



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

Processo nº 13889.000133/2004-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-002.963 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de março de 2016
Matéria PIS/COFINS - Restituição
Recorrente CERÂMICA ATLAS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

COFINS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. GÁS LIQUEFEITO DE PETRÓLEO - GLP. RESTITUIÇÃO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL

Inexiste amparo legal para o restituição da Cofins correspondente à parcela devida pelo varejista, paga sob o regime de substituição tributária, nas operações de comercialização de gás liquefeito de petróleo GLP, adquirido por pessoa jurídica, consumidora final, diretamente do distribuidor.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

PIS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. GÁS LIQUEFEITO DE PETRÓLEO - GLP. RESTITUIÇÃO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL

Inexiste amparo legal para o restituição do PIS correspondente à parcela devida pelo varejista, paga sob o regime de substituição tributária, nas operações de comercialização de gás liquefeito de petróleo GLP, adquirido por pessoa jurídica, consumidora final, diretamente do distribuidor.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do recurso voluntário para negar-lhe provimento, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Valdete Aparecida Marinheiro, Thais de Laurentiis Galkowicz e Diego Diniz Ribeiro.

(assinado digitalmente)

Antônio Carlos Atulim - Presidente.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Antônio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Carlos Augusto Daniel Neto, Valdete Aparecida Marinho, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz e Waldir Navarro Bezerra.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da 11ª Turma da DRJ de Ribeirão Preto – SP (fls. 282/291 processo eletrônico), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela interessada contra despacho decisório que não homologou o formulário de Pedido de Restituição (fl. 03), a título de PIS e da COFINS, cujo créditos foram supostamente recolhidos indevidamente ou a maior decorrente de retenção por substituição tributária por ocasião da aquisição de Gás Liquefeito de Petróleo – GLP, referente ao período de apuração de 30/06/1999 a 30/06/2000, conforme planilha de apuração (fls. 34 a 42).

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório objeto da decisão recorrida, a seguir transcrito na sua integralidade:

Trata o presente de Pedido de Restituição, apresentado por meio de formulário, no valor de R\$ 108.990,95, a título da Contribuição para o Programa de Integração Social –PIS, e no valor de R\$ 503.035,15, a título da Contribuição para a Seguridade Social –COFINS, perfazendo o valor total de R\$ 612.026,10, atualizado até maio de 2004, doc. de fls.

02, protocolado em 20/05/2004, com créditos supostamente recolhidos indevidamente ou a maior decorrente de retenção por substituição tributária por ocasião da aquisição de Gás Liquefeito de Petróleo – GLP, referente ao período de apuração de 30/06/1999 a 30/06/2000, conforme planilha de apuração, doc. de fls. 35 a 42.

Consta do presente, cópias das notas fiscais referente às aquisições de GLP do período pleiteado.

Referido pedido foi indeferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Limeira, SP, em face de que a restituição de que trata o artigo 6º, da Instrução Normativa –IN nº 6, de 29 de janeiro de 1999, diz respeito somente à aquisição de gasolina automotiva e óleo diesel.

Cientificado, o interessado apresentou manifestação de inconformidade em 10/06/2009, doc. de fls. 262 a 274, que, em síntese, alega:

QUANTO AOS FATOS

Que o pedido de restituição de tributos em virtude de sua atividade - Empresas de Cerâmicas - adquire para uso próprio combustíveis e outros derivados de petróleo diretamente da distribuidora e que, quando da venda do combustível da refinaria à Cerâmica, não poderia haver a previsão das futuras vendas, ou seja, se para comerciantes ou para consumidores finais e em sendo assim é feita a retenção, presumindo toda a cadeia futura de comercialização.

Que essa retenção, equivocadamente, foi dado o ônus do pagamento do tributo integralmente ao consumidor final.

DO DIREITO AO CRÉDITO DE GLP.

Que a própria Instrução Normativa nº 06/1999, em seu artigo 6º, resguardou ao consumidor final o ressarcimento dos valores retidos a maior das referidas contribuições nos casos de adquirente de combustíveis diretamente da distribuidora;

Que no caput do artigo 6º, da referida IN não constou operações com GLP- Gás Liquefeito de Petróleo, em virtude de ter sido publicada anteriormente à Medida Provisória – MP 1.807/1999, e ao Ato Declaratório Normativo nº 11/1999, demonstrando o motivo de sua omissão quanto a não determinar também às operações com GLP;

Que independente do fato da IN nº 06/1999 não conter expressamente “GLP”, ficou caracterizado que o regime de tributação é idêntico ao dos demais combustíveis;

Reproduz Solução de Consulta nº 62/2000 que assegurou ao consumidor, pessoa jurídica, o ressarcimento dos valores de COFINS pagos por substituição tributária na hipótese de aquisição de gasolina automotiva, óleo diesel e gás liquefeito de petróleo (GLP)

diretamente da distribuidora;

Que é excessivo rigor interpretar-se que as operações com GLP não mereceriam tratamento igual ao da Gasolina e do Diesel, reproduzindo julgado do Conselho de Contribuintes semelhante ao caso em questão.

DO CÁLCULO.

Elabora demonstração do cálculo de apuração do valor a ser ressarcido em obediência às disposições na Instrução Normativa nº 006/1999, com redação dada pela Instrução Normativa nº 24/1999, informando que a diferença está na formação da base de cálculo no qual as distribuidoras, erroneamente, lançaram valores bem inferiores aos quais o contribuinte possui de direito ao ressarcimento;

Que foi equivocada a conclusão do Julgador a quo que considerou não haver a possibilidade de se calcular o crédito do contribuinte por não haver expressa taxação legal do GLP. Com isso, merece ser reformada, pois ficou demonstrada a legalidade

de se utilizar esses créditos por suportar o ônus da cadeia da tributação na aquisição do GLP em razão do pagamento do tributo pela refinaria na condição de contribuinte substituto;

Que a própria redação da Medida Provisória - MP nº 1.858-6/1999, em seu artigo 23, alínea "i", revoga a edição da MP que retirou o GLP do regime de substituição tributária.

DA ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA PELA SELIC.

Que é necessária a restituição dos valores pagos a maior com aplicação da taxa Selic a esses créditos, tendo em vista que o interessado não pode ser lesado por ter suportado tal ônus;

Transcreve decisão sobre pedido administrativo de restituição nº 13888.000010/2001-48 semelhante ao da recorrente que, conforme acórdão proferido no âmbito do Conselho de Contribuintes, reconhece o direito à restituição da parcela da contribuição ao PIS retido em substituição tributária pelas refinarias relativo ao GLP adquirido pela pessoa jurídica, consumidora final e, ainda, que os valores a restituir deverão ser atualizados pela taxa SELIC.

DO PEDIDO.

Por todo o exposto requer a reforma integral do despacho decisório para autorizar a restituição dos valores retidos a maior a título de PIS e COFINS calculados conforme o preceito normativo da IN nº 006/1999 e atualizados com a taxa SELIC.

É o relatório

Os argumentos aduzidos pelo sujeito passivo, no entanto, não foram acolhidos pela primeira instância de julgamento administrativo fiscal, conforme ementa do Acórdão abaixo transcrito:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

*Período de apuração: 30/06/1999 a 30/06/2000
DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.*

As decisões administrativas proferidas pelos órgãos colegiados não se constituem em normas gerais, posto que inexistente lei que lhes atribua eficácia normativa, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela, objeto da decisão.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

GLP. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESSARCIMENTO.

Não há previsão legal para ressarcimento da contribuição incidente sobre a aquisição de gás liquefeito de petróleo no regime de substituição tributária, para períodos de apuração anteriores a 30 de setembro de 1999.

Nos termos do artigo 170 do Código Tributário Nacional, essencial à comprovação da liquidez e certeza dos créditos para a efetivação do encontro de contas, sendo obrigação do contribuinte comprovar o alegado/pleiteado.

RESSARCIMENTO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC.

Incabível atualização monetária ou juros de mora incidentes sobre o eventual valor a ser objeto de ressarcimento, por ausência de previsão legal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 30/06/1999 a 30/06/2000 GLP. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESSARCIMENTO.

Não há previsão legal para ressarcimento da contribuição incidente sobre a aquisição de gás liquefeito de petróleo no regime de substituição tributária, para períodos de apuração anteriores a 30 de setembro de 1999.

Nos termos do artigo 170 do Código Tributário Nacional, essencial à comprovação da liquidez e certeza dos créditos para a efetivação do encontro de contas, sendo obrigação do contribuinte comprovar o alegado/pleiteado.

RESSARCIMENTO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC.

Incabível atualização monetária ou juros de mora incidentes sobre o eventual valor a ser objeto de ressarcimento, por ausência de previsão legal.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada da referida decisão em 02/04/2014 (fl. 349), a interessada, em 02/05/2014 (fl. 294), apresentou o recurso voluntário de fls. 294/308, com as alegações resumidas abaixo:

a) que a recorrente, empresa que opera no ramo de cerâmicas, adquire para uso próprio, combustíveis e outros derivados de petróleo diretamente da distribuidora. Desta forma, equivocadamente, foi dado o ônus do pagamento do tributo integralmente ao consumidor final, contrariando o disposto na legislação à época;

b) para evitar que determinados contribuintes, como é o caso dos adquirentes de combustível para uso próprio não suportassem todo o ônus das contribuições ao PIS e COFINS, como se revendedores fossem, a RFB instituiu a Instrução Normativa nº 06/99 a fim de resguardar ao consumidor final o ressarcimento dos valores retidos a maior das referidas contribuições (reproduz o artigo 6º);

c) conforme o caput do art. 6º, verifica-se que a referida IN tratou somente das **operações com Gasolina e Diesel**, acredita-se que em função de que na data de sua edição não existia o regime de Substituição Tributária para as operações com **GLP** - Gás Liquefeito de Petróleo - em virtude da MP 1.807/99 e ADN 11/99, demonstrando então o motivo de sua omissão quanto a não determinar também as operações com **GLP**. No entanto, logo adiante foi alterado o sistema de tributação do GLP, por edição da MP nº 1.858-6 de 29/06/99, que previu o retorno do GLP ao sistema de Substituição Tributária, não diferenciando ele em nada da Gasolina ou do Diesel.

d) que independe o fato da redação da Instrução Normativa nº 06/99 não conter expressamente "GLP" em seu rol, pois o regime de tributação é idêntico ao dos demais combustíveis, conforme verificado anteriormente, logo não teriam motivos para excluir-se o direito ao ressarcimento referido. ***“Seria de excessivo rigor interpretar-se que as operações com GLP não mereceriam tratamento igual ao da Gasolina e do Diesel”.***

e) cita e reproduz julgados do Conselho de Contribuintes, com decisões favoráveis a caso similares, e no tocante ao **cálculo** para ressarcimento, ressalta que devem ser obedecidas as disposições na Instrução Normativa nº 06/99 e não somente ao que consta no corpo das referidas Notas Fiscais, conforme fez o julgador, já que o correto é o preceito normativo. Em seu recurso, discorre sobre os referidos cálculos e elabora demonstrativos.

f) da atualização monetária pela SELIC - sendo necessária a restituição dos valores pagos a maior, necessária se faz a aplicação da taxa Selic a esses créditos, tendo em vista que o contribuinte não poder ser lesado por ter suportado tal ônus.

Diante de todo o exposto, requer que o presente **RECURSO** seja **conhecido e provido**, para o fim de reformar a decisão de Primeira Instância.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra

1) Admissibilidade do recurso

Como visto, em 02/04/2014, a Recorrente foi cientificada da decisão da primeira instância (fl. 349). Em 02/05/2014 (fl. 294), apresentou recurso voluntário a este CARF (fls. 294/308). Portanto, o recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade e deve ser conhecido.

2) Do direito

Como é possível extrair da leitura do relatório que antecede o presente voto, cabe a este Colegiado **decidir se há respaldo normativo para o pleito de restituição** formulado pelo sujeito passivo, especialmente no que se refere ao cálculo do montante.

O regime de substituição tributária foi inserido no ordenamento jurídico pelo § 7º do art. 150 da Constituição Federal de 1988, acrescido pela Emenda Constitucional (EC) nº 3, de 1993. Diz o dispositivo (original não destacado):

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24.03.2001

Autenticado digitalmente em 21/03/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA, Assinado digitalmente em 22/03/20

16 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 21/03/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA

Impresso em 22/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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.

Resta claro que o ditame constitucional, a meu ver direcionado ao legislador, determina que a legislação que instituir o regime de substituição deve assegurar a imediata e preferencial restituição dos valores recolhidos, sempre que demonstrado que um dos elos da cadeia comercial não se concretizou.

Por outro lado, o art. 128 do Código Tributário Nacional pouco acrescenta:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

No que tange as contribuições para o PIS/Pasep e a COFINS, referente aos períodos de apuração ora em discussão, no plano das Leis ordinárias, especificamente no que se refere aos derivados de petróleo, diz o art. 4º da Lei nº 9.718, de 1998:

Art. 4º As refinarias de petróleo, relativamente às vendas que fizerem, ficam obrigadas a cobrar e recolher, na condição de contribuintes substituídos, 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.

Por seu turno a MP nº 1.8586/ 1999, publicada no DOU de 30/06/1999, com vigência a partir de 29 de setembro de 1999 (princípio da anterioridade nonagesimal), restabeleceu 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 1.8075, de 17 de junho de 1999.”

Assim, é indiscutível que as vendas de gás liquefeito de petróleo (GLP) a partir de 29 de setembro de 2000 estavam submetidas ao regime de substituição tributária, salientando que não há controvérsia em relação ao fim do instituto da substituição tributária nas operações com combustíveis a partir da edição da MP 1991-15, de 10 de março de 2000, e que produziu efeitos a partir de primeiro de julho de 2000.

De sorte que resta examinar se a recorrente tem o direito à restituição dos valores pagos no regime de substituição tributária.

Como é possível perceber, em qualquer das suas versões, o dispositivo legal não estabeleceu critérios para restituição dos valores eventualmente devidos em razão da não

realização de uma das operações inerentes à cadeia. Aliás, não previu sequer qual seria o número de operações previstas nem o peso de cada uma das operações na estimativa da base de cálculo. Lembrar que o ponto de partida para tal fixação foi o preço da refinaria e não o estimado na venda para consumidor final.

Assim, não vejo como presumir, por exemplo, que a não concretização de um dos elos da cadeia geraria uma restituição da fração proporcional ao número de elos suprimidos. Ou seja, se estivessem previstas quatro etapas e uma delas não se concretizasse, o montante restituído corresponderia a 25% do recolhido.

Indiscutivelmente, nenhuma dessas premissas foi estabelecida. Repita-se, o ato legal não previu quantas comercializações formariam a cadeia comercial nem muito menos o percentual estimado para cada uma dessas etapas.

Não vejo, ademais, como presumir que a Instrução Normativa SRF nº 06 de 1999, possa ser aplicada às operações com GLP, pois seu universo de aplicação é expressamente delimitado no próprio texto. Confira-se (original não destacado):

*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** (grifou-se).*

Mais relevante do que a delimitação contida no art. 2º, penso, é o tratamento diferenciado estabelecido no parágrafo 2º do art. 6º da mesma IN, que trata dos parâmetros para apuração do montante a ser ressarcido. Confira-se:

*§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 ou de óleo diesel**, respectivamente. (Redação dada pela IN SRF nº24/99, 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.

De fato, a legislação estabelece percentuais diferentes, de acordo com o produto tributado.

Assim, a sua aplicação ao presente litígio demandaria equiparar, sem qualquer termo de comparação, o comércio de GLP com o de gasolina ou óleo diesel. Na prática, com a devida vênia, tal medida equivaleria a legislar, ação que não se insere na competência deste Colegiado.

Destaca-se que a Instrução Normativa, como bem assentado pela decisão de primeira instância, não faz qualquer referência aos parâmetros dos valores a serem ressarcidos na hipótese de vendas de GLP. Como visto e ressaltado na decisão recorrida, também nas notas fiscais juntadas ao presente nada consta sobre os procedimentos de retenção, descumprindo o disposto no § 1º, do artigo 6º, da IN-SRF nº 06/1999.

O destaque da base de cálculo do PIS e da COFINS e o valor retido e recolhido por substituição tributária pelo substituto **devem obrigatoriamente constar no corpo das respectivas notas fiscais**. Sem estas informações, não temos como comprovar a efetiva retenção daquela contribuição nem a correção dos cálculos dos valores reclamados pelo interessado.

O julgador não pode legislar e muito menos utilizar a analogia para promover a restituição de tributos, que está disciplinada no artigo 165 do Código Tributário Nacional.

Registre-se, por oportuno que a solução de consulta mencionada no recurso voluntário não se constitui em norma geral de direito tributário, e produz efeitos apenas em relação às partes que integram os respectivos processos de consulta.

Consequentemente, diferentemente do alegado, não se trata de indeferir o pedido em razão de restrição consignada em ato normativo inferior, mas da impossibilidade de se recorrer a esse mesmo ato para acolher o pedido do sujeito passivo.

De modo que, ao contrário do alegado, não há que se falar em direito à restituição dos valores de PIS e da COFINS, por falta de previsão legal.

Conclusão

O que se verifica, portanto, é que, inobstante a determinação constitucional, quando da instituição do regime de substituição tributária nas operações envolvendo o gás liquefeito de petróleo - GLP, o legislador inferior não fixou critérios para a restituição dos montantes que alegadamente deixaram de ser recolhidos, e este colegiado, repita-se, não possui competência para fazê-lo.

Ante ao exposto, **nego provimento** ao recurso voluntário interposto, não reconhecendo o direito no pedido de restituição pleiteado.

Sala das Sessões, em 15 de março de 2016

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra – Relator

CÓPIA