



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10640.000198/2010-20
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3001-001.244 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 17 de junho de 2020
Recorrente ANDRÉ TURISMO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009, 2010

RESTITUIÇÃO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONSUMIDOR FINAL
DE COMBUSTÍVEL. AQUISIÇÃO APÓS 30/06/2000. IMPOSSIBILIDADE

A possibilidade de restituir indébito tributário por pessoa jurídica diversa do sujeito passivo, consoante o art. 6º da Instrução Normativa SRF nº 06/1999, que regulamentava à época a Lei nº 9.718/1998 prevendo o ressarcimento dos valores das contribuições ao consumidor final, pessoa jurídica, que houvesse adquirido gasolina automotiva ou óleo diesel diretamente da distribuidora/refinaria, somente persistiu até a data de 30/06/2000, quando o regime de substituição tributária foi substituído pela tributação monofásica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo da alegação de afronta aos Princípios do Não-Confisco, da Razoabilidade e da Capacidade Contributiva e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Felipe de Barros Reche - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (Presidente), Francisco Martins Leite Cavalcante e Luis Felipe de Barros Reche.

Relatório

Por relatar o conteúdo dos autos de maneira clara e concisa, adoto, por transcrição e economia processual, o bem elaborado resumo dos autos constantes do acórdão recorrido (fls. 066)¹, *verbis*.

“Trata-se originalmente de Pedido de Restituição protocolado em 21/01/2010, fls. 01-02, de crédito de Cofins com base em aquisições de óleo diesel de distribuidores e/ou comerciantes varejistas de combustíveis, na condição de consumidor final (PA de 02/06/99 a 05101110), conforme listagem de fls. 02-03.

Em 25/01/2010, 28/01/2010 e 28/01/2010 foram transmitidas as Dcomps de nºs 04276.80840.250110.1.3.04-6093, 34488.48008.280110.1.3.04-2111 e 27588.47579.1.3.04-7071, respectivamente, objetivando compensar créditos pleiteados nos autos do presente processo.

Submetidos a tratamento manual, foram pronunciados no Despacho Decisório de fls. 15-20 os juízos, tanto do indeferimento do pedido de restituição, quanto da não homologação das referidas Dcomps e de quaisquer outras compensações porventura vinculadas ao presente processo.

Como mote, o fim do regime de substituição tributária introduzida pelo art. 4º da Lei nº 9.718/1999 afeta à incidência da Pis e Cofins sobre aquisições de combustíveis de distribuidoras ocorridas após 30/06/2000, por força do art. 4º da Medida Provisória nº 1.991-15/2000 que pôs fim àquela modalidade de tributação.

As fls. 33-47, manifestação de inconformidade assim resumida:

- extinto o regime da substituição tributária da Pis e da Cofins pelas refinarias de petróleo e distribuidoras, os contribuinte ficaram prejudicados, vez que no preço dos combustíveis adquiridos diretamente daqueles fornecedores encontra-se embutido o mesmo encargo tributário que antes existida sob aquela modalidade de tributação;
- tem-se violado o disposto no art. 110 do CTN, vez que o fisco fez com que o preceito contido no § 7º do art. 150 da Constituição fosse revogado, dando nova roupagem à natureza das incidências do Pis e da Cofins nas operações de compra de combustíveis;
- a extinção da ST não encontra o menor amparo legal porque afronta o disposto no art. 246 da Constituição;
- há que ser suspensa a exigibilidade cobrança até que seja julgada a manifestação”.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora - MG (DRJ/Juiz de Fora), considerou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada, por meio do Acórdão nº 09-34.005 – 2ª Turma da DRJ/JFA (doc. fls. 065 a 070). Os julgadores de piso consideraram improcedente a Manifestação de Inconformidade formalizada, em decisão assim ementada:

“ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 1999, 2000

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO CUMULADO COM COMPENSAÇÃO.

¹ Todas as referências a folhas dos autos pautar-se-ão na numeração estabelecida no processo digital, em razão de este processo administrativo ter sido materializado na forma eletrônica.

Não há que se deferir pedido de restituição, nem de homologar a compensação a ele atrelada, sem suporte legal e infralegal que dê suporte aos ínsitos pleitos passivos nesse sentido.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

A empresa foi regularmente cientificada da decisão de primeira instância em 02/05/2011, pelo recebimento, nesta data, da Intimação nº 86/2011, da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Juiz de Fora – MG, como se atesta no Aviso de Recebimento - AR (doc. fls. 075). Não resignada com o deslinde do feito após o julgamento de primeira instância, ingressou com o Recurso Voluntário (doc. fls. 076 a 091), por meio do qual basicamente repete o que já havia arguido em sede de Manifestação de Inconformidade. Alega, em síntese, que:

- I. apresentou o pedido de restituição relativo ao pagamento indevido ou a maior, a título de COFINS incidente sobre combustível adquirido por consumidor final, no período de junho de 2009 até janeiro de 2010, e toda a documentação comprobatória do direito referente a base de cálculo do PIS/Cofins encontra-se a disposição, *“não sendo apresentados anteriormente em função do volume de documento das notas fiscais, que encontram-se disponíveis na contabilidade da empresa”*;
- II. as mudanças ocorridas pela legislação não alteraram o cenário para o contribuinte, mantendo os prejuízos na medida em que, *“conquanto nem as distribuidoras e tampouco as refinarias se submetessem mais às regras da substituição tributária do PIS e da COFINS, o certo é que a CARGA TRIBUTÁRIA FOI MANTIDA INALTERADA, devendo também ser mantido o direito do contribuinte de ser ressarcido”*;
- III. há de se reconhecer, quanto ao período posterior à 01/07/2000, o direito de restituição na medida em que as leis editadas *“fizeram tábula rasa do preceito contido no citado art. 150, § 7º, da Lex Fundamental”* pois, *“a partir do momento em que se extinguiu o regime da substituição tributária da COFINS e do PIS pelas distribuidoras e refinarias de petróleo, e se manteve a mesma carga tributária cobrada pelas refinarias, torna-se óbvio que o único prejudicado foi o contribuinte porque no preço dos combustíveis adquiridos diretamente das distribuidoras se encontra embutido o mesmo encargo tributário que antes existia sob a roupagem da ST”*, e, assim, *“o contribuinte não pode mais se valer da regra disposta pela IN SRF 06/99 que permitia a imediata restituição dos valores de PIS e COFINS pagos em substituição tributária pela ausência da operação no varejo ex vi do art. 150, § 7º, da CF/88”*;
- IV. o Fisco teria permanecido auferindo a mesma receita tributária e os contribuintes, que antes podiam requerer a restituição preferencial dos valores pagos de PIS e COFINS nas aquisições de combustíveis que faziam diretamente às distribuidoras, sem a operação de varejo, *“pela regra instituída pela CF/88 (perfectibilizada na prática através da IN SRF 06/99), tiveram que suportar o ônus tributário”*, ou seja, *“pode-se dizer, pois, que o fisco fez*

com que o preceito contido no § 7º, do art. 150, do Texto Constitucional, fosse REVOGADO já que deu nova roupagem à natureza das incidências de PIS e COFINS nas operações de compra de combustíveis”;

V. subsistiria aos contribuintes o direito de restituição dos valores de PIS e COFINS pagos nas aquisições de combustíveis diretamente das distribuidoras, *“pelo encargo tributário veladamente embutido de uma operação inexistente (operação de varejo), em respeito ao preceito contido no § 7º, do art. 150, da CF/88”, tendo-se como “violado também o preceito contido no art. 110, do CTN, porque o fisco tornou inaplicável por via reflexa a norma estatuída no citado § 7º, do art. 150”; e*

VI. aos valores requeridos, há de ser acrescida a devida atualização, *“porque a mesma não representa um “plus”, apenas e tão-somente visa recompor a perda aquisitiva da moeda, corroída pela inflação do período”, de forma que, “deverá ser corrigido pela aplicação da taxa Selic porque, em face do primado da isonomia, uma vez sendo válida a aplicação da referida taxa Selic para fins de atualização dos débitos fazendários, igualmente deverá ser convalidada a aplicação da mesma forma de atualização para os créditos dos contribuintes”.*

Com esses argumentos, a requerente, ao fim de seu apelo, requer *“se digne essa douta Delegacia de Julgamento conhecer e julgar procedente o presente RECURSO VOLUNTÁRIO, reconhecendo, ao final, o direito à restituição Perquirida (e conseqüentemente se fazendo a homologação a compensação realizada), acrescido da devida atualização”.*

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche, Relator.

Competência para julgamento do feito

O litígio materializado no presente processo observa o limite de alçada e a competência deste Colegiado para apreciar o feito, consoante o que estabelece o art. 23-B do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015².

² Art. 23-B As turmas extraordinárias são competentes para apreciar recursos voluntários relativos a exigência de crédito tributário ou de reconhecimento de direito creditório, até o valor em litígio de 60 (sessenta) salários mínimos, assim considerado

o valor constante do sistema de controle do crédito tributário, bem como os processos que tratem: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

I - de exclusão e inclusão do Simples e do Simples Nacional, desvinculados de exigência de crédito tributário; (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

II - de isenção de IPI e IOF em favor de taxistas e deficientes físicos, desvinculados de exigência de crédito tributário; e (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

III - exclusivamente de isenção de IRPF por moléstia grave, qualquer que seja o valor. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

(...)

Conhecimento do recurso

O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, de sorte que dele se pode tomar conhecimento. Há arguição de afronta a princípios constitucionais, a qual será tratada juntamente com a análise do mérito.

Não havendo arguição de preliminares, passo à análise do mérito.

Análise do mérito

A lide materializada no presente processo se inicia com Manifestação de Inconformidade pelo indeferimento de solicitação de compensação formalizada no Pedido de Restituição (doc. fls. 002 a 005), o qual foi relacionado como origem do crédito às DCOMP nº 04276.80840.250110.1.3.04-6093, de 25/01/2010 (doc. fls. 023 a 026), nº 34488.48008.280110.1.3.04-2111, de 27/01/2010 (doc. fls. 027 a 030); e nº 27588.47579.280110.1.3.04-7071, de 28/01/2010 (doc. fls. 031 a 034).

Por meio das mencionadas declarações de compensação, a recorrente pretendia ver compensados débitos de diversos tributos administrados pela Receita Federal com créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) que teriam sido recolhidos a partir de aquisições de óleo diesel de distribuidoras e/ou comerciantes varejistas de combustíveis, como condição de consumidor final, supostamente ocorridas no período de 02/06/2009 a 05/01/2010.

A denegação da solicitação formulada ocorreu por meio do Despacho Decisório da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Juiz de Fora - MG (doc. fls. 017 a 022), no qual a autoridade competente para o reconhecimento do crédito manifestou o entendimento de que *“não cabe qualquer tipo de ressarcimento a CONSUMIDOR FINAL pessoa jurídica de valores afetos à incidência das contribuições PIS e COFINS sobre aquisições de combustíveis de distribuidoras, ocorridas após a data de 30 de junho de 2000”*. Entendeu o Fisco que ***“exigir quantia sobre fatos geradores após esta data é o mesmo que pleitear restituição de quantia inexistente, como faz o interessado neste processo, na qualidade de consumidor final, ao suscitar direito creditório de COFINS sobre aquisições de óleo diesel de distribuidores, ocorridas nos anos de 2009 e 2.010”*** (grifei).

O Acórdão recorrido julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, mantendo hígida a não homologação do direito creditório pleiteado, chegando o colegiado de piso ao entendimento de que não haveria de se deferir pedido de restituição, nem de homologar a compensação a ele atrelada, sem o correspondente suporte legal e infralegal aos pleitos do sujeito passivo.

A Recorrente tem basicamente arguido desde o início do litígio que, no preço dos combustíveis adquiridos diretamente das distribuidoras, se encontraria embutido o mesmo encargo tributário que antes existia sob a roupagem da substituição tributária e que a impossibilidade de aplicação da restituição prevista na Instrução Normativa SRF nº 06/1999, que permitia a imediata restituição dos valores de PIS e COFINS pagos em substituição tributária pela ausência da operação no varejo, afrontaria diretamente o art. 150, § 7º, da Constituição Federal de 1988.

O cerne da questão, como visto, reside na possibilidade de o comerciante varejista de combustíveis ver restituído tributos recolhidos pela refinaria em regime de tributação monofásico, após o fim do regime de substituição tributária que vigia até junho de 2000 para o setor econômico.

Da análise do que consta dos autos, vê-se que, tanto a autoridade competente para o reconhecimento do crédito, quanto o colegiado de piso, entenderam que a possibilidade de restituição das contribuições teria persistido somente para o consumidor final e até a data de 30/06/2000, como se extrai do voto condutor do Acórdão recorrido (fls. 067 e ss. – destaques nossos):

“Portanto, o direito ao ressarcimento aludido na cabeça daquele art. 6º estava sujeito à condição sine qua non de que a aquisição de gasolina ou óleo diesel desse em face tão somente da distribuidora de combustível.

Não obstante, o ressarcimento da contribuição da Pis e da Cofins cobrada pela refinaria, na condição de substituto, relativamente à etapa de comercialização que não tenha se realizado, encontra-se adstrito ao período de vigência legal de tal modalidade tributária, ou seja, somente alcança o período de 1º/02/1999 até o mês de junho de 2000.

Isso porque esta modalidade de tributação foi substituída pela tributação monofásica - incidência em uma única vez - assim vislumbrado no § 4º do art. 149 da Constituição (incluído pela EC nº 33/2001).

Assim, relativamente às contribuições em comento sobre combustíveis de petróleo e álcool etílico carburante, o foi ex vi do disposto na MPv nº 1.991-15/2000, atual MPv nº 2.158-35/2001, o qual teve vigência a partir de 1º/07/2000, tudo consoante o disposto em seus arts. 2º, 4º, 43 e 46, abaixo transcritos:

(...)

Mais. O art. 43 da MPv nº 1.991-15/2000 reduziu a "zero" às alíquotas daquelas contribuições, incidentes sobre a receita bruta auferida pelos distribuidores e comerciantes varejistas de combustíveis, sobre a venda de gasolina automotiva, óleo diesel e GLP.

(...)

Em suma, findo o regime de substituição e reduzida a zero, na espécie, as alíquotas das contribuições em trato, descabe o direito ao respectivo ressarcimento/restituição à contribuinte, na condição de consumidor final, sobre aquisições de combustíveis de distribuidoras, posteriormente a 30/06/2000”.

De fato, tem-se que o regime de tributação das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins sobre a receita da comercialização de combustíveis derivados do petróleo sofreu alteração ao longo dos anos, como didaticamente ressalta o voto condutor do Acórdão nº 3302-004.751, de autoria do i. Conselheiro José Fernandes do Nascimento, do qual extraio alguns excertos para se trazer clareza ao debate (grifos no original):

“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) 1ª etapa: as refinarias, na qualidade de produtoras, vendem o combustível para as distribuidoras; (ii) 2ª etapa: as distribuidoras, por sua vez, revendem-no aos varejistas; e (iii) 3ª 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.

(...)

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 (2ª etapa) e varejistas (3ª 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 (3ª 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: (...)”

A única situação na qual seria possível pessoa jurídica diversa do sujeito passivo restituir indébito tributário era aquela estabelecida pelo art. 6º da Instrução Normativa SRF nº 06/1999³, que regulamentava à época a Lei nº 9.718, de 1998. O referido dispositivo normativo

³ Instrução Normativa SRF nº 06, de 29 de janeiro de 1999

“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.**

(...)

assegurava o ressarcimento dos valores das contribuições ao consumidor final pessoa jurídica que houvesse adquirido gasolina automotiva ou óleo diesel diretamente da distribuidora/refinaria.

Não obstante, como bem assevera a decisão de piso, o ressarcimento das contribuições recolhidas pela refinaria encontra-se adstrito ao período de vigência legal do regime de substituição tributária, ou seja, somente entre período de 1º de fevereiro de 1999 até o mês de junho de 2000. Isso porque esta modalidade de tributação foi substituída pela tributação monofásica, como visto. De fato, não há qualquer amparo legal ou normativo para ver ressarcidos ou restituídos, pelos comerciantes varejistas ou consumidores finais, crédito relativo a aquisições posteriores a 01/07/2000.

Dessa forma, a restituição de indébito decorrente de aquisições de óleo diesel de distribuidoras e/ou comerciantes varejistas de combustíveis, na condição de consumidor final, supostamente ocorridas no período de 02/06/2009 a 05/01/2010 não encontra qualquer suporte legal ou normativo, sendo correto o seu indeferimento pela autoridade administrativa por inexistência de crédito.

Quanto à alegação de afronta ao art. 15º, §7º, da Constituição Federal, saiba a recorrente que, consoante a Súmula CARF nº 2, de observância obrigatória por este Conselheiro, este E. Conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, não sendo, portanto, conhecida (*verbis*):

“Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

À vista do exposto, não vejo fundamentos para reformar a decisão administrativa ou o Acórdão recorrido. A meu ver, assim, deve ser negado provimento ao Recurso Voluntário.

Conclusões

Diante do exposto, VOTO no sentido de conhecer parcialmente do Recurso Voluntário do contribuinte para, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Luis Felipe de Barros Reche – Relator.

§ 4º O ressarcimento de que trata este artigo dar-se-á mediante compensação ou restituição, observadas as normas estabelecidas na Instrução Normativa SRF nº 21, de 10 de março de 1997, vedada a aplicação do disposto nos arts. 7º a 14 desta Instrução Normativa”. (Grifou-se)

Fl. 9 do Acórdão n.º 3001-001.244 - 3ª Sejul/1ª Turma Extraordinária
Processo nº 10640.000198/2010-20