



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

Processo nº 10865.001074/2001-36
Recurso nº 238.527 Voluntário
Acórdão nº 3302-01.284 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de novembro de 2011
Matéria Cofins
Recorrente INDÚSTRIA CERÂMICA FRAGNANI LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/1999 a 30/06/2000

COFINS. VENDA A VAREJO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA A PARTIR DE SETEMBRO DE 1999. RESSARCIMENTO OU COMPENSAÇÃO.

Ocorrendo pagamento indevido de tributo ou contribuição, tem o contribuinte direito à repetição do indébito, inclusive no regime de substituição tributária.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/09/1999 a 30/06/2000

RESTITUIÇÃO. JUROS SELIC. INCIDÊNCIA.

Incide a Selic sobre a restituição de valores recolhidos a maior no regime de substituição tributária.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

(Assinado digitalmente)

Walber José da Silva - Presidente

(Assinado digitalmente)

José Antonio Francisco - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

Relatório

Trata-se de retorno de diligência aprovada pela Resolução nº 201-00.697, de 21 de junho de 2007, da antiga 1ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes (fls.), cujo relatório foi o seguinte:

Trata-se de recurso voluntário (fls. 74 a 91) apresentado contra o Acórdão n. 14-14.508, de 18 de dezembro de 2006, da DRJ em Ribeirão Preto / SP (fls. 66 a 71), que indeferiu a manifestação de inconformidade da interessada, quanto a pedido de restituição de Cofins (fl. 1), apresentado em 10 de agosto de 2001, relativamente aos períodos de julho de 1999 a junho de 2000, acompanhado de pedido de compensação com débitos “vincendos” e “a apurar” da própria Cofins (fl. 2).

A ementa do acórdão de primeira instância foi a seguinte:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

“Período de apuração: 01/07/1999 a 30/06/2000

“SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESTITUIÇÃO / COMPENSAÇÃO.

“A restituição e/ ou a compensação de Cofins paga sob o regime de substituição tributária, na aquisição de gás liquefeito de petróleo, está condicionada à comprovação de que a contribuição foi efetivamente apurada, retida e recolhida pelo substituto.

“Solicitação Indeferida”

O pedido foi objeto de despacho decisório da autoridade local (fls. 34 a 37), comunicado à interessada em 4 de agosto de 2006, que considerou que “A restituição de que trata o art. 6º da Instrução Normativa SRF nº 6, de 29 de janeiro de 1999, diz respeito somente à aquisição de gasolina automotiva e óleo diesel”.

A DRJ considerou que, “No presente caso, além dos valores reclamados se referirem às aquisições de GLP cujo ressarcimento não tem amparo na legislação que instituiu o regime de substituição tributária nem na instrução normativa transcrita acima, a interessada não comprovou a efetiva retenção da contribuição apurada sob aquele regime tributário,

por parte do distribuidor. Sequer apresentou as notas fiscais de aquisição do GLP cujo ressarcimento de Cofins pleiteia.” Por fim, considerou que a apuração teria sido efetuada de forma incorreta.

No recurso, esclareceu o interessado que desenvolveria “a atividade mercantil no setor de fabricação de azulejos e pisos” e que, “para a industrialização de seus produtos”, utilizaria “como um de seus principais insumos o Gás Liquefeito de Petróleo – GLP”, que, “em decorrência da grande quantidade de combustível”, seria adquirido “diretamente de distribuidores de combustíveis, ou seja, no atacado”.

Como a Cofins incidiria sob o regime de substituição tributária, em face das disposições da Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, o titular do direito de crédito decorrente da retenção a maior da contribuição seria o adquirente.

Quando houvesse retenção a maior da contribuição, a Instrução Normativa SRF nº 6, de 1999, teria resguardado o direito de ressarcimento das diferenças ao consumidor final, relativamente à gasolina e ao óleo diesel. Entretanto, segundo o recorrente, a não inclusão do GLP deveu-se ao fato de que, na data de sua edição, “não existia o regime de substituição tributária para as operações com GLP”.

Mencionou decisão em processo de consulta da Superintendência Regional da Receita Federal da 6ª Região, segundo a qual “Fica assegurado ao consumidor final, pessoa jurídica, o ressarcimento dos valores do PIS, pagos por substituição tributária na hipótese de aquisição de gasolina automotiva, óleo diesel e gás liquefeito de petróleo GLP diretamente à distribuidora”.

A situação teria permanecido até anteriormente a 1º de julho de 2000 e as notas fiscais não teriam sido apresentadas em razão da “necessidade de autenticação das mesmas, as quais são em grande quantidade”, tendo o recorrente aguardado “notificação para apresentação das mesmas, ou que em procedimento de diligência a autoridade fiscal verificasse tais documentos na sede da empresa, o que não foi feito”.

A decisão da DRJ, assim, feriria o princípio constitucional na Razoabilidade e o bom senso, uma vez que o tratamento dado ao GLP não poderia ser distinto do dado à gasolina e ao óleo diesel.

A seguir, analisou aspectos relativos à compensação de tributos, para considerar insubsistente a nota constante do acórdão de primeira instância de que não teriam sido juntados aos autos pedidos de compensação ou declarações de compensação. Segundo o recorrente, os valores compensados foram declarados em DCTF, vinculados a compensação em processo administrativo, e tratou-se de compensação entre contribuições da mesma espécie.

A declaração dos valores não seria exigida pela Instrução Normativa SRF nº 21, de 1997, e a IN SRF nº 210, de 2002, não poderia ser aplicada retroativamente.

Segundo o recorrente, a apuração teria sido efetuada nos termos da IN SRF nº 6, de 1999, arts. 6º, § 2º, e 2º, parágrafo único.

A diligência foi aprovada nos seguintes termos:

O recurso é tempestivo e satisfaz os demais requisitos de admissibilidade, dele devendo-se tomar conhecimento.

Conforme esclarecido no relatório, a autoridade local indeferiu o pleito em razão de inexistência de previsão normativa.

A DRJ destacou que o regime de substituição para o gás liquefeito de petróleo vigeu a partir de 1º de outubro de 1999 e que não haveria previsão legal ou normativa para o ressarcimento, uma vez que a lei que instituiu a substituição nada dispôs sobre o ressarcimento, que foi instituído pela IN SRF nº 6, de 1999, relativamente às vendas de gasolina automotiva e de óleo diesel.

Ademais, ressaltou o acórdão que o pedido deveria ter sido acompanhado da comprovação do direito, que o método adotado na apuração seria equivocado e que os pedidos de compensação não teriam sido apresentados de forma correta.

Há que se notar que a edição da Instrução Normativa SRF nº 6, de 29 de janeiro de 1999, ocorreu concomitantemente à exclusão, pela MP nº 1.807, de 28 de janeiro de 1999, do gás liquefeito de petróleo do regime de substituição tributária.

Quando a substituição tributária para o GLP foi novamente criada, não houve alteração na redação da IN.

Entretanto, o direito ao ressarcimento foi previsto pela IN SRF nº 6, de 1999, mas não poderia ter sido por ela criado. Se a IN regulou o direito de ressarcimento e regulou o critério de sua apuração, então se deve pressupor que o direito resultou das disposições legais, no caso específico regulado pela IN, que diz respeito tão-somente “ao consumidor final, pessoa jurídica”, que adquire os combustíveis diretamente da distribuidora.

Nesse contexto, voto por converter o julgamento do recurso em diligência, para que a interessada seja intimada a demonstrar, relativamente ao período em que vigeu o regime de substituição tributária, o direito alegado, nos termos do art. 6º da Instrução Normativa SRF nº 6, de 2000, especialmente no que diz respeito à base de cálculo e à situação de ser consumidora do combustível.

A interessada poderá ser intimada a apresentar à Fiscalização ou a colocar a sua disposição os documentos que se fizerem necessários, apresentando também demonstrativo de apuração.

Após a diligência, a Fiscalização deverá dar ciência do relatório ao contribuinte, para que apresente resposta no prazo de trinta dias.

Intimada (fl. 121), a Interessada apresentou a documentação de fls. 122 a 173.

No despacho de fls. 174 a 183, a Seort/DRF/Limeira informou haver efetuado confrontação entre as notas fiscais apresentadas e os arquivos magnéticos apresentados.

A Interessada foi cientificada do despacho e apresentou a resposta de fls. 186 a 191, por meio da qual discordou do período de início de abrangência do direito, considerado o dia 4 de outubro de 1999 pelo despacho. Segundo a Interessada, nos termos o art. 22 da Medida Provisória nº 1.858-6, publicada em 30 de junho de 1999, essa seria a data de entrada em vigor das suas disposições. Não se aplicaria ao caso o prazo do art. 195, § 6º, da Constituição Federal, por se tratar apenas de mudança de regime de arrecadação e não de nova exigência.

Ademais, discordou do fator de multiplicação (2,2) utilizado na apuração. Segundo a Interessada, deveria ser levado em conta o disposto no art. 6º, § 2º, da Instrução Normativa SRF nº 6, de 1999, que se referiu ao parágrafo único do art. 2º, que previu a multiplicação por quatro do preço da refinaria, no caso da gasolina automotiva.

Por fim, requereu a aplicação da taxa Selic.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Antonio Francisco, Relator

O recurso é tempestivo e satisfaz os demais requisitos de admissibilidade, dele devendo-se tomar conhecimento.

A principal alegação da Interessada é de que a Medida Provisória n. 1.858-6, de 29 de junho de 1999, teria abrangido o período posterior a julho de 1999.

Dispunha o art. 4º da mencionada MP:

Art. 4º O disposto no art. 4º da Lei nº 9.718, de 1998, aplica-se, exclusivamente, em relação às vendas de gasolina automotiva, óleo diesel e gás liquefeito de petróleo - GLP.

Entretanto, a mencionada MP entrou em vigor apenas a partir de setembro de 1999, por conta da anterioridade nonagesimal.

No caso, não importa que a Interessada discorde do posicionamento oficial da Receita Federal, uma vez que tendo esse posicionamento sido externado, a retenção não ocorreu anteriormente a esse período (como exemplo, cite-se <http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/dipj/2000/Orientacoes/COFINSgerais.htm>).

Ademais, a recorrente não prova que a refinaria tenha descumprido esta disposição constitucional e iniciado a retenção e recolhimento do PIS antes do prazo legal, especialmente nas operações objeto do pedido de restituição.

A situação do GLP não se assemelha totalmente à do óleo diesel e à da gasolina automotiva, em que a substituição tributária, na saída da refinaria, refere-se à venda do distribuidor para o posto de combustíveis e à do posto de combustíveis ao consumidor final. Nesse caso, há no mínimo três incidências das contribuições sociais: saída da refinaria, saída do distribuidor (primeira substituição) e saída do posto (segunda substituição).

Se a pessoa jurídica adquire o combustível diretamente do distribuidor, torna-se indevida a incidência relativa à saída do posto.

No caso do GLP, pode ocorrer o envasamento para venda a varejo, que normalmente ocorre na distribuidora. Então, o gás envasado é vendido à revenda.

As disposições sobre substituição tributária, entretanto, somente foram alteradas posteriormente.

Até MP 1807-5 não havia previsão de substituição para o GLP:

Art. 4º O disposto no art. 4º-da Lei nº-9.718, de 1998, aplica-se, exclusivamente, em relação às vendas de gasolina automotiva e óleo diesel.

Depois, com a MP 1858-6 já citada, a substituição vigorou de setembro de 1999 até a MP nº 1.991-18, de 9 de junho de 2000, publicada no DOU em 10 de junho de 2000:

Art. 4º O disposto no art. 4º-da Lei nº-9.718, de 1998, aplica-se, exclusivamente, em relação às vendas de gasolina automotiva, óleo diesel e gás liquefeito de petróleo - GLP.

Parágrafo único. Nas vendas de óleo diesel ocorridas a partir de 1º-de fevereiro de 1999, o fator de multiplicação previsto no parágrafo único do art. 4º da Lei nº-9.718, de 1998, fica reduzido de quatro para três inteiros e trinta e três centésimos.

Portanto, a substituição tributária vigorou em relação ao GLP até a publicação da MP nº 1.991-18, de 09 de junho de 2000, que determinou o seguinte:

Art. 4º O disposto no art. 4º da Lei nº 9.718, de 1998, em sua versão original, aplica-se, exclusivamente, em relação às vendas de gasolinas, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e gás liquefeito de petróleo - GLP.

Não obstante, a Receita Federal admitiu somente a possibilidade do que chamou de ressarcimento das contribuições em relação à gasolina e ao óleo Diesel.

Veja-se que a apuração da base de cálculo das duas substituições tributárias, que se dava pela multiplicação do fator “4” (em relação ao óleo Diesel, passou a ser 3,3), foi estabelecida igualmente em relação ao GLP, portanto, a refinaria submetia-se às mesmas regras, quer em relação ao GLP, quer em relação à gasolina e ao óleo Diesel.

Entretanto, a IN SRF nº 6, de 1999, somente previu o ressarcimento de uma das etapas (venda ao varejista), quando o combustível fosse adquirido diretamente do distribuidor, aplicando-se, assim, o fator de 2,2, quanto à gasolina e ao óleo Diesel, deixando, sem explicação, o GLP de lado.

Embora se refira a ressarcimento, na realidade trata-se de restituição, uma vez que o substituído tributário é o contribuinte, enquanto que o substituto é o responsável pela antecipação do recolhimento do tributo.

A IN, portanto, reconheceu como parte legítima para receber os valores pagos a maior o contribuinte de direito (não se trata apenas de contribuinte de fato, como ocorre nos casos dos tributos indiretos).

Embora o tema seja controverso na doutrina, trata-se de uma interpretação plenamente admissível, uma vez que é possível identificar o titular do direito de crédito e sua liquidez e certeza, à vista das instruções expedidas pela própria RFB.

Nesse contexto, independentemente da IN, o sujeito passivo (aquele que efetivamente arcou com o encargo financeiro do tributo indevido ou a maior do que o devido) tem direito à restituição, na forma prevista no CTN.

Por fim, a Interessada contestou a apuração efetuada na diligência, alegando incidir os juros Selic. Conforme já esclarecido anteriormente, embora a IN denomina o pedido como ressarcimento, na realidade se trata de restituição. Portanto, cabe a incidência de juros compensatórios.

À vista do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer o direito à ressarcimento da Interessada, nos termos do que foi apurado na diligência, incidindo ainda os juros Selic.

(Assinado digitalmente)

José Antonio Francisco