Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10980.724773/2011-11

Processo nº	10980.724773/2011-11
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3302-008.215 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	18 de fevereiro de 2020
Recorrente	TRANSPORTE COLETIVO GLÓRIA LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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 PIS 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 PIS sobre os combustí1veis, 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 PIS 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.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Vinicius Guimarães, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Larissa Nunes Girard (Suplente Convocada), Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho.

Ausente o conselheiro Corintho Oliveira Machado.

Documento nato-digital

Relatório

Aproveita-se o Relatório do Acórdão de Manifestação de Inconformidade.

Trata-se de Pedido de Restituição (formulário de fl. 02), protocolizado em 05/09/2011, envolvendo supostos créditos de PIS/PASEP e da COFINS sobre a aquisição de combustível diretamente da distribuidora, referente ao período de Agosto/2006 a Janeiro/2011, no valor de R$ 10.946.586,15 (Dez milhões, novecentos e quarenta e seis mil, quinhentos e oitenta e seis reais e quinze centavos), conforme requerimento de fls. 3 a 9 e relação de notas fiscais de aquisição de óleo diesel de fls. 29 a 44. Na realidade, trata-se de Pedido de Ressarcimento, pois que não houve quaisquer pagamentos indevidos ou a maior pela interessada e como tal será tratado neste despacho

Através do requerimento (fls. 3 a 9), o interessado, acima qualificado, alega, em síntese, que:

Para desempenhar suas atividades de transporte rodoviário de passageiros, adquire, diretamente de distribuidoras, óleo diesel, com a única e exclusiva finalidade de abastecer sua frota, utilizando o combustível apenas para insumo em suas atividades;

Em linhas gerais, o regime monofásico de tributação do PIS/COFINS consiste em etapa única de incidência que ocorre no início da cadeia produtiva, em determinadas etapas de produção, como no caso da produção (fabricantes) e importação, desonerando-se as fases seguintes, no caso, os distribuidores e revendedores, através da alíquota zero;

No caso da interessada (transportadora rodoviária de passageiros) as aquisições são efetuadas diretamente do fabricante ou importador, esta operação intermediária não ocorre. Desta forma a interessada teria direito ao crédito do valor referente a substituição tributária do PIS e da COFINS na operação, no caso do óleo diesel, uma diferença de 14,38% (9,25%para 23,63%);

Essa diferença de alíquota entre o débito do vendedor (fabricante) e o crédito da interessada (adquirente) torna-se custo para o adquirente. Considerando que o produto ou serviço do adquirente é tributado pelas respectivas contribuições pela ocasião da saída ou prestação de serviço, existe uma bi-tributação destas contribuições, portanto, a empresa tem direito ao crédito desta diferença de PIS e COFINS (14,38%);

Elenca o conceito de Regime Monofásico definido pelo próprio .fisco, conforme consta do questionário Perguntas e Respostas - DIPJ/2010, o qual destaca a intenção do fisco em concentrar a tributação na primeira etapa, com aplicação de alíquotas maiores, objetivando a desoneração das etapas posteriores;

Assim tais alíquotas majoradas caberiam tão somente às pessoas jurídicas que adquiram os referidos produtos com finalidade de revendê-los;

Exemplifica também com o caso do setor automotivo que diferencia as alíquotas de acordo com a cadeia existente, no caso de autopeças, a aquisição pelo revendedor e a aquisição pela montadora (Industrialização).

Requer, ao final, que seja reconhecido o direito creditório postulado, para, posteriormente, ser procedida a restituição dos valores passíveis de serem restituídos pela comprovação de que o óleo diesel adquirido diretamente da distribuidora é utilizado como insumo para realização de sua atividade fim.

Por meio de Despacho Decisório DRF/CTA, de 16 de agosto de 2018 (fls. 47/53), a Unidade de origem indeferiu o pleito formulado sob o fundamento, resumidamente, de que "não mais existe possibilidade de ressarcimento da COFINS e do PIS/PASEP incidentes sobre combustíveis derivados de petróleo desde a data em que deixou de ser adotada a sistemática de substituição tributária e passou-se a adotar a incidência monofásica ou em etapa única. Assim, desde 1° de julho de 2000, deixaram de gerar o referido direito às aquisições de gasolina e óleo diesel efetuadas pela contribuinte, sendo irrelevante o fato de ser consumidora final".

Documento nato-digital

Cientificada eletronicamente por abertura de mensagem em 21/08/2018 a Interessada apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 59/66) em 03/09/2018 aduzindo, em síntese, que:

- O regime monofásico de tributação do PIS/Cofins consiste em etapa única de incidência que ocorre no início da cadeia produtiva, em determinadas etapas de produção, como no caso dos fabricantes e importadores, desonerando-se as fases seguintes, no caso, os distribuidores e revendedores. Igualmente, o regime de substituição tributária consiste em uma única incidência que também ocorre no início da cadeia produtiva.

- O regime monofásico é normalmente designado como "substituição tributária" ou "tributação concentrada". A doutrina usualmente trata os dois regimes como sinônimos, ao contrário do que faz crer o Fisco, quando afirma tratar-se de regimes diferenciados.

A própria Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB usa a nomenclatura "substituição tributária" quando se refere ao regime das autopeças da Lei 10.485, de 2002 ou quando trata de operações com cigarros. Cita ementas de soluções de consulta da RFB.

O PIS e a Cofins incidem em etapa única, ou seja, na primeira transferência do fabricante para o distribuidor/revendedor e, a partir desse momento, até a chegada do produto ao consumidor final, não há cobrança do tributo, razão pela qual a Lei atribui alíquota zero às demais etapas.

Todavia, no caso das aquisições de combustíveis efetuadas pela Manifestante - empresa transportadora - diretamente do fabricante ou importador a operação intermediária não ocorre. Desta forma, a Manifestante tem direito ao crédito do valor referente a substituição tributária do PIS e da Cofins na operação, no caso do óleo diesel, de uma diferença de 14,38% (9,25% para 23,63%).

Essa diferença de alíquota entre o débito do vendedor (fabricante) e o crédito da Manifestante (adquirente) torna-se custo para o adquirente. Considerando que o produto ou serviço do adquirente é tributado pelas respectivas contribuições pela ocasião da saída ou prestação do serviço, existe uma bitributação destas contribuições. Portanto, a empresa tem direito ao crédito desta diferença de PIS e Cofins (14,38%).

Como a sistemática monofásica é uma espécie de substituição tributária, presume-se que haverá uma operação subseqüente, mas, no caso das aquisições efetuadas pela Manifestante diretamente do fabricante ou importador, esta operação intermediária não ocorre, motivo pelo qual esta diferença de alíquota deve ser tratada como crédito pelo adquirente.

Fica evidente que os produtos tributados pelo sistema monofásico, quando adquiridos por pessoas jurídicas que utilizarão como insumo em sua produção de bens ou na prestação de serviços, não deveriam estar sofrendo a incidência das alíquotas majoradas, cabendo tal majoração tão somente às pessoas jurídicas que adquiram os referidos produtos com finalidade de revendê-los.

Distinção semelhante ocorre no setor automotivo. Contudo, no caso do setor automotivo a Lei n° 10.485, de 2002, estabelece diferenciação de alíquotas de acordo com a cadeia existente: 1) quando se trata de aquisição (de autopeças) efetuada pelo distribuidor, que é um elo normal da cadeia, pois irá revender as autopeças para o consumidor final; 2) quando a aquisição é efetuada pela montadora que irá utilizar os insumos para industrialização, neste caso atuando como um consumidor final.

A distinção efetuada é que, no caso da montadora, são permitidas aquisições e crédito de 9,25%, pois se entende que não ocorreu a cadeia de substituição tributária. Já no setor de combustíveis, tanto em caso de aquisições realizadas por posto de combustível, como as aquisições realizadas por transportadora, não é permitido o creditamento.

Ocorre que, na presente operação, a transportadora é tal e qual a montadora. Como ela (a transportadora) também irá atuar como um consumidor final do combustível, ela não

Documento nato-digital

> corresponde a um elo da cadeia, razão pela qual a transportadora é prejudicada no creditamento de PIS/Cofins.
>
> Outra situação curiosa ocorre ao observamos o disposto na Lei n° 10.865, de 2004, que disciplina o PIS/Cofins importação. Por esta legislação o contribuinte que importa autopeças tem direito a crédito do valor total pago a título de PIS/Cofins na importação e não apenas os 9,25% da não-cumulatividade.
>
> Não há como deixar de mencionar o § 7° do art. 150 da Constituição Federal de 1988 (substituição tributária), que assegura a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. Este parágrafo 7° está incluído no que se costuma proclamar Estatuto dos Contribuintes ou nas limitações constitucionais do poder de tributar. Não se trata, pois, de uma norma qualquer.
>
> Observa-se, igualmente, o disposto no Convênio 81, de 1993, o qual estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal. Embora aplicáveis diretamente ao âmbito do ICMS, é inegável que as normas de substituição tributária servem como norte para a instituição e aprimoramento do sistema monofásico do PIS/Cofins e o referido convênio outorga a possibilidade de ressarcimento em caso de não ocorrência do fato gerador posterior.
>
> Ainda no âmbito de ICMS observamos o disposto no Convênio 74, de 1994, o qual dispõe sobre regime de substituição tributária nas operações com tintas, vernizes e outras mercadorias da indústria química. Neste caso é interessante observar que no ICMS não há que se falar em substituição tributária, se a fase seguinte não existe.
>
> O Código Tributário Nacional - CTN, assegura, em seu art. 165, que o sujeito passivo tem direito à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, inclusive em caso de erro no cálculo do montante devido.
>
> Pleiteia, ao fim, seja reformado o despacho ora recorrido e deferido o pedido de restituição de PIS/Cofins efetivado.

Em 21 de janeiro de 2019, através do Acórdão n° **02-89-421**, a 6ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Belo Horizonte, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade.

A empresa foi intimada do Acórdão de Manifestação de Inconformidade, por via eletrônica, em 23 de janeiro de 2019, às e-folhas 85.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 28 de janeiro de 2019, e-folhas 88, de e-folhas 89 à 98.

Foi alegado:

Em resumo, a DRJ entendeu que o regime monofásico não implica na restituição consagrada para a substituição tributária.

No entanto, o próprio Superior Tribunal de Justiça - STJ, tem entendido de forma diversa, conforme consta de julgado expresso pela 1a Turma.

Do Voto, destacamos a seguinte afirmação: (...) quanto à matéria de fundo, a 1a Turma desta Corte, por maioria, assentou que o benefício fiscal consistente em permitir a manutenção de créditos de PIS e COFINS, ainda que as vendas e revendas realizadas pela empresa não tenham sido oneradas pela incidência dessas contribuições no sistema monofásico, é extensível às pessoas jurídicas não vinculadas ao REPORTO, regime tributário diferenciado para incentivar a modernização e ampliação da estrutura portuária nacional, por expressa determinação legal (art. 17 da Lei n. 11.033/04).

Documento nato-digital

E continua: Por conseguinte, é irrelevante o fato de os demais elos da cadeia produtiva estarem desobrigados do recolhimento, à exceção do produtor ou importador responsáveis pelo recolhimento do tributo a uma alíquota maior, não constituindo óbice para que os contribuintes mantenham os créditos de todas as aquisições por eles efetuadas.

Esse entendimento do STJ vem a corroborar a tese aqui esposada. A Recorrente reafirma que o regime monofásico é normalmente designado como substituição tributária, ou ainda como tributação concentrada ao contrário do que faz crer o fisco, quando afirma tratar-se de regimes diferenciados.

A própria Receita Federal do Brasil usa a nomenclatura SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA quando se refere ao regime das autopeças da Lei 10.485/2002, que é no mesmo sentido do regime em questão.

Da mesma forma, quando trata de operações com cigarros, refere-se às receitas decorrentes das operações sujeitas à substituição tributária.

Adiante, mesmo que não se chegue a um consenso quanto ao regime monofásico ser exatamente o regime de substituição tributária, há que se observar que o essencial para o pleito da Manifestante é que, ao regime monofásico, concentrado, por substituição tributária, aplica-se efetivamente o disposto no artigo 150, § 7°, da Constituição federal.

Afinal, no regime na forma de tributação em questão foi inegavelmente atribuída a sujeito passivo (fabricante) a condição de responsável pelo pagamento de PIS/COFINS (da Recorrente), cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente.

Portanto, de acordo com o regime instituído, o PIS e a COFINS incidem em etapa única, ou seja, na primeira transferência, do fabricante para o distribuidor/revendedor e, a partir desse momento, até a chegada do produto ao consumidor final, não há cobrança do tributo, razão pela qual a Lei atribui alíquota zero às demais etapas. Neste cenário, foi instituído o regime de substituição tributária (monofásico) para o PIS/COFINS nas aquisições envolvendo combustíveis.

Neste sentido, temos também o artigo 17 da Lei 11.033/2004, integrante do entendimento do E. STJ, anteriormente comentado.

Também no caso das aquisições de combustíveis efetuadas pela Recorrente - empresa transportadora - diretamente do fabricante ou importador, esta operação intermediária não ocorre. Desta forma, a Recorrente tem direito ao crédito do valor referente a substituição tributária do PIS e da COFINS na operação, no caso do óleo diesel, uma diferença de 14,38% (9,25% para 23,63%).

Essa diferença de alíquota entre o débito do vendedor (fabricante) e o crédito da Recorrente (adquirente) torna-se custo para o adquirente. Considerando que o produto ou serviço do adquirente é tributado pelas respectivas contribuições pela ocasião da saída ou prestação do serviço, existe uma bitributação destas contribuições, portanto, a empresa tem direito ao crédito desta diferença de PIS e COFINS (14,38%).

Como a sistemática monofásica é uma espécie de substituição tributária, presume-se que haverá uma operação subseqüente, mas, no caso das aquisições efetuadas pela Recorrente diretamente do fabricante ou importador, esta operação intermediária não ocorre, portanto, este valor da diferença de alíquota deve ser tratada como crédito pelo adquirente.

Documento nato-digital

Fica evidente que os produtos tributados pelo sistema monofásico, quando adquiridos por pessoas jurídicas que utilizarão como insumo em sua produção de bens ou na prestação de serviços, não deveriam estar sofrendo a incidência das alíquotas majoradas, cabendo a tal majoração tão somente às pessoas jurídicas que adquiram os referidos produtos com finalidade de revendê-los.

Distinção semelhante ocorre no setor automotivo, o qual elencamos a título exemplificativo. Com efeito, neste setor é notória a aplicação da substituição tributária, representada no âmbito do PIS/COFINS pelo sistema monofásico.

Contudo, no caso do setor automotivo, a Lei 10.485/02 estabelece diferenciação de alíquotas de acordo com a cadeia existente: 1) quando se trata de aquisição (de autopeças) efetuada pelo distribuidor, que é um elo normal da cadeia, pois irá revender as autopeças para o consumidor final; 2) quando a aquisição é efetuada pela montadora que irá utilizar os insumos para industrialização, neste caso, atuando como um consumidor final.

A distinção efetuada é que, no caso da montadora, são permitidas aquisições e crédito de 9,25%, pois se entende que não ocorreu a cadeia de substituição tributária.

Já no setor de combustíveis, tanto em caso de aquisições realizadas por posto de combustível, como as aquisições realizadas por transportadora, não é permitido o creditamento. Ocorre que, na presente operação, a transportadora é tal e qual a montadora. Como ela (a transportadora) também irá atuar como um consumidor final do combustível, ela não corresponde a um elo da cadeia. Como foi comentado anteriormente, ocorre a supressão de elos da cadeia, razão pela qual a transportadora é prejudicada no creditamento de PIS/COFINS.

Outra situação curiosa ocorre ao observamos o disposto na Lei 10.865/2004, que disciplina o PIS/COFINS importação. Por esta legislação, o contribuinte que importa autopeças tem direito a crédito do valor total pago a título de PIS/COFINS na importação e não apenas os 9,25% da não-cumulatividade.

Nestas situações, a indústria nacional está sendo prejudicada, preterida pela importação. Afinal, o importador de autopeças pode descontar o crédito integral, em detrimento do contribuinte que adquire combustíveis de distribuidora localizada no País.

Neste ponto, não há como deixar de mencionar que, no § 7°, do art. 150, da Constituição Federal, com a Emenda Constitucional n° 03, de 1993, na substituição tributária é assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. Este parágrafo 7° está incluído no que se costuma proclamar Estatuto dos Contribuintes, ou nas limitações constitucionais do poder de tributar. Não se trata, pois, de uma norma qualquer. Ela se inscreve no rol de direitos e garantias dos contribuintes.

Observa-se, igualmente, o disposto no Convênio 81/1993, o qual estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal. Embora aplicáveis diretamente ao âmbito do ICMS, é inegável que as normas de substituição tributária servem como norte para a instituição e aprimoramento do sistema monofásico de PIS/COFINS, e o referido convênio outorga a possibilidade de ressarcimento em caso de não ocorrência do fato gerador posterior, conforme dispõe o artigo 10 da a Lei 87/96.

Ainda no âmbito de ICMS, a título exemplificativo, observamos o disposto no Convênio 74/94, o qual dispõe sobre regime de substituição tributária nas operações com tintas, vernizes e outras mercadorias da indústria química. Neste caso, é interessante observar que no

Documento nato-digital

ICMS, não há que se falar em substituição tributária, se a fase seguinte não existe. Quando a fase seguinte é industrialização, por exemplo, não há ST. Confira-se o disposto no parágrafo 1°, cláusula primeira do referido Convênio.

Adiante, o Código Tributário Nacional, Lei 5.172/66, assegura, em seu art. 165, abaixo transcrito, que o sujeito passivo tem direito à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, inclusive em caso de erro no cálculo do montante devido.

Ao final, reafirma-se que, em se tratando de empresa de transporte coletivo, o correto balizamento da carga tributária é uma questão de justiça fiscal, e uma forma de desonerar este setor que possui o caráter de essencialidade e, portanto, hipossuficiência tributária.

- DO PEDIDO:

Por todo o exposto, requer a Recorrente seja recebido o presente recurso, determinando seu processamento e encaminhamento ao CARF, para que este, ao final, dê provimento a fim de se determinar a reforma total do Acórdão, homologando o crédito pleiteado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud

Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

A empresa foi intimada do Acórdão de Manifestação de Inconformidade, por via eletrônica, em 23 de janeiro de 2019, às e-folhas 85.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 28 de janeiro de 2019, e-folhas 88.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Da Controvérsia.

A controvérsia se cinge quanto à possibilidade da substituição tributária no regime monofásico de aquisições de combustíveis efetuadas diretamente das distribuidoras.

Passa-se à análise.

A Recorrente pleiteia a restituição de crédito de PIS/COFINS originário de aquisições de combustíveis efetuadas diretamente das distribuidoras.

A Recorrente alega que ao adquirir combustíveis diretamente das distribuidoras é tributada em demasia, uma vez que a forma de tributação monofásica para este produto inclui no cálculo toda a cadeia.

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.

Documento nato-digital

Essa matéria já foi apreciada por esse Colegiado, em outra composição, com decisão unanime, no Acórdão n° 3302-004751, de relatoria do ex-conselheiro José Fernandes do Nascimento, e referendada no Acórdão n° 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) 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:
>
> - **até 31/01/1999, concentrada nas distribuidoras, na condição de contribuintes substitutas dos varejistas**: em relação à Cofins, esta sistemática foi adotada desde a instirnição desta contribuição pela Lei Complementar n° 70, de 1991 (art. 4°); no que tange à Contribuição para o PIS/Pasep, ela foi introduzida a partir da vigência da MP n° 1.212, de 1995 (art. 6°1), convertida na Lei n° 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° 9.718, de 1998 (art. 4°2), 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, § 7°, 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

Documento nato-digital

requisitos estabelecidos no art. 6° da Instrução Normativa SRF 6/1999, a seguir transcrito:

*Art. 6° 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**.*

*§ 1° 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**.*

§ 2° 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. 2°, 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 n° 24, de 25 de fevereiro de 1999).

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

*§ 4° O ressarcimento de que trata este artigo dar-se-á mediante compensação ou **restituição**, observadas as normas estabelecidas na Instrução Normativa SRF n° 021,*

de 10 de março de 1997, vedada a aplicação do disposto nos arts. 7° a 14 desta Instrução Normativa. (grifos não originais)

A partir de 1/7/2000, essa sistemática foi extinta com entrada em vigor dos arts. 2° e 43 da Medida Provisória n° 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. 2° e 43 da Medida Provisória n° 1.991-15, de 2000, que nesta específica edição, ao dar nova redação ao art. 4° 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, § 4°, 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.

Documento nato-digital

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° 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. 4° 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° 2.158-35/2001 (art. 92, II), que, em face do disposto no art. 2° 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. 4° 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:(Redaçào dada pela Lei n° 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° 10.865, de 2004) (Vide Lei n° 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° 10.865, de 2004) (Vide Lei n° 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° 11.051, de 2004) (Vide Lei n° 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° 9.990, de 2000)*

Parágrafo único. Revogado. (Redaçào dada pela Lei n° 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 n° 1.121.918/ RS, que segues transcritos: *TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. COFINS. LEI 9.718/98. COMERCIANTE*

Documento nato-digital

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. 3°), 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, § 4°, 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, § 6°, 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. 4° da Lei n° 9.718/98, dada pelo art. 3° da Lei n° 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;

Documento nato-digital

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. 6° da IN SRF n° 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.

Por fim, sopesa-se que ao caso analisado não é plausível a aplicação da legislação referente ao setor automotivo - Lei 10.485/02.

Da mesma forma, não há qualquer relação quanto ao âmbito de ICMS, em face ao regime de substituição tributária nas operações com tintas, vernizes e outras mercadorias da indústria química.

Sendo assim, conheço do Recurso Voluntário e nego provimento ao recurso do contribuinte.

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator.

Documento nato-digital