



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

Processo nº 10640.003812/2008-91
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3202-001.035 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de novembro de 2013
Matéria COFINS. MONOFÁSICO.
Recorrente ANDRÉ TURISMO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 02/07/2007 a 29/08/2008

RESTITUIÇÃO. COFINS. 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 da COFINS 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. COFINS. 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 da COFINS. 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 à Delegacia da Receita Federal em Juiz de Fora/MG, a restituição de valores recolhidos a título de COFINS, nos períodos compreendidos entre 02/07/2007 e 29/08/2008, alegando se constituir em consumidora final de combustível e fazendo referência à Lei 9.990/2000. Posteriormente transmitiu DCOMPs, com vinculação a este crédito, como constam da tela do SIEF de fl. 10.

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 da decisão, a contribuinte manifestou sua inconformidade, a qual a DRJ julgou **improcedente**.

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 - PIS/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 COFINS, 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 na 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 da 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 da 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, a 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 da 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 justificar 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