



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10865.720619/2012-60  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-010.237 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de dezembro de 2020  
**Recorrente** VIAÇÃO LIMEIRENSE LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 15/03/2012

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADES. MATÉRIA DE COMPETÊNCIA EXCLUSIVA DO JUDICIÁRIO. SÚMULA CARF Nº 2.

Nos termos da Súmula CARF nº 2, de 2009, este Conselho Administrativo não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, pelo que arguições de ofensa a princípios constitucionais não são conhecidas.

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

PIS. DESCRIÇÃO FÁTICA E IDÊNTICA. MATÉRIA TRIBUTÁVEL.

Aplica-se ao lançamento à título de contribuição para o PIS/Pasep, o disposto em relação à COFINS, vez que decorrente da mesma descrição fática e idêntica matéria tributável.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Vinicius Guimarães, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Larissa Nunes Girard, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pela Contribuinte em face do acórdão nº 0650.594, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Curitiba (PR), que assim relatou o feito:

Trata o presente processo de Pedido de Restituição apresentado em formulário, na data 15/03/2012, por meio do qual a interessada solicita crédito no valor de R\$ 98.789,53, relativo ao PIS e à Cofins do período de maio a agosto de 2011, cumulado com a Declaração de Compensação Eletrônica – Dcomp nº 15508.92557.160312.1.3.04-8266.

A motivação para a solicitação do crédito consta resumida no quadro “3. Motivo do Pedido” do Pedido de Restituição, nos seguintes termos: “Recolhimento Indevido de PIS e de COFINS, no período de maio de 2011 a agosto de 2011 relativo à parcela do varejista embutida no preço, quando da aquisição de combustível diretamente de distribuidoras, porquanto a Requerente é consumidora final, com fundamento no art. 150, § 7º da Constituição Federal, bem como no art. 165, inc. I, do Código Tributário Nacional.”(Grifos nos originais).

Em 11 de abril de 2012, a Seção de Orientação e Análise Tributária – Seort da Delegacia da Receita Federal em Limeira – DRF Limeira – SP emitiu Despacho Decisório, por meio do qual o pedido de restituição foi indeferido e as compensações declaradas foram não homologadas.

A interessada foi cientificada do despacho decisório em 19/04/2012 e apresentou, em 11/05/2012, manifestação de inconformidade cujo teor é resumido a seguir.

Inicialmente, após um breve relato dos fatos, a interessada defende, primeiramente, a possibilidade de a autoridade administrativa manifestar-se sobre a constitucionalidade das leis. Diz que o que foi requerido em seu pedido não foi a declaração de inconstitucionalidade da Medida Provisória nº 1.991-15/2000, mas sim o reconhecimento de que referida lei manteve o regime de substituição tributária adotado anteriormente, o qual garantia a existência de crédito ao consumidor final quando da aquisição de combustíveis direto da distribuidora. Advogando nesse sentido, argumenta que a autoridade administrativa pode e deve deixar de aplicar normas inconstitucionais, conforme jurisprudência e doutrina que transcreve na sua manifestação. Defende que

essa tese encontra fundamento nos princípios que norteiam a atividade da autoridade pública e que ao deixar de analisar o mérito da inconstitucionalidade das normas a Receita Federal desrespeitou os princípios da legalidade e da ampla defesa.

No mérito, a interessada defende a tese de que a tributação monofásica dos combustíveis em nada difere do regime de substituição tributária aplicado anteriormente a edição da Medida Provisória nº 1.991-15. Diz que em ambas as sistemáticas existe a concentração no recolhimento das contribuições e que o consumidor que adquire o combustível direto da distribuidora, em ambas as sistemáticas, arca com ônus relativo à operação que não se concretizou. Argumenta que por não ter ocorrido o fato gerador presumido o consumidor que adquire o combustível direto da distribuidora tem o direito ao ressarcimento, de acordo com o § 7º do art. 150 da CF.

Em outro tópico, a interessada defende que os seus créditos devem ser corrigidos com juros equivalente à taxa Selic, nos termos do § 4º do art. 39 da Lei 9.250, de 1995.

Diante do exposto, a contribuinte requer o provimento da manifestação apresentada para o fim de reconhecer o crédito pleiteado e homologar a compensação apresentada. Em adição, solicita que o processo de cobrança nº 10865.720890/2012-03, relativo aos débitos declarados na Dcomp nº 15508.92557.160312.1.3.04-8266, tenha a exigibilidade suspensa, em conformidade com o inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

É o relatório.

Após exame da defesa apresentada pelo Contribuinte, a DRJ por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade (fls.66/75), nos termos da ementa que segue:

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Data do Fato Gerador: 15/03/2012

**INCONSTITUCIONALIDADE**

Não compete à autoridade administrativa apreciar arguições de inconstitucionalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico, cabendo tal controle ao Poder Judiciário.

**DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO INFORMADO.**

Inexistindo comprovação do direito creditório informado na Declaração de Compensação, é de se considerar não-homologada a compensação declarada.

**RESSARCIMENTO. JUROS EQUIVALENTES A TAXA SELIC.**

É incabível a incidência de juros compensatórios com base na taxa SELIC sobre valores recebidos a título de ressarcimento, por expressa disposição contida na legislação tributária.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Data do Fato Gerador: 15/03/2012

**RESSARCIMENTO. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. COMBUSTÍVEIS DERIVADOS DE PETRÓLEO.**

Não existe direito ao ressarcimento relativo às contribuições do PIS incidentes sobre os 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.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Data do Fato Gerador: 15/03/2012

RESSARCIMENTO. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. COMBUSTÍVEIS DERIVADOS DE PETRÓLEO.

Não existe direito ao ressarcimento relativo às contribuições da Cofins incidentes sobre os 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.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a contribuinte apresentou, no prazo legal, recurso voluntário de fls. 83/126, por meio do qual, depois de relatar os fatos, alega, basicamente, os mesmos argumentos já delineados em sua manifestação de inconformidade.

O processo foi distribuído a esta Conselheira Relatora, na forma regimental.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Denise Madalena Green, Relator.

A Recorrente foi intimada da decisão de piso em 29/12/2014 (fl.79) e protocolou Recurso Voluntário em 26/01/2014 (fl.82) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72<sup>1</sup>.

Desta forma, considerando que o recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

A controvérsia cinge-se às questões atinentes a falta de amparo legal para pleitear a restituição/ressarcimento do PIS e COFINS monofásicos incidentes sobre a aquisição de aquisição de combustíveis (óleo diesel) diretamente das empresas distribuidoras, adquiridos e utilizado como insumo em seu processo de produção.

Sobre a matéria em foco, reproduzo um breve histórico da evolução dos regimes de tributação das operações com os produtos derivados de petróleo pelas Contribuições para o PIS e Cofins, extraídos do Acórdão nº 3302-004.751, de relatoria do Ilustre Conselheiro José Fernandes do Nascimento, *in verbis*:

### **1) Do Regime de Tributação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre a Receita da Comercialização dos Combustíveis Derivados do Petróleo.**

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

<sup>1</sup> Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

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. 6º<sup>2</sup>), 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. 4º<sup>3</sup>), 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:

*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**.*

<sup>2</sup> "Art. 6º A contribuição mensal devida pelos distribuidores de derivados de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes, na condição de substitutos dos comerciantes varejistas, será calculada sobre o menor valor, no País, constante da tabela de preços máximos fixados para venda a varejo, sem prejuízo da contribuição incidente sobre suas próprias vendas".

<sup>3</sup> "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".

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

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

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

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

A partir de 1/7/2000, essa sistemática foi extinta com entrada em vigor dos arts. 2º e 43<sup>4</sup> 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

<sup>4</sup> "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;"

[...]

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;

[...]"

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, instituiu 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.

Voltando ao caso em análise, como assinalado, com propriedade, pela decisão de primeira instância, não se pode acolher os argumentos da recorrente sem enfrentar a questão da declaração da inconstitucionalidade da legislação das contribuições enfocadas nas petições da recorrente. Ou, ainda, sem afirmar que o regime fiscal que está expresso nas normas em vigor, não é aquele que o legislador proclamou de forma clara e precisa. Também implicaria desconsiderar orientação em sentido contrário contido em IN expedida pela RFB, citada no Acórdão. Por último, acatar a tese implicaria afastar a aplicação de normas legais que revogaram, expressamente, o regime de substituição tributária e implantaram a incidência monofásica.

Está muito claro, no Acórdão recorrido, que depois da MP 1991-15 e da Lei nº 9.990, ambas de 2000, não existe mais previsão legal para viabilizar o crédito das contribuições nas condições pretendidas pela recorrente, conforme explicitado na IN 247/2002, cujo dispositivo está transcrito no Acórdão (fl. 72).

O art. 3º, da Lei nº 9.990/00<sup>5</sup>, por sinal também transcrito pela recorrente na petição do recurso, é incisivo no sentido de que não se trata de um regime de substituição tributária, mas de incidência monofásica das contribuições, de sorte que inaplicável o disposto no § 7º, do art. 150, da CF, bem como as decisões do STF alusivas à substituição tributária do ICMS, conforme alegado pela recorrente. A referida alteração legislativa também revogou expressamente o parágrafo único do dispositivo alterado, que falava em categorias de contribuintes substituto e substituído.

Alias, 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.

---

<sup>5</sup> Art. 3º Os arts. 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:" (NR)  
"I – dois inteiros e sete décimos por cento e doze inteiros e quarenta e cinco centésimos por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gasolinas, exceto gasolina de aviação;" (AC)\*  
"II – dois inteiros e vinte e três centésimos por cento e dez inteiros e vinte e nove centésimos por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de óleo diesel;" (AC)  
"III – dois inteiros e cinquenta e seis centésimos por cento e onze inteiros e oitenta e quatro centésimos por cento incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gás liquefeito de petróleo – GLP;" (AC)  
"IV – sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades." (AC)  
"Parágrafo único. Revogado.

No âmbito do Superior Tribunal de Justiça (STJ), as contribuições sociais também têm sido alvo de decisões, mas com base em outros aspectos fáticos e jurídicos. O STJ tem se debruçado sobre a invocação do crédito das contribuições, por parte dos estabelecimentos varejistas, relativamente às incidências nas fases anteriores do processo produtivo, 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. (STJ. REsp 1121918/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 15/12/2009, DJe 02/02/2010). (**grifou-se**)

Não há, assim, nos autos, notícia de nenhuma decisão proferida em recurso repetitivo, nem pela Primeira Sessão daquela Colenda Corte, motivo pelo qual não se pode contornar o óbice do art. 26-A, do Decreto 70.235/72<sup>6</sup>, em torno da tese defendida no recurso em julgamento por este Colegiado. Nesse sentido a Súmula CARF nº 02: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

São, contrariamente ao afirmado no recurso, dois regimes tributários distintos, a substituição e a incidência monofásica, regulados diferentemente pela legislação das contribuições ao longo da sua evolução histórica. Desconsiderar tal distinção, implica declarar que o legislador errou ao denominar o regime atual de “incidência monofásica”.

<sup>6</sup> “Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (...)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de junho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.”

É esse o entendimento deste Colegiado, conforme por ser constatado no Acórdão nº 3302-008.215, de lavra do I. Conselheiro Jorge Lima Abud, assim ementado:

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

Período de apuração: 01/08/2006 a 31/01/2011

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.

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

(...)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. (Acórdão nº 3302-008.215 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Processo nº 10980.724773/2011-11, Sessão de 18 de fevereiro de 2020)

Com base nessas considerações, fica cabalmente demonstrado que não tem amparo legal o presente pleito de restituição/ressarcimento, pois inexistente o direito creditório informado pela recorrente. Assim, em decorrência da inexistência do valor do crédito compensado, todas as compensações declaradas pela recorrente, vinculadas ao referido crédito, foram corretamente declaradas não homologadas pela autoridade fiscal julgadora da unidade da Receita Federal de origem, portanto, tal decisão não merece qualquer reparo.

Ainda, fica prejudicado o argumento recursal em torno da incidência da SELIC, em face da inexistência do direito creditório alegado.

Por todo o exposto, vota-se por negar provimento ao recurso, para manter na íntegra a decisão recorrida.

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green

Fl. 11 do Acórdão n.º 3302-010.237 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10865.720619/2012-60