



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10680.005947/2008-14
ACÓRDÃO	3102-003.488 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CRISTO REY TRANSPORTES E COMÉRCIO LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/09/2003 a 31/12/2007

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INAPLICABILIDADE AO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. SÚMULA CARF Nº 11.

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, conforme entendimento consagrado na Súmula CARF nº 11.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/09/2013 a 31/12/2017

PEDIDO RESTITUIÇÃO. CRÉDITO DE PIS CALCULADO SOBRE O CUSTO DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEL. REGIME DE TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. CONSUMIDOR FINAL. IMPOSSIBILIDADE.

No regime monofásico de tributação, instituído a partir de 1º de julho de 2000, com as alterações trazidas pela MP nº 1.991- 15/2000, não é cabível a restituição de tributos pagos na fase anterior/inicial da cadeia de comercialização, previsto no art. 6º da IN/SRF nº 006/99 (alterada pela IN SRF nº 024/99 e revogada pela IN/SRF nº 247/2002), haja vista que a incidência se efetiva 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.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de prescrição e, no mérito, em negar provimento. Vencidos os conselheiros Wilson Antônio de Souza Correa e Sabrina Coutinho Barbosa que davam provimento ao recurso. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3102-003.487,

de 20 de março de 2026, prolatado no julgamento do processo 10680.005946/2008-70, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Fabio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimarães, Jorge Luis Cabral, Sabrina Coutinho Barbosa, Wilson Antônio de Souza Correa, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 87, §§ 1º, 2º e 3º, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que denegara o Pedido de Restituição apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente a suposto crédito de Cofins combustível consumidor final.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto:

DERIVADOS DE PETRÓLEO. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. RESTITUIÇÃO. INAPLICABILIDADE.

Inexiste previsão legal para restituição de Contribuição ao PIS e de Cofins incidente sobre combustíveis derivados de petróleo adquiridos por consumidor final pessoa jurídica, desde de 1º de julho de 2000, data em que deixou de ser adotada a sistemática de substituição tributária e passou-se a adotar a técnica de incidência monofásica ou em etapa única.

Cientificado do acórdão recorrido, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário, reiterando a existência do direito creditório postulado e requerendo a integral restituição. Ao final, pugna pelo provimento do recurso.

É o relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Prescrição

Dentre os argumentos carreados na Manifestação de Inconformidade apresentada pela Recorrente, estava a alegação de que teria havido a prescrição do crédito glosado pela Receita Federal do Brasil, uma vez que *“desde a solicitação de consulta junto à Receita Federal do Brasil, que entendeu ser legítima a restituição/compensação requerida e a glosa já se passaram mais de 05 (cinco) anos”*.

A DRJ, além de afastar a alegação de prescrição com fundamento na Súmula CARF nº 11, argumenta que *“não há na legislação nenhum prazo para que pedido de restituição seja apreciado. Observe-se que o § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, se refere tão-somente a declaração de compensação”*.

O acórdão recorrido ainda esclarece que *“no caso, as declarações de compensação mencionadas no Despacho Decisório foram transmitidas em 2014 (fls. 61/62), portanto no mesmo ano em que o contribuinte foi cientificado do não reconhecimento do direito creditório e da não homologação de compensação.”*

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente reitera o seu entendimento e defende a ocorrência da *“prescrição do crédito glosado pela Receita Federal do Brasil”*.

Não assiste razão à Recorrente.

Primeiramente, importa trazer à baila o teor dos parágrafos 4º e 5º, do art. 74, da Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 74. (...)

§ 4º Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo.

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pela sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

De fato, como entendeu o acórdão recorrido e como se pode depreender da literalidade do § 5º acima transcrito, a previsão de homologação tácita em questão aplica-se à Declaração de Compensação, porquanto não há qualquer referência, no dispositivo sob análise, de extensão dessa previsão aos pedidos de ressarcimento/restituição. A esse respeito, vale transcrever excerto do voto da Conselheira Denise Madalena Green, no Acórdão nº 3302-013.997:

Ressalte-se que a Declaração de Compensação DCOMP e o Pedido de Restituição/Ressarcimento PER são declarações diferentes com efeitos também diversos. Assim, não cabe aplicar ao Pedido de Ressarcimento a homologação tácita prevista para a Declaração de Compensação.

A compensação se viabiliza por via de um regime declaratório (Declaração de Compensação), enquanto que o ressarcimento se viabiliza por um regime de requerimento (Pedido de Restituição/Ressarcimento), sendo a compensação operada e satisfeita de imediato, sob condição resolutória de sua ulterior homologação, ao passo que o valor do ressarcimento pleiteado não é entregue imediatamente ao contribuinte, havendo a necessidade de uma decisão explícita e nunca tácita da Administração Tributária.

(CARF, Processo nº 13656.900449/2013-30, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3302-013.997, Sessão de 29 de janeiro de 2024)

Neste sentido tem caminhado a jurisprudência deste CARF, conforme se pode depreender das ementas de acórdãos abaixo:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Não há previsão legal para homologação tácita do pedido de ressarcimento no prazo de 5 anos. O artigo 74, § 5º da Lei nº 9.430/1996 cuida de prazo para homologação de declaração de compensação, não sendo aplicável por analogia, por ausência de semelhança entre os institutos.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA.

É do contribuinte o ônus de comprovar a existência, a certeza e a liquidez do direito creditório cujo reconhecimento se pretende.

(CARF, Processo nº 11831.005666/2003-49, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3102-002.723, Sessão de 17 de setembro de 2024)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS(IPI)

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

PRELIMINAR. DECADÊNCIA. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. IMPOSSIBILIDADE.

A homologação tácita não se aplica aos Pedidos de Ressarcimento (PER), pelo decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data de sua transmissão e a da apreciação pela autoridade administrativa, mas apenas e tão somente à Declaração de Compensação.

ESCRITURAÇÃO DE CRÉDITOS ILEGÍTIMOS. GLOSA.

É ilegítima a escrituração de créditos do IPI com base em notas fiscais ideologicamente falsas, emitidas por empresas “noteiras”, inexistentes de fato, “de fachada”, com interpostas pessoas no quadro societário, conhecidas como “laranjas”, em amplo contexto de interposição de pessoas para ocultação do real beneficiário de operações fraudulentas de desvio de papel importado com imunidade do referido imposto.

(CARF, Processo nº 10882.900322/2014-30, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3201-011.690, Sessão de 20 de março de 2024)

Em relação à prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, ressalta-se que o tema está pacificado na jurisprudência do CARF, tendo sido objeto, inclusive, do verbete sumular nº 11, reproduzido abaixo:

Súmula CARF nº 11: Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

Mérito

No tocante ao mérito, a controvérsia cinge-se à possibilidade (ou não) de restituição de crédito de PIS nas aquisições de combustíveis - óleo diesel, de acordo com as planilhas apresentadas juntamente com o Pedido de Restituição -, diretamente de distribuidoras, por consumidor final, em se tratando de empresa atuante no ramo de transporte.

O acórdão recorrido assim se posicionou:

Como se depreende dos dispositivos legais acima transcritos, com a alteração na cobrança da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas pelas refinarias de petróleo, mediante a nova redação dada aos arts. 4º a 6º da Lei nº 9.718, de 1998, pelo art. 3º da Lei nº 9.990, de 21/07/2000, e com a redução para zero da alíquota das mesmas contribuições incidentes sobre a receita bruta auferida por distribuidores e comerciantes varejistas nas vendas dos aludidos produtos, deixou de existir a substituição tributária, não havendo assim possibilidade de qualquer direito a ressarcimento ou restituição por parte dos consumidores finais pessoas jurídicas,

relativamente ao combustível adquirido diretamente das distribuidoras, para consumo próprio. Em suma, determinou-se que a partir da MP 1.991-15/00 a tributação das refinarias, distribuidoras e varejistas passam a ser absolutamente autônomas. O que é recolhido pela refinaria não mais significa antecipação do que seria devido nas etapas subseqüentes. A incidência das contribuições sobre a refinaria e o pagamento feito por esta são definitivos, independentemente de qualquer fato posterior.

Desse modo, os arts. 2º e 6º da IN SRF nº 6, de 1999, vigoram até 30 de junho de 2000, tendo em vista que, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de julho de 2000, reprise-se, as refinarias de petróleo são responsáveis somente pelo recolhimento das contribuições para o PIS/PASEP e Cofins devidas por elas próprias, ou seja, não existe mais previsão legal obrigando-as a recolher, na condição de contribuintes substitutos, as contribuições devidas pelos distribuidores e comerciantes varejistas, relativamente às vendas de óleo diesel que praticarem.

A partir de 1º de julho de 2000, cessam os efeitos do art. 6º da IN SRF nº 6, de 1999, tendo em vista que a lei impôs o fim da condição de contribuinte substituto que anteriormente atribuía às refinarias de petróleo a responsabilidade de recolher as contribuições para o PIS/PASEP e Cofins devidas pelos distribuidores e comerciantes varejistas, relativamente às vendas de óleo diesel. Tanto é que a referida IN SRF nº 6, de 1999, foi expressamente revogada pela IN SRF 247, de 2002.

A Recorrente defende que as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, ao introduzirem o princípio da não cumulatividade na sistemática de apuração da Contribuição para o PIS e a COFINS, determinam o abatimento de débitos e créditos nas diversas etapas do processo de produção. Sustenta que *“as Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal nº 247/02 e nº 404/04 estabelecem, de forma bem clara, que a compra de combustíveis e lubrificantes utilizados como insumos gera direito a crédito de PIS/COFINS.”*

Prossegue afirmando que:

É importante ainda ressaltar que a Lei nº 9.990/00 e a MP nº 1991-15/2000 suprimiram o regime de substituição tributária na venda de combustíveis, ao fazer com que as refinarias de petróleo passassem de substitutas tributárias a contribuintes diretos, majorando a alíquota do PIS/COFINS incidente em suas operações e reduzindo a 0% (zero por cento) a alíquota do referido tributo incidente nas operações dos distribuidores e comerciantes do citado produto.

Verifica-se, porém, que esse novo mecanismo é, na verdade, uma substituição tributária disfarçada, pois a alíquota única incorpora a alíquota das fases relativas à refinaria, distribuidora e comerciante varejista. No

regime anterior, o de substituição tributária progressiva, as refinarias de petróleo recolhiam antecipadamente o tributo devido nos estágios seguintes da cadeia produtiva e embutiam o valor pago no preço do produto.

Com a alteração da sistemática de recolhimento das contribuições do PIS/COFINS, a tributação passou a ser “monofásica”, porque incidente em uma só etapa, ou seja, apenas nas operações das refinarias de petróleo, uma vez que, nas demais, a alíquota passou a ser de 0% (zero por cento). A partir desse pressuposto, a Receita Federal entendeu que não havia mais que se falar em encargo tributário assumido pelo consumidor final e, portanto, em crédito decorrente da aquisição direta de combustível por consumidor final desde o dia de 1º de julho de 2000.

Entretanto, esse entendimento da Receita Federal não merece prosperar, haja vista que a incidência de uma única alíquota concentrada no início da cadeia econômica faz onerar posteriormente as demais etapas, o que comprova o fato de que, mesmo que o consumidor final compre diretamente da distribuidora, operação esta em que incide a alíquota zero, haverá encargo financeiro transferido a ele.

Ressalte-se que a Lei 10.865/04 excluiu do regime da não-cumulatividade, dentre os produtos sujeitos à apuração monofásica, apenas as receitas obtidas com a venda de álcool para fins carburantes, de modo que as demais receitas sujeitas ao regime monofásico não fazem parte dessa restrição.

(...)

A IN SRF nº 06/1999, em especial no seu artigo 6º, regulamenta, inclusive, o direito à devolução do PIS e da COFINS presumido, cujo fato gerador não ocorreu, uma vez que o adquirente de combustível como insumo é ele mesmo consumidor, nº presente caso, a Recorrente.

Entendo que não assiste razão à Recorrente.

A Medida Provisória nº 1.991-15, de 10/03/2000, alterou as disposições dos arts. 3º a 6º da Lei nº 9.718/98 e passou a prever a incidência da Contribuição para o PIS e da Cofins sobre os derivados de petróleo somente na refinaria e reduziu a zero as alíquotas nas demais operações da cadeia de comercialização. Referidas alterações significam que a legislação passou a considerar separadamente, de forma autônoma, a incidência dessas contribuições sobre as refinarias, os distribuidores e os comerciantes varejistas.

Ou seja, as alterações promovidas pela MP nº 1.991-15/2000 afastaram, a partir de 01/07/2000, a aplicação da sistemática da substituição tributária,

com relação ao PIS e à Cofins, na cadeia de comercialização que se inicia nas refinarias de petróleo.

A tributação ficou concentrada nas refinarias, sem que, contudo, se atribuísse a estas a condição de contribuintes substitutos dos distribuidores e comerciantes varejistas. Em outras palavras, as refinarias passaram a ser obrigadas a recolher tão somente o PIS e a Cofins que lhes são próprios, na condição de contribuintes, e não mais de responsáveis tributários, de modo que não se pode mais falar em substituição tributária.

O CARF já teve a oportunidade de se debruçar sobre a matéria em debate por várias vezes, conforme se exemplifica:

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

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

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 nº 1.991- 15/2000, que institui a tributação concentrada, monofásica, na refinaria e reduziu a zero a 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 nº 006/99 (alterada pela IN SRF nº 024/99 e revogada pela IN/SRF nº 247/2002), eis que o regime de substituição tributária aplicado ao caso deixou de existir.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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 nº 1.991- 15/2000, que institui a tributação concentrada, monofásica, na refinaria e reduziu a zero a 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 nº 006/99 (alterada pela IN SRF nº 024/99 e revogada pela IN/SRF nº 247/2002), eis que o regime de substituição tributária aplicado ao caso deixou de existir.

(Processo nº 10865.722615/2011-35; Acórdão nº 3301-013.437; unanimidade; Relatora Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa; sessão de 27/09/2023)

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

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2011

PEDIDO RESTITUIÇÃO. CRÉDITO DO PIS CALCULADO SOBRE O CUSTO DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEL. REGIME DE TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. CONSUMIDOR FINAL. IMPOSSIBILIDADE.

No regime monofásico de tributação não há previsão de 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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2011

PEDIDO RESTITUIÇÃO. CRÉDITO DO PIS CALCULADO SOBRE O CUSTO DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEL. REGIME DE TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. CONSUMIDOR FINAL. IMPOSSIBILIDADE. No regime monofásico de tributação não há previsão de 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.

(Processo nº 10865.723158/2012-87; Acórdão nº 3201-006.659; unanimidade; Relator Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira; sessão de 18/02/2020)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/09/2007 a 30/06/2012

PEDIDO RESTITUIÇÃO. CRÉDITO DA COFINS CALCULADO SOBRE O CUSTO DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEL. REGIME DE TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. CONSUMIDOR FINAL. IMPOSSIBILIDADE.

No regime monofásico de tributação não há previsão de 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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/09/2007 a 30/06/2012

PEDIDO RESTITUIÇÃO. CRÉDITO DO PIS CALCULADO SOBRE O CUSTO DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEL. REGIME DE TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. CONSUMIDOR FINAL. IMPOSSIBILIDADE.

No regime monofásico de tributação não há previsão de restituição de tributos pagos na fase anterior/inicial da cadeia de comercialização, haja vista que a incidência efetivase 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.

(Processo nº 13656.720981/2012-94; Acórdão nº 3201-004.054; unanimidade; Relator Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza; sessão de 24/07/2018)

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

Período de apuração: 03/10/2006 a 18/05/2011

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.

(Processo nº 10865.722418/2011-16; Acórdão nº 3302-012.677; unanimidade; Relator Conselheiro José Renato Pereira de Deus; sessão de 15/12/2021)

Oportuno se revela transcrever o seguinte excerto do Acórdão nº 3302-012.677, cuja ementa está acima reproduzida, que vem enriquecer, em muito, as razões de decidir a lide posta, conforme trecho abaixo reproduzido:

II – Crédito de combustível regime monofásico

Essa matéria já foi apreciada por esse Colegiado, em outra composição, com decisão unânime, no Acórdão nº 3302-004751, de relatoria do I. ex-conselheiro José Fernandes do Nascimento, o qual peço vênha 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) 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. 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 (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 subseqüentes 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:

*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 no 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 433 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 monofasia, 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 recorrente, 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 recorrente, 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 transcrito:

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.

(...)

Resumindo as ideias acima colocadas de forma irrepreensível, o I. Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, no acórdão nº 3302-007.883, leciona que:

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 do PIS 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 ao PIS e 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 ao PIS e 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.

Desta forma, forte nos argumentos acima transcritos, afasto a preliminar e no mérito nego provimento ao recurso.

Isso posto, no mérito, nego provimento ao Recurso Voluntário.

Pelo exposto, conheço do Recurso Voluntário, rejeito a preliminar de prescrição e, no mérito, nego provimento.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de rejeitar a preliminar de prescrição e, no mérito, em negar provimento.

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator