



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

Processo nº 10640.001818/2009-12
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3202-001.034 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de novembro de 2013
Matéria PIS. MONOFÁSICO.
Recorrente ANDRÉ TURISMO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 23/12/2008 a 22/05/2009

Ementa:

RESTITUIÇÃO. PIS. ALEGAÇÃO DE AFRONTA À CONSTITUIÇÃO. NÃO CONHECIMENTO.

De acordo com a Súmula CARF nº 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, devendo não ser conhecido o recurso voluntário, na parte em que defende que a tributação monofásica do PIS sobre a produção e circulação de óleo diesel, criada a partir do advento do art. 4º da Lei nº 9.718/98, na redação dada pelo art. 2º da Medida Provisória nº 1991-15/2000 até a redação atual impressa pela Lei nº 10.865/2004, violaria dispositivos constitucionais.

RESTITUIÇÃO. PIS. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DISTINÇÃO. ART. 4º DA Lei nº 9.718/98. ÓLEO DIESEL. IN SRF nº 6/1999. IN SRF nº 247/2002.

A partir de 1º de julho de 2000, com a vigência do art. 4º da Lei nº 9.718/98, na redação dada pelo art. 2º da Medida Provisória nº 1991-15/2000 e suas reedições subsequentes até a redação atual impressa pela Lei nº 10.865/2004, o consumidor final pessoa jurídica, adquirente de óleo diesel de distribuidora, deixou de fazer jus à restituição do PIS. A tributação monofásica não é espécie de substituição tributária. A inexistência de fatos geradores nas fases subsequentes é inerente à tributação monofásica, onde há fato gerador único, nos termos do art. 149, § 4º, da CF/88, e não fato gerador presumido, sendo improcedente *ipso facto* o pedido da Recorrente de ver aplicado o art. 150, § 7º, da CF/88.

Recurso voluntário conhecido em parte. Na parte conhecida, recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte o recurso; na parte conhecida, em negar provimento ao recurso voluntário.

Irene Souza da Trindade Torres – Presidente

Thiago Moura de Albuquerque Alves – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Irene Souza da Trindade Torres, Gilberto de Castro Moreira Junior, Charles Mayer de Castro Souza, Luis Eduardo Garrossino Barbieri, Tatiana Midori Migiyama e Thiago Moura de Albuquerque Alves.

Relatório

A Contribuinte aqui identificada requereu a restituição de valores recolhidos a título de PIS, nos períodos compreendidos entre 23/12/2008 e 22/05/2009, alegando se constituir em consumidora final de combustível e fazendo referência à Lei 9.990/2000. Posteriormente transmitiu DCOMPs, com vinculação a este crédito.

A DRF-JFA/MG indeferiu os pedidos de restituição da contribuinte e não homologou as compensações vinculadas ao presente processo, pela inexistência de crédito em favor da requerente.

Cientificada do despacho decisório, a contribuinte manifestou sua inconformidade, a qual foi julgada improcedente pela DRJ.

Conforme o acórdão recorrido, os artigos 4º a 6º da Lei nº 9.718/1998, cuidam da incidência do PIS e da COFINS sobre as receitas decorrentes de combustíveis derivados e petróleo, inclusive gás, adotando o regime de substituição tributária para esses produtos.

Consta no art. 6º da IN 24/99 de 1999, que o ressarcimento era direito dos consumidores finais pessoas jurídicas, nos casos de aquisição de gasolina automotiva e óleo diesel diretamente das distribuidoras.

Em contrapartida, a MP nº 1.991-15, de 10 de março de 2000, promoveu as seguintes alterações na referida Lei. Confira-se:

"Art. 2º Os arts. 3º, 4º, 5º e 6º da Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998, passam a vigorar com a seguinte redação:

'Art. 4º As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público -

P15/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS devidas pelas refinarias de petróleo serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:

(.)

II - dois inteiros e oito décimos por cento e treze por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de óleo diesel," na venda a varejo, na hipótese de aquisição de gasolina automotiva ou óleo diesel diretamente ri distribuidora. (grifo nosso).

Ainda, a aludida MP, em seu art. 42, reduziu a zero as alíquotas de contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre receita bruta decorrente da venda de óleo diesel auferida por distribuidores e pelos comerciantes varejistas:

"Art. 42. Ficam reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de:

"I - gasolinas, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e GLP, auferida por distribuidores e comerciantes varejistas;" Já a destituição das referidas funções se deu em 28/09/2007, conforme despacho exarado pelo Juiz da falência nos autos do processo nº 1444/99.

[...]

Diante do exposto, na ótica da DRJ, deixou de existir a substituição tributária, não havendo possibilidade de ressarcimento ou restituição aos consumidores finais, mesmo quando adquirirem o produto diretamente das distribuidoras. Leia-se:

Enfim, com a alteração de tributação dada pelas normas acima citadas, fazendo variar a alíquota das contribuições nas diversas etapas de comercialização do óleo diesel, deixou de existir a substituição tributária, não havendo possibilidade de qualquer ressarcimento ou restituição aos consumidores finais, mesmo quando adquirem o produto diretamente das distribuidoras.

Diante do exposto, conclui-se que com a redução da alíquota a zero da contribuição para o PIS/Pasep e COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de óleo diesel, auferida por distribuidores e comerciantes varejistas e a eliminação da figura da substituição nessas operações, não há que se falar em restituição ou ressarcimento. E, em que pesem as considerações da manifestante relativas à carga tributária, há de se salientar que a tributação rege-se pelo princípio da legalidade e o ressarcimento pleiteado não encontra previsão em lei.

Quanto à arguição de ilegalidade/inconstitucionalidade da legislação que deu amparo à autuação, não é competente para julgar neste sentido, de acordo com a "Súmula 02 do CARF".

Cientificada do acórdão, acima destacado, a contribuinte apresentou recurso voluntário, reiterando suas razões para julgar nula ou improcedente a autuação.

O processo digitalizado foi distribuído e, posteriormente, encaminhado a este Conselheiro Relator na forma regimental.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Thiago Moura de Albuquerque Alves, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende ao requisito de admissibilidade devendo, portanto, ser conhecido.

Discute-se, no presente recurso voluntário, se há direito à restituição da PIS, quando a Recorrente adquiriu combustíveis, na qualidade de consumidor final, diretamente das empresas distribuidoras.

Para tanto, cumpre narrar um breve histórico da legislação de regência.

O art. 4º da Lei 9.718, de 27.11.1998, tornou as refinarias de petróleo substitutas tributárias dos distribuidores e comerciantes varejistas de combustíveis derivados de petróleo, inclusive gás, para fins de recolhimento da contribuição ao PIS e da COFINS. *In verbis*:

“Art. 4º As refinarias de petróleo, relativamente às vendas que fizerem, ficam obrigadas a cobrar e a recolher, na condição de contribuintes substitutos, as contribuições a que se refere o art. 2º, devidas pelos distribuidores e comerciantes varejistas de combustíveis derivados de petróleo, inclusive gás.

Parágrafo único. Na hipótese deste artigo, a contribuição será calculada sobre o preço de venda da refinaria, multiplicado por quatro”.

Na hipótese do consumidor final, pessoa jurídica, adquirir gasolina automotiva ou óleo diesel, diretamente, à **distribuidora**, a SRF permitia o ressarcimento dos valores da contribuição ao PIS e da COFINS, correspondentes à incidência inexistente na venda a **varejo (posto)**.

É o que se extrai do art. 6º da IN SRF nº 6/1999, abaixo 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 artigo 2º, multiplicado por dois inteiros e dois décimos.

§ 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 no Instrução Normativa SRF nº 021, de 10 de março de 1997, vedada a aplicação do disposto nos arts. 7º a 14º desta Instrução Normativa”.

Posteriormente, a Medida Provisória - MP 1.807-1 de 25.02.1999¹ alterou o cálculo da restituição para as aquisições de óleo diesel, determinando o seguinte:

Art. 4º. O disposto no art. 4º da Lei nº 9.718, de 1998, aplica-se, exclusivamente, em relação às vendas de gasolina automotiva e óleo diesel.

Parágrafo único. Nas vendas de óleo diesel ocorridas a partir de 1º de fevereiro de 1999, o fator de multiplicação previsto no parágrafo único do art. 4º da Lei nº 9.718, de 1998, fica reduzido de quatro para três inteiros e trinta e três centésimos.

Por essa razão, a IN SRF nº 24, de 25.02.1999, alterou o parágrafo segundo do art. 6º da IN SRF nº 06/1999, o qual passou a ter a seguinte redação:

§ 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 artigo 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.

O disposto no art. 4º da MP 1.807-1 de 25.02.1999, posteriormente, foi transportado para o art. 4º da MP 1.991-15, de 10.03.2000.

Além da transposição de normas, o art. 46 da MP 1.991-15 de 2000 prevê também o **encerramento** do regime de substituição tributária, preconizado pelo art. 4º da Lei 9.718 de 1998, estipulando como termo final deste a data de 1º.07.2000. Confira-se:

Art. 46. Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:

(...)

II - no que se refere à nova redação dos arts. 4º a 6º da Lei nº 9.718, de 1998, e ao art. 43 desta Medida Provisória, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de **1º de julho de 2000, data em que cessam os efeitos das normas constantes dos arts.**

4º a 6º da Lei nº 9.718, de 1998, em sua redação original, e dos arts. 4º e 5º desta Medida Provisória.

Em lugar da substituição tributária, o art. 2º da MP 1.991-15/2000 estipula uma **alíquota fixa** para a Refinaria de Petróleo a título de recolhimento de PIS e COFINS:

Art. 2º Os arts. 3º, 4º, 5º e 6º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, passam a vigorar com a seguinte redação:

(...)

*"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 pelas **refinarias de petróleo** serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:*

I - três inteiros e vinte e cinco centésimos por cento e quinze por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gasolina automotiva e de gás liquefeito de petróleo - GLP;

*II - **dois inteiros e oito décimos por cento e treze por cento**, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de **óleo diesel**;*

III - sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades."

Pari passu, seu art. 43 reduziu a zero a alíquota do PIS/COFINS sobre as receitas provenientes da comercialização de gasolina automotiva, óleo diesel e GLP, auferida por **distribuidores e comerciantes varejistas**, e de álcool para fins carburantes, auferida pelos comerciantes varejistas. Eis seus termos:

*Art. 43. **Ficam reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta** decorrente da venda de:*

*I - gasolina automotiva, **óleo diesel** e GLP, auferida por distribuidores e comerciantes varejistas;*

II - álcool para fins carburantes, auferida pelos comerciantes varejistas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às hipóteses de venda de produtos importados, que se sujeita ao disposto no art. 6º da Lei nº 9.718, de 1998, com a redação atribuída pelo art. 2º desta Medida Provisória.

Note-se que art. 2º da MP 1.991-15/2000 foi convertido no art. 2º da Lei 9.990, de 21.06.2000. Já as disposições do art. 43 da MP 1.991-15/2000, estão contidas nos arts. 42 e 92, II, da MP 2.158-35/2001.

A redação atual do art. 4º da Lei 9.718 de 1998, à sua vez, é a seguinte:

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)

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)

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)

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)

Regulamentando as disposições inauguradas pela MP 1.991-15 de 2000, a SRF revogou o art. 6º da IN nº SRF 06, de 1999. De fato, o art. 108, IV, da IN SRF 247, de 21.11.2002, revogou, “sem interrupção de sua força normativa”, a IN SRF nº 06/1999.

Assim, depois do advento do sistema de recolhimento do PIS e da COFINS, previsto na MP 1.991-15/2000, a Receita Federal passou a entender que o consumidor final, pessoa jurídica, adquirente de gasolina automotiva ou óleo diesel, diretamente, da distribuidora, havia deixado de fazer jus ao ressarcimento dos valores da contribuição ao PIS e da COFINS, correspondentes à incidência na venda a varejo.

Foi nesse sentido que a DRF e a DRJ decidiram, no presente caso, assentando que, depois do advento da MP 1.991-15/2000, extinguiu-se a substituição tributária, trocada pela tributação monofásica incidente única e totalmente sobre as receitas da Refinaria.

Contudo, para a Recorrente, tributação monofásica seria uma forma velada de substituição tributária antes em vigor e, por isso, defende que a tributação monofásica também se submeteria ao art. 150, § 7º, da CF/88. *In verbis*:

§ 7.º 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.

Na tributação monofásica, a alíquota da COFINS, devida pela refinaria, saltou primeiro para 13% (art. 2º da MP 1.991-15/2000) e, atualmente, foi fixada em 19,42% (redação vigente do art. 4º, II, da Lei 9.718/1998), zerando-se sempre a alíquota de todas as demais etapas de circulação do óleo diesel.

Ao seu turno, no regime de substituição tributária anterior a MP 1.991-15/2000, a COFINS era exigida multiplicando-se, num primeiro momento, por **4** (redação original do art. 4º da Lei 9.718/1998) a base de cálculo das receitas de venda a esse título pela refinaria. Percentual esse depois alterado para ser multiplicado por **3,3** (art. 4º da MP 2.158-25/2000).

Nesse cenário anterior à novel sistemática MP 1.991-15/2000, a Receita Federal do Brasil autorizava a restituição ao consumidor final pessoa jurídica, de aproximadamente 55% da COFINS que onerava a operação, mediante o seguinte procedimento: a distribuidora multiplicava por **2,2** (posteriormente o fator multiplicador passou a ser **1,88**) o valor da aquisição do óleo diesel realizada da Refinaria ao consumidor final e fazia incidir sobre essa base de cálculo a alíquota normal de 3,65% da COFINS. Tudo isso na forma do art. 6º, § 2º, da IN SRF 06/1999. Leia-se novamente:

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 artigo 2º, multiplicado por dois inteiros e dois décimos.

§ 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.

Enquanto na substituição tributária alterou-se o responsável e a base de cálculo do recolhimento do PIS/COFINS, na tributação monofásica concentrou-se a alíquota em um ponto da cadeia (produção), tornando alíquota zero as demais receitas oriundas da circulação do óleo diesel pela distribuidora e pelos postos varejistas, sem estatuir, todavia, que a refinaria teria a responsabilidade do recolhimento do tributo em lugar daqueles, situados na fase subsequente de circulação do combustível.

A despeito desse contexto, a empresa entende que sua posição jurídica, como consumidora final, permaneceu inalterada para fins de restituição do PIS/COFINS, na aquisição direta de distribuidoras, tendo em vista que um dos fatos geradores (venda do óleo diesel pelo posto varejista) não existiu, a exigir a restituição proporcional, à luz do art. 150, § 7º, da CF/88.

No entanto, entendo que a tributação monofásica não é uma espécie de substituição tributária, de modo a permitir a atração da regra do art. 150, § 7º, da CF/88.

Na definição constitucional, a tributação monofásica ocorre quando há incidência uma única vez da contribuição (art. 149, § 4º, da CF/88, na redação dada pela EC nº 33/2001).

§ 4º - A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.

Vale dizer: nos termos da definição constitucional, as demais fases subsequentes à tributação monofásica não estão sujeitas a incidência da contribuição.

Não obstante a indigitada disposição constitucional, o art. 43 da MP 1.991-15/2000 (atual art. 42 da MP 2.158-35/2001) – um dos preceptivos legais que regulam a tributação monofásica dos combustíveis - estatui que fica reduzida a zero a alíquota da COFINS, *incidente* sobre a receita bruta das distribuidoras e dos postos varejistas, decorrentes da comercialização de óleo diesel. Observe-se:

Art. 43. Ficam reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de:

I - gasolina automotiva, óleo diesel e GLP, auferida por distribuidores e comerciantes varejistas;

Todavia, a denominação e demais características formais adotadas pela lei não modifica a natureza jurídica da tributação monofásica, devendo-se aplicar, nesse diapasão, analogicamente, o art. 4º, I, do CTN.

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

Dessa maneira, no regime atual da tributação monofásica, o PIS/COFINS **não incide** sobre as receitas das distribuidoras e dos postos varejistas, decorrentes da comercialização de combustíveis, embora o art. 43 da MP 1.991-15/2000 (atual art. 42 da MP 2.158-35/2001) tenha utilizado o *nomem juris* de incidência à alíquota zero.

Não havendo incidência do PIS/COFINS, pelas razões aqui articuladas, a ausência de fato gerador, na comercialização de combustíveis pela distribuidora e postos, é inerente a tributação monofásica, *incidente uma única vez* sobre a receita bruta da refinaria.

Em outras palavras, inexistirão fatos geradores nas fases subsequentes sempre que houver tributação monofásica. É inapropriado falar em *fato gerador presumido*, na tributação monofásica, pois essa figura jurídica é típica do regime de substituição tributária. Na tributação monofásica, há o *fato gerador único* e não o fato gerador presumido, sendo improcedente *ipso facto* o pedido da Recorrente de ver aplicado o art. 150, § 7º, da CF/88, como forma de ver deferido seu pleito de restituição. Mantenho, assim, o acórdão recorrido.

Quanto à arguição de ilegalidade/inconstitucionalidade da legislação que deu amparo à autuação, não é competente para julgar neste sentido, de acordo com a “Súmula 02 do CARF”.

Forte nessas razões, CONHEÇO EM PARTE do recurso voluntário; na parte conhecida, NEGÓ PROVIMENTO ao recurso voluntário.

É como voto.

Thiago Moura de Albuquerque Alves

CÓPIA