



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



**Processo nº** 13888.000740/2004-91  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-012.492 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de outubro de 2023  
**Recorrente** COSAN S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/03/1999 a 30/06/2000

**RESSARCIMENTO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.**

Somente ao consumidor final é assegurado o ressarcimentos dos valores da contribuição, correspondentes à incidência na venda no varejo, na hipótese de aquisição de gasolina automotiva ou óleo diesel, atendidas as condições exigidas pelas normas regulamentares do benefício.

**PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDA O PLEITO.**

Cabe ao interessado a prova dos fatos constitutivos de seu direito em pedido de repetição de indébito/ressarcimento, cumulado ou não com declaração de compensação.

**PEDIDO RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO PELA TAXA SELIC. DIREITO AO RESSARCIMENTO RECONHECIDO PELA AUTORIDADE COMPETENTE. AUSÊNCIA DE OPOSIÇÃO ESTATAL. DESCABIMENTO.**

Conforme decidido pelo STJ no julgamento do REsp no 1.035.847/RS, em acórdão submetido ao regime do art. 543-C do antigo CPC (Recursos Repetitivos), a atualização monetária não incide sobre créditos de PIS, a não ser que haja oposição estatal ilegítima, em ato administrativo ou normativo que impeça a sua utilização, o que os descaracteriza como escriturais, exurgindo aí a necessidade de atualizá-los.

Tendo o direito creditório parcialmente sido reconhecido pela Unidade de Origem, não há que se cogitar em reversão de decisão pelas instâncias administrativas de julgamento, não cabendo, assim, por falta de previsão legal, a aplicação da Taxa SELIC.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renan Gomes Rego - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado(a)), Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta (suplente convocado(a)), Wilson Antonio de Souza Correa (suplente convocado(a)), Marcos Roberto da Silva (Presidente).

## Relatório

Trata-se de **Recurso Voluntário** interposto contra o **Acórdão de Manifestação de Inconformidade n.º 14-36.446**, proferido pela 5ª Turma da DRJ/POR na sessão de 27 de janeiro de 2012, que julgou improcedente a impugnação, não reconhecendo o direito creditório.

Por bem resumir o assunto em lide, transcrevo integralmente o relatório do Acórdão combatido:

*Trata presente de Pedido de Restituição do PIS e da Cofins, dos períodos de apuração 03/1999 a 06/2000, incidentes na aquisição de gasolina automotiva e óleo diesel, nos termos do disposto na Instrução Normativa SRF (IN) 006, de 29 de janeiro de 1999, no valor total de R\$ 177.336,25, sendo R\$ 143.089,27 referente à Cofins e R\$ 34.246,98 referente ao PIS. Nos valores citados está incluída a atualização com a taxa SELIC.*

*A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Piracicaba, em longo e didático Despacho Decisório, fls. 254, reconheceu o parcialmente o direito do interessado ao ressarcimento pretendido, uma vez que várias Notas Fiscais de Venda, emitidas pelas distribuidoras, não tinham o destaque da base de cálculo das contribuições, condição necessária para o ressarcimento prevista no art. 10 da IN acima referida.*

*Quanto à atualização dos valores originais, fundamenta que, por se tratar de ressarcimento, o valor do crédito não pode ser atualizado pela taxa Selic, prevista no art. 39, §4º, da Lei n.º 9.250, de 1995, por falta de previsão legal. Daí o deferimento parcial do Pedido, no valor de R\$ 14.137,31, referente aos valores das contribuições efetivamente retidos, cujas bases de cálculo foram destacadas nas Notas Fiscais das distribuidoras, e sem atualização pela taxa Selic, como pretendido o interessado.*

*Em sua manifestação de inconformidade (MI), fls. 268, o interessado alega que o pedido de restituição tem por fundamento o art. 150 da Constituição Federal - CF, que assegura a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido, na situação de substituição tributária, sendo que a única condição imposta - foi de que a Lei deveria definir o sujeito passivo por substituição, o que fez a Lei n.º 9.718, de 1998, em seu art. 40.*

*Quanto ao indeferimento referente aos valores correspondentes as notas fiscais que não destacaram o valor da base de cálculo das contribuições, condição prevista no art. 10 da Instrução Normativa SRF n.º 006, de 1999, alega que tal IN não pode impedir o aproveitamento do crédito previsto na CF, não existindo qualquer lei que vede o aproveitamento do mesmo pela falta de tal destaque.*

*Alega que, mesmo sem o destaque em NF, o valor do crédito pode ser calculado através das disposições dos arts. 2º a.5º da própria IN citada, que trazem regras para tal cálculo, que pode ser efetuado e ressarcido.*

*Quanto à atualização pela Selic, cita acórdão do Superior Tribunal de Justiça que justifica a sua alegação que é cabível a incidência da taxa Selic em pedidos de ressarcimento.*

*É o relatório.*

Sobreveio decisão de primeira instância, com a ementa assim exarada:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Período de apuração: 01/03/1999 a 30/06/2000*

*RESSARCIMENTO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTARIA.*

*Somente ao consumidor final é assegurado o ressarcimento dos valores da contribuição, correspondentes à incidência na venda no varejo, na hipótese de aquisição de gasolina automotiva ou óleo diesel, atendidas as condições exigidas pelas normas regulamentares do benefício.*

*RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. TAXA SELIC. ATUALIZAÇÃO.*

*Incabível a atualização pela taxa Selic, por se tratar de hipótese distinta da repetição de indébito e pela inexistência de previsão legal para tanto.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido.*

Em Recurso Voluntário, a Recorrente defende os mesmos argumentos da impugnação, quais sejam:

- i. Durante o período de março de 1999 a junho de 2000, estavam sujeitos ao regime de substituição tributária, de modo que as refinarias e importadores ficavam responsáveis, na condição de substitutos tributários, pelo recolhimento e cobrança das contribuições devidas pela distribuidora e pelo comerciante varejista (artigo 4º da Lei nº 9.718/98);
- ii. Dessa forma, possível afirmar que a incidência das contribuições sobre fato jurídico não realizado (venda ao estabelecimento varejista) é totalmente indevida;
- iii. Que o Pedido de Restituição, antes de qualquer outra norma, tem por fundamento a Constituição Federal, que prescreve, no artigo 150, § 7º;
- iv. Na decisão que deferiu parcialmente o Pedido de Restituição da Recorrente, foi reconhecido pela autoridade fiscalizadora que a Recorrente seria o consumidor final na operação, bem como adquirente de diesel diretamente da distribuidora, razão pela qual poderia ressarcida,

no entanto, desde que observado os termos do artigo 6º da Instrução Normativa SRF n.º 06, de 29/01/1999.

v. A Instrução Normativa SRF n.º 06/99, em seu artigo 6º, § 1º, ao regulamentar a forma de aproveitamento do crédito, esclareceu que a distribuidora deveria informar, destacadamente, na nota fiscal de sua emissão, a base de cálculo do valor a ser ressarcido;

vi. Todavia, que há afronta ao § 7º, do artigo 150, da CF/88, bem como a Lei n.º 9.718/99, eis que em nenhum momento restringem o direito do contribuinte de restituir valores relativos a fato geradores que não ocorreram;

vii. Por fim, contesta o entendimento de que não existe direito de atualização pela SELIC por se tratar de pedido de ressarcimento, não havendo motivos para aplicação do artigo 39, §40 da Lei n.º 9.250/95.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Renan Gomes Rego, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, de modo que admito seu conhecimento.

Discute-se, no presente recurso voluntário, se há direito à ressarcimento da COFINS e do PIS, quando a Recorrente adquiriu combustíveis, na qualidade de consumidor final, diretamente das empresas distribuidoras.

A Lei n.º 9.718, de 1998, apenas atribuiu às refinarias de petróleo a condição de contribuintes substitutos, cujo dever legal é de cobrar e recolher a contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e a Cofins devidas pelos distribuidores e comerciantes varejistas de combustíveis derivados de petróleo, e não fez nenhuma referência a restituição ou a ressarcimento. *In verbis*:

*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.*

Com o intuito de disciplinar o regime de substituição tributária das contribuições em tela, foi editada a Instrução Normativa SRF n.º 6, de 29 de janeiro de 1999, que regulamentava a Lei 9.718/98 e a MP 1.807-1, de 28/01/1999, e trazia, em seu art. 6º, a seguinte hipótese de ressarcimento:

*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.*

*§ 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 n.º 021, de 10 de março de 1997, vedada a aplicação do disposto nos arts. 7º a 14 desta Instrução Normativa.*

Conforme visto, o mecanismo previsto no art. 6º da IN 06/99 atribui a empresa consumidora final, adquirente de gasolina automotiva e óleo diesel diretamente da distribuidora, a possibilidade de se recuperar daquilo que foi pago pela refinaria a título de antecipação pela operação de varejo.

E assim é, pois as refinarias recolhiam desde logo as contribuições devidas tanto pelos distribuidores quanto pelos comerciantes varejistas. Vindo o consumidor final a adquirir os combustíveis diretamente do distribuidor, a etapa relativa à venda no varejo não ocorreu, inexistindo, assim, o fato gerador dessa última. Assim, poderia o consumidor final reaver os valores correspondentes, calculados sobre o valor destacado na nota fiscal emitida pelo distribuidor que lhe houvesse promovido a venda. A IN SRF 6/99 assegurava ao consumidor final o direito ao ressarcimento correspondente à etapa suprimida.

Note-se, pois, que o ressarcimento não previsto na lei foi instituído pela Administração Tributária e a técnica foi estabelecida mediante informação da base de cálculo do valor a ser ressarcido destacadamente na nota fiscal emitida pela distribuidora na venda direta ao consumidor final.

Por outro lado, quanto à sistemática da substituição tributária, a mesma encontra permissão no artigo 150, §7º, da Constituição Federal (*A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido*) e no artigo 128 do Código Tributário Nacional, que segue a mesma diretriz. Segundo entendimento pacificado do Supremo Tribunal Federal, a substituição tributária não colide com nosso Sistema Constitucional Tributário.

Na forma dos mencionados dispositivos segundo a interpretação que lhes é dada pela jurisprudência, há direito à restituição/ressarcimento dos valores pagos quando, apesar de presumido pela lei tributária, determinado fato gerador não se realiza.

Havendo prova em contrário a respeito desta presunção legal, surge o direito ao ressarcimento da quantia paga, independentemente de nova autorização legal, porquanto tal prerrogativa decorre de norma inserta na Constituição Federal. Trata-se de garantia constitucional posta ao contribuinte que obedece aos princípios da legalidade, da legalidade tributária, da proporcionalidade e da capacidade contributiva, princípios estes que impedem ao mesmo tempo o efeito confiscatório da tributação e o enriquecimento ilícito do Estado.

Tudo de acordo com a premissa de que o direito à restituição não decorre da instrução normativa, mas da lei de regência (Lei n.º 9.718/198 e alterações) e do artigo 150, § 7º, da Constituição Federal (e 128 do CTN), diante do princípio da reserva legal tributária (CF, art. 150).

Superada esta questão, agora cabe analisar se restou efetivamente comprovado que o fato gerador presumido - *operação da venda da distribuidora para o consumidor final* - não se verificou, porque dele poderá surgir o direito ao ressarcimento pleiteado pela Recorrente.

Não obstante, o direito ao ressarcimento depende da presença concomitante de dois requisitos: (a) que o pedido seja apresentado pelo consumidor final; (b) e que a nota fiscal tenha lançamento da base de cálculo do ressarcimento.

No presente caso se trata de consumidor final (é o que a autoridade fiscal afirma), porém não consta nas notas fiscais a base de cálculo da retenção relativa à operação.

No entanto, entendo que a Recorrente não se desincumbiu de trazer aos autos elementos suficientes para comprovar a origem do seu crédito. Não apresentou a prova do seu direito creditório, em especial, as notas fiscais de aquisição dos combustíveis da distribuidora **com o destaque da base de cálculo do valor a ser ressarcido**, previsto no § 1º do art. 6º, da IN SRF n.º 6/1999, e **a escrituração fiscal e contábil do período de apuração em que se pleiteou o crédito**.

A Recorrente poderia ter solicitado neste meio tempo às distribuidoras apresentação de documentos complementares e/ou declarações que comprovassem seu direito, bem como os valores retidos por ela nas operações promovidas.

Em sede de restituição/ressarcimento/compensação compete ao contribuinte o ônus da prova do fato constitutivo do seu direito, consoante a regra basilar extraída do Código de Processo Civil (Lei n.º 13.105/2015), artigo 373, inciso I:

*Art. 373. O ônus da prova incumbe:*

*I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;*

*(...)*

Quanto à questão de saber se deve incidir a taxa SELIC sobre os créditos decorrentes do pedido de ressarcimento objeto deste processo, em que pese a previsão legal

existente ser no sentido oposto ao pleito da Recorrente, isto é, o art. 13 da Lei nº 10.833, de 2003, estabelecer que *o aproveitamento de crédito (...) não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores*; ao final, a Recorrente pleiteia correção monetária de seus créditos pela SELIC, tese que encontra guarida em Repetitivo do Tribunal da Cidadania (Recurso Especial nº 1.035.847/RS), *quando o creditamento, regularmente solicitado pelo contribuinte, tenha sido indevidamente obstaculizado em face de resistência normativa ou por meio de ato expresso emitido pela administração impedindo sua utilização*.

No caso em tela, o que se observa é que não houve qualquer oposição ilegítima. Não há ato estatal administrativo ou normativo impedindo a utilização do direito de crédito parcialmente reconhecido no pedido formulado pela Recorrente.

Desta maneira, não havendo oposição ilegítima ao crédito, visto que foi *parcialmente* reconhecido, não há de se falar em aplicação dos julgados citados pela Recorrente nem em atualização monetária pela incidência da taxa Selic sobre os créditos solicitados no pedido de ressarcimento.

Diante do tudo exposto, voto em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Renan Gomes Rego