



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 13839.000433/2008-10
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3002-001.491 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 14 de outubro de 2020
Recorrente AUTO POSTO MARCUSSI LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

PRAZO DE 360 DIAS. LEI Nº 11.457/2007. PRAZO IMPRÓPRIO.
PRECLUSÃO. INOCORRÊNCIA.

O prazo de 360 dias, estabelecido na Lei nº 11.457/2007, trata-se de um prazo impróprio, isto é, fixado na lei apenas como parâmetro para a prática do ato, tendo em vista que não foi estabelecida qualquer sanção na hipótese de seu descumprimento. O ato praticado além do prazo impróprio é válido e eficaz, não tendo, portanto, o condão de encerrar o trâmite processual.

CADEIA DE COMERCIALIZAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. VAREJISTA. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. ILEGITIMIDADE.

Após a implantação do regime de tributação monofásica na cadeia de comercialização de combustíveis em 01/07/2000, os comerciantes varejistas não possuem legitimidade para pedir a restituição das contribuições para o PIS e para a COFINS, pois não participam da relação jurídica-tributária com o Fisco como contribuintes de direito, tão pouco como contribuintes de fato.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada no recurso e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard - Presidente.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Larissa Nunes Girard (Presidente), Sabrina Coutinho Barbosa, Mariel Orsi Gameiro e Carlos Alberto da Silva Esteves.

Relatório

Por bem retratar as vicissitudes do presente processo, reproduz-se o relatório do Acórdão recorrido:

“Objeto da Restituição

Trata-se de Pedido de Restituição relativo ao recolhimento de COFINS no ano de 2007, em cuja base de cálculo foi incluído o ICMS, incidente sobre o comércio varejista de combustíveis.

Indeferimento do Pedido

O Pedido de Restituição foi indeferido, sob os fundamentos que a base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS é determinada pela Lei 9.718/98, que, nos seus artigos segundo e terceiro a define como sendo o “faturamento”, que “corresponde à receita bruta da pessoa jurídica”. E, embora, o Requerente defenda que estaria enquadrado na hipótese excepcional, constante do inciso I do parágrafo segundo do artigo terceiro da aludida Lei – a de ser substituto tributário (o que determinaria a exclusão do ICMS da base de cálculo daquelas contribuições) – não reúne, entretanto, os requisitos legais da condição que entende se enquadrar.

No caso concreto, segue a decisão:

Como pode ser verificado às fl. 31 o interessado atua no ramo de varejo de combustíveis, não efetuando, obviamente, nenhuma retenção de ICMS como substituto tributário.

Sob tais fundamentos, o Pedido de Restituição é indeferido.

Fundamentos da Manifestação de Inconformidade

Em sua Manifestação de Inconformidade, o Requerente alega, em preliminar, que teria ocorrido ilegalidade, que invalidaria o “indeferimento em debate”, na medida em que teriam sido descumpridas as disposições do inciso II do artigo 13 da Lei 9.784/99, em razão da decisão recorrida ter sido “... emitida por outra pessoa, que não o(a) Delegado(a) da Receita Federal de Julgamento, por delegação de competência ...”.

Quanto ao mérito, invocando as mesmas disposições dos artigos segundo e terceiro da Lei 9.718/98, propõe discussão e interpretação do sentido (e efeito) da palavra “quando”, insere no inciso I do parágrafo segundo do artigo terceiro da Lei 9.718/98, o que faz conjugando com a diretriz de interpretação da legislação tributária estabelecida pelo artigo 111 do CTN. Neste contexto, defende que:

O ICMS, se acaso cobrado pelo vendedor na condição de substituto tributário (como de fato é), deve ser excluído da base de cálculo do crédito tributário. Neste caso, pouco importando as quantidades de fases de comercialização a que é submetido o produto. No caso concreto temos apenas duas fases de comercialização: FASE DE COMERCIALIZAÇÃO 1: Da Refinaria para Distribuidora; FASE DE COMERCIALIZAÇÃO 2: Da Distribuidora para o Revendedor Varejista. Se houvesse mais duas ou três fases para frente, nenhuma delas consideraria em sua base de cálculo o ICMS cobrado pelo vendedor na condição de substituto tributário.

E, a partir dessa premissa, conclui:

Com a correta interpretação dada à legislação em vigor, resta provado que, de acordo com o § 2º, art. 3º da Lei 9.718/98, o ICMS cobrado pela vendedora Refinaria Petrobras, na condição de substituta tributária, deve ser excluído da receita bruta.

Por isso, requer:

Portanto, requer respeitosamente, senão pelas preliminares arguidas, seja decretada a nulidade do presente indeferimento e respectiva não homologação de compensação; após exame exaustivo das razões de mérito que deixaram de ser devidamente enfrentadas, por autoridade competente na forma da lei”

Em sequência, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas (DRJ/CPS) julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, por decisão que possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS E A COFINS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

Incabível a exclusão do valor devido a título de ICMS da base de cálculo da COFINS, pois esse valor é parte integrante do preço das mercadorias e dos serviços prestados, exceto quando referido imposto é cobrado pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de substituto tributário, condição esta na qual não se enquadra o Requerente.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada dessa decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fl. 92/102), no qual requereu a reforma do Acórdão recorrido, alegando, em preliminar, a preclusão do direito de proferir decisão pelo decurso do prazo estipulado em Lei para a Administração Pública se manifestar e, no mérito, repisando basicamente os argumentos já manifestados em seu recurso inaugural da lide.

É o relatório, em síntese.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator

O direito creditório envolvido no presente processo encontra-se dentro do limite de alçada das Turmas Extraordinárias, conforme disposto no art. 23-B do RICARF.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Inicialmente, há que se consignar que a ora recorrente trouxe em seu Voluntário a alegação preliminar da preclusão do direito da Administração Pública proferir decisão no processo sob análise, pois teria o descumprido o prazo de 360 dias previsto no art. 24 da Lei nº 11.457/07. Entretanto, tal alegação não se constitui uma preliminar, mas uma prejudicial de mérito. Por isso, será tratada dessa maneira neste voto.

Assim, quanto ao art. 24 da Lei nº 11.457/2007, é cediço que tal comando legal insere-se em um contexto que busca dotar de maior celeridade o processo administrativo, em consonância com os princípios constitucionais que regem a matéria. Entretanto, a referida regra, embora tenha estabelecido um prazo para emissão de decisões administrativas, não fixou quaisquer sanções ou penalidades à administração tributária pelo seu descumprimento, muito menos estabeleceu como consequência a extinção do processo ou a preclusão, decadência ou prescrição de seu poder/dever.

Com efeito, pode-se afirmar que o prazo fixado pelo art. 24 da Lei nº 11.457/2007 se constitui no que a doutrina convencionou nomear como prazo impróprio. Esses prazos são aqueles fixados aos órgãos do judiciário ou da administração, que a ausência de observância não

gera consequência processual. São prazos, por exemplo, a serem observados pelo juiz, serventuários, escrivães, assim como muitos dos concedidos ao Ministério Público, quando atua como fiscal da lei, onde a sua inobservância, apesar de não acarretar o que se chama de desvalia em matéria processual e, tampouco, preclusão, acarreta aos responsáveis por sua não observância possíveis sanções administrativas, conforme a análise do caso concreto e justificativa aplicável.

Assim sendo, não pode prosperar as alegações da contribuinte no sentido de ver reconhecida a preclusão do direito a proferir decisões das instâncias administrativas julgamento, com a consequente extinção do processo e a homologação da declaração de compensação, por não ter sido respeitado o prazo previsto no art. 24 da Lei nº 11.457/96, pois, como já mencionado, esse é um prazo impróprio e, por outro lado, tal situação, diferentemente do afirmado pela recorrente, não afronta os ditames insculpidos no art. 5º, inciso LXXVIII e no art. 37, da Constituição Federal.

Portanto, o prazo estabelecido pelo art. 24 da Lei nº 11.457/2007 foi fixado na legislação apenas como parâmetro para a prática do ato, tendo em vista que não foi estabelecida qualquer sanção na hipótese de seu descumprimento. O ato praticado além do prazo impróprio, então, é válido e eficaz, não tendo o condão de encerrar o trâmite processual.

Seguindo na análise da peça recursal, verifica-se que a questão fundamental a ser decidida no presente julgamento se refere à possibilidade de revendedores varejistas de combustíveis figurarem como detentores de eventuais créditos decorrentes de supostos pagamentos a maior efetuados por terceiros na cadeia comercial de um produto, no caso, combustíveis.

Dessa maneira, considerando-se que o foco da análise repousa na discussão jurídica-tributária sobre a incidência do PIS e da COFINS em relação aos combustíveis derivados do petróleo e, conseqüentemente, sobre a possibilidade de sua restituição/ressarcimento, creio ser essencial entendermos a dinâmica desse mercado, assim como a evolução legislativa sobre a matéria.

Por isso, desde logo, creio oportuno esclarecer as operações comerciais envolvidas nessa cadeia de comercialização, desde a fonte produtora ao consumidor final. De fato, percebemos 3 fases distintas: a) as refinarias, na qualidade de produtoras, vendem o combustível para as distribuidoras; b) as distribuidoras, por sua vez, revendem-no aos varejistas e c) os varejistas, por último, revendem o produto aos consumidores finais.

Considerando o grande volume de operações e a magnitude dos valores envolvidos nesse setor, o legislador adotou uma forma concentrada para o regime de incidência do PIS e da COFINS, visando otimizar a eficácia do controle arrecadatório e fiscalizatório. Tal forma de concentração foi efetivada de duas maneiras ao longo do tempo: substituição tributária e tributação monofásica.

No regime de substituição tributário, o legislador elege um dos intervenientes da cadeia de comercialização para ser o contribuinte substituto, isto é, recolher a contribuição devida por todos os envolvidos. Parte desse recolhimento se refere ao devido na sua própria operação, parte se refere ao devido pelos outros intervenientes nas etapas posteriores (substituídos).

No regime monofásico, entretanto, o tributo incide apenas em uma das fases, ficando as outras desoneradas. Nesse caso, somente um dos intervenientes é contribuinte de fato e de direito.

A legislação sobre o tema passou por várias alterações, entretanto, desde o início, refletia a forma concentrada para o regime de incidência dessas contribuições no setor. Assim, até 31/01/1999, vigia o modelo de concentração nas distribuidoras, na condição de contribuintes substitutas dos varejistas (substituição tributária), de acordo com art. 4º da Lei Complementar nº 70/91 e do art. 6º da Medida Provisória nº 1.212/95; entre 01/02/1999 e 30/06/2000, a concentração era nas refinarias, indicadas como contribuintes substitutas das distribuidoras e dos varejistas (substituição tributária), conforme art. 4º da Lei nº 9.718/98 e, a partir de 01/07/2000, passou a ser adotado o modelo monofásico, no qual as refinarias passaram a ser os únicos contribuintes na cadeia de comercialização dos combustíveis, a partir da vigência dos arts. 4º e 43 da Medida Provisória nº 1.991-15/2000. Em decorrência dessa nova sistemática de tributação (tributação monofásica), as receitas das distribuidoras e dos varejistas provenientes das vendas desses produtos ficaram excluídas do pagamento das referidas contribuições, por meio do regime de alíquota zero.

Quanto às alíquotas dessas contribuições devidas pelos produtores e importadores de derivados de petróleo, após a MP 1.991-15/2000, elas foram alteradas pela MP 1.991-18/2000, pela Lei 9.990/2000 e pela Lei 10.865/2004, que alterou o art. 4º da Lei 9.718/98, contudo, não houve modificação no regime jurídico de incidência monofásica para o setor.

A sistemática de apuração não cumulativa para o PIS e para a COFINS, introduzida, respectivamente, pela Lei 10.637/02 e pela Lei 10.833/03, também não trouxe alteração na tributação vigente no segmento em questão, tendo em vista que o arts. 1º, § 3º, IV, de ambas as leis excluía do regime não cumulativo as receitas sujeitas ao regime monofásico. Além disso, no inciso I dos referidos artigos constava a vedação do aproveitamento de créditos relativos a receitas isentas, não alcançadas pela incidência das contribuições ou sujeitas a alíquota zero.

Nessa mesma linha, o art. 8º, VII, "a", da Lei nº 10.637/02 e o art. 10º, VII, "a", da Lei nº 10.833/03 dispunham que permaneciam sujeitas às normas da legislação vigente anteriormente à publicação das referidas leis as receitas sujeitas ao regime monofásico.

Com o advento da Lei nº 10.865, de 30/04/2004 e, posteriormente, da Lei nº 10.925, de 23/07/2004, foi dada nova redação aos arts. 1º, 2º, 3º e 8º da Lei nº 10.637/02 e aos arts. 1º, 2º, 3º e 10º da Lei nº 10.833/03. Assim, desde então, passou-se a ter, como regra, que as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real e que auferissem receita de venda dos produtos contemplados na Lei nº 9.990/00, exceto álcool para fins carburantes, sujeitavam-se, em relação às mesmas, a partir de 01/08/2004, à incidência não-cumulativa da Cofins e do PIS/Pasep.

Entretanto, o custo de aquisição destes produtos, quando adquiridos para revenda, não geravam direito a crédito, por expressa vedação legal, pois, consoante os arts. 3º, inciso I, alínea "b" das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, com a redação dada pela Lei nº 10.865/04, não dariam direito a crédito, as mercadorias e produtos referidos no § 1º, do art. 2º, quando adquiridos para revenda.

Dessa forma, adquirindo a contribuinte para revenda gasolina e suas correntes (exceto gasolina de aviação), óleo diesel e suas correntes, gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural ou querosene de aviação, não poderia se creditar, para fins de apuração do PIS e da COFINS não-cumulativos, dos custos de aquisição dos referidos produtos. Em consonância, o § 7º do mesmo artigo previa que, no caso de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito seria apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

Em 2008, a Lei nº 11.727 trouxe novas alterações às Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, porém as vedações ao aproveitamento de crédito decorrente da aquisição dos produtos anteriormente citados, quando adquiridos para revenda, continuaram existindo. De fato, a redação dada pela Lei nº 11.727/08 ao art. 3º, I, alíneas "a" e "b", de ambas as leis, continua vigente até a presente data.

Quanto ao caso concreto ora sob análise, creio que as considerações anteriores refutam todas as argumentações jurídicas trazidas pela recorrente, pois as mostra inconsistentes frente ao desenvolvimento real da legislação sobre o tema. Contudo, entendo oportuno tecer outros comentários sobre alguns pontos específicos.

Com relação ao direito potestativo de pleitear a restituição de tributos sujeitos à substituição tributária, assim dispõe o Código Tributário Nacional:

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Do enunciado transcrito, resta clara a condição obrigatória para o exercício do direito: a comprovação de haver suportado o ônus econômico da tributação. Daí, no caso da cadeia de comercialização de combustíveis temos dois cenários, o de antes da edição da Medida Provisória nº 1.991/2000 e o posterior a ela. No primeiro cenário vigia o regime da substituição tributária, já no segundo, passou a vigor a tributação monofásica.

Enquanto a sistemática empregada era o da substituição tributária, tanto a jurisprudência administrativa como a judicial entendiam que era possível aos comerciantes varejistas de combustíveis, na qualidade de substituídos, reivindicarem a restituição de valores recolhidos indevidamente nas etapas anteriores do ciclo de comercialização pelos substitutos tributários. Contudo, tal direito só poderia ser exercido validamente quando o varejista comprovasse haver suportado o ônus econômico da tributação, ou seja, não tê-lo transferido para o consumidor final.

Porém, a partir de 01 de julho de 2000, instituído o regime de tributação monofásica, essa possibilidade deixou de existir. No regime monofásico a incidência das contribuições tornou-se única, isto é, as refinarias e os importadores de combustíveis são os únicos a arcarem com a integralidade do ônus econômico da tributação. Dessa forma, as operações realizadas pelos varejistas deixaram de compor as hipóteses de incidência das contribuições, logo, nesse aspecto, não mais participam da relação jurídico-tributária com o Fisco.

Em decorrência das figuras do contribuinte de fato e de direito terem recaído integralmente nas refinarias e nos importadores a partir de 01/07/2000, o comerciante varejista de combustíveis não tem mais legitimidade para pedir a restituição de qualquer valor relativo às contribuições recolhidas pelos primeiros.

Assim, considerando-se que, no caso concreto, a contribuinte pediu a restituição da COFINS relativa a fatos geradores ocorridos entre 1º de janeiro e 31 de dezembro de 2007, ou seja, após a vigência do regime monofásico de tributação, não há como negar que ela não possui legitimidade para o pedido e, por conseguinte, o Acórdão recorrido acertou ao indeferir a Manifestação de Inconformidade da ora recorrente, pois ela não possui direito ao crédito reivindicado.

Assim sendo, por todo o exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar suscitada no recurso e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário e não reconhecer o direito creditório.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves