



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

Processo nº 10875.720486/2012-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-004.751 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de setembro de 2017
Matéria COFINS - COMPENSAÇÃO
Recorrente TRANSPORTADORA BELMOK LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 30/04/2008 a 31/12/2011

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.

CRÉDITOS DA COFINS NÃO CUMULATIVA. ATIVIDADE DE TRANSPORTE. CUSTO DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEL. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO NO PERCENTUAL EXCEDENTE A 7,6%. IMPOSSIBILIDADE.

1. É assegurado às empresas de transporte o direito de apropriação de créditos da Cofins sobre o custo de aquisição de combustíveis derivados do petróleo, incluindo o óleo diesel, porém, limitada ao percentual de 7,6%.

2. Por falta de amparo legal, não é permitido às empresas de transporte apropriar-se de crédito da Cofins calculado com base no percentual excedente ao percentual de 7,6%, ainda que o referido produto seja adquirido diretamente do distribuidor.

COMPENSAÇÃO DECLARADA. DIREITO CREDITÓRIO INEXISTENTE. PROCEDIMENTO COMPENSATÓRIO NÃO HOMOLOGADO PELA AUTORIDADE FISCAL COMPETENTE. POSSIBILIDADE.

1. No âmbito dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), a titularidade de crédito certo, líquido e passível de restituição ou ressarcimento, relativo a tributo administrado pelo referido Órgão, trata-se de requisito necessário para realização da compensação declarada pelo contribuinte, nos termos do art. 170 do CTN, combinado com o disposto no *caput* do art. 74 da Lei 9.430/1996, com a nova redação.

2. Se não havia o crédito utilizado na compensação dos débitos confessados na Declaração de Compensação (DComp), agiu com acerto a autoridade fiscal competente ao declarar a não homologação do respectivo procedimento compensatório.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento - Relator.

Participaram do julgamento os Conselheiros Paulo Guilherme Déroulède, José Fernandes do Nascimento, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Charles Pereira Nunes, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza, José Renato Pereira de Deus e Walker Araújo.

Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento (ou restituição), formalizado por meio de formulário impresso, de suposto direito creditório da Cofins não cumulativa dos meses de abril

de 2008 a dezembro de 2011, no valor total de R\$ 5.737.042,79, cumulado com a compensação de débitos, formalizada por meio DComp.

Segundo a interessada, o direito creditório informado era proveniente da apropriação dos créditos calculados sobre a aquisição de óleo diesel diretamente da distribuidora e utilizado na prestação de serviços de transportes, correspondente à diferença entre as alíquotas do regime monofásico (19,42%) e a do regime não cumulativo (7,6%), em razão do fato de adquirir o insumo diretamente da distribuidora, sem a ocorrência do último elo da corrente comercial. Asseverou ainda que, na vigência da Instrução Normativa SRF 6/1999, era-lhe assegurado o direito a restituição do valor correspondente à última operação de venda não ocorrida e que a limitação do percentual de desconto para os insumos à alíquota de 7,6% contrariava a não cumulatividade das contribuições estabelecida pela lei, já que a carga tributária incidente na cadeia de comercialização era superior ao percentual de desconto de créditos.

Por meio do Despacho Decisório colacionado aos autos, a autoridade fiscal competente da unidade da Receita Federal de origem indeferiu o pedido de restituição/ressarcimento em apreço e não homologou as compensações declaradas, com base no argumento de que, na condição de optante pelo regime de tributação com base lucro real, a interessada estava sujeita ao regime não cumulativo de apuração da Cofins, motivo pelo qual o suposto crédito pleiteado seria passível apenas de dedução da Cofins devida do próprio mês e dos meses subsequentes, em conformidade com disposto no artigo 3º, § 4º, da Lei 10.833/2003, sendo portanto vedado o pedido de ressarcimento, que só era aplicável aos créditos vinculados a receitas não tributadas e a receita de exportação, de acordo com o disposto no artigo 6º, §§ 1º e 2º da Lei 10.833/2003. Além disso, o óleo diesel utilizado como insumo na prestação de serviços de transporte gerava direito ao crédito de Cofins calculado mediante a aplicação da alíquota de 7,6%, de acordo com o disposto no *caput* do artigo 2º e artigo 3º, II, e § 1º, I, da Lei 10.833/2003.

Cientificada do referido Despacho Decisório, em sede de manifestação de inconformidade, a interessada alegou que:

a) o indeferimento do pedido de ressarcimento com base no argumento de que o ressarcimento e a compensação só era aplicável aos créditos vinculados a receitas não tributadas e a receita de exportação, não sobrevivia a justificativa apresentada sobre a impossibilidade de utilização do Dacon e do programa PER/DCOMP;

b) nada mais fez do que apurar o crédito solicitado e ao compensá-lo, procedeu como se estivesse agindo de conformidade com disposto no inciso II do § 1 do art. 6º da Lei 10.833/2003, ou seja, promovendo a compensação do crédito com débitos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, inexistindo compensações entre tributos de espécies diferentes;

c) não era a lei ordinária que de definia a não cumulatividade da Cofins e sim o art. 195, § 12, IV, da Constituição Federal; e

d) se a Cofins incidisse sobre o óleo diesel à alíquota de 19,42% e o fisco federal permitisse o crédito apenas 7,6%, a diferença de 11,82%, seria irremediavelmente, cumulativa. A distorção era fácil de ser percebida, pois tendo o óleo diesel uma tributação monofásica ou concentrada, o tratamento mais equânime seria a sua exclusão da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. No entanto, o legislador preferiu

conceder a recuperação do valor integral pago, pois inexistia não cumulatividade pela metade ou parcial.

Sobreveio a decisão de primeira instância (fls. 1545/1554), em que, por unanimidade de votos, a manifestação de inconformidade foi julgada improcedente, com base nos fundamentos resumidos nos enunciados das ementas que seguem transcritos:

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

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

***RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS DA NÃO
CUMULATIVIDADE.***

No âmbito da sistemática não cumulativa das contribuições para o PIS e a Cofins, a regra de aproveitamento dos créditos apurados em relação aos custos, despesas e encargos é a sua utilização para desconto da contribuição devida no mês. Diante da impossibilidade de desconto, é cabível pleitear o ressarcimento ou proceder à compensação dos referidos créditos apenas se eles forem vinculados a receitas de exportação ou a receitas de venda no mercado interno efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência.

***CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. CÁLCULO.
AQUISIÇÕES DE ÓLEO DIESEL DIRETAMENTE DA
DISTRIBUIDORA.***

Inexiste previsão legal que permita o ressarcimento de créditos da não cumulatividade, apurados sobre as aquisições de óleo diesel utilizado como insumo, em valor correspondente à diferença entre as alíquotas do regime monofásico que incide sobre o combustível (19,42%) e a do regime não cumulativo utilizada para o desconto dos créditos relativos aos insumos (7,6%).

***INCONSTITUCIONALIDADE. INSTÂNCIAS
ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.***

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade, restringindo-se a instância administrativa ao exame da validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do Fisco.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Em 8/2/2013, a autuada foi cientificada da referida decisão (fl. 1557). Inconformada, em 14/3/2013, apresentou o recurso voluntário de fls. 1560/1570, em que reafirmou as razões de defesa suscitadas na peça impugnatória.

Adicionalmente, a recorrente alegou nulidade da notificação do referido julgado, sob alegação de que houve afronta aos princípios da publicidade e da legalidade, uma vez que nela não constara a informação acerca da faculdade de manejo do recurso voluntário perante este Conselho.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator.

O recurso é tempestivo, trata de matéria da competência deste Colegiado e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

Em preliminar, a recorrente alegou nulidade da decisão recorrida, sob argumento de que não constara notificação da referida decisão a informação acerca da faculdade de lhe era assegurada de manejar recurso voluntário contra o citado julgado.

Sem razão à recorrente. A uma, porque a referida faculdade já constava expressa no corpo do próprio julgado recorrido, que lhe foi cientificado por meio da mencionada notificação. A duas, porque a apresentação, no tempo e na forma estabelecida na legislação pertinente, do recurso em apreço evidencia que a recorrente exerceu adequadamente tal faculdade, o que evidencia que a alegada omissão não acarretou qualquer prejuízo ao seu direito de defesa.

Com base nessas considerações, rejeita-se a alegada preliminar de nulidade.

No mérito, a controvérsia cinge-se às questões atinentes a falta de amparo legal para (i) o pedido de restituição/ressarcimento e (ii) o direito de apropriação da parcela do crédito da Cofins correspondente a diferença entre a alíquota da Cofins do regime de incidência monofásica de 19,42% e do regime não cumulativo de 7,6%.

Porém, antes de analisar tais questões cabe apresentar um breve histórico da evolução dos regimes de tributação das operações com os produtos derivados petróleo pelas Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins.

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 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.***

¹ "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".

² "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".

§ 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 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

³ "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;

[...]"

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 Coelho 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.

2) Da Análise das Questões Meritórias

No mérito, a controvérsia cinge-se a falta de amparo legal (i) do pedido de restituição/ressarcimento e (ii) da apropriação da parcela do crédito da Cofins correspondente a diferença entre a alíquota da Cofins do regime de incidência monofásica de 19,42% e do regime não cumulativo de 7,6%.

Em relação à falta de amparo legal do pedido restituição/ressarcimento formulado a recorrente limitou-se a alegar que a decisão de indeferimento do pedido tinha assento em exegese restritiva do art. 6º, § 1º, da Lei 10.833/03, e violadora da norma de regência da não cumulatividade da Cofins. O referido preceito legal tem o seguinte teor:

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

⁴ Brasil. STJ. REsp 1121918/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/12/2009, DJe 02/02/2010.

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

[...] (grifos não originais)

Da simples leitura do preceito legal em destaque, verifica-se que ele trata das formas de aproveitamento dos créditos da Cofins vinculados às operações de exportação ou a estas equiparadas, enquanto que os créditos pleiteados pela recorrente referem-se às aquisições de óleo diesel utilizados como insumo na prestação dos serviços de transportes no País. Portanto, estas últimas são operações completamente estranhas às disciplinadas no preceito legal em comento.

Ainda em relação a esse ponto do dissenso, não procede a alegação da recorrente de que a impossibilidade de informação dos créditos na escrituração do Dacon obrigara-a a formalizar o pedido em formulário impresso.

Ora, o sistema de escrituração digital do Dacon não permite a escrituração de tais créditos, porque não há previsão legal para apropriação dos tipos de créditos pleiteados pela recorrente. Assim, ao utilizar o formulário impresso para pleitear os supostos créditos, a recorrente age sem amparo legal, logo o seu pleito deve ser integralmente indeferido, como acertadamente o fez a autoridade julgadora da unidade Receita Federal de origem.

No que tange ao segundo ponto da lide, a recorrente alegou que se a Cofins e a Contribuição para o PIS/Pasep sobre o óleo diesel era cobrada de forma concentrada à alíquota de 19,42% e 4,21%, respectivamente. Em decorrência, também lhe era permitido o direito de apropriação do crédito da diferença entre as referidas alíquotas e as alíquotas normais de 7,6% e 1,65%, ou seja, as diferenças de 11,82% e 2,56%, respectivamente, sob pena de, irremediavelmente, a cobrança das referidas contribuições serem cumulativas. Para a recorrente, o tratamento mais equânime seria a exclusão das citadas diferenças da base de cálculo das referidas contribuições e não apenas a parcela correspondente às alíquotas normais

Sem procedência os argumentos aduzidos pela recorrente. Os regimes de tributação são definidos por lei. Assim, por terem natureza cogente não cabe ao destinatário ou aplicador da norma, incluindo o julgador da esfera administrativa, afastar-se do que determina as normas jurídicas vigentes. E em consonância com essa premissa, aos integrantes deste Conselho não cabe qualquer apreciação sobre aspectos de natureza não jurídica, ainda que considerado justo ou equânime, com vistas a criar direito não previsto em lei, assumindo uma função de legislador positivo, que se encontra fora da sua competência.

Com base nesse entendimento, cabe analisar se há previsão legal e em que medida para apropriação de créditos da Cofins sobre o custo de aquisição de combustíveis utilizados como insumos na prestação de serviços de transporte, atividade exercida pela recorrente. O assunto encontra-se disciplinado no art. 3º, II, e § 1º, I, combinado com o disposto no *caput* no art. 2º, ambos da Lei 10.833/2003, a seguir transcritos:

*Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, **a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento)***

[...]

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá **descontar créditos calculados em relação a:***

...

*II - **bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços** e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, **inclusive combustíveis e lubrificantes**, [...]; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

[...]

*§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, **o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:** (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)*

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

[...] (grifos não originais)

Com base nos referidos preceitos legais, verifica-se que a recorrente tem direito de apropriar-se de créditos da Cofins sobre o custo de aquisição do óleo diesel utilizado nos serviços de transporte por ela prestados, porém limitado ao percentual de 7,6%, conforme corretamente reconhecido pela autoridade fiscal julgadora da unidade da Receita Federal de origem.

Assim, se não existe amparo legal para a pretensão da recorrente de se apropriar da parcela dos créditos da Cofins calculada com base no percentual excedente à alíquota norma de 7,6%, indubitavelmente, não merece qualquer reparo a decisão recorrida, que manteve o indeferimento integral do valor do crédito pleiteado pela recorrente calculado

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.

3) Da Conclusão.

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

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento

Processo nº 10875.720486/2012-11
Acórdão n.º **3302-004.751**

S3-C3T2
Fl. 1.612
