



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13890.000042/2002-85
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-009.408 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de novembro de 2021
Recorrente CERÂMICA CRISTOFOLETTI LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

GLP. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESSARCIMENTO.

A legislação que disciplinava o recolhimento da Contribuição para o PIS 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 negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafeta Reis- Presidente

(documento assinado digitalmente)

Laércio Cruz Uliana Junior – Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Mara Cristina Sifuentes, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Carlos Delson Santiago (suplente convocado(a)), Laercio Cruz Uliana Junior, Marcio Robson Costa, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

Relatório

Por retratar os fatos no presente processo administrativo, passo a reproduzir o relatório da Delegacia Regional de Julgamento:

Trata o presente processo de pedido de restituição de créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) que teriam sido retidos a maior por refinaria de petróleo em substituição tributária, no valor de R\$ 327.948,15.

Instruem o processo o pedido de restituição de fl. 1, referente ao período de julho de 1999 a junho de 2000, as planilhas de apuração de créditos de PIS de fls. 13/15 e cópias de notas fiscais de fls. 16/167.

A DRF de Ribeirão Preto, SP(SP), por meio do despacho decisório de lis. 175/182, indeferiu a solicitação da contribuinte, resumidamente, porquanto, apesar de a substituição tributária relativa às operações com GLP ter vigido entre 28/09/1999 e 30/06/2000, não há 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.

Também considerou a autoridade *a quo* que não consta nas notas fiscais apresentadas o valor destacado do tributo retido, conforme exigência da IN SRF nº 6, de 1999, art. 1º, § 6º.

Alegou também que se o valor do tributo foi contabilizado como custo, este foi repassado ao consumidor, assim sua recuperação feriria o art. 166 do Código Tributário Nacional (CTN).

Cientificada do despacho e inconformada com o indeferimento de seu pedido, a interessada apresentou a impugnação às fls. 188/203, requerendo a esta DRJ a reforma da decisão proferida pela DRF, para que seja autorizada a restituição da Cofins, alegando, em resumo, o seguinte:

seu pedido está embasado na Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, art. 4º, parágrafo único, e na IN SRF nº 06, de 29 de janeiro de 1999, art. 2º, parágrafo único, e arts. 5º e 6º, §§2º ao 4º;

a substituição tributária em relação ao GLP teve início em 09/06/1999, e não em 28/09/1999 como alegou a DRF;

a não-citação do GLP na IN SRF nº 06, de 29 de janeiro de 1999, se deu pelo fato de que, quando do início da substituição tributária, em relação ao GLP, prevista na MP nº 1.858-6, de 29 de julho de 1999, posteriormente alterada pela MP nº 1.991-18, de 09 de junho de 2000, que alterou o art. 4º da Lei nº 9.718, de 1998, aquela instrução já havia sido editada;

o indeferimento de seu pedido teria ofendido a Constituição Federal de 1988, por contrariar o CTN, art. 128, bem como o art. 150 da própria Constituição e a Lei nº 9.718, de 1998, que instituiu o regime de substituição tributária para as operações com combustíveis e derivados de petróleo;

segundo seu entendimento, a Lei nº 9.990, de 21 de julho de 2000, que alterou o art. 4º da Lei nº 9.718, de 1998, ao informar as alíquotas praticadas nessas operações com derivados de petróleo, teria autorizado as distribuidoras a deixar de destacar nas notas fiscais a base de cálculo do tributo e do valor a ser ressarcido; e não se aplica ao caso o disposto no art. 166 do CTN, pois a Contribuição para o PIS é sabidamente tributo de natureza direta, conforme pacífica jurisprudência.

A Delegacia Regional de Julgamento julgou improcedente o pleito da contribuinte, assim constante na ementa:

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.

RESTITUIÇÃO. LIQUIDEZ E CERTEZA.

Os valores recolhidos a maior ou indevidamente somente são passíveis de restituição/compensação caso os indébitos reúnam as características de liquidez e certeza.

Inconformada, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, pleiteando reforma sustentando os mesmos argumentos da manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e merece ser conhecido.

O presente caso guarda estreito fato e fundamentos proferidos no acórdão 9303-003.521-3ª CSRF, que assim restou consignado:

Período de apuração: 01/07/1999 a 30/06/2000 DE PETRÓLEO SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. GÁS LIQUEFEITO GLP. RESSARCIMENTO IMPOSSIBILIDADE.

A legislação que disciplinava o recolhimento da Contribuição para o PIS 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.

Recurso Especial do Contribuinte Negado

(...)

A teor do relatado, 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 (original não destacado):

§ 7.º 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.

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:

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.

O referido artigo teve sua redação alterada pela Medida Provisória nº 1.991/99, 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 autoaplicável, 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." (grifo nosso)*

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 (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**.*

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:

§ 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 INSRF nº 24/99, 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.

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.

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.

[...]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".

Henrique Pinheiro Torres – Relator. **Numero do processo:**13890.000043/2002-20
Turma:3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS **Câmara:**3ª SEÇÃO

Ainda, em outro caso análogo o desfecho foi o mesmo pela 3ª CSRF, vejamos:

PAF 13890.000043/2002-20 Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep 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 Contribuição para o PIS 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. Recurso Voluntário Negado.

Numero da decisão:3102-001.539 **Nome do relator:**LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO

Deste modo, adoto como fundamento as decisões acima mencionadas e nego provimento ao recurso voluntário.

Conclusão

Diante do exposto, conheço e nego provimento ao recurso voluntário..

(documento assinado digitalmente)

Laércio Cruz Uliana Junior