



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n° 13890.000360/2001-65
Recurso n° 137.707 Voluntário
Matéria RESTITUIÇÃO/COMP COFINS
Acórdão n° 201-81.753
Sessão de 06 de fevereiro de 2009
Recorrente COMPAR CONSTRUÇÕES, PAVIMENTAÇÕES E RODOVIAS LTDA.
Recorrida DRJ em Ribeirão Preto - SP

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

Período de apuração: 02/07/1999 a 30/06/2000

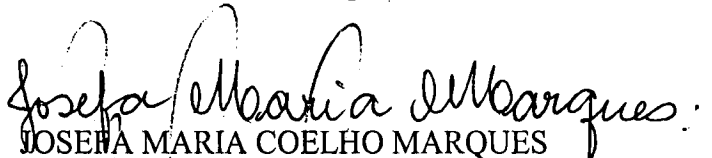
COFINS. RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO.

A restituição de Cofins e de PIS pagos sob regime de substituição tributária, na aquisição de GLP, está condicionada à comprovação de que o adquirente é consumidor final do produto e que as notas fiscais de aquisição têm lançamento da base de cálculo da restituição.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da PRIMEIRA CÂMARA do, SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.


JOSEFA MARIA COELHO MARQUES

Presidente


ALEXANDRE GOMES

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Walber José da Silva, Maurício Taveira e Silva, Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça e José Antonio Francisco.

Ausentes os Conselheiros Fabiola Cassiano Keramidas e Gileno Gurjão Barreto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto - SP, que manteve decisão singular que denegou pedido de restituição e compensação de parte da Cofins incidente no regime de substituição tributária do GLP.

O pedido envolve créditos da contribuição que, segundo a recorrente, foram retidos por refinaria de petróleo em decorrência da sistemática da substituição tributária. O valor é de R\$ 369.628,23 e envolve o período de julho de 1999 a junho de 2000.

Consta dos autos que a DRF em Piracicaba - SP, por meio do Despacho Decisório de fls. 296/299, indeferiu o requerimento por três motivos:

“a) as notas fiscais apresentadas não atendem ao disposto na Instrução Normativa SRF nº 6, de 1999, art. 6º, § 1º, ou seja, não existe a informação destacada, pela distribuidora, da base de cálculo do valor a ser ressarcido;

b) a atividade da empresa emissora das notas fiscais, segundo o Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ, é o comércio varejista de gás liquefeito de petróleo (GLP), e não distribuição como prevê a legislação;

c) as aquisições das interessadas são de GLP, e não de gasolina automotiva ou óleo diesel, produtos para os quais há previsão do ressarcimento pleiteado.”

Também consta dos autos que, discordando desta decisão, a contribuinte interpôs impugnação, alegando que:

“ a) 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;

b) o fato de constar no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) que sua fornecedora está cadastrada sob o código nacional de atividade econômica (CNAE) como comerciante varejista de GLP não significa que ela não seja também distribuidora desse produto;

c) 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;

d) 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;)



e) 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.”

Recebida a manifestação de inconformidade, esta restou apreciada nos seguintes termos (ementa):

“ Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Sócia - COFINS

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

Ementa: RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO.

A restituição e/ou a compensação de Contribuição para o PIS paga sob o regime de substituição tributária, na aquisição de gás liquefeito de petróleo, está condicionada à comprovação de que a contribuição foi efetivamente apurada, retida e recolhida pelo substituto.

Rest/Ress. Indeferido - Comp. não homologada”.

E do voto colhem-se as seguintes razões (parte conclusiva):

“Portanto, no período de competência de 29 de abril de 1999 a 30 de setembro de 1999, as operações com GLP não estavam sujeitas ao regime de substituição tributária. Este regime foi restabelecido com a edição da MP nº 1.858-6, 1999, que entrou em vigor em 30 de setembro de 1999.

Em 10 de março de 2000, a sistemática de apuração da Contribuição para o PIS sobre as vendas de derivados de petróleo pelas refinarias foi novamente alterada pela MP nº 1.991-15, publicada no DOU de 13 de março de 2000, que assim determinou:

‘Art. 4º. As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação 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:

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.

(...).’

Do exame de todos esses diplomas legais transcritos, constatamos que, em relação às contribuições para o PIS e COFINS, devidas nas operações com derivados de petróleo, eles trataram apenas de seus pagamentos, se calando quanto a possíveis ressarcimentos a pessoas jurídicas, consumidoras finais daqueles produtos.

O ressarcimento de tais contribuições somente foi regulamentado por meio da IN SRF nº 06, de 29 de janeiro de 1999. Contudo, esta instrução contemplou apenas o ressarcimento das contribuições sobre



as vendas de gasolina automotiva e óleo diesel, excluindo o GLP desse benefício, assim dispondo:

‘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.

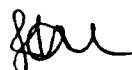
§ 1º. Para efeito do ressarcimento a que se refere este artigo, a distribuidora deverá informar, destacadamente, na nota fiscal de sua emissão, a base de cálculo do valor a ser ressarcido.

§ 2º. A base de cálculo de que trata o parágrafo anterior 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 e óleo diesel, respectivamente (redação dada pela IN SRF n.º 24, 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.’ (grifos não-originais)

Conforme verificamos neste dispositivo legal, o ressarcimento das contribuições para o PIS e Cofins sobre aquisição de GLP por pessoas jurídicas, consumidoras finais deste produto, não foi contemplado, mas tão somente sobre as aquisições de gasolina automotiva e óleo diesel, desde que provada a efetiva retenção de tais contribuições, pela empresa distribuidora de tais produtos, e atendidos os requisitos estabelecidos naquela instrução normativa.

No presente caso, além dos valores reclamados se referirem a Contribuição para o PIS sobre aquisições de GLP cujo ressarcimento não tem amparo na legislação que instituiu o regime de substituição tributária nem na instrução normativa transcrita acima, a interessada não comprovou a efetiva retenção da contribuição apurada sob aquele regime tributário, por parte do fornecedor, cujo ressarcimento pleiteia. Ao contrário, as notas fiscais (cópias) carreadas aos autos comprovam que o fornecedor não apurou nem reteve as contribuições para o PIS e



Cofins sob regime de substituição tributária, mas tão somente o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS).

Do exame das referidas notas fiscais (cópias), verificamos que em nenhuma delas a fornecedora, vendedora do GLP, informou, destacadamente, a base de cálculo daquelas contribuições nem o valor apurado e retido sob o regime de substituição tributária. Nelas estão demonstrados somente o valor do ICMS retido e recolhido sob esse regime.

O destaque da base de cálculo da Contribuição para o PIS 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 pela interessada.

Ad argumentandum, do exame das planilhas, às fls. 44/47, verificamos que os valores e o montante reclamado pela interessada e utilizado por ela na compensação dos débitos fiscais, objeto deste processo, são incertos e ilíquidos.

Naquelas planilhas foram incluídos valores referentes às aquisições efetuadas por ela no período de competência de 2 de julho a 29 de setembro de 1999, quando a Contribuição para o PIS sobre vendas de GLP para pessoas jurídicas, consumidoras finais desse produto, não estava sob o regime de substituição tributária (MP nº 1.807/1999, art. 4º), assim não há que se falar em repetição de valores. No período de 30 de setembro de 1999 a 30 de junho de 2000, a Contribuição para o PIS sobre vendas de GLP voltou ao regime de substituição tributária (MP nº 1.858-6/1999, art. 4º), tendo como base de cálculo o preço de venda da refinaria multiplicado por 4,0 (quatro inteiros) (Lei nº 9.718/1998, art. 4º, parágrafo único); contudo a base de cálculo apurada pela interessada nesse período não obedeceu a esse critério. Tomando como exemplo o valor apurado e reclamado pela interessada, demonstrado na planilha à fl. 45, em sua primeira linha, nota fiscal nº 239.468; segundo os critérios determinados por esse dispositivo legal iremos apurar: a) base de cálculo = preço de venda na refinaria x 4,0 = (0,3118 x 17.500 kg x 4,0) = R\$ 21.826,00. Esta seria a base de cálculo para se apurar a contribuição para Contribuição para o PIS sobre a qual se aplicaria a alíquota de 0,65 % encontrando um valor de R\$ 141,87e não a base de R\$ 48.017,20 e contribuição de R\$ 312,11 apurados e pleiteados pela interessada. O valor reclamado por ela representa mais de duas vezes o valor a que teria direito se comprovada a efetiva retenção. Este equívoco foi cometido nas demais notas fiscais conforme verificamos do exame das planilhas. Já no período de 13 a 30 de junho de 2000, a base de cálculo da Contribuição para o PIS sobre vendas de GLP passou a ser a receita bruta das refinarias de petróleo, sendo a contribuição devida à alíquota de 15,0 % (MP nº 1991-15/2000, art. 4º, I). Também para este período, do exame das planilhas e das notas fiscais constatamos que a interessada não obedeceu a esse dispositivo legal.

Assim, provado que os valores reclamados foram apurados em desacordo com a legislação tributária vigente, fato que os tornam incertos e ilíquidos, não há que se falar em repetição/compensação dos valores reclamados pela interessada.

Como se não bastasse, o a fornecedora da impugnante é uma empresa cadastrada no CNPJ com o código de atividade CNAE 52.47-7-00 - Comércio varejista de gás liquefeito de petróleo (GLP). Porém, existe código específico para os ditos distribuidores (previstos na legislação) CNAE 51.51-9-03 - Comércio atacadista de gás liquefeito de petróleo (GLP), código que inclui entre as atividades 'Distribuidora de Gás Liquefeito de Petróleo; Comércio Atacadista'.

Portanto, não se pode se precisar se a fornecedora da impugnante seria uma distribuidora, pois tudo indica que não o seja, fato que explicaria inclusive a falta de destaque da base de cálculo do valor a ser ressarcido, como determina a Instrução Normativa. Isso implica, no caso em exame, em que todas as etapas previstas na substituição tributária tenham se realizado, inexistindo a não realização de fato gerador presumido capaz de gerar direito creditório nos termos do § 7º do art. 150 da Constituição Federal de 1988.

Em face do exposto, VOTO pelo o indeferimento da solicitação e não-homologação da compensação."

Em face desta decisão, interpôs recurso voluntário a este egrégio Conselho de Contribuintes, reiterando os argumentos da impugnação e acrescentando as seguintes alegações:

a) *"Tal destaque (na Nota Fiscal) merece desprezo, haja vista a possibilidade dos consumidores finais e beneficiários do ressarcimento/compensação das contribuições, por meios próprios, calcular o valor da venda pela refinaria fixado em ato conjunto dos Ministérios de Minas e Energia e da Fazenda, denominada portaria interministerial, facilmente obtível via internet", alegando, por isso, que em tais portarias estariam estabelecidos os preços de vendas na refinaria e as formas de avaliação, o que dispensaria a necessidade de destaque nas notas fiscais;*

b) *que o julgamento se deu com base na análise das notas fiscais apresentadas nos autos, mas que o contribuinte não teria meios de "sanar a irregularidade cometida pela distribuidora, ao não incluir na Nota Fiscal o disposto na IN nº 06/99", pelo que defende não pode ser penalizada. Por conta disso defendeu que caberia à Receita Federal, de ofício, por impulso oficial, comprovar a retenção na forma alegada, invertendo-se o ônus da prova, diante do princípio da verdade real que norteia os procedimentos administrativos, pelo que deveriam ser observados os procedimentos dispostos no art. 37 da Lei nº 9.784/99, c/c o disposto no art. 18 do Decreto nº 70.235/72;*

c) *defendeu o direito à restituição das quantias, uma vez que se trata de Cofins de tributo de natureza direta, segundo entendimento do Superior Tribunal de Justiça; e*

d) *por fim, defendeu a correção dos cálculos apontados em sua planilha, alegando que os mesmos utilizaram os critérios da Instrução Normativa nº 06/99.*

É o Relatório.)



Voto

Conselheiro ALEXANDRE GOMES, Relator

Presentes os requisitos de admissibilidade, conhecimento do recurso.

Conforme consta dos autos, a discussão envolve pedido de ressarcimento/compensação da contribuição para a Cofins paga pelo regime de substituição tributária nas aquisições de GLP no período de 1º de julho de 1999 a 30 de junho de 2000.

Quanto ao histórico legislativo, aproveito o que consta na decisão recorrida:

“[...]”

Naquele período vigia a Lei nº 9.718, de 1998, que assim dispunha sobre essa contribuição nas operações com derivados de petróleo:

‘Art. 2º. As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.’

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.’

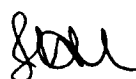
Posteriormente, foi editada a MP nº 1.807, de 1999, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 29 de janeiro de 1999, que limitou a aplicação do art. 4º da Lei nº 9.718, de 1998, transcrito acima, exclusivamente às vendas de gasolina e óleo diesel, assim dispondo:

‘Art. 4º. O disposto no art. 4º da Lei nº 9.718, de 1998, aplica-se, exclusivamente, em relação às vendas de gasolina automotiva e óleo diesel.’

Em face dessa MP, foi editado o Ato Declaratório Normativo Cosit nº 11, de 08 de abril de 1999, dispondo sobre a substituição tributária de que trata o art. 4º da Lei nº 9.718, de 1998, declarando:

Declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados, que, tendo em vista o disposto no art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, alterado pelo art. 4º da Medida Provisória nº 1.807, de 28 de janeiro de 1999, as contribuições para o PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre as vendas:

‘(...)’



2 - deixou de subsistir o regime de substituição tributária das citadas contribuições, nas operações de comercialização dos demais combustíveis derivados de petróleo, inclusive gás. (grifo não-original)

No entanto, em 29 de junho de 1999, foi editada a MP nº 1.858-6, publicada no DOU de 30 de junho daquele ano, restabelecendo 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 1.807-5, de 17 de junho de 1999.’

Portanto, no período de competência de 29 de abril de 1999 a 30 de setembro de 1999, as operações com GLP não estavam sujeitas ao regime de substituição tributária. Este regime foi restabelecido com a edição da MP nº 1.858-6, 1999, que entrou em vigor em 30 de setembro de 1999.

Em 10 de março de 2000, a sistemática de apuração da Contribuição para o PIS sobre as vendas de derivados de petróleo pelas refinarias foi novamente alterada pela MP nº 1.991-15, publicada no DOU de 13 de março de 2000, que assim determinou:

‘Art. 4º. As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação 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:

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.

(...).’

Do exame de todos esses diplomas legais transcritos, constatamos que, em relação às contribuições para o PIS e COFINS, devidas nas operações com derivados de petróleo, eles trataram apenas de seus pagamentos, se calando quanto a possíveis ressarcimentos a pessoas jurídicas, consumidoras finais daqueles produtos.

O ressarcimento de tais contribuições somente foi regulamentado por meio da IN SRF nº 06, de 29 de janeiro de 1999. Contudo, esta instrução contemplou apenas o ressarcimento das contribuições sobre as vendas de gasolina automotiva e óleo diesel, excluindo o GLP desse benefício, assim dispondo:

‘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 deverá 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 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 e óleo diesel, respectivamente (redação dada pela IN SRF n.º 24, 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.' (grifos não-originais)

[...].”

Passamos a analisar, um a um, os argumentos da recorrente contribuinte.

Quanto à sistemática da substituição tributária, a mesma encontra permissão no art. 150, § 7º, da Constituição Federal (“§ 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”), e no art. 128 do Código Tributário Nacional, que segue a mesma diretriz. Segundo entendimento pacificado do Supremo Tribunal Federal, a substituição tributária não colide com nosso Sistema Constitucional Tributário.

Na forma dos mencionados dispositivos segundo a interpretação que lhes é dada pela jurisprudência, há direito à restituição dos valores pagos quando, apesar de **presumido** pela lei tributária, determinado fato gerador não se realiza.

Havendo prova em contrário a respeito desta **presunção** legal, surge o direito ao ressarcimento da quantia paga, independentemente de nova autorização legal, porquanto tal prerrogativa decorre de norma inserta na Constituição Federal. Trata-se de garantia constitucional posta ao contribuinte que obedece aos princípios da legalidade, da legalidade tributária, da proporcionalidade e da capacidade contributiva, princípios estes que impedem ao mesmo tempo o efeito confiscatório da tributação e o enriquecimento ilícito do Estado.

Com lastro nestes dispositivos constitucionais e complementares, o legislador ordinário implementou, através de alterações na Lei nº 9.718/98, uma série de medidas para facilitar o cálculo e a cobrança da Cofins de todas operações que envolvem a industrialização, distribuição e comércio do GLP, instituindo que a contribuição seria calculada e recolhida antecipadamente pela refinaria, desonerando as operações subseqüentes da contribuição.

A legislação considerava em alguns períodos, não em todos defendidos pela recorrente, que a sistemática da substituição tributária englobaria: uma primeira operação da venda da **refinaria** para a **distribuidora** (fato gerador da Cofins); uma segunda operação da venda da **distribuidora** para o **comerciante varejista** (fato gerador da Cofins); e uma terceira operação da venda do **comerciante varejista** ao **consumidor final** (fato gerador da Cofins).

Ponderando estas três operações, estes três fatos geradores, o legislador editou o regime de substituição tributária do GLP.

Partindo de tais pressupostos, pouco importa que a referida instrução normativa não explicita, com relação ao GLP, o procedimento para ressarcimento dos valores quando tal medida for de direito para determinado contribuinte. As justificativas apresentadas pela recorrente, segundo nosso entendimento, superam a deficiência/omissão da IN nº 06/1999. Tudo de acordo com a premissa de que o direito à restituição não decorre da instrução normativa, mas da lei de regência (Lei nº 9.718/98 e alterações) e do art. 150, § 7º, da Constituição Federal (e 128 do CTN), diante do princípio da reserva legal tributária (CF, art. 150).

Concluir em sentido contrário, como bem assinalou a recorrente, seria admitir que uma instrução normativa fizesse as vezes da lei, o que sabemos é inadmissível pela Constituição.

Contudo, para que haja efetivamente o direito à restituição, devem ser analisados os requisitos exigidos para estes casos.

Antes disso, porém, há uma questão preliminar a ser esclarecida.

Refere-se à interpretação do Supremo Tribunal Federal acerca do mencionado art. 150, § 7º, da Constituição Federal. Isto porque no julgamento do mencionado dispositivo nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851/AL, restou decidido que inexistente direito à restituição quando uma determinada operação ocorrer em valor inferior ao presumido. Segundo referido julgamento, somente nos casos em que o fato gerador não ocorre é que há o direito ao ressarcimento dos valores.

A situação aceita pelo STF, v.g., é aquela em que a mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária é extraviada e não chega ao destino final, isto é, não chega a ser entregue ao consumidor final. Neste caso o STF assegurou o direito à restituição. Do contrário, rejeitou a pretensão dos contribuintes quando o fato gerador ocorre a menor do que o presumido.

Sob este aspecto, concluímos que não há conflito entre o pleito da recorrente e o entendimento do STF acerca do art. 150, § 7º, da Constituição Federal, vez que a alegação da recorrente é no sentido de que uma das operações da cadeia presumida não se verificou (não ocorreu o fato gerador). Além disso, a própria edição de uma instrução normativa consagrando



a sistemática é suficiente a demonstrar a interpretação dada ao regime de substituição tributária pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, no sentido de que poderá haver restituição nestes casos.

Superada esta questão preliminar, mister analisar se restou efetivamente comprovado que o fato gerador presumido - “*operação da venda da distribuidora para o comerciante varejista*” - não se verificou, porque dele poderá surgir o direito à restituição pleiteada pela recorrente.

A primeira dúvida que surge diz respeito à natureza jurídica da operação realizada com a empresa Ultragaz. Defende a recorrente contribuinte que se trata de operação de compra direta de distribuidor, enquanto a decisão recorrida entendeu que se trata de aquisição realizada junto ao comerciante varejista.

É de se registrar que, dá análise dos documentos constantes nos autos, resta claro que a inscrição da Ultragaz junto ao CNAE, tanto da matriz quando da filial, relacionam a atividade “52.47-7-00”, relativas ao “**comerciante varejista**” de GLP, e não a distribuição do GLP. Não obstante isso, confrontando as manifestações da recorrente com as decisões proferidas, consideramos que restou **incontroverso** que “*as notas fiscais apresentadas não atendem ao disposto na Instrução Normativa SRF nº 6, de 1999, art. 6º, § 1º, ou seja, não existe a informação destacada, pela distribuidora, da base de cálculo do valor a ser ressarcido;*”.

É certo que, nos termos dos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional, o direito tributário não pode desconsiderar a verdadeira natureza jurídica da operação, de modo que esta deverá prevalecer sobre a forma documentalmente exposta. Por este motivo, apesar de relevante, o fato de a atividade constante do CNAE não ser de distribuidora não implica, por si só, em motivo de rejeição liminar da pretensão.

O que deve ser considerado, segundo nosso entendimento, é a natureza jurídica da operação formalmente documentada pelas notas fiscais constantes nos autos. E elas dão conta que se trata de operação que envolve o comércio varejista de gás liquefeito de petróleo, donde sobressai que inexistente o direito pleiteado à restituição, tal como já decidido pelas decisões anteriores.

Não bastasse isto, caso superada esta questão, observa-se que este Conselho, analisando os casos de óleo diesel e gasolina automotiva também sujeitos à sistemática não tributária, considerou que o direito à restituição depende da presença concomitante de dois requisitos: (a) que o pedido seja apresentado pelo consumidor final; e (b) que a nota fiscal tenha lançamento da base de cálculo da restituição.

É o que se observa das seguintes decisões:

“PIS/COFINS. RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. A Restituição de COFINS e de PIS pagos sob regime de substituição tributária, na aquisição de óleo diesel e de gasolina automotiva, está condicionada à comprovação de que o adquirente é consumidor final do produto e que as notas fiscais de aquisição têm lançamento da base de cálculo da restituição.” (Recurso nº 129.692, Terceira Câmara, Acórdão nº 203-10.621, Rel. Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva)

“PIS/COFINS. RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. A Restituição de COFINS e de PIS pagos sob regime de substituição tributária, na



aquisição de óleo diesel e de gasolina automotiva, está condicionada à comprovação de que o adquirente é consumidor final do produto e que as notas fiscais de aquisição têm lançamento da base de cálculo da restituição.” (Recurso nº 129.686, Terceira Câmara, Acórdão nº 203-10.615, Rel. Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva)

Este posicionamento, por si só, já é suficiente à rejeição do pedido, já que, apesar de se tratar de consumidor final (é o que a recorrente afirma e que se presume), não consta nas notas fiscais a base de cálculo da retenção relativa à operação.

Veja-se que os documentos fiscais expedidos pela Ultragaz, tanto em relação ao CNAE quanto à atividade desenvolvida, possuem presunção de validade que permanece hígida até que se prove o contrário. Entendimento de conferir presunção de validade à documentação fiscal poderia afastar a própria presunção de que a requerente é consumidora final, o que tornaria inviável a apreciação de qualquer matéria por este Conselho.

Além disso, observa-se que a recorrente poderia ter solicitado neste meio tempo à empresa Ultragaz a apresentação de documentos complementares e/ou declarações que comprovassem sua tese. Mas não houve qualquer diligência neste sentido, fato este que também afasta a alegação de que caberia ao Conselho ou aos órgãos das instâncias inferiores tomarem tais providências de ofício.

Também devemos considerar que o fato de a Lei nº 9.990, de 21 de julho de 2000, ter alterado o art. 4º da Lei nº 9.718, de 1998, para informar as alíquotas praticadas nessas operações com derivados de petróleo, não implica em dispensa do destaque da forma de cálculo na nota fiscal. Isto porque o referido procedimento tem por objetivo, justamente, verificar qual operação estaria sendo realizada, inclusive se de comércio varejista ou distribuidor, porque lá constariam as informações da forma de cálculo do preço e das contribuições. Sem tal registro, inviável a pretensão.

Por último, observa-se que, mesmo que procedente o pleito, os cálculos apresentados não observaram os períodos de vigência da sistemática de substituição tributária, assim como a forma de cálculo dos créditos, conforme fundamentos da decisão recorrida que utilizo como razões de decidir.

Com base nestes fundamentos, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 06 de fevereiro de 2009.


ALEXANDRE GOMES