



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10510.001168/2005-59  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-010.482 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de fevereiro de 2021  
**Recorrente** MARDISA VEÍCULOS S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/06/2000 a 31/10/2002

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO.  
LEGITIMIDADE ATIVA.

A legitimidade para pleitear restituição de indébito tributário decorrente de substituição tributária prevista em lei é do substituto tributário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente), Carlos Alberto da Silva Esteves (suplente convocado), Jorge Lima Abud, Vinicius Guimarães, Raphael Madeira Abad, Walker Araujo, José Renato Pereira de Deus e Denise Madalena Green.

Ausente a conselheira Larissa Nunes Girard.

**Relatório**

Por bem retratar os fatos, adoto o relatório da decisão de piso:

*Trata o processo de manifestação de inconformidade apresentada em 14/09/2015, em face do indeferimento do pedido de restituição de fl. 03, efetuado (em formulário papel) em 02/06/2005, nos termos do despacho decisório emitido em 07/07/2015 pela DRF em Aracaju/SE.*

*No aludido pedido a contribuinte requer o valor de R\$ 302.013,92 relativamente à “cobrança a maior do PIS e da Cofins por meio do parágrafo 1º, do artigo 3º, da Instrução Normativa nº 54 de 19/05/2000, (indevida inclusão do IPI na base de cálculo das respectivas contribuições)”. De acordo com as planilhas de fls.*

05/37, o valor pleiteado refere-se a pagamentos feitos em relação aos períodos de 06/2000 a 10/2002, tanto pela matriz em Aracaju (SE), quanto pelas filiais em São Luiz (MA), Palmares (PE) e Teresina (PI).

Segundo o despacho decisório n.º 649 – DRF/AJU, de 07/07/2015 (fls. 1645/1651), cuja ciência deu-se em 18/08/2015 (fl. 1652), o pedido foi indeferido em razão da falta de legitimidade da contribuinte, e, ainda, da inexistência de crédito.

Na manifestação apresentada, a interessada diz que efetuou pagamentos a maior em “decorrência da ilegal e indevida inclusão do IPI na base de cálculo” do PIS e da Cofins, e que tal inclusão foi “instituída indevidamente através do parágrafo 1º, do artigo 3º da Instrução Normativa de n.º 54 de 19/05/2000.”

A seguir, diz que a autoridade “optou por não apresentar qualquer justificativa clara e inequívoca das razões de seu indeferimento, limitando-se singela e sinteticamente, primeiro, a reproduzir os textos de lei referidos pelo contribuinte, nos quais – diga-se – embasou sua justa pretensão, obstaculizando desta feita, seu direito líquido e certo de ver restituído contribuição que recolheu a maior, depois, por argumentar que [o] valor das contribuições é devido porque não há qualquer ilegalidade na IN SRF/2000”.

Acrescenta que o recolhimento do PIS e da Cofins foi significativamente alterado, “com graves prejuízos ao bolso do contribuinte”, quando a Receita Federal editou a IN n.º 54, de 2000, “em especial no seu artigo 3º, parágrafo 1º, onerando de forma ilegal e abusiva, a cobrança dessa contribuição pois incluiu na base de cálculo do PIS e da Cofins, o valor do IPI, distorcendo assim o conceito contábil e legal do preço de venda de um veículo componente do faturamento”.

Alega ser flagrante a ilegalidade da inclusão do IPI na base de cálculo do PIS e da Cofins e, portanto, da IN n.º 54, de 2000. Tanto é assim, afirma, que o legislador, ao editar a Lei n.º 10.485, de 2002, reconheceu o abuso e excluiu o IPI da base de cálculo das contribuições.

No tópico onde discorre sobre a legitimidade, diz que o IPI tem natureza indireta e que “como concessionário que é, quando adquire veículos da Montadora/Fabricante, o faz mediante seu faturamento, o que equivale a dizer, haver uma nítida operação de compra e venda entre as partes.” Assim, “como o ciclo de tal tributo se encerra nesta operação, é evidente que o concessionário acaba sendo o efetivo contribuinte de fato do IPI, até porque é ele quem acaba arcando com o valor e tal tributo, que já vem embutido no preço da mercadoria, muito embora não seja ele o consumidor final.”

Ao final, requer a revisão da decisão e o deferimento de seu pleito.

A DRJ, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, nos termos da ementa abaixo:

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

**Período de apuração: 01/06/2000 a 31/10/2002**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. LEGITIMIDADE ATIVA.**

**A legitimidade para pleitear restituição de indébito tributário decorrente de substituição tributária prevista em lei é do substituto tributário.**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VEÍCULOS. BASE DE CÁLCULO.**

*A base de cálculo do PIS e da Cofins, segundo o regime de substituição tributária, é o preço de venda do fabricante ou importador, considerado este o preço do produto acrescido do valor do Imposto sobre Produtos Industrializados incidente na operação.*

Não conformada com a decisão, a Recorrente interpôs recurso voluntário, alegando, reproduzindo suas alegações de defesa.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Walker Araujo, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Inicialmente, destaca-se que a decisão recorrida afastou as pretensões da Recorrente, por entender que ela é parte ilegítima para pleitear a restituição do IPI na condição de contribuinte de fato, posto que a legislação sobre o tema prevê que apenas o contribuinte de direito, aquele que sofre o ônus do pagamento (substituto) é quem deve o direito superveniente. *Obiter dictum*, a decisão recorrida tratou das questões relativas ao direito de excluir da base de cálculo das contribuições para PIS/COFINS o IPI devido pelo pelos fabricantes (montadoras) e importadores de veículos, na condição de substitutos dos comerciantes varejistas (regime de substituição tributária instituído pela Medida Provisória n.º 1.991-15/ 2000, atual MP n.º 2.158-35/ 2001, editada antes da Emenda Constitucional n.º 32).

A Recorrente, por sua vez, recorreu de todas as questões tratadas na decisão de piso. Contudo, ainda que a DRJ tenha tratado das questões legais quanto a origem do crédito, sua análise se fará necessária tão e somente se restar superada a questão da legitimidade de parte para pleitear o pedido de restituição, já que esta última é uma questão prejudicial de mérito.

Pois bem.

No presente caso e, como bem pontuado na decisão recorrida, é o fabricante ou o importador de veículos o responsável pelo recolhimento das contribuições para o PIS e a Cofins, a teor do disposto na MP n.º 1.991-15, de 2000, e reedições, donde releva indicá-lo como sujeito passivo da obrigação tributária e, portanto, titular do direito de ação contra eventuais pretensões perante a Fazenda Nacional, incluído o pedido de restituição de que aqui se trata.

Observe-se que não se encontra no presente processo administrativo nenhum elemento capaz de autorizar a interessada a pleitear, em seu próprio nome, a restituição das contribuições recolhidas pelos fabricantes ou importadores de veículos.

Assim, é de entender-se que, para efeitos do pedido de restituição contido nos autos do presente processo, não há legitimidade da contribuinte no exercício do direito de ação. Acerca do tema "substituição tributária", no caso de veículos automotores, impende verificar as disposições do art. 44 da MP n.º 1.991-15, de 2000, observando-se, também, as reedições ulteriores:

*"Art.44 As pessoas jurídicas fabricantes e os importadores dos veículos classificados nas posições 8432, 8433, 8701, 8702, 8703 e 8711, e nas subposições*

*8704.2 e 8704.3, da TIPI, relativamente às vendas que fizerem, ficam obrigadas a cobrar e a recolher, na condição de contribuintes substitutos, a contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, devidas pelos comerciantes varejistas.*

*Parágrafo único. Na hipótese de que trata este artigo, as contribuições serão calculadas sobre o preço de venda da pessoa jurídica fabricante." (g.n.)*

Posteriormente, a MP n.º 2.158-35, de 2001, e suas reedições, estabeleceu que:

*"Art.43. As pessoas jurídicas fabricantes e os importadores dos veículos classificados nas posições 8432, 8433, 8701, 8702, 8703 e 8711, e nas subposições 8704.2 e 8704.3, da TIPI, relativamente às vendas que fizerem, ficam obrigadas a cobrar e a recolher, na condição de contribuintes substitutos, a contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, devidas pelos comerciantes varejistas.*

*Parágrafo único. Na hipótese de que trata este artigo, as contribuições serão calculadas sobre o preço de venda da pessoa jurídica fabricante." (g.n.)*

Observe-se, pois, que as pessoas jurídicas fabricantes e/ou importadoras de veículos, a partir da edição da MP n.º 1.991-15, de 2000, passaram a recolher o PIS e a Cofins também na qualidade de substituto tributário.

Nesse ponto, cumpre transcrever o art. 166 do CTN :

*"Art. 166- A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la."*

Desse dispositivo legal depreende-se, pois, que o direito, a legitimidade para requerer a repetição do indébito ou utilizar-se do crédito decorrente de recolhimento indevido ou a maior do tributo sujeito ao regime de substituição tributária é do substituto, uma vez que a ele cabe, em princípio, o ônus do tributo pago indevidamente ou a maior, nos termos determinados pelo art. 166 do CTN.

Tal posicionamento foi abarcado pela jurisprudência em acórdão proferido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça — STJ, em sede de embargo de divergência no Recurso Especial - REsp n.º 59.513-SP, de 12/06/1996, abaixo reproduzido, que faz uma excelente diferenciação entre responsabilidade e substituição:

*"A obrigação tributária nasce, por efeito da incidência da norma jurídica, originária e diretamente, contra o contribuinte ou contra o substituto legal tributário; a sujeição passiva é de um ou de outro, e, quando escolhido o substituto legal tributário, só ele, ninguém mais, está obrigado a pagar o tributo. A sujeição passiva originária, nas modalidades de contribuinte e de substituto legal tributário, pode não ser suficiente para o cumprimento da obrigação tributária, que é sempre derivada do inadimplemento da obrigação tributária originária. (...)*

*A responsabilidade tributária é uma obrigação de segundo grau, alheia ao fato gerador da obrigação tributária. Quando a norma jurídica incide, sabe-se que ela obriga o contribuinte ou o substituto legal tributário. Apenas se eles descumprirem essa obrigação tributária, é que entra em cena o substituto legal tributário."*

O entendimento acima esposado guarda harmonia com a *ratio decidendi* consubstanciada em diversas decisões do Superior Tribunal de Justiça envolvendo a questão da ilegitimidade do contribuinte de fato para pleitear restituição nos casos de substituição tributária. Entre as decisões, cite-se aquela proferida no REsp n.º. 903.394-AL (2006/0252076-9), Rel. Min.

Luiz Fux, sob o rito do artigo 543-C, do CPC. Naquela decisão o STJ afirmou a ilegitimidade do contribuinte de fato, nos casos de substituição tributária, para pleitear indébito tributário, uma vez que não integra a relação jurídico-tributária pertinente.

Por força do que dispõe o art. 62, § 2º, Anexo II, Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o entendimento consolidado na referida decisão do STJ, segundo o qual o contribuinte de fato não detém legitimidade para pleitear a restituição de indébito, uma vez que não integra a relação jurídico-tributária, deve ser obrigatoriamente aplicado nos julgamentos pelos membros do CARF: inafastável, portanto, a conclusão da decisão de piso.

Dessa forma, se, no pólo passivo, desde o momento em que nasceu a relação jurídica tributária, estiver terceiro que não aquela pessoa que tenha relação pessoal e direta com o fato gerador - o contribuinte -, está se frente ao instituto da substituição tributária, situação em que o regime jurídico do sujeito passivo será o do substituto (a obrigação tributária, ao nascer, já o terá em seu polo passivo), o qual será o responsável pelo pagamento do crédito tributário. Assim, ao instituir o substituto tributário, a lei exclui o substituído de qualquer responsabilidade.

Em síntese, quando se tratar de substituição tributária, o substituto é o sujeito passivo que detém, também, legitimidade para pleitear a restituição de valores porventura recolhidos a maior que o devido. O substituído, ao contrário, não tem legitimidade para requerer a restituição de indébito cuja obrigação tributária não lhe é afeta.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo