

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

**Processo nº** 10540.000686/2003-36  
**Recurso nº** 237.356 - Voluntário  
**Acórdão nº** **3803-00.431 – 3ª Turma Especial**  
**Sessão de** 18 de maio de 2010  
**Matéria** PIS E COFINS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - COMPENSAÇÃO, RESTITUIÇÃO  
**Recorrente** CIEMIL COMERCIO INDUSTRIA E EXPORTACAO DE MINERIOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Data do Fato Gerador: 21/07/2003

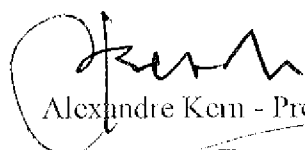
SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESSARCIMENTO DE COFINS e PIS/PASEP


Legislação tributária que rege o direito tributário de ressarcimento dos valores de Cofins recolhidos pela refinaria, na condição de contribuinte substituto, é restrita aos produtos que especifica, óleo diesel e gasolina automotiva.

Recurso Voluntário Negado.

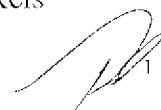
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

  
Alexandre Kem - Presidente.

  
Rangel Petrucci Fiorin - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Belchior Melo de Sousa, Carlos Henrique Martins de Lima, Daniel Maurício Fedato e Hélcio Lafetá Reis



## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pela empresa Ciemil Comércio Indústria e Exportação de Minérios Ltda., doravante Recorrente, contra o Acórdão (fls. 153/159) que manteve o indeferimento a solicitação de restituição realizada em 21.07.2003 e a declaração compensação de valores a PIS e COFINS relativos a operações com combustíveis adquiridos diretamente de distribuidoras, no período de 02/1999 a 02/2000.

O Pedido de restituição de ressarcimento de valores das Contribuições para PIS e COFINS relativos a operações com combustíveis adquiridos diretamente das distribuidoras foi indeferido pela DRF/Vitória da Conquista, por entender: a) não satisfazer as exigências legais; b) que o recorrente tomou por base o produto discriminado nas notas fiscais (fls. 28/96), emitidas pelos fornecedores Texaco Brasil Ltda e Petrobrás Distribuidora S/A., sem o destaque da base de cálculo para o PIS e a COFINS; c) ser o produto discriminado como “óleo combustível” - e não “óleo diesel”.

A DRF – Vitória da Conquista enviou pedido de esclarecimentos as empresas Texaco Brasil Ltda e Petrobrás Distribuidora S/A, sendo que: a) a empresa Texaco Brasil Ltda., em cumprimento a solicitação de esclarecimentos informou que deixou de fazer o destaque da base de cálculo, bem como dos valores pagos a título de PIS e COFINS no período de 02/1999 a 02/2000, por se referir a venda a óleo combustível ao invés de óleo diesel (fls. 198); b) a empresa Petrobrás Distribuidora S/A não apresentou esclarecimentos.

A Recorrente, diante do Parecer apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 132/136), alegando em síntese que:

a) o óleo combustível é gênero do qual o óleo diesel é uma espécie, não havendo portanto embasamento legal a decisão da DRF/ Vitória, posto ter se pautado no fato de ser o produto adquirido das distribuidoras um óleo combustível.

b) O crédito, ora discutido, emana do fato de o distribuidor de combustível vender o produto diretamente ao consumidor final, sem que haja, nesta transação, a presença do comerciante varejista, suprimindo-se, conseqüente uma etapa da cadeia substituída.

c) Não pode uma mera Instrução Normativa, dispositivo infralegal limitar o alcance da lei 9718/98 ou mesmo o CTN, que possui status de Lei Complementar, dispondo que o crédito em questão ocorrerá apenas para gasolina e óleo diesel.

d) Trata-se de ressarcimento em decorrência da exclusão de um ente na cadeia circulante da produção, distribuição e aquisição do combustível, pelo que enseja a desoneração da tributação.

d) Os tributos em questão foram recolhidos a maior, haja vista um dos elos da cadeia substitutiva não se verificou, sendo o impugnante, quem arcou com todo o PIS e COFINS indevidamente exigidos.

e) O pedido de restituição/compensação é complementado pelo fundamento legal disposto no artigo 4º da lei 9718/98 e artigo 165 do CTN.

Os membros da 4ª Turma de Julgamento A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador (BA), em face da impugnação apresentada, por unanimidade de votos acordaram em indeferir a solicitação de restituição e não homologar a compensação, por apreciarem que:

a) a partir de 01/02/1999, diante da análise do artigo 4º e 17 da lei 9718/98, somado a alteração estatuída pela MP nº 1807, de 28 de janeiro de 1999, IN SRF nº 6, de janeiro de 1999, alterada pela IN SRF nº 24, de 25 de fevereiro 1999 e Ato Declaratório (Normativo) nº 11, de abril de 1999, o PIS e a COFINS devidos pelos comerciantes varejistas e pelos distribuidores (incluídos neste conceito os comerciantes atacadistas), relativos às operações de comercialização de gasolina automotiva e óleo diesel, são recolhidas pelas refinarias de petróleo, na condição de substitutos.

b) A IN SRF nº 6/1999, alterada pela IN SRF nº 24/1999, também determina os procedimentos a serem adotados nos casos de consumidores finais adquirirem o produtos diretamente dos distribuidores.

c) A nota fiscal emitida pelo distribuidor, relativa à venda efetuada para o consumidor final, pessoa jurídica, deverá conter o valor da base de cálculo das contribuições, cujo ressarcimento o consumidor faz jus.

d) Não cabe o argumento feito pelo interessado de que houve alteração da lei pela instrução normativa, quando esta normatiza que o ressarcimento das contribuições está adstrito tão somente para as aquisições de gasolina automotiva ou óleo diesel, diretamente a distribuidora.

e) não poder prosperar a discussão relativa ao óleo diesel ser espécie do óleo combustível, tendo em vista que o texto legal foi restritivo quando do reconhecimento do benefício à espécie óleo diesel, não cabendo interpretações, por proibição imposta pelo artigo III do Código Tributário Nacional, que determina interpretar literalmente a legislação tributária sobre a outorga de isenção.

f) O valor das contribuições pagas pela refinaria, na qualidade de contribuinte substituto do varejista, posteriormente repassado ao distribuidor, que por sua vez, o repassará ao consumidor final do produto, deve estar incluído no montante da operação de venda ao consumidor (valor total da nota fiscal)

g) Com as alterações da Lei nº 9718, de 1988, pela MP nº 1807, de 1999, deixou de subsistir o regime de substituição tributárias das citadas contribuições, nas operações de comercialização dos demais combustíveis derivados de petróleo, inclusive gás, permanecendo esta obrigatoriedade tão somente com relação a gasolina automotiva e óleo diesel.

O Recorrente, após ciência do Acórdão, apresentou Recurso Voluntário para requerer seja reconhecido o direito a compensar os valores recolhidos indevidamente ou maior a Título de PIS e COFINS, por entender que:

a) os créditos discutidos advêm do pagamento indevido ou a maior efetuado na aquisição de combustíveis diretamente aos distribuidores, conforme autorização expressa na lei nº 9718/98, alterada pela MP nº 1807/99 e IN SRF 006/00, alterada pela IN SRF 24/99.



b) o óleo diesel nada mais é que um dos tipos de óleos combustíveis, que pode ser verificado da simples análise da Tabela do IPI, vigente à época.

c) os tributos em questão foram recolhidos a maior, haja vista que um dos elos da cadeia substituída foi suprimido. Foi a Recorrente, na condição de consumidor final, quem arcou com o PIS e o COFINS indevidamente exigido.

d) o fundamento fático para presente pedido de restituição/ compensação é complementado pelo fundamento legal disposto no art 4º da Lei 9718/98 e no art. 165 do CTN.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rangel Perrucci Fiorin, Relator

O recurso é tempestivo e atende os demais requisitos para sua admissibilidade, portanto dele conheço e passo a votar.

Litiga-se o indeferimento da solicitação de restituição e a declaração compensação de valores a PIS e COFINS relativos a operações com combustíveis adquiridos diretamente da distribuidora, no período de 02/1999 a 02/2000, diante o instituto da substituição tributária.

A responsabilidade por substituição para frente, imputada pela lei, determina que pessoa não envolvida com o fato gerador, ocupe o lugar do contribuinte, antes mesmo da ocorrência do referido fato gerador futuro.

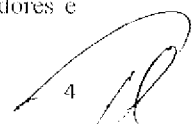
Diante da apreciação da substituição tributária pelo Supremo Tribunal Federal que decidiu pela constitucionalidade do regime, em exigir do industrial, produtor, atacadista, distribuidor, dentro outros, o recolhimento antecipado do tributo incidente sobre o valor final do produto cobrado ao consumidor final<sup>1</sup>, não se questiona aqui a validade da sistemática da substituição, mas sim a possibilidade de restituição/ compensação dos valores.

Nesse mister, a Constituição Federal em seu artigo 150,§ 7º possibilita a operacionalização da substituição tributária, bem como a Lei 9 718/98 em seu artigo 4º<sup>2</sup> admite a instituição da substituição tributária para frente da contribuição para a COFINS e PIS, sobre as operações com combustíveis derivados de petróleo, inclusive gás

Assim, se o distribuidor de combustíveis vende o produto diretamente ao consumidor final, sem interferência do comércio varejista, há supressão de uma etapa da cadeia, tendo o consumidor final direito a restituição do valor pago a maior ou indevidamente, desde que comprove que tenha arcado com o ônus de pagar o tributo.

<sup>1</sup> RE 213.396-SP, rel. Min. Ilmar Galvão, j. 2.8.1999, informativo SIF 156, 2-6.8.1999, p.2

<sup>2</sup> 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.

4 

Nos termos da Carta Magna de 1988 o tributo somente pode ser cobrado mediante lei, e ao ser criado deve observar a compatibilidade com o sistema jurídico, havendo, no caso da substituição tributária, necessidade de se verificar se as normas introdutoras respeitam a hierarquia de normas vigentes, de modo a dar certeza e segurança jurídica ao contribuinte.

Segundo Marco Aurélio Greco:

*“O desafio é encontrar o ponto de equilíbrio entre dois valores, de um lado, a simplificação e arrecadação, de outro, a proteção ao patrimônio e as garantias do contribuinte que, fundamentalmente, alega necessitar de segurança e certeza, seja quanto às incidências tributárias, seja quanto aos montantes devidos.”<sup>3</sup>*

Pois bem, há existência de normas que visam proteger o direito dos contribuintes e normas que visam garantir o direito do Estado. O subsistema constitucional tributário traz normas fundamentais que direcionam as relações intersubjetivas relacionadas à tributação, e dentre essas temos algumas verdadeiramente mais valorativas que permanecem em nível superior face a importância e força que representam dentro do ordenamento jurídico, como os princípios constitucionais tributários.

Assim, pautando-se na legislação tributária, bem como nos documentos acostados aos autos, verifica-se a possibilidade da cobrança por substituição tributária, havendo a possibilidade da restituição dos tributos, quando efetivamente seja comprovado que o consumidor final arcou como o ônus de pagar o tributo.

Contudo, os documentos juntados nos autos do processo, não atestam efetivamente propriedade do pedido de restituição e a demonstração do Recorrente, quando comparado com as informações trazidas pela empresa Texaco do Brasil Ltda.

De acordo com a empresa Texaco do Brasil Ltda., não foi realizado o destaque da base de cálculo, bem como dos valores pagos a título de PIS e COFINS na nota fiscal de venda no período de 02/1999 a 02/2000, por entender que a venda efetuada foi de óleo combustível e não de óleo diesel.

No entendimento deste conselheiro, a distribuidora cumpriu a exigência normativa, pois não havia à época, qualquer decisão ou instrução que determinasse o recolhimento de forma distinto ao realizado.

Oportuno se torna dizer que o ressarcimento da COFINS e do PIS, pagos sob o regime de substituição tributária, depende da comprovação de que o óleo combustível ou óleo diesel adquirido diretamente da distribuidora se destinou ao consumo próprio.

Nesse sentido, já decidiu o Segundo Conselho de Contribuintes:

*Recurso nº 129.687*

*Acórdão nº 203-10 616 ....*

*Recorrente USINA SÃO FRANCISCO S.A.*

*Recorrida DRJ em Ribeirão Preto - SP*

<sup>3</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Substituição Tributária – ICMS – IPI – PIS – COFINS*. São Paulo: IOB, 1999, p. 12

*PIS/COFINS RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO*

*A Restituição de COFINS e de PIS pagos sob regime de substituição tributária, na aquisição de óleo diesel e de gasolina automotiva, está condicionada à comprovação de que o adquirente é consumidor final do produto e que as notas fiscais de aquisição têm lançamento da base de cálculo da restituição*  
*Recurso negado*

Diante do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, não reconhecendo o direito à compensação dos valores recolhidos a título de PIS e COFINS.

  
Rangel Ferrucci Fiorin

CA