



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 13890.000040/2002-96  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9303-007.146 – 3ª Turma  
**Sessão de** 11 de julho de 2018  
**Matéria** GLP - RESSARCIMENTO DE COFINS  
**Recorrente** CERÂMICA FORMIGRÊS LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/07/1999 a 30/06/2000

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. GÁS LIQUEFEITO DE PETRÓLEO GLP. RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A legislação que disciplinava o recolhimento da Cofins incidente sob a comercialização de Gás Liquefeito de Petróleo - GLP sob o regime de substituição tributária é omissa com relação aos parâmetros que viabilizariam o ressarcimento relativo à não concretização do fato gerador presumido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento. Vencidas as Conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pelo contribuinte (fls. 676 a 694), contra o Acórdão 203-13.658, proferido pela Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes (fls. 599 a 609), sob a seguinte Ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Período de apuração: 01/07/1999 a 30/06/2000*

*COFINS. VENDA A VAREJO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESSARCIMENTO E/ OU COMPENSAÇÃO.*

*Inexiste amparo legal para o ressarcimento e/ ou a compensação do PIS correspondente à parcela devida pelo varejista, paga sob o regime de substituição tributária, nas operações de gás liquefeito de petróleo, adquirido por pessoa jurídica, consumidora final, diretamente do distribuidor.*

*Recurso Voluntário Negado.*

O contribuinte inicialmente opôs Embargos de Declaração (fls. 617 a 629), os quais foram rejeitados (fls. 672 e 673).

Ao seu Recurso Especial foi dado seguimento (fls. 739).

A PGFN apresentou Contrarrazões (fls. 742 a 751).

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

Observados os requisitos e preenchidas as formalidades regimentais, conheço do Recurso Especial.

Trata-se de um Pedido de Restituição da Cofins (fl. 2), protocolizado em 09/01/2002, com a seguinte motivação:

*“GLP – COFINS – retido do consumidor final, pessoa jurídica a maior pela refinaria de Petróleo”.*

Pela Planilha de Cálculo anexada (fls. 14 a 19), vê-se que interpreta o contribuinte que, nas aquisições, o GLP estava submetido ao regime de Substituição Tributária.

Anexa ainda as Notas Fiscais (fl. 20 a 370) de distribuidoras de combustíveis.

Nestas Notas Fiscais, no Campo "Dados Adicionais", depois de referências ao ICMS-Substituição, constam as informações: "PIS/COFINS ST NA REF".

Para esclarecer a forma de elaboração dos cálculos constantes na planilha que compõe o presente pedido de restituição, diz o contribuinte o seguinte (fls. 376 e 377):

*“Funda-se o presente pedido de restituição, no recolhimento a maior de valores da contribuição a COFINS sobre a aquisição de Gás Liquefeito de Petróleo – GLP diretamente de distribuidoras, no período de julho de 1.999 a junho de 2.000, recolhidos pelas refinarias de petróleo por substituição tributária.*

(...)

*A regra para tal pedido perante a SRF, esta disciplinada na IN 06/99, a qual em seu artigo 2º parágrafo único e artigo 6º parágrafo 2º e 3º, que prevê que a base de cálculo será o preço de venda da refinaria (Portarias Interministeriais nº 149, de 23/06/99, e nº 295, de 05/08/99) multiplicado por quatro. Deste valor apurado (base de cálculo) será multiplicado por dois inteiros e dois décimos.*

*O resultado desta operação resultará no valor ao qual incidirá a alíquota da Cofins (3%) passível de restituição”.*

Exemplifico o cálculo do alegado valor a ser "ressarcido" com a primeira das Notas Fiscais, da PETROGAZ DISTRIBUIDORA S.A. (as demais são da mesma empresa, só que em outra marca comercial – SHELL GÁS):

NF nº 125.250, emissão 16/07/1999 (fl. 20):

- Quantidade: 23.200 kg
- Valor Unitário: R\$ 0,49750
- Valor Total: R\$ 11.542,00

Planilha de Cálculo (fl. 014):

- Quantidade: 23.200 kg
- Valor do GLP na Refinaria: R\$ 0,2859
- Base de Cálculo (ST): R\$ 58.369,34 (= 23.200 x R\$ 0,2859 x 4 x 2,2)
- Cofins supostamente recolhida indevidamente: R\$ 1.751,08 (= R\$ 58.369,34 x 3 %)

Aparentemente coerentes, portanto, com o que alega, os cálculos descritos pelo contribuinte (registre-se, ainda, que encontrei na Portaria Interministerial nº 149 o preço do GLP na refinaria efetivamente sendo de R\$ 0,2859).

Tendo como origem do suposto crédito este Pedido de Restituição, foram apresentadas diversas Declarações de Compensação – DCOMP (fls. 378 a 397), sendo que o pedido foi indeferido e, conseqüentemente, todas as compensações não foram homologadas, conforme Despacho Decisório da DRF/Limeira, às fls. 410 a 414.

A razão para esta Decisão, consignada na sua Ementa, foi o fato de que o ressarcimento de que trata o art. 6º da IN/SRF nº 6/99 diz respeito somente à aquisição de gasolina e óleo diesel, não incluído, portanto, o GLP.

Para que bem se entenda a discussão que aqui nos foi trazida a julgamento, faz-se necessário analisar, com profundidade, a (complexa) evolução do ordenamento jurídico a respeito:

A figura da “**Substituição Tributária**” surgiu com a introdução do § 7º do art. 150, pela Emenda Constitucional nº 3/93:

*Art. 150 (...)*

*§ 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.*

O objetivo desta forma de tributação é o de “deslocá-la” para o início de cadeias de comercialização em que há poucos fabricantes/importadores, facilitando, desta forma, a arrecadação e a fiscalização, já que toda a rede de distribuidores e varejistas deixa de recolher o tributo, pois o percentual que lhes caberia está presumidamente inserido no cobrado, destacadamente, do fabricante/importador.

São cadeias deste tipo, por exemplo, as de bebidas, pneus, e, notadamente, combustíveis.

Os fatos geradores “presumidos”, então, seriam: do fabricante/importador para o distribuidor, do distribuidor para o varejista, e do varejista para o consumidor final.

Caso o fato gerador presumido não se realize (por exemplo, na compra dos consumidores finais diretamente dos distribuidores, como é o caso), é assegurada a restituição desta parcela.

É justamente o que aqui ocorre: o contribuinte pleiteia a restituição da Cofins relativa à aquisição de Gás Liquefeito de Petróleo – GLP diretamente da distribuidora, no período de 16/07/1999 a 30/06/2000.

Se a tributação da Cofins sobre o GLP tiver sido, no período, por Substituição Tributária, então, em princípio (e em tese), teria ele este direito – **mas que, como todos os demais que envolvem a tributação, há que ter sua forma de utilização regulamentada.**

Antes de analisarmos a evolução legislativa específica, cumpre fazer a distinção entre o regime de “substituição” tributária e o da tributação “concentrada” (monofásica).

O objetivo das duas técnicas é o mesmo: concentração no início da cadeia, para facilitar a arrecadação e a fiscalização.

Mas o termo “concentração”, aí, está sendo usado no sentido coloquial da palavra.

Tecnicamente falando, na sistemática mais conhecida como “alíquota” concentrada, o contribuinte é um só, ou seja, não existem fatos geradores presumidos subseqüentes, não havendo portanto que se falar em restituição de algo que não ocorreu, se nunca poderia ter ocorrido.

A redação original do art. 4º da Lei n.º 9.718, de 27/11/1998, estabelecia que:

*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.*

Porém, antes deste dispositivo produzir efeitos (01/02/1999), foi editada a Medida Provisória nº 1.807-1, publicada em 29/01/1999, que retirou o GLP do mesmo:

*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.*

Precisamente na mesma data (29/01/1999), a Receita Federal trouxe **regulação** acerca do ressarcimento PIS/Cofins, no caso de aquisições dos varejistas diretamente às distribuidoras, por meio da Instrução Normativa SRF nº 6/99, também **somente quanto às aquisições de gasolina automotiva e óleo diesel**.

*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 dever 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 ser 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 no 24/99, de 25/02/1999)*

*§ 3º O valor de cada contribuição, a ser ressarcido, ser obtido mediante aplicação da alíquota respectiva sobre a base de cálculo referida no parágrafo anterior.*

Assim, no período de fevereiro a junho de 1999, não havia substituição tributária, em relação à Cofins, nas operações com GLP.

Posteriormente, com a edição da MP nº 1.858-6, publicada em 30/06/1999 (precisamente a norma na qual baseia o contribuinte seu pleito), o GLP voltou a ser incluído:

*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 – GLP.*

Porém, para a sua aplicação, haveria que ser respeitada a “anterioridade nonagesimal” estabelecida no § 6º do art. 195 da Constituição Federal para as contribuições para a seguridade social, razão pela qual esta alteração só produziu eficácia em 29/09/1999.

Com o advento da MP nº 1.991-15, de 10/03/2000, foi abolida a substituição relativa às contribuições em comento. Segundo ela, o disposto no artigo 4º da Lei nº 9.718/98 passava a vigorar com a seguinte redação, com eficácia a partir de 01/07/2000:

*Art. 4º As contribuições ... 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;*

Este artigo passou a regular a tributação a ser imposta sobre as refinarias, mas lhes subtraiu o encargo de substituto, ou seja, o regime de substituição, que constava no art. 4º da Lei nº 9.718/98, desapareceu e o recolhimento feito pelas refinarias, quanto aos derivados de petróleo, passou a ser feito apenas a título de contribuinte (alíquota "concentrada") e não mais como substituto dos comerciantes seguintes.

O regime jurídico aplicável às distribuidoras e aos varejistas passou a ser o previsto no art. 43 da mesma MP nº 1.991-15/2000:

*Art. 43. Ficam reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de:*

*I - gasolina automotiva, óleo diesel e GLP, auferida por distribuidores e comerciantes varejistas;*

Conclui-se então que o GLP só esteve submetido ao regime de substituição tributária de 29/09/1999 a 30/06/2000.

Vista a evolução legislativa, adoto agora como **razão de decidir**, excerto do Voto do ilustre Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, no Acórdão nº 9303-003.521, de 16/03/2016 (que trata de Contribuição pra o PIS/PASEP, mas o tratamento, no que interessa, é igual), desta mesma 3ª Turma, em julgamento no qual eu estava presente:

*" ... a questão submetida ao julgamento cinge-se à alegada possibilidade de ressarcimento de PIS, em face do alegado recolhimento a maior em decorrência da aquisição de gás liquefeito de petróleo (GLP) realizado diretamente das distribuidoras, para uso em seu processo produtivo, no período de julho de 1999 a junho de 2000. O pedido foi fundamentado no art. 4º, parágrafo único, da Lei nº 9.718/98, cumulado com o art. 2º, parágrafo único, art. 5º e art. 6º, §§ 2º, 3º e 4º, da Instrução Normativa SRF nº 06/99. A recorrente refere-se também ao artigo 150, § 7º, da Constituição Federal.*

*O pedido foi negado sob a alegação de ausência de autorização normativa para o ressarcimento pleiteado, pois a Instrução Normativa SRF nº 6, de 1999, tratou apenas do ressarcimento relativo às operações com gasolina automotiva e óleo diesel. O pedido da interessada foi negado em todas as instâncias anteriores por falta de amparo legal.*

*Cabe, agora, a este Colegiado decidir se há respaldo normativo para o pleito de ressarcimento formulado pelo sujeito passivo.*

*O § 7º do artigo 150 da Constituição Federal trata de substituição tributária para frente, resguardando o direito de restituição, caso o fato gerador presumido não ocorra.*

*Diz o dispositivo (...)*

*Conforme já destacado no acórdão recorrido, resta claro que o ditame constitucional determina a imediata e preferencial restituição dos valores recolhidos, sempre que demonstrado que um dos elos da cadeia comercial não se concretizou. Entretanto, entendo que o dispositivo constitucional se destina ao legislador na elaboração da lei que instituir o regime de substituição tributária. Para sua aplicação, deve existir dispositivo infraconstitucional que irá resguardar a previsão da carta magna e determinar os requisitos para sua implementação.*

*A substituição tributária, especificamente no que se refere aos derivados de petróleo, foi trazida pela Lei nº 9.718/98, cujo art. 4º assim determinava ...*

*O referido artigo teve sua redação alterada pela Medida Provisória nº 1.991-15, de 10 de março de 2000, que aboliu o sistema de substituição relativa às contribuições em comento e passou a sujeitar a venda de gasolina automotiva e de gás liquefeito de petróleo (GLP) à incidência monofásica. Publicado em março de 2000, o dispositivo novel produziu efeitos a partir de julho de 2000, em face da anterioridade nonagesimal.*

*Assim, relativamente às operações com GLP, constata-se que o regime de substituição tributária teve vigência no período objeto da lide (julho de 1999 a junho de 2000), quando as refinarias e os importadores do produto, além de se sujeitarem à contribuição sobre sua própria receita, na forma das pessoas jurídicas em geral, também ficaram responsáveis, na condição de substitutos, pela cobrança e recolhimento das contribuições devidas pela distribuidora e pelo comerciante varejista.*

*Entretanto, o dispositivo legal não estabeleceu critérios para restituição dos valores eventualmente devidos em razão da não realização de uma das operações inerentes à cadeia. Previu apenas o cálculo com base no preço de venda da refinaria multiplicado por quatro, e não o estimado na venda para consumidor final. Dessa forma, o dispositivo não era auto-aplicável, por ausência de parâmetros para o processamento da restituição. O ato legal não previu quantas comercializações formariam a cadeia comercial nem muito menos o percentual estimado para cada uma dessas etapas.*

*A regulamentação do ressarcimento foi instituída pela Instrução Normativa SRF nº 06/1999, alterada pela IN SRF nº 24/1999, que autorizou o ressarcimento aos consumidores finais pessoas jurídicas **somente quando da aquisição de gasolina automotiva e óleo diesel**, caso houvessem adquirido o combustível diretamente da distribuidora.*

*A recorrente alega que a referida instrução normativa tratou da matéria estabelecendo a maneira pela qual se procederia a restituição, caso não houvesse o fato gerador presumido estabelecido na lei supra. Entretanto, a IN SRF 06/1999 não tratou do ressarcimento para o GLP, mas apenas o ressarcimento para a pessoa jurídica, consumidora final, que adquirisse gasolina automotiva ou óleo diesel diretamente das distribuidoras.*

*A própria recorrente reconhece, em seu recurso especial, que a referida IN não contemplou a situação ora em debate:*

*"Na decisão recorrida consta que a IN SRF nº 06, de 29 de janeiro de 1999, que regulamentou a restituição das contribuições para o PIS e COFINS, contemplou apenas o ressarcimento sobre as vendas de gasolinas automotiva e óleo-diesel, excluindo o GLP desse benefício, o que levou a falsa conclusão de ausência de amparo legal."*

*Segundo seu entendimento, a instrução normativa seria aplicável à questão por ter estabelecido a maneira pela qual se procederia*

a restituição, caso não houvesse o fato gerador presumido estabelecido na lei supra.

Entretanto, também não vejo como presumir que a Instrução Normativa nº 06, de 1999, possa ser aplicada às operações com GLP, pois seu universo de aplicação é expressamente delimitado no próprio texto. Confira-se ...

O tratamento diferenciado estabelecido no § 2º do art. 6º da mesma IN, que trata dos parâmetros para apuração do montante a ser ressarcido, determina seu tratamento específico, de acordo com o produto tributado, não estendido a outras operações. Confira-se ...

Dessa forma, reproduzo trecho final do voto condutor do acórdão a quo, da lavra do i. Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, que sintetiza o entendimento acerca da matéria, que adoto como razões de decidir:

"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.

Conseqüentemente, 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.

(...)

O que se verifica, portanto, é que, inobstante a determinação constitucional, quando da instituição do regime de substituição tributária nas operações envolvendo gás liquefeito de petróleo, 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".

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial, mantendo, na íntegra, a decisão recorrida.

À vista do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte.

(assinado digitalmente)  
Rodrigo da Costa Pôssas

Processo nº 13890.000040/2002-96  
Acórdão n.º **9303-007.146**

**CSRF-T3**  
Fl. 765

---