



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

Processo nº 13890.000554/2001-61
Recurso nº 13.890.000554200161 Voluntário
Acórdão nº **3401-01.774 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 24 de abril de 2012
Matéria COFINS - RESTITUIÇÃO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - PAGAMENTO A MAIOR - LEGITIMIDADE ATIVA
Recorrente CERÂMICA BUSCHINELLI LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 05/07/1999 a 28/06/2000

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONSUMIDOR FINAL PESSOA JURÍDICA. RESSARCIMENTO DO VALOR PAGO NAS AQUISIÇÕES DE GLP. REFINARIA X DISTRIBUIDORA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. FALTA DE COMPROVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE RESSARCIMENTO.

De 29/04/1999 a 29/09/1999 havia a substituição tributária da Cofins e do Pis/Pasep para as refinarias de petróleo como substitutas dos distribuidores e dos comerciantes varejistas de gasolina automotiva e óleo diesel. No período de 30/09/1999 a 30/06/2000, havia a substituição tributária para as refinarias de petróleo como substitutas dos distribuidores e dos comerciantes varejistas de gasolina automotiva, óleo diesel e GLP. No presente caso, postula-se ressarcimento de suposto pagamento havido na aquisição de GLP junto a distribuidoras, sem contudo, que haja previsão expressa nas regras de ressarcimento, par que se pleiteie o direito relacionado às aquisições de GLP.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado em negar provimento ao recurso por unanimidade de votos, nos termos do voto do Relator. Os Conselheiros Júlio César Alves Ramos e Emanuel Carlos Dantas de Assis, votaram pelas conclusões.

Júlio César Alves Ramos - Presidente

Odassi Guerzoni Filho - Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Emanuel Carlos Dantas de Assis, Ângela Sartori, Odassi Guerzoni Filho, Fernando Marques Cleto Duarte e Jean Cleuter Simões Mendonça.

Relatório

Trata-se de Pedido de Restituição entregue em 6/12/2001 para o reconhecimento de crédito da Cofins tida como paga a maior pela interessada, consumidora final, pela via do instituto da *substituição tributária*, quando da aquisição de gás liquefeito de petróleo – GLP a ser consumido em seu processo produtivo. As aquisições se deram durante o período de 05 de julho de 1999 a 28 de junho de 2000 e o crédito corresponderia à diferença constatada entre a base de cálculo presumida adotada para obtenção do valor da Cofins e o valor efetivamente pago na aquisição das mercadorias, tudo com fundamento na IN SRF nº 06, de 29 de janeiro de 1999, inclusive quanto à atualização monetária dos valores pela taxa Selic¹.

Elaborando uma descrição detalhada da evolução histórica do instituto da substituição tributária, concluiu a autoridade administrativa pelo indeferimento do pedido da interessada, argumentando em seu Despacho Decisório, em síntese, que não havia no período em questão dispositivo legal a autorizar o benefício do ressarcimento no caso da aquisição de GLP diretamente das distribuidoras; que não restou comprovado nas notas fiscais a retenção da Cofins; e que não há como se aferir pela documentação trazida aos autos não ter havido o repasse do valor retido ao consumidor final dos produtos fabricados pela interessada, o que caracterizaria inobservância à regra do artigo 166 do CTN, que veda o aproveitamento de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro. Além disso, tendo as aquisições se dado exclusivamente junto a um comerciante varejista e a um comerciante atacadista², respectivamente, Cia. Ultragaz S/A e Copagaz Distribuidora de Gaz Ltda., que estas não poderiam ensejar o ressarcimento, visto que, fosse o caso, isso seria possível para as aquisições junto às distribuidoras.

Na Manifestação de Inconformidade a interessada, inicialmente, reproduziu trechos dos dispositivos legais nos quais entende estar amparado seu pedido, quais sejam, o artigo 4º da Lei nº 9.718, de 1998, e os artigos 2º, parágrafo único; 5º, 6º, parágrafos 2º ao 4º da IN SRF nº 6, de 1999. De outra parte, fez longas considerações acerca da característica de “distribuidora” de GLP de que se revestiriam as duas empresas acima citadas, a teor das regras determinadas pela Agência Nacional de Petróleo.

Quanto ao fato de a IN SRF nº 6, de 1999, não mencionar a possibilidade de ressarcimento também para as aquisições de GLP, argumenta a impugnante que isso ocorreu porquanto a substituição tributária relacionada ao GLP fora instituída somente em 29/06/1999, com a edição da Medida Provisória nº 1.858-6, que estabeleceu, em seu artigo 4º, que “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”.

Argumenta ainda que sua situação se subsume perfeitamente à regra contida no § 7º do artigo 150 da Constituição Federal, segundo a qual “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.”,

¹ Demonstrativos elaborados pela empresa às fls.12/17.

² Informação colhida pela autoridade fiscal a partir do C.N.A.E.

porquanto trata-se de um contribuinte substituto (sic³) e consumidor final, que pagou a Cofins calculada sobre uma base de cálculo presumida, que se mostrou superior à devida se calculada sobre o montante efetivamente pago na aquisição do GLP. Defende o caráter de exemplificativas as situações do artigo 6º da IN 6/1999, e não taxativas, e que deve ser atribuído a um equívoco o fato de ela não se referir também ao GLP.

Em relação à falta de destaque da Cofins nas notas fiscais de aquisição, argumentou a impugnante que isso se mostra desnecessário e não pode constituir num óbice para o ressarcimento porquanto os dispositivos legais que regulam a matéria estão a indicar a forma com que se calculam os valores.

Por fim, quanto ao alegado descumprimento da regra contida no artigo 166 do CTN, colacionou vários julgados do STJ na linha de que o ônus do tributo é suportado por aquele que adquire produto da distribuidora para consumo final.

A 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto-SP indeferiu a solicitação da interessada, argumentando, em apertadíssima síntese, que os diplomas legais que tratavam da substituição tributária da Cofins relacionada ao GLP não continham nenhum dispositivo versando sobre os possíveis ressarcimentos às pessoas jurídicas, o que somente veio a ser tratado pelo IN SRF nº 6, de 29 de janeiro de 1999, e, ainda assim, sem fazer qualquer referência ao GLP, isto é, restringindo tais eventuais pedidos às vendas de gasolina automotiva e de óleo diesel. Além disso, e diferentemente do que alegara a impugnante, argumentou que a falta de destaque dos valores retidos pela distribuidora nas notas fiscais inviabiliza por completo a aferição quanto ao real pagamento e ao montante efetivamente pago. Voltando-se especificamente para as planilhas acostadas às fls. 12/17, asseverou a autoridade julgadora que os valores nelas contidos são incertos e ilíquidos, visto que, primeiro, as aquisições havidas durante o período de 5 de julho a 29 de setembro de 1999, se deram em época em que, consoante os termos da Medida Provisória nº 1.807, de 1999, artigo 4º, não havia a substituição tributária para o GLP; e, segundo, que no período de 30 de setembro de 1999 a 30 de junho de 2000, mesmo tendo sido restabelecido o regime para o GLP, não teria a interessada efetuado os cálculos segundo o disposto no parágrafo único do artigo 4º da Lei 9.718, de 1998 [preço de venda da refinaria multiplicado por quatro inteiros e sobre esse produto a aplicação da alíquota da Cofins]. Neste caso, pinça um exemplo para demonstrar ter havido uma postulação duas vezes maior à que seria cabível, estendendo tal conclusão para toda a planilha.

No período em que a base de cálculo da Cofins sobre as vendas de GLP passou a ser a receita bruta das refinarias de petróleo multiplicada pela alíquota de 15% [13 a 30 de junho de 2000, conforme a MP nº 1.991-15, de 2000, art. 4º, I], também não teria a interessada agido corretamente para o cálculo do valor pago.

Por fim, não acatou os argumentos da impugnante na parte em que esta defendeu o caráter de distribuidora de uma das fornecedoras, a Cia. Ultragaz, por entender que a Portaria da ANP invocada não determina que a empresa seja necessariamente atacadista, apenas estabelece requisitos para o ingresso e permanência na atividade de revenda de GLP, e revenda tanto pode ser por atacado ou por varejo.

No Recurso Voluntário foram repetidos com alguma ou outra ênfase os argumentos da manifestação de inconformidade, merecendo destaque o seu inconformismo com a imputação feita pela DRJ de que teria efetuado os cálculos de forma equivocada., bem como o seu pedido para que houvesse a inversão do ônus da prova, de sorte que o princípio da

³ Certamente quis dizer "substituído".

verdade material fosse observado em seu favor verificando a Administração se houve ou não, de fato, a retenção da Cofins nas aquisições do GLP.

No essencial, é o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Odassi Guerzoni Filho

A tempestividade se faz presente pois, cientificada da decisão da DRJ em 15/02/2007, a interessada apresentou o Recurso Voluntário em 13/03/2007. Preenchendo os demais requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido.

Os motivos alegados pela instância de piso para o completo indeferimento das pretensões da interessada em sua Manifestação de Inconformidade foram, em resumo, que o ressarcimento de Cofins paga pela via da substituição tributária nas aquisições de GLP não encontra amparo na legislação que trata da matéria, bem como no ato infra legal que versou sobre a possibilidade de ressarcimento; que não houve o destaque da base de cálculo e da Cofins nas notas fiscais de aquisição, sem o que não se é possível identificar a procedência dos valores reclamados; que durante o período de 05 de julho de 1999 a 29 de setembro de 1999, não havia a previsão para o ressarcimento da Cofins sobre o GLP; que, em relação às aquisições do período de 30 de setembro de 1999 a 28 de junho de 2000, os cálculos apresentados mostram-se ilíquidos na medida em que elaborados não de acordo com as instruções legais existentes; que, *ad argumentandum*, uma das duas fornecedoras do GLP, a Cia. Ultragaz, está cadastrada no CNAE com código de comerciante varejista e não de distribuidora, o que sugere que ela seja um comerciante varejista e não uma distribuidora, o que inviabilizaria o ressarcimento.

De seu lado, a recorrente, alega que a Instrução Normativa que versou sobre o ressarcimento não versa sobre o GLP pelo fato de ter sido editada numa época em que, de fato, a substituição tributária não alcançava esse produto especificamente, mas que não se pode fazer uma restrição a determinado tipo de combustível porquanto a seu ver, tratar-se-ia ela de uma norma exemplificativa e não taxativa. Quanto à falta de destaque da base de cálculo e da Cofins nas notas fiscais de aquisição, alega que não poderia ser responsabilizada pela falha do seu fornecedor e que, além disso, a forma de se chegar nos valores está prevista em lei, de sorte que a autoridade fiscal, valendo-se do princípio da oficialidade e em busca da verdade material, teria meios próprios de aferi-los. Também alega que suportou o ônus do tributo pago como consumidora final do GLP e que não há reparo algum a ser feito nos cálculos elaborados. Aduziu ainda que não necessariamente o CNAE reflete a verdadeira atividade do contribuinte e que, no caso, a Cia. Ultragaz, é sim uma distribuidora, perante, inclusive, os conceitos estabelecidos pela ANP. Por fim, solicitou perícia para se averiguar a retenção da Cofins.

Substituição tributária – GLP - Legislação

Inicialmente, considero oportuno tracejar contornos da evolução histórica da figura da substituição tributária envolvendo o GLP, preferencialmente voltando as atenções para a Cofins, que é objeto do presente julgamento.

A substituição tributária, também conhecida como “substituição para frente” possui previsão constitucional na letra do § 7º do artigo 150, acrescido pela Emenda Constitucional nº 03, de 1993, segundo a qual

“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”.

No caso da Cofins, tem-se que já na Lei Complementar nº 70, de 1991, referido regime da substituição tributária fazia menção aos derivados de petróleo. Observe-se:

“Art. 4º A contribuição mensal devida pelos distribuidores de derivados de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes, na condição de substitutos dos comerciantes varejistas, será calculado sobre o menor valor no País, constante da tabela de preços fixados para venda a varejo, sem prejuízo da contribuição incidente sobre suas próprias vendas.” (grifei)

Para o Pis/Pasep, o regime fora introduzido pelo artigo 6º da Medida Provisória nº 1.212, de 28/11/1995, posteriormente convertida na Lei nº 9.715, de 25/11/1998, prescrevendo o mesmo regramento estabelecido para a Cofins, consoante reproduzido no parágrafo anterior.

Vê-se que cuidara o legislador de submeter ao regime de substituição tributária apenas para os “derivados de petróleo” e o “álcool hidratado para fins carburantes”.

Prosseguindo, temos que, na redação original do artigo 4º da Lei nº 9.718, de 1998, conversão da Medida Provisória nº 1.724, de 29/10/1998 [versou sobre a cobrança do Pis/Pasep e da Cofins], deixaram de ser considerados como substitutas tributárias as distribuidoras, tendo sido relegadas à mesma condição dos comerciantes varejistas, para, em seu lugar, serem inseridas as refinarias como substitutas tributárias. Além disso, os produtos submetidos ao regime passaram a ser os “combustíveis derivados de petróleo, inclusive gás”. Veja-se:

“Art. 4º As refinarias de petróleo, relativamente às vendas que fizerem, ficam obrigadas a cobrar e 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. (grifei)

[...]

Art. 17. Esta lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:

I – em relação aos arts. 2º a 8º, para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999.”

Neste ponto, deixo consignado o meu entendimento de que o gás liquefeito de petróleo – GLP está claramente subsumido à expressão “combustíveis derivados de petróleo, inclusive gás”.

E o GLP seguiu submetido ao regime da substituição tributária até que, por disposição expressa na lei dele fosse retirado, juntamente com a forma genérica dos “combustíveis derivados de petróleo”. Isso se deu com o artigo 4º da Medida Provisória nº 1.807, de 29 de janeiro de 1999, que, com suas reedições posteriores, manteve-se com a

redação abaixo até que em 29/06/1999 fosse novamente alterada. De se levar em consideração à observância ao princípio da anterioridade nonagesimal⁴, o que significa que, não obstante editada em 29 de janeiro de 1999, seus efeitos passaram a vigor somente em 29/04/1999:

“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.” (grifei)

Na esteira dessa lei, editou-se a Instrução Normativa nº 6, de 29 de janeiro de 1999, com efeitos a partir de 1º de fevereiro de 1999, estipulando, dentre outros, que:

“Art. 1º A substituição tributária da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, bem assim a compensação dos valores pagos a título de COFINS com a CSLL devida, nos termos da Lei nº 9.718, de 1998 e da Medida Provisória nº 1991-14, de 1999 (sic⁵), obedecerão as normas e procedimentos estabelecidos na presente Instrução Normativa.

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 três inteiros e trinta e três centésimos, no caso de óleo diesel.

Art. 3º As distribuidoras de álcool para fins carburante ficam obrigadas a cobrar e a recolher, na condição de contribuintes substitutos, as contribuições referidas no artigo anterior, devidas pelos comerciantes varejistas, relativamente às vendas do referido produto.

Parágrafo único. Na hipótese deste artigo, a base de cálculo das contribuições será o preço de venda da distribuidora, sem qualquer exclusão, multiplicado por um inteiro e quatro décimos.

Art. 4º As distribuidoras de combustíveis ficam obrigadas ao pagamento das contribuições a que se refere o art. 2º, incidente sobre o valor do álcool que adicionarem à gasolina automotiva, como contribuintes e como contribuintes substitutos, relativamente às vendas, aos comerciantes varejistas, do produto misturado.

Parágrafo único. Na hipótese deste artigo, a base de cálculo das contribuições será:

I - o valor resultante da aplicação do percentual de mistura, fixado em lei, sobre o valor da venda, no que se refere à parcela devida na condição de contribuinte;

II - o valor de que trata o inciso anterior multiplicado por um inteiro e quatro décimos, no que se refere à parcela devida na condição de contribuinte substituto.

⁴ Artigo 196, § 6º da Constituição Federal.

⁵ A MP 1991-14 é de 11 de fevereiro de 2000. Assim, causa espécie que o caput do art. 1º tenha se referido a ela como sendo de 1999.

Art. 5º Para fins de determinação da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP devidas na condição de contribuinte substituto, incidirão, respectivamente, alíquotas de três por cento e de sessenta e cinco centésimos por cento sobre a base de cálculo a que se referem os arts. 2º a 4º.

Parágrafo único. O disposto no **caput** não elide a obrigação do pagamento das contribuições nele referidas, devidas na condição de contribuinte.

[...]"

Não durou muito e o "GLP" voltou a ser incluído no regime da substituição tributária, desta feita de forma bastante clara, haja vista o teor da Medida Provisória nº 1.807, reeditada, dentre outras, pela Medida Provisória nº 1.858-6, de 29/06/1999, DOU de 30/06/1999, que, consoante o princípio da anterioridade nonagesimal, teve vigência somente em 30/09/1999:

"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."

Encerrando a sequência de modificações no regime da substituição tributária, tem-se que, a partir dos fatos geradores havidos em 1º de julho de 2000, foi decretado o fim do referido regime na forma em que cima acima descrito, em seu lugar instituindo-se o regime da tributação monofásica, a teor de regras contidas na Medida Provisória nº 1.991-15, de 10 de março de 2000, que, por sua vez, reeditava as versões da citada Medida Provisória nº 1.858. Vejamos:

"Art.2º Os arts. 3º, 4º, 5º e 6º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, passam a vigorar com a seguinte redação:

[...]

"Art.4º As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio 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;

[...]"

Art.4º O disposto no art. 4º da Lei nº 9.718, de 1998, em sua versão original, aplica-se, exclusivamente, em relação às vendas de gasolina automotiva, óleo diesel e gás liquefeito de petróleo-GLP

[...]

Art.46.Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:

I-[...];

II - no que se refere à nova redação dos arts. 4º a 6º da Lei nº 9.718, de 1998, e ao art. 43 desta Medida Provisória, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de julho de 2000, data em que cessam os efeitos das normas constantes dos arts. 4º a 6º da Lei nº 9.718, de 1998, em sua redação original, e dos arts. 4º e 5º desta Medida Provisória.

Pouco tempo depois a Lei nº 9.990, de 21 de julho de 2000, trouxe nova redação a esse dispositivo, mas apenas em relação à forma de cálculo:

“Art. 3º Os arts. 4º, 5º e 6º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, passam a vigorar com a seguinte redação:

Art. 4º As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio 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: (NR)

I – dois inteiros e sete décimos por cento e doze inteiros e quarenta e cinco centésimos por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gasolinas, exceto gasolina de aviação;” (AC)*

II – dois inteiros e vinte e três centésimos por cento e dez inteiros e vinte e nove centésimos por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de óleo diesel; (AC)

III – dois inteiros e cinquenta e seis centésimos por cento e onze inteiros e oitenta e quatro centésimos por cento incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gás liquefeito de petróleo – GLP; (AC)

IV – sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades (AC)

Parágrafo único. Revogado” (grifei)

Levando em conta o objeto de nosso interesse no presente processo, isto é, a condição da recorrente [pessoa jurídica consumidora final do GLP] e o período em que adquiriu o GLP junto a distribuidores do produto [julho de 1999 a junho de 2000], são essas as considerações sobre a evolução histórica da legislação, da qual se pode depreender, em resumo, e levando em conta a observância ao princípio da anterioridade nonagesimal:

Substituto	Substituído	Produtos	Período	Apuração	Base Legal
Distribuidores	Comerciantes Varejistas	Derivados de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes.	1991 a 31/01/1999*	Alíquota sobre o menor valor no País, constante da tabela de preços fixados para venda a varejo.	LC nº 70/1991, art. 4º e MP nº 1.212, de 28/11/1995 (Lei nº 9.715, de 1998)
Refinarias de petróleo	Distribuidores e Comerciantes varejistas	Combustíveis e derivados de petróleo, inclusive gás	01/02/1999 a 29/04/1999*	Alíquota sobre o preço de venda na refinaria, multiplicado por quatro.	MP nº 1.724, DE 29/10/1998, art. 4º (Lei nº 9.718/1998)

Substituto	Substituído	Produtos	Período	Apuração	Base Legal
		Gasolina automotiva e óleo diesel	30/04/1999 a 29/09/1999*	Alíquota sobre o preço de venda na refinaria, multiplicado por quatro	MP nº 1.807, de 28/01/1999*
		Gasolina automotiva, óleo diesel e GLP	30/09/1999* a 30/06/2000	Alíquota sobre o preço de venda na refinaria, multiplicado por quatro	MP nº 1.858-6, de 30/06/1999*, art. 4º
Fim do regime da substituição tributária do Pis/Pasep e da Cofins para as distribuidoras e os comerciantes varejistas, com a instituição do regime monofásico nas refinarias			1º/07/2000		MP nº 1.991-15, de 10/03/2000, art. 2º.

(*) considerando-se a observância da noventena.

Análise do pedido de Ressarcimento

Já nos é permitido, portanto, contextualizar as pretensões da recorrente, ao menos quanto à existência de previsão legal para o ressarcimento de Cofins supostamente retida “a maior” nas aquisições de **GLP** adquirido de distribuidora [ou de comerciante atacadista, conforme tema a ser enfrentado logo mais abaixo] para seu consumo próprio, ou melhor, para utilização em seu processo produtivo, durante o período de 05/07/1999 a 28/06/2000.

Nossas conclusões, contudo, deverão levar em conta o crivo de alguns temas específicos, levantados ora pela instância de piso, ora pela recorrente, e por este relator.

Ressarcimento e a Constituição Federal

O ressarcimento do tipo que estamos lidando tem, consoante ressalta a recorrente, fundamento no § 7º do artigo 150 da Constituição Federal, acrescido pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993, *verbis*:

“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”. (grifei)

A “imediata e preferencial restituição da quantia paga” assegurada pelo referido dispositivo constitucional deve atender a um único requisito, qual seja, a de que não tenha se realizado o “fato gerador presumido” que tenha dado azo ao pagamento da contribuição.

E é justamente essa situação que a recorrente defende ter ocorrido, visto que suas aquisições de GLP teriam se dado junto a uma distribuidora, o que teria implicado em que a última etapa da cadeia de comercialização do produto [venda do comerciante varejista para o consumidor final] não se concretizasse.

E essa “cadeia de comercialização” e ou a identificação do “fato gerador presumido” não concretizado pode ser vista na tabela abaixo, elaborada, por sua vez, a partir dos dispositivos legais acima reproduzidos.

Cadeia de comercialização do GLP	Situação fática
Refinaria	Refinaria
⇓	⇓
Distribuidora	Ultragáz
⇓	⇓
Comerciante varejista	⇓
⇓	⇓
Consumidor final	Cerâmica Buschinelli

Neste ponto é preciso fazer uma digressão para o enfrentamento de questão impeditiva suscitada pela instância de piso para o deferimento do pleito da interessada e que trata da descaracterização de um dos fornecedores de GLP como sendo um “Distribuidor”.

Para a DRJ, o Código Nacional de Atividades Empresariais – CNAE utilizado pela *Companhia Ultragáz S/A* [52.47-7-00] indicaria ser ela uma “comerciante varejista de gás liquefeito de petróleo” e não uma distribuidora.

Embora deva admitir que o tema enseja opiniões divergentes, estou de acordo com as ponderações trazidas pela recorrente, no sentido de que, não obstante o indigitado CNAE esteja a identificar o seu portador como um “comerciante varejista”, é ele também uma “distribuidor”, o que se infere pelas características das operações de venda realizadas com a ora recorrente, que envolvem envazamento em cilindros não adequados para o consumo pessoal ou dito domiciliar, bem como o fato de ser a Cia. Ultragaz considerada pela Agência Nacional de Petróleo como uma “distribuidora” de fato.

Superada essa divergência, entendo que deixou de haver, mesmo, a concretização de um “fato gerador presumido”, sendo necessário, entretanto, que verifiquemos a ocorrência de outros pressupostos para que se confirme a possibilidade do ressarcimento ora em questão.

“GLP” no contexto do regime da substituição tributária

Atendo-me apenas ao período em que a interessada adquiriu o GLP, o que se deu entre 05/07/1999 e 28/06/2000, entendo, e com base na tabela “Resumo” que elaborei acima, que o GLP estava abrangido pelo regime da substituição tributária apenas no período compreendido entre 30/09/1999 e 30/06/2000, sendo considerado como contribuinte substituto a *Refinaria de Petróleo* e como contribuinte substituído o *Distribuidor* e o *Comerciante Varejista*.

Não há que se cogitar, pois, da existência de qualquer crédito de Cofins a título de pagamento a maior por conta de substituição tributária nas aquisições havidas entre 05/07/1999 e 29/09/1999, pelo simples fato de que, nesse período, não havia a figura do substituto tributário para as vendas de GLP.

Prossigamos, pois, na análise relacionada às demais aquisições havidas nos demais períodos.

Condições ditadas pela IN SRF nº 6/1999 para o ressarcimento

Pelas razões já expostas no tópico anterior, continuamos a deliberar, agora, apenas sobre as aquisições de GLP havidas no período de 30/09/1999 a 28/06/2000.

O pedido da interessada está fundamentado na referida Instrução Normativa SRF nº 6, de 29 de janeiro de 1999, a qual, como se disse, buscando regulamentar a substituição tributária de que tratavam a Lei nº 9.718, de 1998, e a MP nº 1.807, de 28 de janeiro de 1999, também cuidou de estabelecer condições para o ressarcimento aos consumidores finais, pessoas jurídicas, que houvessem adquirido o produto diretamente dos distribuidores, isto é, naqueles casos em que não fosse cumprida a última etapa da cadeia de comercialização.

Vejamos as condições estabelecidas para o ressarcimento:

“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 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, será obtido mediante aplicação da alíquota respectiva sobre a base de cálculo referida no parágrafo anterior.

§ 4º O ressarcimento de que trata este artigo dar-se-á mediante compensação ou restituição, observadas as normas estabelecidas no Instrução Normativa SRF nº 021, de 10 de março de 1997, vedada a aplicação do disposto nos arts. 7º a 14 desta Instrução Normativa.

[...]” (grifei)

Durante o período de sua vigência, o que se deu de 1º/02/1999 a 21/11/2002, a referida IN SRF nº 6, de 29 de janeiro de 1999, sofreu apenas uma modificação, a qual se deu em relação à forma de apuração da base de cálculo descrita no § 2º do artigo 6º.

Com isso, quero ressaltar que, não obstante os dispositivos legais aos quais cuidou de estabelecer regulamentação tivessem sofrido várias alterações, algumas relevantes, a referida instrução normativa não as acompanhou, especialmente a que reincluiu no regime da substituição tributária o GLP.

Desta feita, a IN, ao longo de sua curta vigência, só tratou de estabelecer regras de ressarcimento para o valor da Cofins e do Pis/Pasep pagos pelos contribuintes na condição de substitutos em relação à gasolina automotiva e o óleo diesel, o que implica em dizer que o “GLP” não possui regra para ressarcimento.

A recorrente, por seu turno, pondera que não houve a menção do GLP na referida IN porquanto à época em que foram feitas as alterações na legislação, reincluindo-o no regime da substituição tributária, a mesma já havia sido editada, e que, além disso, as hipóteses do artigo 6º seriam exemplificativas e não taxativas.

Com a devida vênia, a atemporalidade aventada pela recorrente não poderia causar embaraço algum às autoridades fazendárias competentes, já que bastaria a edição de uma outra instrução normativa alterando aquela original. De outra parte, divirjo do seu entendimento de que as hipóteses do artigo 6º da IN sejam exemplificativas. Ora, o *caput* do referido artigo dispõe **taxativamente**, *verbis*: “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”. Assim, a única hipótese prevista é a de aquisição de gasolina automotiva ou de óleo diesel, nada além disso.

Não obstante a minha opinião externada no parágrafo anterior já se mostre suficiente para negar as pretensões da recorrente quanto ao ressarcimento, passo a analisar outros pontos de seu recurso voluntário, apenas a título de argumentação.

→ Falta de destaque nas notas fiscais de aquisição

Outro fator não menos importante e que está a obstaculizar as pretensões da recorrente, é que não em nenhuma das notas fiscais de aquisição de GLP por ela acostada aos autos [fls. 18/147], há o destaque do valor a ser ressarcido, consoante, aliás, preceitua o § 1º do referido artigo 6º da IN SRF nº 6/99:

“§ 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.”

De sua parte, pondera a recorrente que essa falta da distribuidora não poderia implicar em prejuízo seu, e que, além disso, a base de cálculo pode ser facilmente encontrada nos atos legais que versam sobre a matéria. Aduz ela ainda que essa regra serve apenas para padronizar o comportamento dos agentes administrativos, mas não podem ser consideradas indispensáveis para o exercício do direito das empresas ressarcirem-se das contribuições pagas.

Penso que a recorrente tem razão neste aspecto.

Os dispositivos legais que versam sobre a substituição tributária explicitam de maneira clara sobre como se apura o valor das contribuições a serem retidas e pagas a esse título, de sorte que, for o caso, mostrar-se-á cabível a realização de diligência na distribuidora para fins de certificação dos valores cobrados da ora recorrente e, segundo, se houve mesmo o recolhimento da contribuição. Até porque, concluo eu, na esteira do argumentado pela recorrente, é mais fácil ao Fisco, mediante intimação, obter essas informações da distribuidora.

De se afastar, pois, for o caso, a exigência de destaque nas notas fiscais de compra como condição para o ressarcimento.

→ Iliquidez dos cálculos elaborados pela recorrente

A instância de piso considerou incertos e ilíquidos os valores dos créditos pleiteados pela interessada por conta de considerar terem sido os mesmos apurados de maneira equivocada.

De fato, a recorrente elaborou seus supostos créditos a partir de uma interpretação equivocada que fez do parágrafo único do artigo 2º, c/c os parágrafos 2º e 3º do art. 6º, todos da IN SRF nº 6/99.

Tomando-se como exemplo a nota fiscal nº 105.388, de 30/09/1999, constante do quadro demonstrativo de fl. 14, a recorrente encontrou um valor de Cofins a restituir [ainda sem correção monetária] de R\$ 1.481,67, assim apurado:

- R\$ 0,3118 x 18.000 kg x 4,0 x 2,2 x 3%

Ora, já vimos alhures que a referida IN não tratou de GLP, de sorte que, por isso mesmo, não há na referida IN a indicação de como se chega no valor a ser ressarcido. Assim, de um lado, os quatro inteiros a que se referiu a DRJ e que se utilizou a interessada valem apenas para a apuração da base de cálculo para fins de retenção pela Refinaria, e não para fins de restituição, enquanto que, de outro, os dois inteiros e dois décimos utilizados pela interessada valem para o cálculo do ressarcimento da Cofins pago na aquisição de **gasolina automotiva**.

Pelo exposto, estou de acordo com a incerteza e iliquidez apontada pela DRJ no que se refere aos cálculos apresentados pela recorrente.

Conclusão

Em face de todo o exposto, nego provimento ao recurso, prejudicada a análise quanto ao pedido de realização de diligência.

Relator Odassi Guerzoni Filho



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por ODASSI GUERZONI FILHO em 07/05/2012 09:28:57.

Documento autenticado digitalmente por ODASSI GUERZONI FILHO em 07/05/2012.

Documento assinado digitalmente por: JULIO CESAR ALVES RAMOS em 10/05/2012 e ODASSI GUERZONI FILHO em 07/05/2012.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 20/01/2020.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP20.0120.11405.OKGL

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:

C3BA5B55E6ED5F00A8455D6B741A25D2AD2E2489