



**Ministério da Economia**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 10725.000604/2005-57  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** **3003-000.457 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 15 de agosto de 2019  
**Recorrente** DICAL DIESEL CAMPOS LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/07/2000 a 31/10/2002

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES COM VEÍCULOS NOVOS. IPI NA BASE DE CÁLCULO. INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DO CARF.

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES COM VEÍCULOS NOVOS. IPI NA BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO.

As medidas provisórias que introduziram o regime de substituição tributária das contribuições ao PIS e COFINS nas operações com veículos automotores, cuidaram de estabelecer base de cálculo diferenciada para tal regime, correspondente ao preço de venda praticado pelo fabricante, o que mais tarde veio a ser melhor esclarecido pelas Instruções Normativas SRF nº 54/2000 e 247/2002, informando que o IPI faz parte do preço praticado pelas montadoras. Assim, o IPI compõe as bases de cálculo do PIS e da COFINS recolhidas por substituição tributária nas operações com veículos automotores novos.

CONTRIBUINTE DE FATO. ILEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM.

O contribuinte de fato não detém legitimidade para pleitear a restituição, nos casos de substituição tributária para frente, atinente à incidência das contribuições PIS/COFINS sobre as operações de aquisição de veículos para revenda pelos comerciantes varejistas/concessionárias, posto que não integra a relação jurídico-tributária pertinente.

Aplicação da *ratio decidendi* consolidada no julgamento do REsp 903.394-AL, Rel. Ministro Luiz Fux.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges - Presidente.

(assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Antonio Borges (presidente da turma), Márcio Robson Costa, Vinícius Guimarães e Müller Nonato Cavalcanti Silva.

## Relatório

Por bem retratar a realidade dos fatos, transcrevo o relatório do acórdão recorrido:

Trata-se de pedido de restituição de COFINS, no valor de R\$ 7.389,97, relativo ao período de apuração compreendido entre 07/2000 a 10/2002 (fl. 01 e anexos de fls. 02 a 16).

A DRF/Campos dos Goytacazes/RJ indeferiu o pedido, com base no Despacho Decisório n.º 677/2008 às fls. 19 a 21, sob o argumento de que não compete à autoridade administrativa deferir pedido de restituição, fundado na inconstitucionalidade do parágrafo 1º, do artigo 3º da Instrução Normativa (IN) SRF n.º 54, de 19/05/2000, por não competir à autoridade administrativa o juízo sobre constitucionalidade de norma tributária, prerrogativa essa exclusiva do Poder Judiciário, por força de dispositivo constitucional.

Cientificada da decisão em 20/11/2008 (fl. 24), a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 25/33), em 18/12/2008 (conforme atestado pelo despacho da unidade preparadora de fl. 49), e documentos anexos de fls. 34/44 (procuração, fl. 34; cópia de identidade do administrador da empresa, fl. 35; 36ª. alteração e consolidação de contrato social, fls. 36/44), alegando, em síntese que:

- a) O pedido de restituição fundamenta-se na inconstitucionalidade do § 10, art. 30 da IN SRF n.º 54/2000, que determinava a inclusão do IPI na base de cálculo da COFINS e da Contribuição para o PIS;
- b) A norma acima referida infringe a Lei n.º 9.718/98, notadamente o seu artigo 3º, § 2º, I, que estatui, de forma expressa, a exclusão, na base de cálculo do PIS/COFINS, do IPI e do ICMS pagos pela revendedora;
- c) O artigo 44 da Medida Provisória 1.991-17/2000 estabeleceu para os fabricantes e os importadores de veículos a obrigação de cobrar e recolher antecipadamente, como substitutos tributários, a COFINS e o PIS calculados sobre o preço de venda;
- d) O preço de venda a que se refere a Medida Provisória é o preço do veículo pago pela concessionária, menos o IPI e o ICMS;
- e) Não obstante a disposição legal, a Secretaria da Receita Federal, por meio da IN/SRF no 54/2000, alterou a base de cálculo da COFINS e do PIS estabelecida em lei, determinando a inclusão do IPI, em afronta aos princípios da legalidade, da hierarquia das leis, da capacidade contributiva e do não-confisco, expressos na Carta Magna (CF/88), e, implicitamente, na Lei n.º 9.784/99;
- f) Em que pese estar-se à frente do instituto da substituição tributária, a recorrente possui legitimidade para pleitear a restituição, haja vista que a exação fiscal lhe é afeta;
- g) As pessoas jurídicas fabricantes e importadoras de veículos, na qualidade de contribuintes substitutos, transferem o ônus financeiro do tributo para as concessionárias de veículos, por natureza repercutível, fato este que está a autorizar a restituição do indébito pelos comerciantes varejistas — e, in casu, à recorrente -, a quem, portanto, se trasladou o respectivo encargo tributário;
- h) Por fim, requer seja julgado procedente o pedido de restituição do saldo apurado da Contribuição para o PIS, nos exatos termos de seu pleito.

A 5ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro II proferiu decisão, negando provimento à manifestação de inconformidade, nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2000 a 31/10/2002

ARGÜIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA PARA APRECIAR.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos normativos regularmente editados.

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 da COFINS, segundo o regime de substituição tributária previsto no art. 44 da MP n.º 1.991-15, de 2000, é o preço de venda do fabricante ou importador, assim considerado o preço do produto acrescido do valor do Imposto sobre Produtos Industrializados incidente na operação.

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, no qual reafirma, em síntese, os argumentos trazidos em sua manifestação de inconformidade e contesta a decisão de primeira instância, assinalando que aquela decisão padece de inconstitucionalidade, uma vez que o *"conteúdo prático da Instrução Normativa n.º. 54/00 contraria dispositivo de lei federal hierarquicamente superior, cabendo à Receita Federal do Brasil observar, in casu, os princípios norteadores da atividade administrativa esculpido na supra destacada Lei n.º. 9.784/99, sob pena de ferir a sistemática normativa pátria"*. Aduz, ainda, que o acórdão recorrido deve ser reformado pois rejeitou os argumentos atinentes à inconstitucionalidade da referida Instrução normativa.

É o relatório.

Fl. 4 do Acórdão n.º 3003-000.457 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 10725.000604/2005-57

## Voto

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os pressupostos e requisitos de admissibilidade para julgamento desta Turma.

O presente litígio compreende duas questões centrais:

(i) exclusão do IPI da base de cálculo do PIS/COFINS no regime de substituição tributária;

(ii) legitimidade para pleitear a restituição.

Passo à análise de cada questão.

### I - Análise das questões

#### (i) exclusão do IPI da base de cálculo do PIS/COFINS substituição tributária

A recorrente sustenta que é inconstitucional a inclusão do IPI na base de cálculo do PIS/COFINS, nas operações de aquisição de veículos para revenda. Nesse contexto, a recorrente aduz que a alteração promovida pela IN/SRF n.º 54/2000 na base de cálculo do PIS/COFINS, determinando a inclusão do IPI, afronta os princípios constitucionais da legalidade, hierarquia das leis, capacidade contributiva e não-confisco.

Importa esclarecer, antes de tudo, que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, conforme expressamente dispõe a Súmula CARF n.º. 2:

**Súmula CARF n.º. 2:** O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Registre-se que a súmula transcrita é de observância obrigatória pelos membros do CARF, nos termos do art. 72, Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), de modo que a análise de argumentos que tocam a inconstitucionalidade ato normativo escapa à competência deste colegiado.

De todo o modo, cumpre tecer algumas considerações essenciais sobre o arcabouço normativo que instituiu o regime de substituição tributária do PIS/COFINS nas operações de compra e venda de veículos automotores, sobretudo para analisar se a instrução normativa contestada pela recorrente fere alguma previsão estabelecida em lei.

É de se recordar, inicialmente, que a Medida Provisória n.º 1.991-15/2000 atribuiu aos fabricantes e importadores de veículos, na condição de substitutos tributários, a responsabilidade pela cobrança e recolhimento das contribuições ao PIS e COFINS devidas pelos comerciantes varejistas. Aquela veículo normativo estabeleceu ainda que a base de cálculo daquelas contribuições seria o preço de venda praticado pela pessoa jurídica fabricante. É o que se depreende da leitura do comando a seguir transcrito:

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 a 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.

As reedições da MP 1991-15/2000 e a própria MP 2.158-35/2001, em seu art. 44, mantiveram a sistemática acima enunciada. Com a edição da Instrução Normativa SRF n.º 54/2000, o parágrafo único do art. 44 da medida provisória n.º 1.991-15/2000 foi regulamentado, tendo aquela instrução normativa disposto expressamente, em seu art. 3º, §1º, que o IPI integra o preço de venda do fabricante para efeitos da cobrança e arrecadação do PIS/COFINS por substituição tributária.

A IN SRF n.º 54/2000 foi revogada pela IN SRF n.º 247/2002 - DOU de 26/11/2002 -, ainda vigente, permanecendo expressa, em seu art. 49, §1º, a disposição de que o IPI deve ser incluído na base de cálculo do PIS/COFINS substituição tributária, aplicável às operações de venda de veículos automotores realizadas pelos fabricantes ou importadores.

Como se sabe, o regime de substituição tributária consiste em concentrar a arrecadação do tributo em uma etapa da cadeia de comercialização, responsabilizando determinado participante da cadeia de operações ao recolhimento devido nas demais etapas, em consonância com o disposto no §7º do art. 150 da Constituição Federal de 1988.

Nas operações de vendas de veículos automotores, a legislação instituidora do regime de substituição tributária do PIS/COFINS atribuiu, como visto, a responsabilidade, pela cobrança e recolhimento daquelas contribuições, aos fabricantes ou importadores, na condição de substitutos tributários dos comerciantes varejistas/concessionárias.

Nestas operações de substituição tributária, não restam dúvidas de que o IPI pago pelas concessionárias aos fabricantes, na aquisição de veículos para revenda, irá compor o custo do veículo a ser revendido e, naturalmente, será repassado ao preço praticado na operação de revenda ao consumidor final, compondo, portanto, o faturamento da concessionária.

No regime normal de apuração das contribuições, as empresas varejistas (concessionárias) têm como base de cálculo para o PIS/COFINS o preço de venda de seus produtos aos consumidores finais, incluindo-se aí todos os custos vinculados ao produto, inclusive o IPI recolhido pelo fabricante. Na substituição tributária, tal sistemática deve prevalecer, uma vez que haverá ali mera antecipação do recolhimento devido em operação futura.

Sublinhe-se que, embora o IPI não componha a base de cálculo das contribuições ao PIS/COFINS devidas pelos fabricantes de produtos não alcançados pela substituição tributária, aquele imposto integra a base de cálculo das referidas contribuições no regime de substituição tributária, pois irá integrar o custo de aquisição da mercadoria.

Nesse contexto, entendo que a previsão de inclusão do IPI no preço de venda do fabricante, para efeitos da cobrança e arrecadação do PIS/COFINS por substituição tributária, explicitada nas IN SRF n.º 54/2000 e IN SRF n.º 247/2002, não representa qualquer ilegalidade ou, mesmo, inovação normativa. As referidas instruções normativas apenas **esclarecem** a sistemática de apuração da base de cálculo do PIS/COFINS legalmente disciplinada.

Na esteira de tal entendimento, há várias decisões do Superior Tribunal de Justiça ao longo dos anos, entre as quais transcreve-se a decisão proferida no julgamento do REsp 665126/SC, Relator Min. Luiz Fux, cujos fundamentos adoto como razões de decidir:

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FABRICANTES E IMPORTADORES DE VEÍCULOS (SUBSTITUTOS) E COMERCIANTES VAREJISTAS (SUBSTITUÍDOS). BASE DE CÁLCULO. VALORES DEVIDOS A TÍTULO DE IPI DESTACADOS NA NOTA FISCAL. INCLUSÃO NO CONCEITO DE "PREÇO DE VENDA" EX VI DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 54/2000. LEGALIDADE. LEI 9.718/98 (ARTIGO 3º, § 2º, I). DEDUÇÕES DA BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE AO CASO CONCRETO. 1. A Instrução Normativa SRF nº 54/2000, revogada pela IN SRF nº 247, de 21.11.2002, dispunha sobre o recolhimento da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, devidas pelos fabricantes (montadoras) e importadores de veículos, na condição de substitutos dos comerciantes varejistas (regime de substituição tributária instituído pela Medida Provisória nº 1.991-15/ 2000, atual MP nº 2.158-35/ 2001, editada antes da Emenda Constitucional nº 32). 2. A base de cálculo das aludidas contribuições, cujos contribuintes de fato são os comerciantes varejistas, é o preço de venda da pessoa jurídica fabricante ou do importador (artigo 44, parágrafo único, da MP 1.991-15/2000, e artigo 3º, caput, da IN SRF 54/2000), sendo certo que o ato normativo impugnado limitou-se a defini-lo como o preço do produto acrescido do valor do IPI incidente na operação. 3. A insurgência especial dirige-se ao reconhecimento da ilegalidade do artigo 3º, da Instrução Normativa SRF nº 54/2000, em virtude do disposto no inciso I, do § 2º, do artigo 8º, da Lei n.º 9.718/98, verbis: "§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta: I -as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;"4. A base de cálculo da COFINS e do PIS restou analisada pelo Eg. STF que, na sessão plenária ocorrida em 09 de novembro de 2005, no julgamento dos Recursos Extraordinários n.ºs 357.950/RS, 358.273/RS, 390840/MG, todos da relatoria do Ministro Marçõ Aurélio, e n.º 346.0846/PR, do Ministro Ilmar Galvão, consolidou o entendimento da inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, promovida pelo § 1º, do artigo 3º, da Lei n.º 9.718/98, o que implicou na concepção da receita bruta ou faturamento como o que decorra quer da venda de mercadorias, quer da venda de mercadorias e serviços, quer da venda de serviços, não se considerando receita bruta de natureza diversa. 5. Na mesma assentada, afastou-se a argüição de inconstitucionalidade do artigo 8º, da Lei n.º 9.718/98, mantendo-se a higidez das deduções da base de cálculo das contribuições em tela, elencadas em seu § 2º. 6. Deveras, à luz do supracitado dispositivo legal, as "vendas canceladas", os "descontos incondicionais", o "IPI" e o "ICMS" cobrado pelo vendedor do bem ou pelo prestador do serviço, na condição de substituto tributário, não integram a base de cálculo da COFINS e da contribuição destinada ao PIS.

7. Entrementes, as informações prestadas pelo órgão local da Secretaria da Receita Federal, coerentemente, elucidam a quaestio iuris: "... o regime de substituição tributária envolve uma presunção de fato gerador. O fato gerador presumido diz respeito às contribuições devidas pela concessionária, não se confundindo, pois, com as contribuições do próprio fabricante, a que alude o art. 3º, § 2º, I, da Lei nº 9.718/98, especialmente no que diz respeito à exclusão do IPI. Este dispositivo trata da base de cálculo usual do PIS e da COFINS vinculada a fato gerador praticado pelo fabricante ou importador, na condição de contribuinte do IPI. Exemplificando: o fabricante, contribuinte do IPI, tem de apurar o que ele fabricante deve a título de PIS e COFINS. Para isso, ele fabricante deve determinar o valor do seu faturamento, que é a base de cálculo dessas contribuições. Ora, por certo que o IPI devido pelo fabricante não poderia ser considerado para fins de determinação do faturamento dele (o valor destacado em nota fiscal é repassado aos cofres públicos), donde a exclusão prevista pelo tal dispositivo da Lei 9.718/98 que, repito, é comando dirigido ao fabricante (contribuinte do IPI). (...) tanto é verdade que o IPI está incluído no preço de venda do fabricante que o legislador teve de expressamente excluí-lo, para fins de determinar o faturamento do fabricante, pois, de outra forma, estar-se-ia a considerar o IPI destacado

na nota fiscal pelo fabricante como se fosse receita dele. Situação totalmente diversa é a apuração do faturamento do revendedor, que não é contribuinte do IPI (não há destaque na nota fiscal). Assim, esqueçamos, por ora, o regime de substituição tributária. Na situação acima proposta (sem substituição), o revendedor de automóveis não tem nem de pensar no IPI, que está embutido no custo da mercadoria e, ademais, será integralmente repassado ao consumidor final.

Logo, quando se pergunta qual o faturamento do revendedor (base de cálculo do que ele revendedor deve a título de PIS e COFINS), é óbvio que a resposta somente poderá ser o preço de venda do veículo ao consumidor final. Dizer, ou reclamar, que nesse preço está incluído o IPI é algo de tão esclarecedor quanto dizer que nele está incluído o custo do motor do carro e de todas as demais peças que o compõe. Ou seja, não é preciso dizer, É óbvio que todo o custo do produto, somado à margem de lucro do revendedor, integra o seu preço final, pago pelo consumidor. (...) O que parece ocorrer é que existe uma enorme dificuldade, por parte das impetrantes, em perceber a diferença entre as situações, deveras díspares, do fabricante (contribuinte do IPI) e do revendedor (não contribuinte do IPI), para fins de determinar o faturamento (base de cálculo) de cada um deles. (...) Nesse sentido, considerando o disposto no art. 3º, § 1º, I, da Lei 9.718/98, é importante, no caso em tela, ter em mente dois pontos básicos, a saber: 1. Os revendedores varejistas de veículos não são contribuintes de IPI, quer dizer, não destacam o valor do mesmo nas notas fiscais de venda; e 2. A exclusão do valor do IPI prevista no art. 3º, § 1º, I, refere-se apenas a pessoas jurídicas que são contribuintes do IPI, posto que apenas pode ser excluído o valor do IPI quando destacado em separado no documento fiscal."(fls. 71/73). 8. Destarte, a exclusão do IPI da base de cálculo do PIS e da COFINS somente aproveita o contribuinte do aludido imposto (o fabricante), quando da apuração de seu próprio faturamento, a fim de efetuar o recolhimento das contribuições devidas pelo mesmo. 9. Consectariamente, a referida dedução, prevista no artigo 3º, § 2º, I, da Lei 9.718/98, não se aplica aos comerciantes varejistas, não contribuintes do IPI, donde se deduz a legalidade da IN SRF 54/2000. 10. Recurso especial a que se nega provimento. (STJ REsp 665126/SC 2004/00815763, Relator: Ministro Luiz Fux, Data de Publicação: DJ 01.10.2007)

Como se vê, a decisão acima transcrita entendeu que não há ilegalidade na IN SRF 54/2000, sendo incabível, dessa maneira, a exclusão do IPI da base de cálculo das contribuições para o PIS/COFINS apuradas no regime de substituição tributária para frente, nas operações de aquisição de veículos para revenda.

Diante do exposto, entendo que a decisão recorrida deve ser mantida.

#### **(ii) legitimidade para pleitear a restituição**

No tocante à legitimidade para pleitear a restituição das contribuições sob litígio, é precisa a análise trazida pela decisão de piso, de maneira que adoto seus fundamentos como razões de decidir, os quais transcrevo a seguir:

(...)No presente caso, consoante será visto adiante, 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.

Transcreve-se, a seguir, o posicionamento do Conselheiro Jorge Freire, formalizado na declaração de voto constante do recurso voluntário (RV) n.º 118.042, acerca da natureza da substituição tributária:

"Entendo que na hipótese de substituição tributária, que só pode derivar de texto apresso de lei, como criado pela norma retro transcrita, a obrigação tributária já nasce tendo no pólo passivo o substituto, afastada assim toda e qualquer responsabilidade do contribuinte, que, nestes casos, não será sujeito passivo."

Ensina o mestre Alfredo Augusto Becker (Teoria Geral do Direito Tributário, 3a ed, São Paulo, Lejus, 1998, pp.554 e 562) que:

"O fenômeno da substituição opera-se no momento político em que o legislador cria a regra jurídica. E a substituição que ocorre neste momento consiste na escolha pelo legislador de qualquer outro indivíduo em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo".

E adiante, na mesma obra, conclui :

"Não existe qualquer relação jurídica entre o substituído e Estado."

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."

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.

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 nº. 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.

## II - Conclusão

Diante de todas as considerações acima expostas, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães