



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo n° 15374.004012/2001-21
Recurso n° 124.164 Embargos
Matéria PASEP
Acórdão n° 203-13.369
Sessão de 08 de outubro de 2008
Embargante PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A
Interessado TERCEIRA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 28/02/1999 a 30/06/2000

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO E OMISSÃO.

Acolhem-se embargos de declaração em Acórdão cuja conclusão e resultado de julgamento desbordou, em parte, da sua fundamentação. Igualmente, para sanar omissão em Acórdão que, tendo dado provimento parcial ao recurso voluntário, não deixa claro qual a matéria ou o montante a ser excluído da exação.

COMBUSTÍVEIS. RETENÇÕES DE PIS/Pasep E DE COFINS EFETUADAS PELA REFINARIA SOB O REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. REPASSE DESSE VALOR, PELA DISTRIBUIDORA, NO PREÇO DE VENDA AOS COMERCIANTES VAREJISTAS. RECEITA BRUTA. DEDUÇÕES DA BASE DE CÁLCULO.

As retenções do PIS/Pasep e da Cofins efetuadas pela refinaria não podem ser deduzidas pela distribuidora de combustíveis para fins de apuração da base de cálculo do Pasep, por falta de amparo legal.

Embargos Acolhidos.


MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

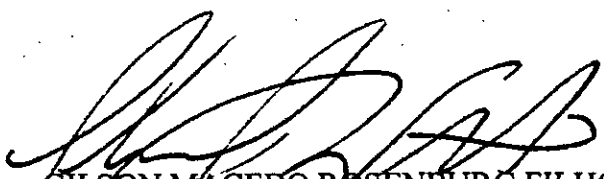
Brasília, 28 / 11 / 08


Marilda Curcio de Oliveira
Mat. Slape 91650

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

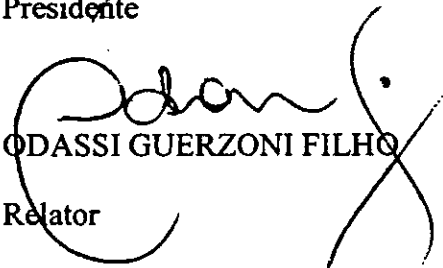
ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração e re-ratificar o Acórdão nº 203-09.406, para que prevaleça o seguinte julgamento: "Deu-se provimento parcial ao Recurso Voluntário para que sejam excluídos da base de cálculo da contribuição apenas os valores do PIS/Pasep e Cofins retidos pela Recorrente na condição de substituta tributária, devendo permanecer, portanto, as glosas efetuadas pelo Fisco relacionadas às retenções do PIS/Pasep e da Cofins efetuadas pela Refinaria, tal como constou da tabela elaborada pela Derat do Rio de Janeiro-RJ".

 12



GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO


Presidente



ODASSI GUERZONI FILHO

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Eric Moraes de Castro e Silva, Jean Cleuter Simões Mendonça, José Adão Vitorino de Moraes, Fernando Marques Cleto Duarte e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 28 / 11 / 08

Marilda Cursino de Oliveira
Mat. S/ape 91650

Relatório

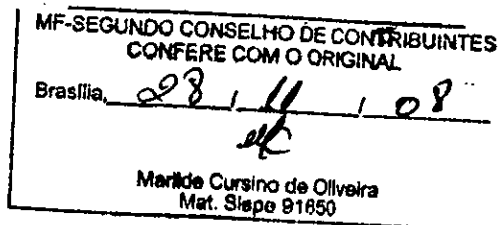
Trata o presente julgamento de apreciar os termos dos Embargos de Declaração tempestivamente interpostos pela interessada contra o Acórdão nº 203-09.406, de relatoria do ex-Conselheiro desta Terceira Câmara, Valmar Fonseca de Menezes, proferido na Sessão de 29/01/2004, sob o argumento de que o mesmo encerraria uma contradição e uma omissão. Segundo a Embargante, a contradição estaria caracterizada no fato de que, enquanto a fundamentação da decisão ora embargada consigna o integral acolhimento das razões de mérito deduzidas pela Recorrente, no resultado do julgamento consta ter sido dado o provimento apenas parcial. A omissão, por sua vez, estaria caracterizada no fato de que, ao manifestar-se pelo provimento parcial, em momento algum o voto ora embargado aponta qual ou quais parcelas restaram efetivamente mantidas no auto de infração, fato este que, segundo a Embargante, acabou por ensejar a cobrança, sem qualquer critério objetivo, de crédito tributário da ordem de R\$ 1.313.960,22, tendo sido, ainda, desconsiderado completamente a existência de depósito recursal no montante de R\$ 621.620,77.

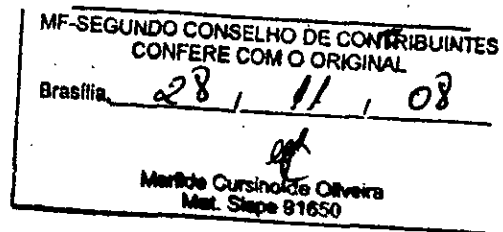
Essa cobrança a que se referiu a Embargante surgiu a partir do despacho lavrado pela Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária do Rio de Janeiro-RJ, por meio do qual, ao fazer a leitura do resultado do Acórdão ora embargado, entendeu por excluir do montante das glosas efetuadas pelo Fisco (fl. 231) apenas uma parte delas, qual seja, os valores da Cofins e do PIS/Pasep incidentes sobre as revendas de álcool e que foram retidos dos comerciantes varejistas pela autuada, conforme se vê no demonstrativo que elaborou à fl. 326. Manteve intacta, portanto, as glosas para os valores constantes das rubricas Cofins e PIS/Pasep incidente sobre o álcool misturado à gasolina, retidos e recolhidos pela refinaria (Petrobras).

Basta uma leitura perfunctória dos argumentos da Embargante e de seu cotejo com o resultado do Acórdão para que, de plano, se confirmem as falhas apontadas, quais sejam, a omissão, pois, se realmente se decidiu por um provimento parcial, haveria então que se apontar à Unidade de origem qual o montante a ser excluído da exação e qual o a ser mantido; e a contradição, pois, conforme bem o disse a Embargante, ao tempo em que toda a fundamentação do voto caminha na direção do provimento total ao recurso, eis, que, na sua conclusão, constou, *verbis*: "*Diante de todo o exposto, voto no sentido de que sejam rejeitadas as preliminares de nulidade e de inconstitucionalidade e, no mérito, seja dado provimento parcial ao recurso para que sejam excluídos da base de cálculo da contribuição os valores de PIS e COFINS retidos pela Recorrente na condição de substituto tributário*". (grifei)

Assim, devem os embargos ser admitidos e a matéria submetida novamente a este colegiado para que sejam sanados os vícios ali apontados.

É o relatório.





Voto

Conselheiro ODASSI GUERZONI FILHO, Relator

Inicialmente, informo aos demais Conselheiros que este processo trata de auto de infração lavrado para a exigência de diferenças apuradas em procedimento de ofício nos cálculos da contribuição ao Pasep¹ recolhida pela autuada, diferenças essas originadas em deduções glosadas pelo Fisco sob o argumento de que a legislação de regência² não as contemplaria. Tais deduções correspondem, uma parte relativa aos valores do PIS/Pasep e da Cofins cobrados/retidos pela autuada quando de suas vendas para os comerciantes varejistas, em função do regime de substituição tributária ao qual se submetia, e a outra parte relativa aos valores do PIS/Pasep e da Cofins cobrados/retidos pela Refinaria (Petrobras) quando das compras da autuada junto à mesma.

Segundo de depreende da planilha de fl. 231, elaborada pelo Auditor-Fiscal responsável pela autuação, a contribuição ao Pasep que entendeu não recolhida se originou da aplicação da alíquota de 0,65% sobre as seguintes rubricas, tidas por ele como indevidamente deduzidas da formação da base de cálculo da contribuição:

- a) Cofins e PIS/Pasep sobre o álcool misturado à gasolina; e
- b) Cofins e PIS/Pasep sobre a revenda de álcool (substituição tributária).

A Derat do Rio de Janeiro/RJ, Unidade responsável pela execução do Acórdão, cujo resultado fora pelo "provimento parcial" do recurso voluntário, entendeu que algum crédito tributário haveria de remanescer, conforme se verifica no seu despacho de fls. 329/330:

Tendo em vista a decisão do Segundo Conselho de Contribuintes – Terceira Câmara, formalizada no Acórdão nº 203-09.406 (fls. 311/320), foram realizados os ajustes necessários ao DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DAS DEDUÇÕES INDEVIDAS DA BASE DE CÁLCULO DO PASEP (fls. 231), parte integrante do Auto de Infração, a fim de atender a decisão prolatada, qual seja:

→ Rejeitar as preliminares de nulidade e inconstitucionalidade;

→ Dar provimento parcial ao recurso para que sejam excluídos da base de cálculo da contribuição os valores de PIS e COFINS retidos pela Recorrente na condição de substituto tributário.

Para tanto, foram excluídas as colunas 'COFINS S/ REVENDA DE ALCOOL SUBST. TRIBUTÁRIA – BR DISTRIB.' e 'PIS/PASE S/ REVENDA DE ALCOOL (AEAC) – SUBST. TRIBUTÁRIA – BR DISTRIB.' por refletirem os valores retidos pela BR Distribuidora na condição de substituto tributário dos comerciantes varejistas.

¹ Períodos de apuração de fevereiro de 1999 a junho de 2000.

² Lei Complementar nº 8/70, Regulamento do PIS/PASEP, aprovado pela Portaria MF nº 142/82 e Lei nº 9.715/98.

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 28, 11, 08

Marilde Cursino de Oliveira
Met. Stage 91650

"As colunas "COFINS S/ALCOOL MISTURADO A GASOLINA' E PIS/Pasep S/ALCOOL MISTURADO A GASOLINA" refletem no trecho "VALOR LÍQUIDO DA DEDUÇÃO", deduções indevidas na base de cálculo do PASEP da parcela dos tributos retidos e recolhidos pela Refinaria (Petrobras) em procedimento de substituição tributária, conforme se depreende da resposta da interessada (fls. 224) ao item 1 do Termo de Intimação Fiscal de 02/07/2001."

Todavia, a leitura do Acórdão, especialmente na fundamentação, não dá margem a esse entendimento da Unidade de origem, vez que o raciocínio desenvolvido pelo Relator é no sentido de que todo o montante da glosa decorreu de apenas uma substituição tributária, na linha, aliás, do que defendera a Recorrente, e, que, portanto, nada restaria de crédito tributário a ser exigido.

E, s.m.j., não foi diferente desse o entendimento da Primeira Câmara deste Segundo Conselho ao julgar o processo análogo, da Cofins, já que naquele caso também se entendeu que as retenções das contribuições por conta da substituição tributária também não deveriam integrar a base de cálculo da Cofins, ao menos é o que sugere a ementa do referido Acórdão³, abaixo reproduzida:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 30/01/1999 a 30/06/2000 Ementa: COFINS. BASE DE CÁLCULO. IMPORTÂNCIAS RETIDAS EM REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

EXCLUSÃO LEGÍTIMA. ARTS. 2º E 3º DA LEI Nº 9.718/98.

ARTS. 97, INCISO IV, 121 e 128, DO CTN.

As importâncias recebidas e recolhidas pelo substituto tributário, por conta dos substituídos na cadeia de comercialização, como mero "portador" do tributo por estes últimos devido no regime de substituição tributária, não compõem a sua receita bruta de vendas, uma vez que não se referem às suas próprias vendas, nem tampouco constituem receita própria, independentemente da forma como sejam contabilizadas, sendo que a pretensão fiscal de inclusão das referidas importâncias, por aumentar artificialmente as receitas brutas de vendas do substituto tributário, sem que se consubstanciem efetiva receita própria, refoge à base de cálculo inerente à hipótese de incidência expressamente prevista na lei ("seu faturamento" e "receitas auferidas pela pessoa jurídica" - cf. arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/98), em violação ao art. 97, inciso IV, do CTN.

Recurso provido.

Assim, estamos diante de um Acórdão que, tendo sido fundamentado na direção de um cancelamento total da exigência, acabou por dar azo a um entendimento diferente por parte da Unidade executora, que está a cobrar da Recorrente uma parte do crédito tributário.

Para sanar a contradição, basta que decidamos por alterar a parte final do Acórdão de modo que, em vez de *provimento parcial*, seja dado *provimento ao recurso*.

³ Processo nº 15374.004011/2001-87, Acórdão nº 201-80.515, RV 132.290, Sessão de 15/08/2007, votação unânime, Relatoria de Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 28 / 11 / 08
M. C.
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Slape 91850

Conseqüentemente, também a omissão deixaria de existir, já que não haveria mais a necessidade de indicar a matéria tributável a ser excluída.

Todavia, entendo que a partir dos presentes embargos, bem como a partir da ~~deliberação~~ da Derat do Rio de Janeiro, outros fatores que ~~deixaram~~ de ser considerados no julgamento agora vieram à tona, os quais, se se mostrarem capazes de convencer a maioria deste Colegiado quanto à sua pertinência da argumentação a eles relacionada, restará evidenciado correto o procedimento da Derat do Rio de Janeiro, que considerou devida uma parte da exação.

Antes, portanto, dos novos argumentos propriamente ditos, entendo que devemos deliberar se podemos ou não avançar no julgamento, desta feita, sob a luz de novas considerações, ou se, dadas as especificidades do Acórdão, estaremos limitados a apenas sanar a contradição ali presente.

Tendo sido resolvido que poderemos ir adiante, façamo-lo, pois.

As glosas efetuadas pela fiscalização nas deduções da base de cálculo do Pasep, motivadas por considerá-las não contempladas pela legislação, foram formadas por **DUAS** rubricas: a primeira, pelas retenções do PIS/Pasep e da Cofins efetuadas pela refinaria (Petrobras), relativas à incidência dessas contribuições sobre o álcool misturado na gasolina A segunda, em face das retenções que a Petrobras Distribuidora S/A, na condição de substituta tributária, efetuou, a título de PIS/Pasep e da Cofins, ao vender álcool etílico anidro carburante (AEAC) aos comerciantes varejistas.

Quanto à segunda parte da glosa, o assunto mostra-se inteiramente solucionado, vez que o Acórdão foi bastante claro nesse sentido, ou seja, não considerou como receitas ou como integrante da base de cálculo do Pasep os valores retidos de seus clientes e recolhidos pela Petrobras Distribuidora S/A a título de PIS/Pasep e Cofins, na condição de substituto tributário, sendo que a Derat do Rio de Janeiro tratou de retirar tal matéria da exação. Nessa linha, também, se posicionou a Primeira Câmara do Segundo Conselho, ao julgar o processo da empresa relacionado à Cofins, conforme mencionado acima.

O problema, a meu ver, está na primeira parte da glosa.

Observa-se no voto ora embargado que essa matéria – dedução da base de cálculo do Pasep de valores do PIS/Pasep e da Cofins **retidos pela refinaria** – não foi tratada especificamente em nenhuma parte das fundamentações, senão vejamos, *verbis* (fl. 318):

2. DO MÉRITO: INCIDÊNCIA DO PASEP SOBRE VALORES RETIDOS POR CONTA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

Conforme já exposto, ao suscitar a preliminar de nulidade, a Recorrente aduz razões que considero como sendo de mérito, no que se refere à incidência ou não do PASEP sobre os valores retidos pela autuada por força da sistemática da substituição tributária, às quais, desta feita, reporto-me." (grifei)

Assim, vê-se, repito, que o Relator enfocou apenas as retenções efetuadas pela autuada, na condição de substituta tributária, deixando, por consequência, de se ater ou de enfrentar a outra parte da matéria, qual seja, as retenções efetuadas anteriormente pela refinaria

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 28 / 11 / 08
Marilda CURSATO de Oliveira
Mat. S/ape 81850

nas compras efetuadas pela distribuidora, ora autuada. E, s.m.j., tampouco o fora analisada naquele julgamento da Cofins efetuado pela Primeira Câmara a que me referi alhures.

Assim, esse tema só veio à tona por conta da sua não exclusão por parte da Derat/RJ, que, ao notar que o provimento ao recurso voluntário havia sido parcial, entendeu que a matéria relativa às retenções efetuadas pela refinaria permanecera incólume.

Ocorre que, onde a Recorrente e o Relator do Acórdão enxergaram um só fato, eu, na esteira do que vira a fiscalização, ainda que de forma tímida, sem muita argumentação, e a Derat do Rio de Janeiro, vislumbramos dois, conforme apontei acima, ou seja, o relacionado à substituição tributária da própria autuada, que, aliás, já restou claramente resolvido, e o relacionado à substituição tributária da refinaria, que é a matéria (re) suscitada pela Derat do Rio de Janeiro.

Vejamos quais foram os esclarecimentos prestados pela empresa sobre o assunto ainda durante a fase de fiscalização, à fl. 210, *verbis*:

A gasolina vendida para os postos de abastecimentos do país (denominada gasolina 'C'), contém uma parcela de álcool etílico anidro carburante – AEAC, cujo percentual é definido pelos órgãos do governo (no caso 24%). A refinaria, por força do Convênio (...), é substituta tributária do ICMS da revenda (postos), tanto da gasolina 'A' (sem mistura), que é vendida às distribuidoras, quanto da parcela de álcool, adquirido das usinas pelas distribuidoras, que será adicionada à gasolina 'A' para formar a gasolina 'C'. Portanto, a refinaria, ao vender, por exemplo, um litro de gasolina 'A' às distribuidoras, retém destas o ICMS (tanto da distribuição quanto da revenda) sobre tal quantidade do produto, bem como sobre uma quantidade adicional de AEAC (24%) a ser posteriormente adicionada na formação do produto final (gasolina 'C'). Assim, quando a distribuidora efetua uma venda de gasolina 'C', incorporar-se-á ao preço 76% da carga tributária cobrada pela refinaria sobre a gasolina 'A' e aquela relativa ao AEAC. Relativamente ao PIS/COFINS, o efeito é semelhante, já que o produto final é o mesmo (gasolina 'C') e idêntica composição (76% de gasolina 'A' e 24% de AEAC), divergindo o procedimento somente no que se refere à responsabilidade pela substituição tributária sobre o AEAC, a qual cabia às distribuidoras no período em questão. Claro está, portanto, que a parcela dos tributos (ICMS, PIS/Pasep, COFINS) cobrada dos clientes por substituição tributária não integra a base de cálculo do PIS/Pasep (sic) e COFINS da operação de distribuição. (grifos meus, para destacar que a conclusão se deu sobre a retenção efetuada pela distribuidora, não pela refinaria).

Mais adiante, em resposta à nova intimação, a autuada esclareceu, *verbis* (fl. 224):

a) item 1 - Confirmamos que os valores apresentados nos itens 17-COFINS REVENDA-ST REFINARIA, 18-PIS/Pasep REVENDA-ST REFINARIA e 19-ICMS-ST REFINARIA da planilha de apuração da base de cálculo, se referem somente a valores retidos e recolhidos pela refinaria (substituição tributária).

⁴ Na verdade, apenas o Pasep.

b) item 2 – (...) esclarecemos que, sendo a refinaria o contribuinte-substituto do ICMS tanto da gasolina 'A' quanto do álcool anidro-AEAC, a carga tributária do ICMS sobre o AEAC relativa exclusivamente à parcela do revendedor (substituição tributária da revenda) constitui dedução da base de cálculo do PIS-PASEP/COFINS da distribuidora sobre o AEAC, cuja responsabilidade pela apuração e recolhimento deste tributo é da distribuidora. Como no faturamento da gasolina 'C' a parcela do álcool anidro representa 24%, este é o percentual aplicado como dedução da base de cálculo do PIS-PASEP/COFINS incidente sobre o AEAC. Cumpre-se, desta forma, o princípio legal de que os impostos cobrados por substituição tributária não integram a base de cálculo dos tributos relativos às operações próprias. (...). (grifos meus para destacar que o foco é sobre a retenção feita pela refinaria).

Na impugnação e no recurso voluntário a autuada considerou que o auto de infração versava tão somente sobre o regime de substituição tributária, não fazendo nenhuma distinção entre as etapas ou quando as retenções se deram, ou, em outras palavras, não distinguiu as retenções feitas pela refinaria das feitas pela distribuidora.

E, para mim, essa distinção é relevante para fins de se determinar o que é ou não passível da incidência do Pasep na distribuidora, ora autuada.

Ora, já vimos alhures e algures que o Acórdão afastou da incidência do Pasep dos valores das retenções do PIS/Pasep e da Cofins feitas pela autuada nas suas vendas aos comerciantes varejistas, por entender que tais valores não podem ser considerados no conceito de receita, ou de faturamento, como se queira.

Mas, o que não estou disposto a aceitar é o fato de que as retenções do PIS/Pasep e da Cofins efetuadas pela refinaria possam ser deduzidas da base de cálculo do Pasep da distribuidora, pelo simples fato de que não existe dispositivo legal expresso nesse sentido, consoante, aliás, bem o apontou a fiscalização no auto de infração. Veja-se que existe – ao menos assim eu vejo – uma grande diferença entre ambas, pois, enquanto no primeiro caso o valor é retido e recolhido pela distribuidora, e, nessa condição, tais recursos apenas transitam pela sua contabilidade, já que devem ser recolhidos ao erário, no segundo caso, essa sistemática está afeita à refinaria, ou seja, não há qualquer comunicação desses recursos com a contabilidade da distribuidora. Agora, se ela coloca no seu preço de venda o valor retido do PIS/Pasep e da Cofins retido anteriormente pela refinaria, tal valor passa a compor a sua receita bruta e não poderá ser deduzido para fins de apuração do Pasep devido.

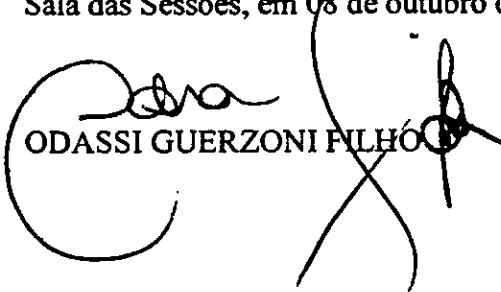
Assim, entendo que a Unidade executora do Acórdão, ainda que de forma transversa, procedeu acertadamente. Digo transversa, pois, conforme apontou a Embargante, o Acórdão foi totalmente omissivo em relação a deixar registrado ou a indicar qual matéria seria excluída da tributação, já que o provimento fora parcial.


Concluindo, conforme já o afirmara a fiscalização, não há qualquer base legal para que se diminua da base de cálculo do Pasep os valores do PIS/Pasep e da Cofins que foram retidos da autuada por outrem na etapa anterior por conta do regime de substituição tributária, de maneira que o meu voto é no sentido de acolher os presentes embargos para que, re-ratificando o Acórdão, sejam sanadas a contradição e a omissão apontadas, ficando o resultado do julgamento desta forma: Dou provimento parcial ao recurso para que sejam

excluídos da base de cálculo da contribuição apenas os valores de PIS/Pasep e Cofins retidos pela Recorrente na condição de substituto tributário, devendo permanecer, portanto, as glosas relacionadas às retenções do PIS/Pasep e da Cofins efetuadas pela refinaria, tal como constou da tabela de fl. 326, elaborada pela Derat do Rio de Janeiro, a qual passa a fazer parte indissociável do presente julgamento.

Por fim, e à guisa de lembrete, atente a Unidade executora do Acórdão para a reclamação feita pela ora Embargante quanto à existência de depósito recursal por ela efetuado, da ordem de R\$ 621.620,77.

Sala das Sessões, em 08 de outubro de 2008


ODASSI GUERZONI FILHO

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 28 / 11 / 08

Marilda Cursino de Oliveira
Mat. Slape 91650