



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



**Processo nº** 10865.722615/2011-35  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-013.437 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de setembro de 2023  
**Recorrente** NOVORUMO TRANSPORTES LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ari Vendramini, Laercio Cruz Uliana Junior, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado (a)), Juciléia de Souza Lima, Sabrina Coutinho Barbosa, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

## Relatório

Por bem retratar as vicissitudes da lide, adoto o relatório do Acórdão Recorrido:

Tratam os autos de pedido de restituição/ressarcimento da quantia de R\$ 891.519,04 referente ao PIS e à Cofins incidentes sobre a aquisição de óleo diesel feita diretamente da distribuidora no período de janeiro de 2007 a outubro de 2011, efetuado com base no disposto na IN SRF n.º 06, de 1999.

ÓLEO DIESEL	
JAN/2007 a OUT/2011	R\$ 24.425.179,19
PIS/COFINS 3,65%	R\$ 891.519,04

O pedido veio acompanhado de justificativa - “Reclamação Administrativa” (fls. 3 a 9), por meio da qual a interessada, que comumente adquire óleo diesel para seu uso diretamente das distribuidoras, busca o ressarcimento das contribuições que seriam, na sua ótica, devidas pelos varejistas, pela via da restituição ou compensação, previsto no art. 6º da IN/SRF n.º 06/99, mesmo para as compras efetuadas após 30/06/2000.

Em 27/03/2014 foi anexado aos autos o Despacho Decisório de fls. 79 e 80, que indeferiu o pedido formulado por ausência de base legal para reconhecimento do crédito pretendido. Na fundamentação do Despacho Decisório consta que:

A Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998 regulou a incidência das contribuições para o PIS e para a COFINS no setor de combustíveis em regime de substituição tributária, mas nada dispôs sobre o direito ao ressarcimento, caso o produto viesse a ser adquirido diretamente da distribuidora por consumidores finais de forma que não havia previsão legal para o ressarcimento em comento.

O direito ao ressarcimento havia sido concedido pela Instrução Normativa SRF n.º 06, de 29 de janeiro de 1999. Porém, a Medida Provisória n.º 1.991-15, de 10 de março de 2000 inovou a matéria e reduziu a zero as alíquotas do Pis e da Cofins incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gasolina automotiva, óleo diesel e GLP auferida por distribuidores e comerciantes varejistas e de álcool para fins carburantes, auferidas pelos comerciantes varejistas, tornando-os monofásicos.

A partir de 24.07.2000, as alterações dos artigos 4º, 5º e 6º da Lei n.º 9.718/1998 foram incorporados ao artigo 3º da Lei n.º 9.990, de 21 de julho de 2000 e a Medida Provisória n.º 2.037-20 de 20 de julho de 2000 manteve apenas a alteração do artigo 3º da Lei n.º 9.718/1998 e deu nova redação ao artigo 43, atual artigo 42 da Medida Provisória n.º 2.158-35 de 24 de agosto de 2001.

Isto implicou a retirada do fundamento de validade do ressarcimento previsto na Instrução Normativa SRF n.º 6/1999, tanto que ele foi expressamente revogado pela Instrução Normativa SRF n.º 247, de 21 de novembro de 2002.

Cientificado dessa decisão em 02/04/2014, via postal, o sujeito passivo apresentou em 29/04/2014, manifestação de inconformidade às fls. 86 a 98, acrescida de documentação anexa.

Preliminarmente, a contribuinte protesta pela nulidade do ato administrativo pela ausência de motivação.

No mérito, apresenta as seguintes alegações:

♣ defende que não realiza fato gerador presumido pela legislação, qual seja, alienação de óleo diesel. Dessa forma, não poderia suportar o ônus do PIS e da Cofins incidentes no combustível que adquire, uma vez que seu objeto social é diverso daqueles que compram e vendem óleo diesel como atividade fim;

♣ aponta que a tributação monofásica determina que o sujeito passivo para o recolhimento do PIS e da Cofins são as refinarias e não mais as distribuidoras de combustíveis, cabendo às refinarias tributar à alíquota zero a saída dos combustíveis. Em decorrência da aplicação da alíquota zero, entende que não caberia se falar em encargo tributário suportado pelo consumidor final;

♣ argumenta que não seria consumidor final e, tampouco, faria parte da cadeia de comercialização de combustíveis, mas que este seria utilizado como insumo no seu processo de produção.

**É justamente nesse ponto que se encontra o erro.** O Contribuinte que pleiteia a restituição em comento não é consumidor final, e, tampouco, faz parte da cadeia de comercialização de combustíveis. A ora Manifestante interrompe a cadeia, assumindo o ônus do tributo embutido no preço, e não tem para quem repassá-lo, uma vez que o combustível é utilizado como insumo em seu processo de produção.

♣ enfatiza que a decisão proferida estaria negando a tributação monofásica e, principalmente, a não cumulatividade a que estão sujeitas as contribuições em questão.

**As refinarias de combustível são instituições que visam obter lucro em suas operações e, obviamente, para alcançá-lo, dentre outros cálculos, embutem sim, nos seus preços, o PIS e a COFINS ao venderem combustível para as distribuidoras. Estas, por sua vez, também visam o lucro quando revendem seus combustíveis e, portanto, repassam ao próximo elo da cadeia de comercialização, no seu preço, o PIS e a COFINS concentrados, que pagou para a refinaria e a refinaria recolheu aos cofres públicos. Não enxergar a questão sob essa ótica, é negar a tributação monofásica e, principalmente, a não cumulatividade a que estão sujeitas as contribuições em questão.**

♣ entende que não ter direito ao crédito pela aquisição do insumo e cobrar do contribuinte de fato o imposto em cascata é vedado pela não cumulatividade.

**Quando a Manifestante quebra a cadeia de comercialização do combustível, no caso do óleo diesel, ela assume o posto de contribuinte de fato, pois suporta o ônus da tributação concentrada, quando paga o preço pedido pela distribuidora, que, por sua vez, pagou no óleo diesel que adquiriu as alíquotas concentradas pela refinaria. Não ter direito ao crédito pela aquisição do insumo e cobrar do contribuinte de fato o imposto em cascata, é vedado pela não cumulatividade.**

♣ apresenta um resumo da legislação de que trata a matéria em discussão;

♣ traz ementas de decisões no âmbito da Administração Tributária e dos tribunais.

♣ defende que, na prática, os efeitos produzidos pela substituição tributária são os mesmos implementados pela tributação monofásica instituída pela MP n.º 1991-15/2000, que deu nova redação ao art. 4º da Lei n.º 9.718/98;

♣ conclui que a decisão deve ser reformada pelo seguintes motivos:

**Desta forma, a saída tributada a alíquota zero e o fato do PIS e da COFINS serem tributos indiretos não são motivos plausíveis para a restituição ser negada, mesmo porque, vale lembrar que a Manifestante em questão não aliena óleo diesel para que a receita advinda destas vendas sejam tributadas a alíquota zero.**

Ao final, requer:

Por todo o exposto, a Manifestante pleiteia a Vossa Senhoria que seja acolhida a presente Manifestação de Inconformidade, com a qual requer o acolhimento da preliminar apontada, com a consequente nulidade do despacho decisório por ausência de motivação.

E caso não seja este o posicionamento de Vossa Senhoria, a Manifestante requer seja conhecida e provida a presente Manifestação de Inconformidade, para que se reconheça o direito à restituição, nos termos em que formulados no pedido inicial, bem como acima expostos.

Por fim, a Manifestante requer provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a juntada de novos documentos e a prova pericial.

Decidiu a 7ª Turma da Delegacia de Julgamento de Brasília pela improcedência da Manifestação de Inconformidade em especial, dada a impossibilidade jurídica de ressarcimento das contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS nas aquisições de combustíveis com Distribuidora, decisão assim ementada:

**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 n.º 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 n.º 006/99 (alterada pela IN SRF n.º 024/99 e revogada pela IN/SRF n.º 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 n.º 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 n.º 006/99 (alterada pela IN SRF n.º 024/99 e revogada pela IN/SRF n.º 247/2002), eis que o regime de substituição tributária aplicado ao caso deixou de existir.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A Recorrente interpôs Recurso Administrativo Voluntário trazendo argumentos firmados nos seguintes tópicos:

## II. DAS PRELIMINARES

### II.1 NULIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO POR AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO

### II.2 APRESENTAÇÃO DE NOVAS PROVAS E PEDIDO DE PERÍCIA

#### II.2.1 Imprescindibilidade da Perícia

#### II.2.2 Possibilidade da apresentação de provas em segunda instância

## III. DO MÉRITO

É o Relatório.

## Voto

Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, Relatora.

Conheço da peça recursal, eis que atendidos os requisitos formais necessários de admissibilidade.

Depreende-se dos fatos, que a discussão circunda a possibilidade, ou não, de ressarcimento de PIS/PASEP e COFINS nas aquisições de combustíveis (óleo diesel) por empresa prestadora de serviços de transporte, diretamente de Distribuidora, para uso como insumos.

À DRJ adota como premissa para afastar o direito creditório da Recorrente à falta de previsão legal. Colaciono trecho do voto:

(...)

No caso da incidência monofásica, desaparece a lógica subjacente ao aludido ressarcimento. O que existe é uma incidência em etapa única da cadeia de produção e circulação dos combustíveis derivados de petróleo, com alíquotas diferenciadas, sem que isso signifique que a pessoa jurídica sujeita à incidência monofásica ou concentrada se qualifique como substituta tributária de quaisquer das demais pessoas da cadeia.

Logo, não há pagamento relativo a fato gerador presumido a ocorrer em etapa posterior da cadeia de produção e circulação. Assim, descabe a hipótese de ressarcimento, uma vez que as contribuições são integralmente devidas sobre as receitas relativas àquela etapa em que ocorre a incidência, independentemente de qualquer outra etapa da mesma cadeia.

Assim, embora a contribuinte entenda que tenha sido prejudicada com a alteração da legislação, por conta da carga tributária ter se mantido inalterada, fato é que desde 01/07/2000 não há direito ao ressarcimento à pessoa jurídica, na condição de consumidor final, de valores de PIS/Cofins, incidentes na venda a varejo das refinarias de petróleo, quando da aquisição de óleo diesel e gasolina automotiva, uma vez aquelas não mais substituem a pessoa jurídica consumidora final do produto, relativo à operação de revenda (pelo substituído) que deixou de acontecer.

(...)

Em sua defesa, à Recorrente refuta os fundamentos arguindo:

(...)

Quando a Recorrente quebra a cadeia de comercialização do combustível, no caso do óleo diesel, ela assume o posto de contribuinte de fato, pois suporta o ônus da tributação concentrada, quando paga o preço pedido pela distribuidora, que, por sua vez, pagou no preço do óleo diesel que adquiriu as alíquotas concentradas pela refinaria. Não ter direito ao crédito pela aquisição do insumo e cobrar do contribuinte de fato o imposto em cascata, é vedado pela não cumulatividade.

(...)

Com efeito, a alteração ao regime de substituição tributária que adveio com a implementação da tributação monofásica, em nada alterou a situação acima descrita, pois, ao invés da refinaria ser a substituta tributária, passou a ser a contribuinte de direito, pagando alíquota concentrada, o que, na prática, é a mesma situação de ser substituta tributária, não fazendo sentido o artigo 6º da Instrução Normativa SRF n.º 6/99 perder sua eficácia e o contribuinte se ver sem a possibilidade de restituição ou ressarcimento, sendo exatamente isso que precisa ser revisto, analisado e modificado.

Com isso, as refinarias passaram a incorporar aos preços dos combustíveis as contribuições para o PIS/COFINS, fazendo repercutir o ônus do tributo, de modo que ao final, o encargo financeiro ainda fosse transferido ao contribuinte de fato, ou seja, o consumidor final, quando da aquisição de combustível na bomba dos postos de gasolina.

Logo, verifica-se que, na prática, os efeitos produzidos pela substituição tributária anteriormente existente são os mesmos implementados pela tributação monofásica instituída pela MP n.º 1991-15/2000 que deu nova redação ao art. 4º da lei 9.718/98.

Desta forma, a saída tributada a alíquota zero e o fato do PIS e da COFINS serem tributos indiretos não são motivos plausíveis para a restituição ser negada, mesmo porque, vale lembrar que a Recorrente em questão não aliena óleo diesel para que a receita advinda desta venda seja tributada a alíquota zero.

Portanto, a Autoridade Fiscal e à DRJ adotam como razões para o indeferimento do pleito da empresa Recorrente, a alteração da Lei n.º 9.718/1998 promovida pela MP n.º 1.991-15/2000 que revogou o direito ao crédito nas aquisições de combustíveis pelo consumidor final, com a vigência do regime monofásico da gasolina automotiva, óleo diesel, GLP e de álcool para fins carburantes. Ainda, como consignado, o óleo diesel seria direcionado para o abastecimento da frota da Recorrente.

Sem delongas, de fato, a lei vigente não autoriza a apuração de créditos nas aquisições de combustíveis em razão do regime monofásico atrelado aos combustíveis, dada à

fixação de alíquotas diferenciadas devidas na primeira etapa da cadeia pela indústria (produtor ou fabricante) ou importador. Com isso, os demais sujeitos ficam desonerados e, conseqüentemente, inabilitados como sujeito passivo da obrigação tributária bem como, ativo (credor).

Entendimento uníssono neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, trago como respaldo o Acórdão n.º 3302-008.215:

A discussão de mérito diz respeito à possibilidade de restituição/ressarcimento de PIS/COFINS referente à aquisição de combustíveis diretamente do distribuidor, após a instituição da sistemática de incidência monofásica e da extinção do regime de substituição tributária aplicada às vendas de combustíveis.

Essa matéria já foi apreciada por esse Colegiado, em outra composição, com decisão unânime, no Acórdão n.º 3302-004751, de relatoria do ex-conselheiro José Fernandes do Nascimento, e referendada no Acórdão n.º 3302-007.883, de relatoria do conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, cuja ratio decidendi peço vênia para utilizar:

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

- 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 n.º 70, de 1991 (art. 4º); no que tange à Contribuição para o PIS/Pasep, ela foi introduzida a partir da vigência da MP n.º 1.212, de 1995 (art. 6º1), convertida na Lei n.º 9.715, de 1998; e
- 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 n.º 9.718, de 1998 (art. 4º2), foi unificada a legislação sobre a forma incidência das duas Contribuições sobre as receitas das vendas de combustíveis. Nesta nova forma de substituição, as refinarias foram indicadas

como contribuintes substitutas no lugar das distribuidoras eleitas na sistemática anterior.

A indicação das refinarias como contribuintes substitutas das distribuidoras (2ª etapa) e varejistas (3ª etapa) resultou na concentração dos recolhimentos das ditas Contribuições na origem da cadeia comercial, englobando as duas etapas seguintes (distribuição e varejo), caracterizando um típico regime de substituição tributária “para frente”, no qual as refinarias recolhiam de forma antecipada e direta, com base em fato gerador futuro e presumido, as contribuições que seriam devidas nas operações subsequentes a serem efetuadas pelas distribuidoras e pelos varejistas (contribuintes substituídos), que sofriam a incidência de forma indireta.

Dessa forma, ante 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 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 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 10.865, de 2004) (Vide Lei n.º 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 n.º 10.865, de 2004) (Vide Lei n.º 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 n.º 11.051, de 2004) (Vide Lei n.º 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 n.º 9.990, de 2000) Parágrafo único. Revogado. (Redação dada pela Lei n.º 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.

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 n.º 1.121.918/RS, que seguem 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.**

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.

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.

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.

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.

(...)

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 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/COFINS incidente nas vendas de combustíveis, 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/COFINS nas vendas de combustíveis, 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.

Os fatos geradores, objeto desse processo, ocorreram de 01/08/2006 a 31/01/2011.

Em complemento adoto as razões de decidir da DRJ eis que ausentes novos fatos e provas pela Recorrente em sede recursal (parágrafo 3º, do artigo 57, do RICARF):

#### **Mérito.**

O exame do mérito, no caso em tela, implica exame da efetividade e suficiência do alegado direito creditório para efeitos da pretendida restituição, não se limitando, portanto, à análise de consistência de declarações.

De início, cumpre esclarecer que, em virtude do princípio da legalidade, que norteia os atos da Administração Pública, a esta autoridade julgadora administrativa não é facultado descumprir dispositivos legais vigentes, sob pena de responsabilidade funcional (art. 7º, inciso V, da Portaria MF nº 341/2011, e art. 116, inciso III, da Lei nº 8.112/90).

Com efeito, pelo caráter vinculado de sua atuação, as instâncias administrativas não são o foro adequado para apreciar questões e alegações que importem, mesmo que indiretamente, no reconhecimento de inconstitucionalidade ou ilegalidade de atos normativos validamente editados. Dessa forma, neste voto não serão apreciadas questões dessa natureza.

A controvérsia existente no presente processo refere-se à possibilidade da contribuinte – que adquiriu combustíveis diretamente de distribuidores – obter ressarcimento do PIS/Pasep e da Cofins paga pela refinaria na primeira etapa de comercialização do combustível, com base no disposto na IN SRF nº 06, de 1999.

O ressarcimento do PIS e da Cofins previsto na IN SRF nº 6, de 1999, referia-se à aquisição de combustíveis derivados do petróleo por pessoa jurídica consumidora final, quando estes eram adquiridos de pessoas jurídicas que, na operação de venda, revestissem a qualidade de substitutos tributários. Como a substituição pressupunha uma operação de revenda desse combustível, a aquisição do combustível pela pessoa jurídica consumidora final, por implicar a supressão de uma etapa na cadeia de produção e circulação, dava direito ao ressarcimento do valor pago pelo substituto, relativo à operação de revenda que deixou de acontecer.

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 pelo(a) 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.

Até a edição da MP 1.991-15, de 2000, nas operações com combustíveis derivados de petróleo o regime aplicável às duas contribuições era o da substituição tributária. A partir da vigência da mencionada MP, instituiu-se o novo regime de tributação em fase única (tributação monofásica ou concentrada). A MP nº 1.991-18, de 2000, a Lei 9.990, de 2000 e a Lei nº 10.865, de 2004, sem alterar o regime jurídico de incidência monofásica, modificaram apenas as alíquotas aplicáveis às operações em análise.

A partir de 1º de julho de 2000 a substituição tributária nas operações com combustíveis foi extinta com a entrada em vigor dos artigos 2º e 43 da Medida Provisória - MP nº 1.991-15, de 10 de março de 2000.

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: (Grifo nosso)

(...)

II dois inteiros e oito décimos por cento e treze por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de óleo diesel;" (...)

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; (Redação dada pela Lei nº 9.990, de 2000)

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; (Grifo nosso)

(...)

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. (Grifo nosso)

Com a Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, a redação do art. 4º da Lei nº 9.718, de 1998, sofreu nova alteração, para transferir a tributação monofásica das Refinarias para os Produtores e Importadores de Derivados de Petróleo e passar a incluir a estipulação de alíquota diferenciada nas vendas de óleo diesel.

Art. 22. Os dispositivos legais a seguir passam a vigorar com a seguinte redação:

I - art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998:

"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:

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;

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;

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) dos derivados de petróleo e gás natural;

Como se infere pelas leituras nos dispositivos legais transcritos, o óleo diesel não foi abrangido pelo regime de substituição tributária, desde sua instituição, sendo excluído originalmente da tributação concentrada aplicável às Refinarias (regime monofásico) instituída pela MP nº 1.991-15, de 2000. Somente com a Lei nº 10.865, de 2004, foi inserido no sistema de tributação concentrada aplicável aos produtores e importadores de derivados de petróleo, sistema de tributação que não se confunde com o regime de substituição.

No caso da incidência monofásica, desaparece a lógica subjacente ao aludido ressarcimento. O que existe é uma incidência em etapa única da cadeia de produção e circulação dos combustíveis derivados de petróleo, com alíquotas diferenciadas, sem que isso signifique que a pessoa jurídica sujeita à incidência monofásica ou concentrada se qualifique como substituta tributária de quaisquer das demais pessoas da cadeia.

Logo, não há pagamento relativo a fato gerador presumido a ocorrer em etapa posterior da cadeia de produção e circulação. Assim, descabe a hipótese de ressarcimento, uma vez que as contribuições são integralmente devidas sobre as receitas relativas àquela etapa em que ocorre a incidência, independentemente de qualquer outra etapa da mesma cadeia.

Assim, embora a contribuinte entenda que tenha sido prejudicada com a alteração da legislação, por conta da carga tributária ter se mantido inalterada, fato é que desde 01/07/2000 não há direito ao ressarcimento à pessoa jurídica, na condição de consumidor final, de valores de PIS/Cofins, incidentes na venda a varejo das refinarias de petróleo, quando da aquisição de óleo diesel e gasolina automotiva, uma vez que aquelas não mais substituem a pessoa jurídica consumidora final do produto, relativo à operação de revenda (pelo substituído) que deixou de acontecer.

Como visto, não resta dúvida que a hipótese de ressarcimento do crédito, objeto do pedido de restituição/ressarcimento aqui discutido, tinha deixado de existir na legislação muito antes do período de apuração correspondente aos pagamentos indicados pela contribuinte na sua petição.

Assim, uma vez não comprovada nos autos a existência de direito creditório líquido e certo do contribuinte contra a Fazenda Pública passível de compensação, não há o que ser reconsiderado na decisão dada pela autoridade administrativa.

Quanto às teses doutrinárias suscitadas pela defesa, deve ser esclarecido que, embora de inestimável valor, elas não têm efeito vinculante para a Administração Pública, em razão de inexistir legislação que lhes atribua eficácia normativa. O mesmo ocorre com as decisões do CARF e com as decisões judiciais carreadas na peça de defesa, proferidas em processos nos quais a interessada não tenha participado.

As normas complementares que possuem efeito vinculante para a Administração Tributária estão elencadas no art. 100 do CTN, transcrito a seguir.

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

As matérias decididas na sistemática do art. 543-B e 543-C do CPC (art. 1036 do novo CPC), quando houver manifestação da PGFN, nos termos do art. 19, §§ 4º, 5º e 7º, da Lei n.º 10.522/2002, também possuem tal caráter vinculativo, hipótese que não se aplica ao caso em concreto.

Por todo o exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa