



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

Processo nº 13841.000412/2004-21
Recurso nº 240.598 Voluntário
Acórdão nº 3401-00.631 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de março de 2010
Matéria VENDA DE COMBUSTÍVEIS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.
Recorrente AUTO POSTO RIBEIRO E BELLI LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/1999 a 30/06/2000

VENDA A VAREJO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO. GASOLINA AUTOMOTIVA E ÓLEO DIESEL. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OCORRÊNCIA DOS FATOS GERADORES POSTERIORES. INEXISTÊNCIA DE INDÉBITO.

À luz da interpretação adotada pelo Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851, na substituição tributária pra frente, amparada constitucionalmente no § 7º do art. 150 da Constituição Federal, só é cabível a restituição da quantia paga em nome do substituído se não ocorrer o fato gerador posterior.

Recurso Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Luciano Pontes de Maya Gomes (Suplente).

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

Emanuel Carlos Dantas de Assis – Relator

EDITADO EM 15/04/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas, Jean Cleuter Simões Mendonça, Odassi Guerzoni Filho, Fernando Marques Cleto Duarte, Luciano Pontes de Maya Gomes (Suplente) e Gilson Macedo Rosenburg Filho.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão da DRJ que manteve despacho denegatório do órgão de origem, indeferindo pedido de restituição referente a créditos do PIS apurados nas operações com gasolina e diesel (conforme as planilhas apresentadas junto com o pedido).

Por bem resumir o que consta dos autos até então, reproduzo o relatório da primeira instância:

2. *Na peça que acompanha o Pedido, fls. 02/03, a contribuinte fundamenta da seguinte forma sua pretensão:*

Nos termos da legislação tributária vigente na época (Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998), a requerente, na qualidade de contribuinte substituída, sofreu a retenção de valores a título de COFINS, por parte da refinaria de petróleo, contribuinte substituída (sic), calculado sobre uma base de cálculo presumida, conforme valores lançados nas respectivas notas fiscais de vendas, emitidas pelas distribuidoras (...).

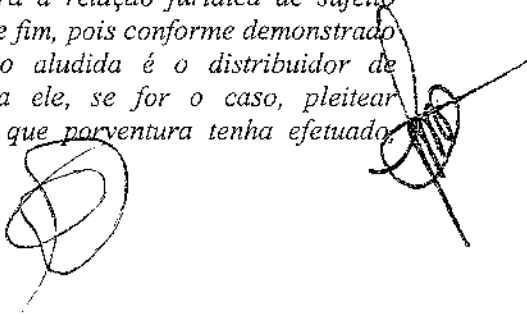
Ocorre que, os preços efetivos e comprovadamente praticados pela requerente, nas suas vendas de combustíveis a consumidor final, foram inferiores àqueles calculados de forma presumida pela refinaria.

3. *Examinados os elementos do processo, a autoridade jurisdicionante proferiu o Despacho Decisório de fls. 70/73. Tendo como fundamento o art. 4º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, os arts. 4º, 5º e 6º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e os arts. 121 e 165 do Código Tributário Nacional, conclui a autoridade:*

Percebe-se, portanto, que a substituição tributária para os combustíveis é uma previsão legal e imputada à pessoa que faz as vezes do substituto tributário. Sendo, pois, um tributo recolhido pelo distribuidor, não cabe ao comerciante varejista pleitear indébito nesse sentido, pois fica claro não ter sido este último quem arcou com o ônus dos recolhimentos dos tributos questionados. (...)

...

Conclui-se, então, que não existe direito creditório a ser reconhecido ao interessado, conforme pleiteado, pois primeiramente não se configura a relação jurídica de sujeito passivo e sujeito ativo para esse fim, pois conforme demonstrado o sujeito passivo na situação aludida é o distribuidor de combustível, portanto, cabe a ele, se for o caso, pleitear qualquer pagamento a maior que porventura tenha efetuado.



desde que baseado em documentação hábil e legal para tal. Além disso, é importante ressaltar que a condição de substituto tributário é estabelecida em Lei, de acordo com os atos legais citados anteriormente, ficando expressamente determinado em lei quem seja o sujeito passivo de direito na relação existente.

Em consulta ao sistema SIEF e COMPROT/Internet, constatee que, até o presente momento, não há Declaração de Compensação vinculada a este processo, conforme telas impressas dos sistemas, folhas 68 e 69.

4. *Com tais fundamentos, foi indeferido o direito creditório pleiteado.*

5. *Cientificada em 11/03/2005, a interessada apresentou em 08/04/2005, Manifestação de Inconformidade, fls. 76/80, alegando, em síntese, que:*

a) *o indeferimento em tela foi alicerçado em total dissonância às mais recentes jurisprudências havidas sobre a mesma matéria, qual seja, baseou tal decisão, num prematuro e irrelevante fundamento, sobre a ilegitimidade do contribuinte, ora requerente. Melhor dizendo, a este título, está pacífico em nossos Tribunais, que o ora Requerente (contribuinte substituído), por ser ele quem sofre efetivamente o ônus da imposição fiscal, é parte legítima *ad causam* para requerer a restituição dos valores recolhidos a título de tributo (COFINS). Desta feita, não merece prevalecer o entendimento do presente julgado, eis que, segundo este, tal legitimidade seria da refinaria de petróleo e ou distribuidora, ora ambas contribuintes SUBSTITUTAS;*

b) *o Requerente, perante o regime da Substituição Tributária, é considerado o CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO das operações realizadas. (...) Conveniente, porém, se torna para o caso, a aplicação obrigatória da interpretação literal dessa legislação tributária, pois, esta é clara, quando se refere que a refinaria de petróleo e ou as distribuidoras de álcool, somente são obrigadas a cobrança (retenção) e o seu posterior recolhimento (repassa à União), mas que, na verdade quem sofre o ônus da carga tributária nessas operações, é o contribuinte SUBSTITUÍDO;*

c) *fica claro que a intenção da lei, é reduzir as fases de cobrança dos tributos, deixando assim, a refinaria como responsável pela retenção e recolhimento desses, pertinentes aos contribuintes varejistas, e não a reconhecendo como parte legítima ao mesmo pleito.*

6. *A partir de tais argumentos requer o reconhecimento de sua legitimidade para pleitear a restituição dos créditos que julga possuir e o deferimento de seu Pedido de Restituição.*

Ao manter o indeferimento, a 3ª Turma da DRJ, após se reportar à legislação de regência, considerou que o direito à restituição do tributo se restringe ao substituto, por sua condição de sujeito



passivo, não se comunicando ao substituído por este não integrar a relação tributária.

Ao manter o indeferimento, a 3ª Turma da DRJ, após se reportar à legislação de regência, considerou que o direito à restituição do tributo se restringe ao substituto, por sua condição de sujeito passivo, não se comunicando ao substituído por este não integrar a relação tributária.

Também considerou, interpretando o art. 4º da Lei n.º 9.718, de 1998, que o valor do PIS e da Cofins independe do preço efetivamente praticado pela substituída ao revender o produto no mercado varejista, já que toma como base de cálculo o preço de venda da substituta (refinaria) multiplicado por quatro, no caso de gasolina automotiva, ou três inteiros e trinta e três centésimos, no caso de óleo diesel. Na linha de sua interpretação, mencionou julgado da 1ª Turma do Tribunal Federal Regional da 4ª Região.

Quanto à IN SRF nº 6/1998, observou que, conforme o seu art. 6º, além do substituto tributário somente ao consumidor final é reconhecido o direito ao ressarcimento (na hipótese de aquisição de gasolina automotiva ou óleo diesel diretamente à distribuidora), condição da qual não se reveste a interessada.

No Recurso Voluntário, tempestivo, o contribuinte insiste na restituição, refutando a decisão recorrida e repisando argumentos contidos na manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, Relator

O Recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos do Processo Administrativo Fiscal, pelo que dele conheço.

Diante da legislação que rege a substituição tributária em tela, relativa às operações com gasolina e óleo diesel, não assiste razão à Recorrente.

A Lei nº 9.718/98, de 27/11/1998, tratando de modo uniforme a tributação do PIS e da Cofins, introduziu modificações a partir de 01/02/1999 e estabeleceu que o substituto nas operações com derivados de petróleo, tanto em relação aos distribuidores quanto aos varejistas, é a refinaria. Observe-se o art. 4º da referida Lei (negritos acrescentados):

Art. 4º. As refinarias de petróleo, relativamente às vendas que fizerem, ficam obrigadas a cobrar e 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.



O art. 4º da MP nº 1.807, de 28/01/1999 (com eficácia a partir de 01/02/1999, tal como o art. 4º da Lei nº 9.718/98, acima transcrito), restringiu o alcance da norma acima à gasolina automotiva e óleo diesel e alterou o multiplicador deste combustível, ao determinar o seguinte:

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.

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.

Mais adiante o art. 4º da Lei nº 9.718/98 foi novamente alterado pelo art. 3º da Lei nº 9.990, de 21/07/2000, que lhe deu a seguinte redação:

Art. 4º As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio 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: (NR)

I – dois inteiros e sete décimos por cento e doze inteiros e quarenta e cinco centésimos por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gasolinas, exceto gasolina de aviação; (AC)

II – dois inteiros e vinte e três centésimos por cento e dez inteiros e vinte e nove centésimos por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de óleo diesel; (AC)

III – dois inteiros e cinquenta e seis centésimos por cento e onze inteiros e oitenta e quatro centésimos por cento incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gás liquefeito de petróleo – GLP; (AC)

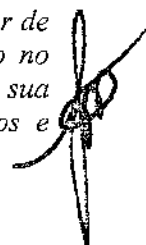
IV – sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades. (AC)

Parágrafo único. Revogado.

A MP nº 1.807/1999, após diversas reedições, findou na MP nº 2.158-35, de 24/08/2001, que estabelece o seguinte, **a partir de 01/07/2000** (negritos acrescentados):

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.

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, em sua versão original, fica reduzido de quatro para três inteiros e trinta e três centésimos.



(...)

*Art.42.Ficam **reduzidas a zero** as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de:*

I-gasolinas, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e GLP, auferida por distribuidores e comerciantes varejistas;

II-álcool para fins carburantes, quando adicionado à gasolina, auferida por distribuidores; (~~Vide Medida Provisória nº 413, de 2008~~) (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Vigência)

III-álcool para fins carburantes, auferida pelos comerciantes varejistas. (~~Vide Medida Provisória nº 413, de 2008~~) (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Vigência)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às hipóteses de venda de produtos importados, que se sujeita ao disposto no art. 6º da Lei nº 9.718, de 1998.

(...)

Art.92.Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:

(...)

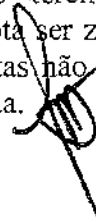
II-no que se refere à nova redação dos arts. 4º a 6º da Lei nº 9.718, de 1998, e ao art. 42 desta Medida Provisória, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de julho de 2000, data em que cessam os efeitos das normas constantes dos arts. 4º a 6º da Lei nº 9.718, de 1998, em sua redação original, e dos arts. 4º e 5º desta Medida Provisória;

A partir dos textos legais acima transcritos extraem-se as duas normas que dirimem o litígio em tela (relativo à gasolina automotiva e ao óleo diesel, cabe ressaltar), e que são as seguintes:

- a primeira, que vigorou 01/02/1999 a 30/06/2000, determina que nas vendas de gasolina automotiva e óleo diesel a **refinaria é substituta tributária** dos distribuidores e varejistas, sendo a base de cálculo adotada é o preço de venda da refinaria, multiplicado por fatores que contemplam toda a cadeia de produção e comercialização (da refinaria à venda ao consumidor final);

- a segunda norma, que vigorou a partir de 01/07/2000 (com modificações a partir de 01/05/2004, conforme a MP nº 164, de 29/01/2004, convertida na Lei nº 10.865, de 30/04/2004, não aplicáveis ao processo em tela porque os períodos de apuração são anteriores a maio de 2004), determina que nas vendas de gasolina automotiva e óleo diesel **a refinaria é o único sujeito passivo**, já que nas etapas dos distribuidores e varejistas a alíquota passa a ser zero.

Pela primeira norma acima, até 30/06/2000 distribuidores e varejistas integram a relação jurídico-tributária na condição de substituídos, por não terem sido excluídos expressamente do pólo passivo dessa relação obrigação nem a alíquota ser zero. Pela segunda norma, com eficácia a partir de 01/07/2000, distribuidores e varejistas não mais contribuem com qualquer valor a título de PIS e Cofins, já que a alíquota foi zerada.



Nos termos do art. 128 do CTN, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo. Tal exclusão também só pode ser feita de modo expresso, sendo que se a lei estabelecer substituição tributária, mas não dispuser sobre a responsabilidade do contribuinte substituído, esta há de ser considerada subsidiária, de modo que a cobrança do crédito seja intentada primeiro contra o substituto. Remanescendo a responsabilidade subsidiária do contribuinte substituído, por um lado o tributo pode ser dele exigido (o lançamento pode ser efetuado contra ele, contra o substituto ou contra ambos, embora seja vedada a cobrança em duplicidade), mas por outro eventual indébito a ele pode ser repetido.

No período a partir de 01/07/2000, apesar de os distribuidores e varejistas também arcarem com o ônus financeiro de parte do PIS e Cofins devido pela refinaria, tal ônus constitui preço, simplesmente (e não tributo, como se dava até 30/06/2000). Em função da alíquota zero, não possui o Recorrente, em relação aos fatores geradores a partir, legitimidade ativa para questionar suposto indébito (assim como, em contrapartida, nada lhe pode ser exigido, na hipótese de a refinaria não recolher o que deve).

Em virtude das duas normas acima explicitadas, cabe um único reparo na decisão recorrida, que todavia não altera a conclusão, pelo indeferimento da repetição requerida. É que até 30/06/2000 os distribuidores e varejistas possuíam, sim, legitimidade ativa para requererem a repetição de eventual indébito advindo da inexistência de fato gerador nas etapas posteriores à venda pela refinaria. A partir de julho de 2000, diferentemente, por não integrarem a obrigação jurídico-tributária (a refinaria contribui isoladamente com todo o PIS e Cofins, que é devido numa única etapa porque as posteriores passaram a ter alíquota zero) os distribuidores e varejistas não podem demandar – nem no Judiciário nem nesta via administrativa – qualquer pleito referente às duas Contribuições.

Descabe alterar a decisão recorrida, de modo que se mantêm o indeferimento inicial, porque mesmo no período anterior a 30/06/2000 - quando o Recorrente, na condição de sujeito passivo originário (aquele que realiza o fato jurídico tributário) substituído, podia ingressar com o pedido de restituição -, inexistia o indébito pleiteado, já que ocorreram os fatos geradores posteriores (venda do distribuidor ao Recorrente varejista e deste ao consumidor final).

Como bem lembrado pela DRJ, o Supremo Tribunal Federal, ao cuidar do tema interpretando o § 7º do art. 150 da Constituição Federal, assentou o seguinte (negrito acrescentado):

A EC n.º 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7.º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade. A lei complementar, por



igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação. Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente.

(STF, ADI 1.851, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 22/11/02).

Tendo ocorrido o fato gerador, pouco importa se a venda se deu por preço maior ou inferior à base de cálculo adotada na substituição tributária. Se maior, o Fisco não pode exigir qualquer complemento; se menor, aos sujeitos passivos (substituto tributário e substituídos) nada é restituível. Consoante a sistemática introduzida pela lei 9.718/98, amparada constitucionalmente no § 7º acima comentado, o cálculo da Cofins e do PIS a ser recolhido pela refinaria independe do preço efetivamente praticado pelos substituídos.

Aplicando a interpretação do STF, o Superior Tribunal de Justiça tem decidido na linha da interpretação adotada na ADI nº 1.851, conforme o julgado abaixo:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE OU PROGRESSIVA. OPERAÇÃO SUBSEQÜENTE. BASE DE CÁLCULO INFERIOR À CONSIDERADA PARA O RECOLHIMENTO ANTECIPADO. RESTITUIÇÃO.

IMPOSSIBILIDADE.

I - Esta Corte, adotando entendimento consolidado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADIN 1.851-4/AL, firmou orientação no sentido da impossibilidade de restituição/creditamento da importância recolhida, quando a operação subsequente à cobrança do tributo, sob a modalidade de substituição tributária para frente ou progressiva, se realizar com valor inferior à base de cálculo presumida. Precedentes: RMS nº 20263/RJ, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 15.05.2006; AgRg no Ag nº 720644/GO, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, DJ de 20.02.2006; AgRg no Ag nº 489785/MG, Rel.

Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, DJ de 07.11.2005; AgRg no Ag nº 388881/MG, Rel. Ministro FRANCIULLI NETTO, DJ de 21.02.2005.

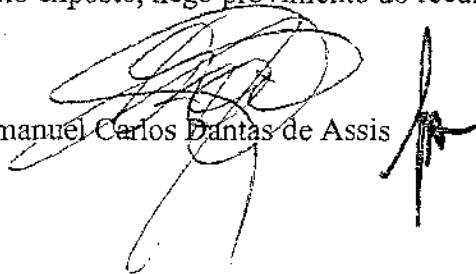
II - Agravo regimental improvido.



(STJ, 1ª Turma do STJ, Agravo Regimental no Recurso no Mandado de Segurança nº 22040/RN, julgado em 24/04/2007, relator Min. Francisco Falcão, unanimidade).

Pelo exposto, nego provimento ao recurso.

Emanuel Carlos Dantas de Assis

A large, stylized handwritten signature in black ink, consisting of several overlapping loops and a long horizontal stroke at the bottom.