo, a partir da Lei 9.990/2000 (art. 3º), os comerciantes varejistas de combustíveis e demais derivados de petróleo deixaram de se submeter ao recolhimento da Cofins, no que se refere à receita auferida com a comercialização daqueles bens. As referidas contribuições passaram a incidir somente sobre as refinarias na forma monofásica, afastando-se a tributação dos varejistas pelo regime de substituição tributária, anteriormente previsto na Lei 9.718/98.

3. Nessa linha de raciocínio, a corrente, por exercer atividade de comércio varejista de combustíveis e lubrificantes para veículos automotores, não detém legitimidade para requerer a compensação da Cofins, pois não ostenta condição de contribuinte de direito ou de fato.

4. Recurso especial não provido.4 (grifos não originais)

Além disso, não se pode olvidar que a presente forma de incidência monofásica encontra pleno respaldo no art. 149, § 4º, da CF/1988, a seguir transscrito:

Art. 149 Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no Art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

[...]

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.
(grifos não originais)

Com base no referido preceito constitucional, fica claramente evidenciado que há respaldo na Constituição para a instituição da referida forma de tributação, por meio de incidência monofásica.

(...)

Pelo arrazoado acima, pode-se concluir que:

- a) A incidência monofásica não se confunde com o regime da substituição tributária;
- b) Na vigência da substituição tributária, o consumidor final, pessoa jurídica, poderia requerer a restituição/ressarcimento dos valores da Cofins correspondentes à incidência na venda a varejo, na hipótese de aquisição de óleo diesel diretamente à distribuidora;
- c) Com a redação do art. 4º da Lei nº 9.718/98, dada pelo art. 3º da Lei nº 9.990 de 2000, foi extinto o regime da substituição tributária aplicado à Cofins incidente nas vendas de óleo diesel, passando a vigorar a nova sistemática de incidência e arrecadação denominada tributação monofásica;
- d) Com a extinção do regime de substituição tributária aplicado à Cofins nas vendas de óleo diesel, ocorrida com a instituição da sistemática de incidência monofásica, acabou com a possibilidade de ressarcimento previsto no art. 6º da IN SRF nº 6/1999. Ressalto que o citado artigo foi revogado pela IN SRF 247/2002;
- e) Os fatos geradores, objeto desse processo, ocorreram em 2007.

Diante das premissas apontadas, afasto a preliminar suscitada e nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho

