



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

Processo nº 13836.000515/2004-61
Recurso nº 253.993 Voluntário
Acórdão nº 3302-00.597 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de setembro de 2010
Matéria RESTITUIÇÃO/COMP PIS COFINS
Recorrente ISOLADORES SANTANA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

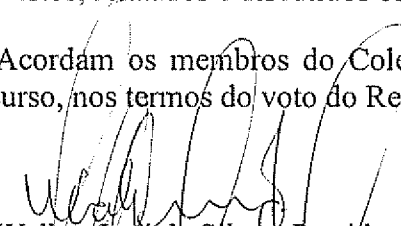
Período de apuração: 01/11/1999 a 30/06/2000

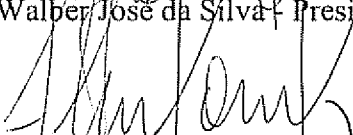
PIS/COFINS. RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. A Restituição de COFINS e de PIS pagos sob regime de substituição tributária, na aquisição de Gás GLP, está condicionada à comprovação de que o adquirente é consumidor final do produto e que as notas fiscais de aquisição têm lançamento da base de cálculo da restituição, ou, na ausência do destaque, de prova de que houve a retenção por parte da refinaria.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.


Walber José da Silva - Presidente


Alexandre Gomes - Relator

EDITADO EM: 18/10/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Walber José da Silva (Presidente), José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Alan Fialho Gandra, Alexandre Gomes (Relator) e Gileno Gurjão Barreto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Campinas/SP, que manteve decisão singular que denegou pedido de restituição e compensação de parte da contribuição do PIS/PASEP incidente no regime de substituição tributária do GLP.

O pedido envolve créditos da contribuição que, segundo a recorrente, foram retidos por refinaria de petróleo em decorrência da sistemática da substituição tributária. O valor é de R\$ 402.936,58 e envolve o período de novembro de 1999 a junho de 2000.

Consta dos autos que a DRF de Campinas/SP, por meio do despacho decisório de fls. 370 a 372, indeferiu o requerimento por três motivos: (i) que a Instrução Normativa SRF nº 6, de 1999 não previu expressamente a possibilidade de ressarcimento nas aquisições de Gás GLP; (ii) que as notas apresentadas não informam o valor da base de caçulo de substituição tributária, nem mesmo o valor retido não preenchendo os requisitos da IN SRF nº 6; (iii) que as compensações efetuadas pela recorrente afrontam o disposto no art. 74 da Lei 9.430, com a redação dada pela MP nº 66/2002 e Lei 10.637/02 que determina que as compensações devem ser realizadas por meio de Decomp, não possuindo por consequência, validade as informações efetuadas apenas nas DCTFs.

Também consta dos autos que, discordando desta decisão, o contribuinte interpôs impugnação alegando que:

"a intenção da IN SRF nº 6/99 é de restituir o que foi retido a maior no caso dos adquirentes de combustíveis diretamente à distribuidora, tendo em vista a sistemática de substituição tributária de combustíveis derivados de petróleo

o produto GLP não constou da referida IN em razão de ter sido ela expedida na vigência da redação que foi conferida pelo art 4º da lei nº 9.718/98 pela Medida Provisória nº 1.807, de 28/01/99, alterada posteriormente pela Medida Provisória nº 1.858-6, de 29/06/99, que fez voltar o regime de substituição tributária em relação ao GLP, idêntico ao dos demais combustíveis;

também na linha de seu entendimento existe decisão em processo de consulta da 6ª Região Fiscal. A consulta é uma garantia jurisdicional, e permite aos contribuintes conhecer a interpretação da RFB e, com isso, evita a aplicação de sanções;

quanto ao fato de não ter sido constatado nas notas fiscais de compra de GLP o destaque do PIS e da COFINS, tal não poderia ser fundamento do indeferimento da DRF, tendo havido ofensa ao princípio constitucional da razoabilidade. Como a IN SRF nº 06/99 não foram previstas as operações com GLP, as distribuidoras não tinham como destacar o valor,

requer a reforma da decisão para autorizar a restituição dos valores pagos à maior, bem como autorizar as compensações realizadas parcialmente com os referidos, devidamente apresentados via DCTF do valor

Recebida a manifestação de inconformidade, esta restou apreciada nos seguintes termos (ementa):

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

RESSARCIMENTO SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

No caso de substituição tributária só é cabível o ressarcimento de valores relativos às contribuições para o PIS e COFINS a consumidor final pessoa jurídica na hipótese de aquisição diretamente à distribuidora de gasolina automotiva e óleo diesel, observadas ainda as formalidades necessárias a tanto

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO

A partir da edição da Medida Provisória nº 66, de 2002, que alterou o art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, toda compensação deve ser efetivada por meio de Declaração de compensação, ato que extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de ulterior homologação do procedimento.

Solicitação Indeferida

Em face desta decisão, interpôs recurso voluntário a este egrégio Conselho de Contribuintes, reiterando os argumentos da impugnação no sentido da existência do direito ao crédito decorrente da aquisição de GLP diretamente de empresa distribuidor.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Gomes, Relator

Presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do recurso.

Conforme consta dos autos, a discussão envolve pedido de ressarcimento/compensação da contribuição para o PIS e COFINS pagos pelo regime de substituição tributária nas aquisições de GLP no período de 1º de novembro de 1999 a 30 de junho de 2000.

Quanto ao histórico legislativo, naquele período vigia a Lei nº 9.718, de 1998, que assim dispunha sobre essa contribuição nas operações com derivados de petróleo:

Art. 2º. As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

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

Posteriormente, foi editada a MP nº 1.807, de 1999, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 29 de janeiro de 1999, que limitou a aplicação do art. 4º da Lei nº 9.718, de 1998, transcrito acima, exclusivamente às **vendas de gasolina e óleo diesel**, assim dispondo:

"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."

Em face dessa MP, foi editado o Ato Declaratório Normativo Cosit nº 11, de 08 de abril de 1999, dispondo sobre a substituição tributária de que trata o art. 4º da Lei nº 9.718, de 1998, declarando:

Declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados, que, tendo em vista o disposto no art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, alterado pelo art. 4º da Medida Provisória nº 1.807, de 28 de janeiro de 1999, as contribuições para o PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre as vendas:

(...)

2 – deixou de subsistir o regime de substituição tributária das citadas contribuições, nas operações de comercialização dos demais combustíveis derivados de petróleo, inclusive gás. (grifo não-original)

No entanto, em 29 de junho de 1999, foi editada a MP nº 1.858-6, publicada no DOU de 30 de junho daquele ano, restabelecendo o regime de substituição tributária nas operações com GLP, assim dispondo:

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

Art. 21. Ficam convalidados os atos praticados com base na Medida Provisória nº 1.807-5, de 17 de junho de 1999

Assim, no período de competência de 29 de abril de 1999 a 30 de setembro de 1999, as operações com GLP não estavam sujeitas ao regime de substituição tributária. Este regime foi restabelecido com a edição da MP nº 1.858-6, 1999, que entrou em vigor em 30 de setembro de 1999.

Em 10 de março de 2000, a sistemática de apuração da Contribuição para o PIS sobre as vendas de derivados de petróleo pelas refinarias foi novamente alterada pela MP nº 1.991-15, publicada no DOU de 13 de março de 2000, que assim determinou:

Art. 4º As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Servidor Público – PIS/PASEP e para

o Financiamento da Seguridade Social – COFINS devidas pelas refinarias de petróleo serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:

I – três inteiros e vinte e cinco centésimos por cento e quinze por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gasolina automotiva e de gás liquefeito de petróleo – GLP.

(...)

O ressarcimento de tais contribuições somente foi regulamentado por meio da IN SRF nº 06, de 29 de janeiro de 1999. Contudo, esta instrução contemplou apenas o ressarcimento das contribuições sobre as vendas de gasolina automotiva e óleo diesel, excluindo o GLP desse benefício, assim dispondo:

Art. 2º. As refinarias de petróleo ficam obrigadas a cobrar e a recolher, na condição de contribuintes substitutos, a COFINS e a contribuição para o PIS/PASEP, devidas pelos distribuidores e comerciantes varejistas, relativamente às vendas de gasolina automotiva e de óleo diesel.

Parágrafo único. Na hipótese deste artigo, a base de cálculo das contribuições será o preço de venda da refinaria, antes de computado o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações – ICMS incidente na operação, multiplicado por quatro, no caso de gasolina automotiva, ou por três inteiros e trinta e três centésimos, no caso de óleo diesel.

(...),

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 ou por um inteiro e oitenta e oito décimos, no caso de aquisição de gasolina automotiva e óleo diesel, respectivamente (redação dada pela IN SRF nº 24, de 25/02/1999).

§ 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. (grifos não-originais)

[...]"

Passamos agora a analisar, um a um, os argumentos da recorrente contribuinte.

Quanto à sistemática da substituição tributária, a mesma encontra permissão no artigo 150 § 7º da Constituição Federal (“§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto 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”) e no artigo 128 do Código Tributário Nacional, que segue a mesma diretriz. Segundo entendimento pacificado do Supremo Tribunal Federal, a substituição tributária não colide com nosso Sistema Constitucional Tributário.

Na forma dos mencionados dispositivos segundo a interpretação que lhes é dada pela jurisprudência, há direito à restituição dos valores pagos quando, apesar de **presumido** pela lei tributária, determinado fato gerador não se realiza.

Havendo prova em contrário a respeito desta **presunção** legal, surge o direito ao ressarcimento da quantia paga, independentemente de nova autorização legal, porquanto tal prerrogativa decorre de norma inserta na Constituição Federal. Trata-se de garantia constitucional posta ao contribuinte que obedece aos princípios da legalidade, da legalidade tributária, da proporcionalidade e da capacidade contributiva, princípios estes que impedem ao mesmo tempo o efeito confiscatório da tributação e o enriquecimento ilícito do Estado.

Com lastro nestes dispositivos constitucionais e complementares, o legislador ordinário implementou através de alterações na Lei nº 9.718/98, uma série de medidas para facilitar o cálculo e a cobrança do PIS de todas as operações que envolvem a industrialização, distribuição e comércio do GLP, instituindo que a contribuição seria calculada e recolhida antecipadamente pela refinaria, desonerando as operações subseqüentes da contribuição.

A legislação considerava em alguns períodos, não em todos defendidos pela recorrente, que a sistemática da substituição tributária englobaria: uma **primeira** operação da venda da **refinaria** para a **distribuidora** (fato gerador do PIS); uma **segunda** operação da venda da **distribuidora** para o **comerciante varejista** (fato gerador do PIS); e uma **terceira** operação da venda do **comerciante varejista** ao **consumidor final** (fato gerador do PIS).

Ponderando estas três operações, estes três fatos geradores, o legislador editou o regime de substituição tributária do GLP.

Partindo de tais pressupostos, pouco importa que a referida instrução normativa não explicita, com relação ao GLP, o procedimento para ressarcimento dos valores quando tal medida for de direito para determinado contribuinte. As justificativas apresentadas pela recorrente, segundo nosso entendimento, superam a deficiência/omissão da IN nº 06/1999. Tudo de acordo com a premissa de que o direito à restituição não decorre da instrução normativa, mas da lei de regência (Lei nº 9.718/98 e alterações) e do artigo 150, § 7º da Constituição Federal (e 128 do CTN), diante do princípio da reserva legal tributária (CF, art. 150).

Concluir em sentido contrário, como bem assinalou o recorrente, seria admitir que uma instrução normativa fizesse às vezes da lei, o que sabemos é inadmissível pela Constituição.

Contudo, para que haja efetivamente o direito à restituição, devem ser analisados os requisitos exigidos para estes casos.

Antes disso, porém, há uma questão preliminar a ser esclarecida.

Refere-se à interpretação do Supremo Tribunal Federal acerca do mencionado artigo 150, § 7º, da Constituição Federal. Isto porque no julgamento do mencionado dispositivo nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851/AL, restou decidido que inexistente direito à restituição quando uma determinada operação ocorrer em valor inferior ao presumido. Segundo referido julgamento, somente nos casos em que o fato gerador não ocorre é que há o direito ao ressarcimento dos valores.

A situação aceita pelo STF, v.g., é aquela em que a mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária é extraviada e não chega ao destino final, isto é, não chega a ser entregue ao consumidor final. Neste caso o STF assegurou o direito à restituição. Do contrário, rejeitou a pretensão dos contribuintes quando o fato gerador ocorre à menor do que o presumido.

Sob este aspecto, concluímos que não há conflito entre o pleito da recorrente e o entendimento do STF acerca do artigo 150 § 7º da Constituição, vez que a alegação da recorrente é no sentido de que uma das operações da cadeia presumida não se verificou (não ocorreu o fato gerador). Além disso, a própria edição de uma instrução normativa consagrando à sistemática é suficiente a demonstrar a interpretação dada ao regime de substituição tributária pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, no sentido de que poderá haver restituição nestes casos.

Superada esta questão preliminar, mister analisar se restou efetivamente comprovado que o fato gerador presumido - *"operação da venda da distribuidora para o comerciante varejista"* - não se verificou, porque dele poderá surgir o direito à restituição pleiteada pela recorrente.

As notas fiscais constantes nos autos dão conta que se trata de operação de envolve o comércio atacadista de gás liquefeito de petróleo, isto porque a empresa de que se adquiriu o GLP encontra-se registrada com o código e descrição da atividade econômica principal com número 46.82-6-00 - Comércio atacadista de gás liquefeito de petróleo (GLP).

Não obstante, observa-se que este Conselho, analisando os casos de óleo diesel e gasolina automotiva também sujeitos à sistemática não tributária, considerou que o direito à restituição depende da presença concomitante de dois requisitos: **(a)** que o pedido seja apresentado pelo consumidor final; **(b)** e que a nota fiscal tenha lançamento da base de cálculo da restituição.

É o que se observa das seguintes decisões:

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 129.692. TERCEIRA CÂMARA. ACÓRDÃO 203-10621. Rel. Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva)

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 129.686 TERCEIRA CÂMARA ACÓRDÃO 203-10615. Rel. Francisco Maurício R de Albuquerque Silva).

No presente caso se trata de consumidor final (é o que a recorrente afirma e que se presume), porém não consta nas notas fiscais a base de cálculo da retenção relativa à operação.

A Instrução Normativa nº 6/99 expressamente determina os requisitos e a forma de cálculo dos valores a serem ressarcidos, senão vejamos:

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. 2º¹, multiplicado por dois inteiros e dois décimos ou por um inteiro e oitenta e oito décimos, no caso de aquisição de gasolina automotiva ou de óleo diesel, respectivamente.

§ 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.

Para que se possa chegar ao cálculo do crédito a ser ressarcido, deve ser levado em conta o valor de venda cobrado pela refinaria, e este é o motivo da exigência contida na Instrução Normativa sob análise.

Porém, isto, por si só, não poderia afastar a pretensão do Recorrente, desde que o Recorrente produzisse prova dos valores de venda da Refinaria, bem como os valores retidos por ela nas operações promovidas.

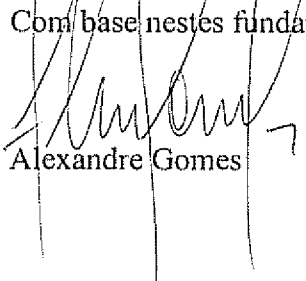
¹ Parágrafo único Na hipótese deste artigo, a base de cálculo das contribuições será o preço de venda da refinaria, antes de computado o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações- ICMS incidente na operação, multiplicado por quatro, no caso de gasolina automotiva, ou três inteiros e trinta e três centésimos, no caso de óleo diesel.

Em se tratando de ressarcimento, os pagamentos a maior não podem ser presumidos.

A recorrente poderia ter solicitado neste meio tempo à empresa Liquigás a apresentação de documentos complementares e/ou declarações que comprovassem sua tese. Mas não houve qualquer diligência neste sentido, fato este que também afasta a alegação de que caberia ao Conselho ou aos órgãos das instâncias inferiores tomarem tais providências de ofício.

Também devemos considerar que o fato de a Lei nº 9.990, de 21 de julho de 2000, ter alterado o art. 4º da Lei nº 9.718, de 1998, para informar as alíquotas praticadas nessas operações com derivados de petróleo, não implica em dispensa do destaque da forma de cálculo na nota fiscal. Isto porque o referido procedimento tem por objetivo, justamente, verificar qual operação estaria sendo realizada, inclusive se de comércio varejista ou distribuidor, porque lá constariam as informações da forma de cálculo do preço e das contribuições. Sem tal registro, inviável a pretensão.

Com base nestes fundamentos, nego provimento ao recurso.


Alexandre Gomes

