



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

Processo n° 10865.001075/2001-81
Recurso n° 909.614 Voluntário
Acórdão n° **3302-002.040 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 23 de abril de 2013
Matéria PIS - Restituição
Recorrente INDÚSTRIA CERÂMICA FRAGNANI LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA RESTITUIÇÃO E ÔNUS TRIBUTÁRIO.

Não é possível admitir a restituição de contribuição por fato gerador não ocorrido, na substituição tributária para frente, quando incerta a retenção da contribuição pelo substituto tributário e demonstrado que o substituído não arcou com o ônus financeiro da contribuição.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento 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, Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

Relatório

Trata-se de retorno de diligência, aprovada pela Resolução n. 3302-00.204, de 22 de março de 2012 (fls. 397 e segs.), cujo relatório foi o seguinte:

Trata-se de recurso voluntário (fls. 74 a 90) apresentado contra o Acórdão n-14-14.509, de 18 de dezembro de 2006, da D RJ em Ribeirão Preto - SP (fls. 66 a 71), que indeferiu a manifestação de inconformidade do interessado, quanto a pedido de restituição de PTS til. 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 do próprio PIS (fl. 2).

A ementa do Acórdão de primeira instância foi a seguinte:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESTITUIÇÃO / COMPENSAÇÃO.

“A restituição e/ou a compensação de contribuição para o PIS 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 PIS pleiteia." Por fim, considerou que a apuração teria sido efetuada de forma incorreta.

No recurso esclareceu a interessada 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 combustíveis", seria adquirido "diretamente de distribuidores de combustíveis, ou seja, no atacado". Como o PIS 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 n. 6, de 1999, teria resguardado o direito de ressarcimento das diferenças ao consumidor final, relativamente à gasolina e ao óleo diesel. Entretanto, segundo a 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 6- 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 1- 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 a 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 a 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 n. 21, de 1997, e a IN SRF n. 210, de 2002, não poderia ser aplicada retroativamente.

Segundo a recorrente, a apuração teria sido efetuada nos termos da IN SRF n. 6, de 1999, arts. 6º, § 2º, e 2º, parágrafo único.

A diligência foi aprovada nos seguinte termos:

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 n. 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 n. 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 à contribuinte para que apresente resposta no prazo de trinta dias.

Foi elaborado o despacho de fls. 177 a 187, por meio do qual se apurou o valor do PIS que seria passível de ressarcimento.

Intimada do despacho, a Interessada apresentou a resposta de fls. 190 e seguintes, 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.

É o relatório.

Voto

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

Foi determinada a realização de diligência para apuração dos valores de PIS que poderiam ser objeto de ressarcimento e, no processo n. 10865.001074/2001-36, por meio de Acórdão n. 3302-01.283, de 09 de novembro de 2011, foi reconhecido em parte o direito da Interessada, nos seguintes termos:

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 até a MP de 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 denomine 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.

Entretanto, no Acórdão n. 3302-01.436, a Turma decidiu o seguinte sobre caso semelhante:

No caso, o pedido foi apresentado em 19 de março de 2004, aplicando-se os dez anos, não havendo, em consequência, perda de prazo.

Quanto à segunda matéria, o despacho decisório (fl. 207) ressaltou que “as notas fiscais (com exceção das notas emitidas entre 08/02/1999 e 02/03/1999) não trazem destacadamente a base de cálculo do valor a ser ressarcido, conforme descrito no §1º do Art 6º da IN

A Primeira Instância considerou o seguinte:

“De fato, o destaque das bases de cálculo do PIS e da Cofins é formalidade necessária à obtenção do ressarcimento, consoante § 1º do artigo 6º acima transcrito, pois o que se busca não é apenas verificar a correção dos cálculos dos valores reclamados pela interessada, mas principalmente a demonstração de que houve a efetiva retenção daquelas contribuições.”

Dessa forma, incabível o ressarcimento dos valores de Cofins pleiteados pela contribuinte.

A informação de que a Esso Brasileira não teria cobrado de seus clientes o valor dos tributos foi dada pela própria Interessada em seu recurso e não consta tal declaração. Todas as notas fiscais trazem a informação de que houve retenção na refinaria do PIS, mas não da Cofins.

Em princípio, não se sabe ao certo se a refinaria reteve a contribuição, se reteve e a distribuidora não cobrou dos clientes, ou se reteve, cobrou e não destacou a base de cálculo. Somente nesta última hipótese é que o direito da Interessada seria inquestionável.

Para resolver a questão, a conversão do julgamento do recurso em diligência restaria improfícua, à vista de se tratar de fatos a serem apurados na contabilidade do fornecedor e da refinaria ocorridos há mais de dez anos.

Entretanto, comparar as notas fiscais próximas à data limite de 2 de março de 1999 pode resultar em alguma conclusão.

[...]

A seguir, constatou-se que, quando não havia indicação de retenção, de fato a retenção não era efetuada.

Naquele caso, pôde-se comparar as situações de PIS e Cofins e se verificou que, no caso da Cofins, não havia informação sobre a retenção nas notas fiscais e não havia também as retenções. Tal situação demonstrou que as distribuidoras cumpriam as disposições relativas às instruções normativas e que, portanto, não se poderia pressupor que a retenção ocorreria e, sim, o contrário.

Portanto, em que pese a diligência realizada, no caso dos autos inexistiu indício de que tenha ocorrido a retenção.

Pelo contrário, como se verificam das notas fiscais de fls. 166 e seguintes, não há indicação alguma de valores retidos, diferentemente do que ocorre com o ICMS.

Dessa forma, não se poderia admitir a restituição de valores que, à evidência que se pôde vislumbrar, não foram recolhidos.

Portanto, voto por negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

José Antonio Francisco