



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10875.003344/2002-13  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1301-004.614 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de junho de 2020  
**Recorrente** TOWER BRASIL PETRÓLEO LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999

COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. QUEBRAS E PERDAS.

Os níveis de quebras ou perdas oficialmente reconhecidos pelas autoridades fiscalizadoras de combustíveis somente podem ser majorados mediante provas inequívocas de sua ocorrência.

PIS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OMISSÃO DE RECEITAS.

A partir de 1º/2/1999, por força do art. 4º da Lei nº 9.718/98, a contribuição para o PIS Substituição sobre derivados de petróleo é de responsabilidade das refinarias como substitutas tributárias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação da contribuição para o PIS Substituição Tributária as diferenças apuradas nas vendas de óleo diesel e gasolina a partir dos fatos geradores 1º/2/1999 (inclusive).

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Antonio Carvalho Barbosa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente), Bianca Felícia Rothschild, Giovana Pereira de Paiva Leite, José Eduardo Dornelas Souza, Lucas Esteves Borges, Ricardo Antonio Carvalho Barbosa, Roberto Silva Junior e Rogério Garcia Peres.

**Relatório**

TOWER BRASIL PETRÓLEO LTDA. recorre a este Conselho Administrativo pleiteando a reforma do acórdão proferido pela DRJ/Campinas, fls. 569/579, acórdão n.º 8.169, de 24 de janeiro de 2005, que julgou improcedente a impugnação.

Trata o presente processo de Auto de Infração, fls. 228/234, para exigência da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS - Substituição, referente a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 1997, 1998 e 1999.

Por bem descrever os fatos, transcrevo abaixo o seguinte trecho do relatório apresentado no acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Campinas (fls. 569/579):

Trata-se do Auto de Infração relativo à Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, lavrado em 18/06/2002, que formalizou o crédito tributário no valor total de R\$ 30.305,99, incluindo multa de ofício e juros de mora, estes calculados até 31/05/2002.

2. A autuação decorre da constatação das seguintes irregularidades, consoante discriminado na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 226/227:

"001 — PIS-SUBSTITUIÇÃO - DIFERENÇAS APURADAS ENTRE OS VALORES DECLARADOS E OS APURADOS — PIS SUBST. CARBURANTE (VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS)

Durante o procedimento de verificações obrigatórias foram constatadas diferenças entre os valores de compras, vendas e estoques, conforme demonstrativos anexos, descritos e demonstrados no Termo de Verificação e Constatação Fiscal, também anexo, que passam fazer parte integrante deste".

(...)

3. O citado Termo de Verificação e Constatação Fiscal assim discrimina a infração (fls. 215/218):

"3 — Com base na escrituração e demais documentos e controles apresentados pelo contribuinte, foram elaborados os Demonstrativos da Movimentação de Compras, Vendas e Estoques, relativamente as quantidades e valores financeiros, sendo apuradas diferenças nos períodos de agosto a outubro de 1997, julho a dezembro de 1998, janeiro a junho e setembro de 1999, conforme valores descritos nos quadros demonstrativos das diferenças apuradas na movimentação de estoques, (doctos. de fls. 163 a 174; 179 a 190 e 195 a 204).

4 — Essas diferenças apuradas, são consideradas irregularidades que caracterizam a omissão de receitas, cujos valores darão origem a base de cálculo para a constituição do crédito tributário de ofício, mediante lavratura do Auto de Infração, relativamente a CONTRIBUIÇÃO PARA PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL – PIS/SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, nos respectivos períodos, tendo como base o menor preço de venda bomba do país, constante da tabela adotada pela Agência Nacional do Petróleo – ANP, (dcto de fls. 214), como segue:

(...)

4. Cientificada dos autos em 10/07/2002, a contribuinte protocolizou, em 09/08/2002, por intermédio de seu representante legal, impugnação de fls. 233/246, acompanhada dos documentos de fls. 247/557, aduzindo em sua defesa as seguintes razões de fato e de direito, em resumo:

4.1. Faz um breve relato da ação fiscal. Na sequência, informa que em suas Bases mantinha o armazenamento de combustíveis juntamente com outras distribuidoras, face a capacidade ociosa disponível. Esclarece que, em relação a mercadoria aqui tratada, dois critérios são fundamentais para aferir a variação do estoque, conforme passa a explicar adiante;

4.2. O primeiro, já pacificado no Conselho de Contribuintes, diz respeito à quebra do estoque até o limite de 0,6%, para mais ou para menos, em razão da correção de temperatura para a referência 20°C, determinada pela legislação de regência (Portaria MIC n.º 27, de 19 de abril de 1959), quebra esta que pode se apresentar superior ou inferior, dependendo da localidade de situação da Base de Armazenamento, como se pode observar das Tabelas de correção de densidade e volume, estipuladas pela Resolução CNP n.º 6, de 25 de junho de 1970 (doc. 08);

4.3. O segundo, diz respeito à própria capacidade de armazenamento da Base. Aponta que numa Base Primária, onde a movimentação de volumes é grande, maiores são as diferenças encontradas;

4.4. Acusa que os dois critérios mencionados não teriam sido levados em consideração pelo agente fiscal, que se limitou a presumir as diferenças de estoque como omissão de receitas, a despeito de ter examinado as planilhas de movimentação elaboradas e verificado que nelas foram apontadas as perdas e sobras de estoques, identificadas como ganhos e perdas de movimentação física e, conseqüentemente, valorizadas e lançadas como aumento e/ou diminuição do custo da autuada;

4.5. Acusa, ainda, que a fiscalização caracterizou também como receita não declarada a compra do total de 844.050 litros de Óleo Diesel, gerando diferença negativa no estoque de abril/99 e positiva no estoque de maio/99. E que, somados todos os equívocos relatados, entre diferenças positivas e negativas, aponta o autuante um total de 3.895.912 litros de combustíveis, cujo suposto valor da receita não teria sido declarado;

4.6. No tocante à compra descrita no subitem anterior, alega que a fiscalização se baseou nas correspondentes notas fiscais, de n.ºs 28.753 e 40.268, emitidas pela Petrobrás em 19/04/99 e 30/04/99, respectivamente. Contrapõe-se aos cálculos efetuados pelo Fisco com base em seus relatórios de compras, onde as notas fiscais mencionadas estavam lançadas em abril/99, dizendo que o Óleo Diesel somente teria ingressado no estabelecimento em maio/99, acobertado por Notas Fiscais de Simples Remessa. Justifica-se, dizendo que o faturamento antecipado é procedimento largamente utilizado no mercado de combustíveis, conforme regulamentado pela Portaria ANP ir 184, de 24 de novembro de 1999 (doc. 11).

(...)

4.7. Entende que tal fato deve ser corrigido, "ainda mais levando-se em consideração a dobra do volume, vez que foram somadas diferenças negativas e positivas, totalizando, portanto 1.688.100 litros". Deduzido o volume do equívoco demonstrado (1.688.100 litros), julga que lhe resta justificar as supostas diferenças de estoques, no total de 2.207.812 litros;

4.8. Sob esse aspecto, repisa que a 'fiscalização considerou diferenças negativas e positivas como receita não declarada, isso em razão de que logicamente os estoques de uma empresa são movimentados matematicamente, ou seja, compras (+) vendas (-)". Após análise das planilhas elaboradas pela fiscalização, elabora o seguinte quadro comparativo, indicando a separação de ganhos e perdas e o volume total adquirido nos meses em questão:

(...)

4.9. Reitera que os combustíveis sofrem a ação da temperatura ambiente, bem como de sua movimentação. Também, informa que os instrumentos de medição utilizados são defasados tecnologicamente e imprecisos. Diz que é comum distribuidoras solicitarem esclarecimentos junto à Petrobrás em razão de diferenças constatadas nos bombesios de combustíveis, o que é plenamente admitido pela produtora fornecedora (vide minuta de contrato — cópia anexa). Informa que a própria autuada formalizou, durante o exercício de 1998, diversas correspondências à Petrobrás (docs. 12 a 15), solicitando esclarecimentos acerca de diferenças, consideradas por essa produtora como perdas e sobras, sem que houvesse manifestação escrita da mesma. Os resultados dos levantamentos são os seguintes:

(...)

4.11. Já no que versa sobre a compensação de prejuízo fiscal, faz um breve histórico do tratamento tributário, dizendo que as grandes controvérsias situaram-se sempre em torno de matérias de direito intertemporal e sobre a própria existência de um direito à compensação, inatingível por quaisquer restrições legais em nível de lei ordinária;

4.12. Contesta a legalidade da limitação de 30%, imposta pelo art. 42 da Lei n.º 8.981, de 1995, alterado pelo art. 15 da Lei n.º 9.065, de 1995, dizendo que a norma fere o conceito de renda, o princípio da capacidade contributiva, da publicidade e anterioridade, da irretroatividade da lei e do direito adquirido, nos termos da jurisprudência apontada. Alega que somente lei complementar pode legislar sobre o fato gerador e a base de cálculo do imposto de renda;

4.13. Não obstante, ainda que seja juridicamente válido limitar a dedução do prejuízo, conclui que a Lei n.º 8.981, de 1995, só pode alcançar fatos futuros, ou seja, a partir de 1995, vedado retroagir para impor limitações aos prejuízos apurados até 31.12.1994. E como os prejuízos compensados referem-se ao período anterior a 1995, conforme Lalur (doc. 16), julga perfeitamente possível a sua compensação na totalidade, conforme entendimento jurisprudencial e doutrinário demonstrados;" (fls. 566/570)

Em seu julgamento, a DRJ Campinas concluiu pela manutenção integral da exigência fiscal, resumindo suas conclusões na seguinte ementa:

**Ementa: OMISSÃO DE RECEITA. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DO ESTOQUE. COMBUSTÍVEIS**

Com a finalidade de comprovar seus estoques, as distribuidoras de combustíveis têm a obrigação de demonstrar no Mapa de Controle de Movimento Diário — MCMD ou Livro de Movimentação de Combustíveis - LMC, ao final de cada mês, o abatimento do percentual de quebra por evaporação e manuseio, admitido pelo órgão competente, em relação ao estoque médio registrado.

Além do mais, quebras superiores ao percentual acima devem restar devidamente comprovadas, nos termos da legislação vigente, sob pena de contribuir para a apuração de omissão de receita, em virtude da falta de comprovação das diferenças levantadas no estoque.

Na determinação de se os itens integram ou não a conta de estoque, o importante não é sua posse física, mas, sim, o direito de sua propriedade.

Se do confronto da escrituração da contribuinte forem apurados declaração e recolhimento a menor da contribuição, correta é a apuração do lucro omitido para a formalização da exigência devida.

Cientificado em 28/12/2007, fls. 583, o contribuinte interpôs recurso voluntário em 24/1/2008, fls. 612/618, mantendo, basicamente, os mesmos argumentos já apresentados na impugnação da exigência, no que concerne ao critério adotado para apuração da omissão de receita (assunto abordado nos §§ 4 a 32 da peça impugnatória).

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Ricardo Antonio Carvalho Barbosa, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

De acordo com o Termo de Verificação e Constatação Fiscal, fls. 218/221, com base na escrituração e demais documentos e controles apresentados pelo contribuinte, foram elaborados os Demonstrativos da Movimentação de Compras, Vendas e Estoques, relativamente às quantidades e valores financeiros, o que resultou na apuração de diferenças nos períodos de agosto a outubro de 1997, julho a dezembro de 1998, janeiro a junho e setembro de 1999, conforme indicado nos quadros demonstrativos das diferenças apuradas na movimentação de estoques.

Essas diferenças apuradas foram tratadas como receitas omitidas, cujos valores deram origem a base de cálculo para a constituição do crédito tributário de ofício, resultando na lavratura dos seguintes autos de infração:

- IRPJ e reflexos na Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (processo nº 10875.003340/2002-27, julgado em 2ª instância em 11/3/2009, Ac. 1401-00.015, negado provimento ao recurso do ofício);
- PIS (10875.003342/2002-16, julgado em 2ª instância em 26/8/2014, Ac. 1802-002.280, negado provimento ao recurso voluntário);
- Cofins (processo 10875.003343/2002-61 – em julgamento de 2ª instância);
- **PIS Substituição Tributária (processo nº 10875.03344/2002-13 – em análise), e**
- Confins Substituição Tributária (processo nº 10875.003345/2002-50, julgado em 2ª instância em 8/5/2012, Ac. 1803-01-296, dado provimento parcial ao recurso voluntário).

Assim, é evidente que há uma estreita relação entre a matéria aqui tratada e a abordada nos demais processos retro citados (inclusive quase todos já foram julgados por este conselho administrativo). No entanto, nem todas as conclusões nos acórdãos daqueles processos se aplicam ao presente.

No caso do processo n.º 10875.003340/2002-27, Ac. 1401-00.015, foi negado provimento ao recurso do ofício, que cancelou a exigência fiscal por ter havido erro na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, que foi apurado de forma mensal, quando deveria ser anual. O mérito da autuação não chegou sequer a ser apreciado.

Os processos 10875.003343/2002-61 e n.º 10875.003342/2002-16 também decorrem da mesma apuração de omissão de receita, onde foram lançadas as contribuições para o PIS e a Cofins.

Por sua vez, neste e no processo de n.º 10875.003345/2002-50 estão sendo cobradas, respectivamente, diferenças das contribuições para o PIS e a Cofins, no regime de substituição tributária. O contribuinte apresentou basicamente os mesmos argumentos para contrapô-los, tanto na impugnação da exigência, quanto no recurso voluntário.

O processo n.º 10875.003345/2002-50 foi apreciado pela 3ª turma especial deste Conselho em 8/5/2012, acórdão 1803-01-296, tendo decidido, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação da Cofins as diferenças apuradas nas vendas de óleo diesel e gasolina a partir dos fatos geradores de 1º/2/1999.

Destarte, adoto no presente voto os mesmos fundamentos e conclusões do julgamento em segunda instância do processo n.º 10875.003345/2002-50 (Ac. 1803-01-296), com a alteração promovida no exame dos embargos de declaração (Ac. 1803-001.973), por concordar com os seus fundamentos, os quais transcrevo, *in verbis*:

(...)

Alega a recorrente em síntese:

- a) Que o índice oficial de quebra (0,6%) pode sofrer bruscas variações em virtude das temperaturas locais e também em função da elevada capacidade de armazenamento;
- b) Que houve equívoco na consideração de notas fiscais de faturamento antecipado da Petrobrás nos meses de abril e maio de 1999, que resultam em equívocos na apuração das omissões de receitas;
- c) Que a exemplo do IRPJ e CSLL a COFINS não pode incidir sobre parcelas de faturamento ainda não recebidas (inadimplência) e que não integram o seu faturamento;
- d) Que a multa de ofício de 75% tem caráter confiscatório devendo ser aplicada a multa de mora de 20% já que a recorrente forneceu e prestou todas as informações para o lançamento;
- e) a ilegalidade da taxa SELIC a título de juros de mora.

Inicialmente impende realçar que embora o presente processo tenha se originado nas mesmas provas de convicção do lançamento de IRPJ e CSLL (10875.003340/2002-27), não se lhe pode dar a mesma decisão.

Com efeito, conforme se observa da decisão de primeira instância que deu provimento à impugnação da contribuinte, decisão mantida pelo CARF ao julgar o recurso de ofício através do Acórdão 140100.015, de 11/03/2009, da 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara da 1ª SEJUL, não houve análise do mérito das diferenças (omissão) apuradas.

A decisão de primeira instância mantida pela Egrégia 1ª Turma da Quarta Câmara, cancelou a exigência do IRPJ e CSLL tão somente com base na ausência da correta apuração da base de cálculo, realizada equivocadamente pela autoridade fiscal de forma mensal quando a apuração nos anos calendários 1997, 1998 e 1999 era anual.

Destarte, devem ser apreciadas as alegações da recorrente sobre o mérito das diferenças de estoques e vendas apuradas no lançamento de ofício da COFINS.

Neste aspecto não assiste razão à interessada.

Conforme a bem lançada decisão de primeira instância, não logrou a recorrente apresentar elementos sólidos e convincentes de que teve quebras excepcionais em seus estoques de combustíveis, capazes de infirmar o levantamento físico dos estoques e pelos quais apurou a autoridade fiscal sensíveis diferenças seja de compras como de vendas nos anos calendários 1997, 1998 e 1999.

As quebras e perdas de mercadorias revendidas, acima dos níveis tolerados até mesmo por normas infralegais expedidas pelas autoridades responsáveis pela fiscalização e normatização como é o caso dos combustíveis, devem estar suficientemente comprovadas para atender as exigências de sua dedução para apuração dos resultados e também apurar o efetivo faturamento realizado para fins de incidência das contribuições de PIS/COFINS.

Assim, meras alegações sobre supostas quebras nos estoques de combustíveis em virtude de oscilações de temperatura ou até pelo tamanho dos tanques de armazenagem não são capazes de alterar o resultado do minucioso levantamento físico/fiscal e contábil realizado pela autoridade fiscal.

Do mesmo modo, não tem sentido as alegações sobre diferenças entre o faturamento antecipado ou venda para entrega futura, pois como a decisão de primeira instância deixou assentado, a transferência de um mês (abril/99) para o mês seguinte (maio/99), apenas modificaria a diferença do mês subsequente.

As alegações constantes do item “c”, “d” e “f” não podem ser conhecidas pois não foram deduzidas na inicial, estando preclusas nos termos do art. 16, III e § 4º do Decreto nº 70.235/72.

No entanto, aspecto relevante passou ao largo das discussões passando despercebido seja por parte da autoridade fiscal seja da própria recorrente.

Com efeito, com o advento da Lei nº 9.718/98, ocorreu sensível alteração na tributação do PIS/COFINS sobre combustíveis e derivados de petróleo, segundo diretriz do art. 4º e 17: (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.*

*Art. 17. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:*

*I - em relação aos arts. 2º a 8º, para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999;*

Determinou assim a norma tributária, que as refinarias de petróleo ficariam a partir de 1º de fevereiro/99, na condição de substitutas tributárias, responsáveis pelo

recolhimento das contribuições devidas pelos distribuidores e comerciantes varejistas de combustíveis derivados de petróleo, incidentes sobre toda a cadeia de produção.

Assim, a sujeição passiva tributária passou a ser atribuída às refinarias de petróleo e não mais às distribuidoras de combustível como era na vigência das normas anteriores que regiam a matéria.

Destarte, não tem sentido exigir a COFINS sobre supostas diferenças apuradas a partir de Fevereiro/1999, sobre as vendas de derivados de petróleo por parte de distribuidoras.

Diante desta constatação, devem ser canceladas as exigências de COFINS sobre a omissão de receitas de **óleo diesel** e **gasolina** dos fatos geradores a partir de 01/02/1999 (inclusive).

No que tange as diferenças apuradas em relação ao Álcool Hidratado e Anidro, não se aplica a mesma regra, pois a sua tributação permaneceu a cargo das distribuidoras mesmo com o advento da Lei nº 9.718/98.

Com relação a taxa SELIC a matéria é objeto de súmula do CARF, com o seguinte teor e que vincula os julgados desta turma por determinação regimental:

*Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.*

Ante o exposto, voto para dar provimento parcial ao recurso e excluir da tributação da COFINS as diferenças apuradas nas vendas de ÓLEO DIESEL e GASOLINA a partir dos fatos geradores 01/01/1999 (inclusive).

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou embargos de declaração, questionando:

Analisando o inteiro teor da decisão recorrida, constata-se a existência de contradição entre o dispositivo e a conclusão do voto.

Enquanto o dispositivo indica que foi dado provimento parcial ao recurso voluntário para "excluir do lançamento, as exigências de COFINS relativas às omissões de óleo diesel e gasolina, a partir dos fatos geradores 01/02/1999" a parte final do voto aponta que devem ser excluídos os valores apurados "a partir dos fatos geradores 01/01/1999 (inclusive)".

Em face do exposto, requer a União (Fazenda Nacional) o conhecimento e o provimento do presente recurso para sanar o vício existente na conclusão do voto.

Em 21/10/2013, o presidente substituto da 3ª Turma Especial da 4ª Câmara acolheu os embargos, o que ensejou a apreciação da matéria pelo colegiado, em decisão consubstanciada no acórdão 1803-001.973. de 7/11/2013, conclusivo nos seguintes termos:

Diante do exposto, concluiu a turma julgadora por exonerar as exigências de PIS e COFINS sobre as receitas omitidas a partir do fato gerador 01 de Fevereiro de 1999.

Destarte, em todas os tópicos em que se menciona a exclusão das exigências do PIS e COFINS sobre receitas omitidas de gasolina e óleo diesel deve ser considerada a data de **01/02/1999 (inclusive)**.

Ante o exposto, deve-se considerar retificada a ementa e a parte final do voto condutor do Acórdão 180301.296, de 08/05/2012, sem qualquer alteração no seu resultado.

***Conclusão.***

De todo o exposto, encaminho meu **voto** no sentido de **dar provimento parcial ao recurso voluntário**, para excluir da tributação da contribuição para o PIS Substituição Tributária as diferenças apuradas nas vendas de óleo diesel e gasolina a partir dos fatos geradores 1º/2/1999 (inclusive).

(documento assinado digitalmente)  
Ricardo Antonio Carvalho Barbosa