



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

Processo nº 10380.000940/2004-67
Recurso nº 139.033 Voluntário
Acórdão nº 2801-00.107 – 1ª Turma Especial
Sessão de 01 de junho de 2009
Matéria RESTITUIÇÃO/COMP COFINS
Recorrente BORBOREMA EMPREENDIMENTOS AGRÍCOLAS S/A BOREASA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 1999, 2000

RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO DE PIS E DE COFINS.
SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

O ressarcimento das contribuições PIS e COFINS devidas na condição de substituto tributário de que trata o art. 6º da IN SRF 06/1999 somente é assegurado à pessoa jurídica, consumidora final, devendo a distribuidora informar na nota fiscal de sua emissão, destacadamente, a base de cálculo do valor a ser ressarcido, calculado sobre o preço de venda na refinaria.

RESSARCIMENTO. JUROS EQUIVALENTES A TAXA SELIC.

É incabível a incidência de correção monetária e ou juros compensatórios sobre valores recebidos a título de ressarcimento de créditos relativos ao PIS/Pasep e à Cofins.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da PRIMEIRA TURMA ESPECIAL da PRIMEIRA CÂMARA da SEGUNDA SEÇÃO do CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

Josefa Maria Coelho Marques
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES
Presidente

Carlos Henrique Martins de Lima
CARLOS HENRIQUE MARTINS DE LIMA
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Belchior Melo de Sousa e Daniel Maurício Fedato.

Relatório

Trata-se o presente processo de pedidos de ressarcimento de créditos do Pis/Pasep, no valor de R\$ 31.608,76 (principal + SELIC), referente a PIS e COFINS "DECORRENTES DO RECOLHIMENTO DESSAS CONTRIBUIÇÕES A TÍTULO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ÓLEO DIESEL COMPRADO PELA EMPRESA COMO INSUMO DIRETAMENTE DAS DISTRIBUIDORAS, NOS TERMOS DA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 006/1999."

Por meio do Despacho Decisório DRF/FOR de fls. 31/34, proferido pelo Serviço de Orientação e Análise Tributária da Delegacia da Receita Federal em Fortaleza (CE) - SEORT/DRF/FOR, foi deferida parcialmente a solicitação do recorrente.

Após a publicação da Lei nº 9.718/98, a Secretaria da Receita Federal estabeleceu normas relativas à substituição tributária da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, por meio da Instrução Normativa SRF nº 6, de 29 de janeiro de 1999, alterada pela IN SRF nº 24, de 25 de fevereiro de 1999. O art. 6º, assegurou o ressarcimento dos valores das contribuições relativas ao óleo diesel adquirido diretamente à distribuidora por pessoa jurídica, na condição de consumidor final.

As notas fiscais apresentadas pelo contribuinte, fls. 17/30, foram emitidas entre 30 de março de 1999 e 28 de junho de 2000, ou seja, todas dentro do período passível de ressarcimento. São apurados o valor do ressarcimento a partir das bases de cálculo informadas nas notas, conforme previsto no dispositivo legal.

Por fim, cabe registrar que o § 5º do art. 51 da Instrução Normativa SRF nº 460, de 18 de outubro de 2004, estabelece que não incidirão juros compensatórios no ressarcimento de créditos do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, bem como na compensação de referidos créditos.

O contribuinte foi cientificado do Despacho Decisório supra em 25/07/2005 (AR às fls. 35) e, em 22/08/2005, manifestou sua inconformidade às fls. 36/43, alegando em síntese que:

Dessa forma, a exclusão pura e simples de três notas fiscais de combustíveis do rol de notas apresentadas pelo contribuinte mostra-se totalmente descabida.

Mesmo que não houvesse destaque na nota fiscal para o ressarcimento das contribuições para o PIS e a COFINS, o equívoco teria sido cometido pela Distribuidora e não seria justo à Recorrente deixar de proceder ao aproveitamento de seus créditos pelo simples fato de a empresa Distribuidora dos combustíveis utilizados pela Recorrente não ter procedido ao devido destaque nas notas fiscais para o ressarcimento.

As notas fiscais em comento encontram-se dentro do prazo em que era vigente a Instrução Normativa nº 006/1999 que dava direito ao ressarcimento em comento. Assim, mesmo na ausência de destaque, o que não ocorreu, *in casu*, não haveria razão para negar o direito ao ressarcimento à Recorrente.



Ao final da informação fiscal que reconheceu o direito creditório da Recorrente, verifica-se que foi negada a atualização monetária pela Taxa SELIC, taxa utilizada pelo Fisco para cobrança dos tributos arrecadados pela Secretaria da Receita Federal.

Portanto, uma vez que o Fisco cobra seus créditos com correção monetária, deve também devolvê-los corrigidos, admitindo-se um tratamento igualitário para o Fisco e para os contribuintes. Isto é o que de fato ocorre quando o crédito advém de tributos pagos indevidamente.

Dessa forma, resta claro o total cabimento da correção monetária dos créditos da Recorrente, seja por ser a taxa utilizada pelo Fisco para atualização de seus créditos, seja por ter aproveitado seus créditos antes da edição da IN nº 460/2004, que teria revogado a correção monetária dos créditos do PIS e da COFINS.”

É o Relatório.

Voto

Conselheiro CARLOS HENRIQUE MARTINS DE LIMA, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos para sua admissibilidade, e dele conheço.I

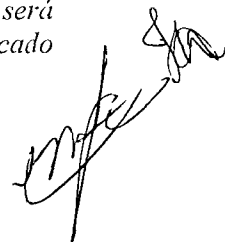
Os artigos 4º a 6º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, assegurava que a incidência da Contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins sobre as receitas decorrentes da venda de combustíveis derivados de petróleo, inclusive gás, bem como da distribuição de álcool para fins carburantes, adotando o regime de substituição tributária para esses produtos. Na redação vigente em 1999 estabeleciam:

“Art. 4º. As refinarias de petróleo, relativamente às vendas que fizerem, ficam obrigadas a cobrar e 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.

Art. 5º. As distribuidoras de álcool para fins carburantes ficam obrigadas a cobrar e recolher, na condição de contribuintes substitutos, as contribuições referidas no art. 2º, devidas pelos comerciantes varejistas do referido produto, relativamente às vendas que lhes fizerem.

Parágrafo único. Na hipótese deste artigo, a contribuição será calculada sobre o preço de venda do distribuidor, multiplicado por um inteiro e quatro décimos.



Art. 6º. As distribuidoras de combustíveis ficam obrigadas ao pagamento das contribuições a que se refere o art. 2º sobre o valor do álcool que adicionarem à gasolina, como contribuintes e como contribuintes substitutos, relativamente às vendas, para os comerciantes varejistas, do produto misturado.

***Parágrafo único.** Na hipótese deste artigo, os valores das contribuições deverão ser calculados, relativamente à parcela devida na condição de:*

***I** - contribuinte: tomando por base o valor resultante da aplicação do percentual de mistura, fixado em lei, sobre o valor da venda;*

***II** - contribuinte substituto: tomando por base o valor resultante da aplicação do percentual de mistura, fixado em lei, sobre o valor da venda, multiplicado pelo coeficiente de um inteiro e quatro décimos."*

A Secretaria da Receita Federal ao estabelecer normas regulamentares relativas à substituição tributária da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, através da Instrução Normativa SRF nº 6, de 29 de janeiro de 1999, assim esclarece:

"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.

§ 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." (destaquei)*

Tais disposições encontram fundamento na Constituição Federal, a qual estabelece no art. 150, § 7º:

"A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de impostos 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."

Neste comento presume-se que o combustível vendido pela refinaria à distribuidora será destinado por esta ao comerciante varejista o qual, por sua vez, o revenderá



ao consumidor final, operações que resultarão em receita bruta para cada uma das pessoas jurídicas envolvidas - base de cálculo das contribuições PIS/Cofins.

Evidentemente, nos casos em que a distribuidora vende diretamente o combustível ao consumidor final não ocorrerá o “fato gerador presumido” correspondente à última operação, impondo-se a restituição/ressarcimento da quantia paga ou suportada economicamente pela pessoa jurídica compradora.

Da análise das disposições normativas, torna-se claro nas situações em que a pessoa jurídica seja inequivocamente consumidora final que a distribuidora deverá destacar a **base de cálculo** do valor a ser ressarcido, correspondente à operação não consumada (venda a varejo), calculada sobre o **preço de venda da refinaria** (§ 2º da IN 06/99).

Assim, caberia à recorrente demonstrar inequivocamente qual o montante das operações que resultaram em pagamento indevido e qual o valor da contribuição a ser restituído, calculado sobre o preço de venda na **refinaria**, a cargo de quem ficou o recolhimento por substituição.

Dessa maneira, fica prejudicada a pretensão da empresa de se ressarcir do PIS e Cofins – recolhidos por substituição tributária – por inexistir a demonstração cabal de quais valores (calculados sobre o preço de venda na refinaria) lhe correspondem o direito à restituição/compensação.

Ressalte-se que tais valores deveriam ser demonstrados pelo destaque dos montantes das contribuições integrantes das notas fiscais emitidas pela distribuidora, tal como no caso em apreço.

A Instrução Normativa SRF nº 460, de 18 de outubro de 2004 é taxativa ao dizer, no § 5º do artigo 51, que “*Não incidirão juros compensatórios no ressarcimento de créditos do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, bem como na compensação de referidos créditos*”. Em que pese a argumentação da recorrente, é forçoso admitir que não há embasamento legal que dê suporte à autoridade administrativa para abonar juros ou correção monetária aos pedidos de ressarcimento de créditos da contribuição para o PIS/Pasep, como constou na decisão reclamada. Não é demais lembrar a estrita vinculação legal da autoridade administrativa no desempenho de sua gestão, sob pena de responsabilidade.

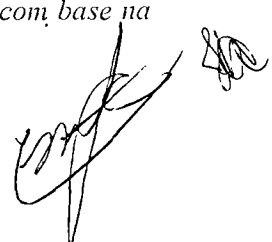
Dispõe o § 3º do art. 66 da Lei nº 8.383 de 30 de dezembro de 1991, que:

“Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias, mesmo quando resultante de reforma, anulação revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subseqüentes.

§ 1º (...)

§ 2º (...)

§ 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do imposto ou contribuição corrigido monetariamente com base na variação da UFIR.”(Grifou-se).



Dentro dos princípios da hermenêutica jurídica, a interpretação do conteúdo de um parágrafo deve ser efetuada em conjunto com o *caput* do artigo e não isoladamente. Assim, o parágrafo completa o sentido do artigo ou acrescenta exceções ao seu enunciado. Verifica-se, portanto, que, ao estabelecer que a compensação ou restituição será efetuada pelo valor corrigido, o § 3º está completando o sentido do *caput* do art. 66, que trata exclusivamente de pagamento indevido ou maior que o devido de tributos e contribuições federais.

O art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, estabeleceu:

“Art. 39. A compensação de que trata o art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 58 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais de mesma espécie e destinação constitucional, apurado em períodos subseqüentes.

§ 1º (VETADO)

§ 2º (VETADO)

§ 3º (VETADO)

§ 4º *A partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada.”(Grifou-se).*

Assim, ao se reportar ao art. 66 da Lei nº 8.383, de 1991, e dentro dos princípios da hermenêutica jurídica, verifica-se que também o art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250, de 1995, é aplicável apenas nos casos de pagamento indevido ou a maior que o devido de tributos e contribuições federais.

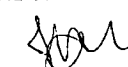
Os artigos 165 e 166 do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, assim dispõem:

“Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do art. 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.



Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.” (Grifou-se).

Como se vê, os dispositivos ora citados referem-se à compensação ou restituição de pagamento indevido ou a maior que o devido, o que não é absolutamente o caso em questão no presente processo, que se refere à correção e/ou juros compensatórios concernentes ao ressarcimento de créditos da contribuição para o PIS/Pasep.

Cabe ressaltar que ressarcimento e restituição são instituições diferentes, porquanto ressarcimento é uma modalidade de aproveitamento de incentivo fiscal (um benefício), enquanto a restituição, prevista no art. 165 do CTN, é a devolução ao contribuinte (de direito) de valores referentes a tributos ou contribuições pagos indevidamente ou a maior que o devido, pelo sujeito passivo, ou seja, de receita que ingressou nos cofres da Fazenda Nacional e que não lhe pertencia de direito. Embora o rito processual, na fase de reclamação e de recurso voluntário, seja o mesmo tanto para restituição como para o ressarcimento, logicamente que se entendesse o ressarcimento compreendido na restituição, não teria o legislador feito expressa menção a ele.

Outro detalhe diferenciador: para efetuar o ressarcimento, a Receita Federal não investiga se o contribuinte (fornecedor) efetivamente recolheu ao Tesouro Nacional o valor das contribuições que como um incentivo fiscal está ressarcindo ao adquirente, enquanto que, para a restituição, é necessário que o contribuinte comprove o efetivo pagamento a maior ou indevido, além da prova de não ter transferido o encargo financeiro do tributo a terceiros (CTN, art. 166), caracterizando-se a diferenciação entre um e outro.

O Segundo Conselho de Contribuintes já consolidou o entendimento sobre a matéria, expresso, dentre outros, pelos Acórdãos nºs 203-02414, 203-02416, 203-02426, 203-02427 (DOU de 21/05/1997), cuja ementa, transcreve-se a seguir:

“IPI - RESSARCIMENTO - Por falta de previsão legal, não é possível efetuar o ressarcimento de créditos do IPI, decorrente de incentivo, com a correção monetária do período. Recurso negado.”

Não se pode, por analogia, estender ao ressarcimento, que é um incentivo fiscal, a abrangência do texto legal (art. 66, da Lei nº 8.383, de 1991) que contempla, apenas, as hipóteses de compensação e de restituição, de pagamento indevido ou a maior que o devido de tributos e contribuições, sob pena de ferir o comando do CTN. Evidentemente que, se o legislador quisesse abonar a correção monetária e/ou juros compensatórios, também para o ressarcimento em questão, tê-lo-ia incluído, textualmente, na redação do citado diploma legal, ou do diploma legal que instituiu o direito ao ressarcimento do crédito da contribuição para o PIS/Pasep.

Diante do exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** à pretensão deduzida no recurso voluntário.

CARLOS HENRIQUE MARTINS DE LIMA