



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

**Processo n°** 13890.000043/2002-20  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9303-003.521 – 3ª Turma  
**Sessão de** 16 de março de 2016  
**Matéria** RESSARCIMENTO DE PIS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - GÁS  
**Recorrente** CERÂMICA CRISTOFOLETTI LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**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 Especial do Contribuinte Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso especial. Vencidos as Conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Vanessa Marini Ceconello e Maria Teresa Martínez López.

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

Henrique Pinheiro Torres - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Tatiana Midori Migiyama, Júlio César Alves Ramos, Demes Brito, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Valcir Gassen, Rodrigo da Costa Pôssas, Vanessa Marini Ceconello, Maria Teresa Martínez López e Carlos Alberto Freitas Barreto.

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência, tempestivo, interposto pela contribuinte ao amparo do art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 25 de junho de 2009, em face do Acórdão nº 3102-001.539, que possui a seguinte ementa:

*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*

A matéria litigiosa vincula-se ao pedido de restituição de créditos da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) que teriam sido retidos a maior por refinaria de petróleo em substituição tributária.

A DRF em Ribeirão Preto/SP, por meio do Despacho Decisório DRF/PCA nº 893, de 24 de julho de 2007 (fls. 176 a 183), indeferiu a solicitação da contribuinte, por ausência de autorização normativa para o ressarcimento pleiteado.

Segundo seu entendimento, apesar de a substituição tributária relativa às operações com GLP ter vigido entre 28/09/1999 e 30/06/2000, não havia 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 que não constava 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 fora contabilizado como custo, este foi repassado ao consumidor. Assim, sua recuperação violaria o art. 166 do Código Tributário Nacional (CTN).

A decisão de primeira instância indeferiu a solicitação da contribuinte, confirmando o entendimento da DRF, não reconhecendo o direito creditório e o ressarcimento pleiteado.

Inconformada com o julgamento de primeira instância, a contribuinte interpôs tempestivamente seu recurso voluntário, cuja decisão confirmou as anteriores, no sentido de indeferir o ressarcimento pleiteado pela ausência de previsão legal para a restituição dos montantes que alegadamente deixaram de ser recolhidos.

A contribuinte interpôs Recurso Especial, que foi admitido pela Presidência da 1ª Câmara da Terceira Seção do CARF, em despacho exarado às fls. 390 e 391, alegando divergências jurisprudenciais quanto à possibilidade de ressarcimento da Contribuição para o

PIS e à Cofins sobre a aquisição de GLP por pessoas jurídicas, consumidoras finais deste produto.

A Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões.

É o relatório.

### Voto

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, dele conheço.

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 1.991-15, 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 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 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.*

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”.*

Processo nº 13890.000043/2002-20  
Acórdão n.º **9303-003.521**

**CSRF-T3**  
Fl. 404

---

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

Henrique Pinheiro Torres

CÓPIA