



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

Processo nº 10725.000606/2005-46
Recurso nº 161.511 Voluntário
Acórdão nº 3803-00.290 – 3ª Turma Especial
Sessão de 3 de dezembro de 2009
Matéria RESTITUIÇÃO/COMP COFINS
Recorrente BRACOM CAMPOS VEÍCULOS LTDA.
Recorrida DRJ-RIO DE JANEIRO II/RJ

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LEGITIMIDADE DO SUBSTITUÍDO.

No regime de substituição tributária, o substituído tem legitimidade ativa para pleitear a repetição do indébito tributário. O recolhimento feito pelo substituto a título de adiantamento do valor devido pelo substituído, que não perde a sua condição de contribuinte em relação a parte dos valores que foram adiantados a título de substituição.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BASE DE CÁLCULO. DEVOLUÇÃO DO EXCESSO.

O Supremo Tribunal Federal entende que a devolução do excesso apenas tem lugar quando deixa de ocorrer concretamente o fato gerador que havia sido presumido pela aplicação da substituição tributária. Se o fato gerador ocorre, mesmo que em valor menor do que foi presumido, não há direito de devolução do excesso (ADI 1851, DJ 22/11/2002).

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **3ª Turma Especial** da TERCEIRA SEÇÃO de JULGAMENTO, por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Belchior Melo de Sousa (Relator), que votou pelo não conhecimento do recurso voluntário. Designado o Conselheiro Ivan Allegretti para redigir o voto vencedor.

ALEXANDRE KERN – Presidente

Processo nº 10725.000606/2005-46
Acórdão n.º 3803-00.290

S3-TE03
Fl. 98

IVAN ALLEGRETTI – Redator Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Daniel Maurício Fedato, Hércio Lafetá Reis, Carlos Henrique Martins de Lima e Ivan Allegretti.

Relatório

Trata o presente de recurso voluntário contra o Acórdão de nº 13-20.370 , de 30 de junho de 2008, da DRJ/Rio de Janeiro II/RJ, fls. 65 a 72, que indeferiu a solicitação da contribuinte em face da manifestação de inconformidade apresentada pela impugnante, fls. 37 a 50.

A interessada foi cientificada da decisão em 04 de agosto de 2008, e apresentou recurso voluntário, constituindo as fls. 76 a 85. O Órgão Preparador apõe carimbo certificando a cópia da imagem do SUCOP/CORREIOS da ciência da decisão recorrida, assina e data em 16 de setembro de 2008. Ao final do recurso apõe a mesma data alegando encaminhando o recurso voluntário a este Conselho, para julgamento. Não apõe data de recepção no recurso, nem certifica a data do recebimento.

No recurso, a recorrente alega que:

a) o pedido de restituição fundamenta-se na inconstitucionalidade do § 1º, art. 3º da IN SRF nº 54/2000, que ousou alterar a base de cálculo da COFINS e do PIS estabelecida pela Lei Complementar nº 07/70, Lei Complementar nº 70/91, Lei nº 9.718/00 e MP nº 2.037, determinando a inclusão do IPI, em afronta direta aos princípios constitucionais da legalidade, da hierarquia das leis, da capacidade contributiva e do não-confisco;

b) o artigo 2º, § 2º, inciso I da Lei 9.718/98 prevê a exclusão do IPI na determinação da base de cálculo do PIS e da COFINS;

c) encontram-se presentes os princípios constitucionais da legalidade, da hierarquia das leis, devido processo legal, contraditório e ampla defesa, que vedam a Administração de exigir tributos/e ou aplicar penalidades a contribuintes sem assegurar-lhes as garantias constitucionais;

d) o processo administrativos no âmbito da Administração Pública Federal deve estar disciplinado pelos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência;

e) artigo 44 da Medida Provisória 1991-15/2000 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;

f) 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;

g) IPI não integra o preço de venda ao comprador. Não pode um ato infralegal, simples regulamentador da matéria, distorcer o conceito contábil e legal de preço de venda, base de cálculo das contribuições, com o fito de majorar a exação;

h) o princípio da reserva absoluta da lei é princípio geral da tributação, pelo qual somente a lei, oriunda do poder competente, pode instituir ou majorar tributos. Com o acréscimo na base de cálculo o Fisco terminou por criar hipótese de incidência de contribuições sobre impostos federais.

i) princípio da hierarquia das leis expresso na CF veda a possibilidade de uma Instrução Normativa alterar base de cálculo estabelecida em lei ordinária;

j) não resta alternativa senão concluir que a IN/SRF 54/2000 é inconstitucional por afrontar o princípio da hierarquia das leis, uma vez que está revogando dispositivo de lei hierarquicamente superior, como é a Lei 9.718/98, conjugada com a MP 2.037/2000;

k) a abrangência do art. 166 do CTN é limitada e não ampla como equivocadamente ventila o acórdão recorrido;

l) as pessoas jurídicas 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, a quem se trasladou o respectivo encargo tributário;

m) portanto, a recorrente está atuando em defesa de um direito próprio e não de outrem, sendo parte legítima a buscar, nos autos do presente processo, a restituição do valor recolhido indevidamente a título de contribuição para o PIS.

Por fim requer seja julgado procedente o pedido de restituição.

É o relatório.

Voto

Conselheiro BELCHIOR MELO DE SOUSA, Relator

Há uma imprecisão operacional da parte da autoridade preparadora em não apor carimbo de recepção no corpo do recurso voluntário. Em face da imprecisão, concedendo-lhe o benefício da dúvida pode-se presumir que 16 de setembro, apostado antes e depois do recurso, foi a data da sua apresentação, o que o torna intempestivo.

Noutra circunstância, inclinar-me-ia para converter o processo em diligência para que a Delegacia de origem certificasse a data da recepção do presente recurso. Contudo não o proporei, em face de outro óbice que se levanta, a impedir o conhecimento do recurso, o qual devo expor, segundo os fundamentos a serem desenvolvidos, tendo em mira os princípios da celeridade, da economia processual. Inócuo seria gerar o custo institucional, para, após de saneado o preparo do processo, sendo ou não retificada a data, não conhecer do recurso por outra razão.

Trata-se da ausência da condição básica da ação, como já defendido pela decisão recorrida que considerou a impugnante parte não legítima para pleitear.

Cuida-se aqui de uma matéria, substituição tributária, cujos elementos formadores do seu conceito, embora encontrem relativa convergência de entendimento na doutrina e nos julgados das diversas instâncias jurisdicionais, não tem sido aptos a produzir uniformidade no entendimento efeito jurídico quanto à pessoa do substituído compor ou não a relação jurídica tributária.

Pode-se ver, facilmente, que há arrimo de grande quilate nesses meios de consulta para ambas as teses.

Por óbvio, não há controvérsia no debate doutrinário quanto àquele que comparece na relação jurídica formal, para o cumprimento da obrigação tributária perante o Estado, o substituto. Dúvida também não tem remanescido quanto a quem sofre a repercussão econômica do tributo, o substituído.

É notória a posição predominante dos pensadores no tocante até mesmo ao pressuposto de validade da EC nº 03/93, que, alterando a Constituição, firma a possibilidade de a lei estabelecer a antecipação da arrecadação tributária, sobre fato gerador presumido, ferindo os princípios da legalidade, na figura da tipicidade tributária, do não-confisco e da capacidade contributiva, posição aqui representada e reproduzida na lancinante conclusão de Edvaldo Brito:

"Portanto, o legislador competente para reformar a constituição jurídica não tem poder constituinte que lhe autorize romper com o que a pragmática plasmou; ele não atua em razão de qualquer ruptura da ordem jurídica e, assim não cria uma ordem jurídica nova ... Enfim, ele não tem atribuições para subverter a disciplina do pensamento humano, desempenhando tarefas como, por exemplo, as de definir que homem é mulher; que noite é dia; ou que a escravidão é o sistema que promove a igualdade entre os homens. Não há fato gerador presumido, sob pena de admitir a inadmissível subversão, antes denunciada. O acréscimo do parágrafo 7º, na redação que lhe deu a Emenda nº 3/93, ao art. 150 da Constituição jurídica, consiste em subtrair, sem justa causa, a propriedade, cuja aquisição e exercício é direito inato do homem. (...)."

Sem embargo de servir como registro, bem como mostra da acuidade deste julgador ao espectro de implicações presentes no debate deste tema, que se trava no ambiente jurídico, tal posição doutrinária, de nobre poder de sedução e convincente sob o ponto de vista principiológico, foge ao escopo da discussão que deve ser trazida a este processo, enquanto pertinente a lida de outra natureza e esfera. Entanto, diga-se que a Corte Superior, bem assim a Suprema, tem dado sua chancela ao instituto da substituição tributária "pra frente".

Desse modo, no âmago do que ora está em foco, há, até o presente, inconciliável divisão, na doutrina e nos julgados, quanto a estar ou não o substituído excluído da relação jurídica, a considerar:

- I) as questões factuais de ser ele:
 - a) o agente que concretiza o fato gerador;
 - b) a sofrer o ônus tributário;

II) a questão conceitual de o substituto estar pagando dívida própria, segundo defende SACHA CALMON, ou alheia, como pensa, entre tantos, ATALIBA e AYRES BARRETO.

Interpretando o art. 128 do CTN, em seu voto vencedor no Acórdão nº 203-13089, o Conselheiro da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, Emanuel Dantas, traz a lume a visão de LEANDRO PAULSEN, quanto à responsabilidade subsidiária do substituído, na hipótese de a lei não a excluir expressamente:¹

O art. 128 diz que a lei poderá excluir a responsabilidade do contribuinte ou atribuí-la a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. Como qualquer dispensa do pagamento de tributo exige previsão legal expressa na lei que trata do tributo ou em lei específica (art. 150, § 6º, da CF), tenho que não se pode presumir a exclusão da responsabilidade do contribuinte, até porque a capacidade econômica revelada pelo fato gerador é dele. O ideal é que a lei que estabeleça a substituição tributária disponha inequivocadamente sobre a matéria. Caso não o faça, tenho que a conclusão terá de ser no sentido de que a responsabilidade do contribuinte é supletiva, de maneira que lhe deve ser assegurado o benefício de ordem.

Colaciona, também, idéia ainda mais abrangente da responsabilidade, segundo defende GILBERTO ETCHALUZ VILLELA, quando propugna pela solidariedade do contribuinte sem benefício de ordem, caso a lei ao dispor sobre substituição tributária seja omissa quanto à responsabilidade do substituído:²

Assim, se a lei não for expressa pela subsidiariedade ou pela exclusão, deduzir-se-á a solidariedade, desde que, naturalmente, presentes os requisitos legais do interesse econômico comum e da vinculação ao fato gerador.

Com reverente respeito aos juristas, não afino inteiramente meu entendimento sob nem um nem outro diapasão.

Com LEANDRO PAULSEN comungo do pensamento de que qualquer dispensa de pagamento de tributo seja mediante previsão legal. Todavia, faço diferente a exegese do art. 128 do CTN. Em sua dicção, leio que a atribuição, expressa, a terceira pessoa, de pagar tributo na condição de substituto já dispensa o contribuinte; e isto me parece óbvio, pois não pode haver dupla tributação. Por isso, a expressão “excluindo o contribuinte”. A atribuição, que deve ser expressa, resulta, naturalmente, em exclusão do contribuinte. Se a lei pretender manter a responsabilidade deste, o que se dará supletivamente, ou seja para suprir a omissão, aí não há como fazê-lo senão expressamente, como o fez a Lei nº 9.311/96, em seu art. 5º, § 3º, *verbis*:

¹ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário – constituição e código tributário nacional à luz da doutrina e da jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado e Esmafe, 2001, p. 661/662.

² VILLELA, Gilberto Etchaluz. **A responsabilidade tributária: as obrigações tributárias e responsabilidades: individualizadas, solidárias, subsidiárias individualizadas, subsidiárias solidárias**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 73.

§ 3º Na falta de retenção da contribuição, fica mantida, em caráter supletivo, a responsabilidade do contribuinte pelo seu pagamento.

No caso presente, o art. 4º da lei nº 9.718/98, que atribui aos refinadores a responsabilidade pela cobrança e recolhimento das contribuições devidas pelos distribuidores e varejistas de combustíveis, exclui a responsabilidade destes últimos ao não atribuir a eles responsabilidade supletiva. Disto decorre entender que na eventualidade de a Administração Fazendária proceder a lançamento de contribuição não recolhida e não confessada este não pode ser efetuado contra os distribuidores e varejistas. Se não são aptos a figurar no pólo passivo de exigência tributária, de igual modo não se constitui em parte legítima para pleitear restituição do que tenha sido pago sobre fato gerador ocorrido em bases menores que o antecipadamente cobrado e recolhido pelas refinarias.

Ante esta conclusão, como responder ao argumento trazido pela recorrente, com respaldo em decisões do STJ, de que o contribuinte substituído mantém-se legitimado para solicitar repetição de indébito, pelo fato de ser ele a sofrer o ônus tributário?

Para abordar o assunto importa rever os conceitos a seguir, extraídos de JOSÉ JULBERTO MEIRA JÚNIOR³

Contribuinte de fato - a pessoa que suporta **definitivamente** o ônus econômico do tributo (total ou parcial), por não poder repercuti-lo sobre outra pessoa.[g.n.]

Contribuinte de jure - A pessoa que a regra jurídica localizar no pólo negativo da relação jurídica tributária. Noutras palavras, o contribuinte de jure é o sujeito passivo da relação jurídica tributária.

Repercussão econômica do tributo – É o fenômeno da trajetória do ônus econômico do tributo que vai sendo transferido, sucessivamente, no todo ou em parte, sobre uma ou mais pessoas, por meio de relações econômicas ou jurídicas.

Repercussão jurídica do tributo - O legislador, ao criar a incidência jurídica do tributo, simultaneamente, cria regra jurídica que outorga ao contribuinte de jure o direito de repercutir o ônus econômico do tributo sobre outra determinada pessoa. Desde logo, cumpre advertir que esta repercussão jurídica do tributo, de modo algum, significa a realização da repercussão econômica do mesmo. Esta repercussão econômica pode ocorrer apenas parcialmente ou até não se realizar, embora no plano jurídico tenha se efetivado. A repercussão jurídica do tributo realiza-se por dois sistemas: ou por reembolso ou por retenção na fonte.

Repercussão jurídica por reembolso - A lei outorga ao contribuinte de jure o direito de receber de uma outra determinada pessoa o reembolso do montante do tributo por ele pago. Exemplo: a lei outorga ao fabricante (contribuinte *de jure*) o direito de, por ocasião de celebrar o contrato de venda do produto, acrescentar ao direito de crédito do preço, mais o direito de crédito de reembolso do valor do imposto de consumo pago por ele, fabricante. Noutras palavras e com mais precisão científica: o legislador cria duas regras jurídicas.

A primeira regra jurídica tem por hipótese de incidência a realização de determinados fatos que, uma vez acontecidos, desencadeiam a incidência da regra jurídica tributária e o efeito jurídico desta incidência é o nascimento da relação jurídica tributária,

³ [ICMS-substituição tributária, Juruá. São Paulo.2001]:

vinculando o contribuinte *de jure* ao sujeito ativo, impondo-lhe o dever de uma prestação jurídico-tributária.

A segunda regra jurídica tem como hipótese de incidência a realização da prestação jurídico-tributária que se tornaria juridicamente devida após a incidência da primeira regra jurídica. A realização daquela prestação jurídico-tributária realiza a hipótese de incidência desta segunda regra jurídica e, em consequência, desencadeia sua incidência. O efeito jurídico desta incidência é o nascimento de uma segunda relação jurídica que tem: em seu pólo positivo, aquela pessoa que fora o contribuinte *de jure* no primeiro momento e, em seu pólo negativo uma outra determinada pessoa na condição de sujeito passivo. O conteúdo jurídico desta segunda relação jurídica consiste num direito de crédito do sujeito ativo (o contribuinte *de jure*) contra o sujeito passivo, tradicionalmente denominado contribuinte de fato, mas que, cientificamente, somente será contribuinte de fato, na medida em que não puder repercutir o ônus econômico do tributo sobre uma terceira pessoa.

Considerando a teoria jurídica que distingue os tributos em diretos e indiretos, estes são conceitos que tem sua aplicação aos últimos, pois os tributos diretos excluem a diferença entre contribuinte de fato e contribuinte de direito, cabendo a quem realiza o respectivo fato gerador ou à pessoa posta na lei na condição de responsável suportar econômica e juridicamente o tributo.

IGOR MAULER SANTIAGO⁴ aponta que essa classificação “*só é aceitável do ponto de vista estritamente jurídico-formal, e, mesmo assim, para certos fins determinados pelo direito (por exemplo para autorizar ou vedar a pretensão à repetição do indébito ou à compensação, nos termos do art. 166, do CTN)*”.

Para o autor não há reconhecimento jurídico da translação do ônus financeiro nos tributos diretos, do contribuinte de direito para o contribuinte de fato. Quanto aos tributos indiretos “*são suportados econômica e juridicamente pelos ditos contribuintes de facto, e não pelos contribuintes de jure, devendo, por expressa previsão legal, ser destacados nas notas fiscais de vendas de mercadorias e serviços e submetidos ao princípio da não-cumulatividade. Encartam nessa categoria o ICMS e o IPF*”.

O PIS e a COFINS, assim como o IRPJ, seriam tributos diretos. Nem por isso estes tributos não experimentam o evento da repercussão econômica. Contudo, esta se dá de forma difusa, mediante formação de preços, sendo, portanto, um fenômeno meramente econômico, e enfim, de presença generalizada em todos os tributos, conforme atestada por JOSÉ MORSCHSBACKER, MISABEL DERZI, TARCÍSIO NEVIANNI, MARÇAL JUSTEN FILHO, entre outros, citados por SANTIAGO.

Na linha do que foi ora defendido e ainda ancorado na posição do STF, destacada por RICARDO LOBO TORRES⁶, segundo a qual aquela Corte “*inclina-se*”... “*a rejeitar a repercussão indireta, absorvida nos custos empresariais, por entender que em tais hipóteses o tributo se dilui na margem de lucro e é suportado pelo solvens.*”, o contribuinte substituído na incidência do PIS sobre os combustíveis repercute para os consumidores finais os tributos que paga nos preços que pratica. Refere MISABEL DERZI, citada por SANTIAGO,

⁴ SANTIAGO, Igor Mauler. Repasse do ônus econômico dos tributos diretos: a controvérsia sobre o PIS e da COFINS das companhias telefônicas. www.sachacalmon.com.br

⁵ [opus cit.]

⁶ Restituição dos Tributos. Rio de Janeiro. Forense. 1983. p.20.

[*op. cit.*], que isto “é uma verdade econômica”. Inexistisse a transferência, logo o endividamento e a insolvência comprometeriam a saúde financeira de toda a atividade econômica. Mas essa afirmação, que é meramente econômica para a maior parte dos tributos que oneram a pessoa independentemente do resultado, da atividade, no caso do ICMS e do IPI, ao contrário, encontra apoio na Constituição Brasileira.”

Ainda que antiga a menção feita à posição daquela Corte, tal entendimento veio a ser assentado na decisão na ADI Nº 1.851/2002, firmando posição, prevalente até aqui, segundo a qual o fato gerador do crédito presumido é definitivo e que a não-ocorrência do fato gerador não tem a ver com diferenças de bases de cálculo.

Por tudo isso, entendo que o contribuinte substituído, no caso das contribuições para o PIS, não compõe a relação jurídica tributária, logo, a recorrente não é parte legítima para pleitear a restituição pretendida.

Adite-se que a comercialização de mercadorias no varejo, sujeitas ao regime de substituição tributária, por preço inferior ao da base de cálculo do tributo, fixada em lei, sobre a qual o tributo foi apurado e pago pelo substituto, não gera indébito tributário.

Pelas razões expostas e pelo efeito vinculante da decisão na ADI nº 1.851/2002, fundado no art. 28 da Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999⁷, voto por não conhecer do recurso.

BELCHIOR MELO DE SOUSA

⁷ Art. 28. [...]

Parágrafo único. A declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, inclusive a interpretação conforme a Constituição e a declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto, têm eficácia contra todos e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal.

Voto Vencedor

Conselheiro IVAN ALLEGRETTI, Redator Designado

Discordo do Conselheiro Relator no que se refere à legitimidade do substituído para pleitear a restituição em relação aos valores recolhidos em regime de substituição tributária;

Os recolhimentos a título de substituição tributária são realizados pelo substituto tributário em substituição – ou seja, no lugar – do substituído, sem que este último perca a sua condição natural de contribuinte.

Com efeito, o substituto adianta um tributo que será devido pelo substituído, que permanece como contribuinte do fato gerador que foi presumido.

A substituição tributária é técnica aplicada aos tributos de natureza cumulativa para o efeito de concentrar sua incidência no início da cadeia produtiva, com isso dispensando seu recolhimento nas etapas subseqüentes.

Trata-se, pois, de um regime peculiar de incidência, que toma como pressuposto a existência de fatos geradores futuros (“fato gerador presumido”), assim estimando a carga tributária em relação à cadeia de circulação do produto, considerada em sua integralidade.

Em relação ao setor de combustíveis, embora o distribuidor seja o responsável pelo recolhimento do tributo apurado pela sistemática da substituição, assumindo assim a figura de substituto, tal recolhimento é feito a título de adiantamento do valor devido pelo posto de gasolina, que assume a figura de substituído, mas sem perder a sua condição de contribuinte em relação aos valores que foram adiantados a título de substituição.

É neste sentido a jurisprudência reiterada do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. COFINS. SUBSTITUIÇÃO PARA A FRENTE. LEGITIMIDADE ATIVA DO SUBSTITUÍDO. PRECEDENTES.

1. Hipótese em que o embargante se insurge contra decisão que entendeu pela legitimidade ativa do substituído para questionar a exigência da Cofins, defendendo que o direito de pleitear a repetição do indébito, mediante restituição ou compensação, depende da demonstração de que o substituído suportou o encargo, não repassando o preço cobrado para o consumidor final.

2. No regime de substituição tributária para a frente, o comerciante varejista de combustível, substituído tributário, é parte legítima para questionar a exigência do Pis e da Cofins incidentes no comércio de derivados de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes. Precedente: EREsp 648.288/PE, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJU de 11/9/2006.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1098320/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/09/2009, DJe 28/09/2009)

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. SUBSTITUIÇÃO PARA A FRENTE. LEGITIMIDADE ATIVA DO SUBSTITUÍDO. PRECEDENTES.

1. No regime de substituição tributária para a frente, o comerciante varejista de combustível, substituído tributário, é parte legítima para questionar a exigência do PIS e COFINS incidentes no comércio de derivados de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes. Precedente: EREsp 648.288/PE, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJU de 11.09.06.

2. Encaminhamento dos autos à origem para exame do próprio direito de haver a repetição do indébito.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1077423/RJ, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/12/2008, DJe 19/12/2008)

TRIBUTÁRIO. FINSOCIAL INCIDENTE SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DE COMBUSTÍVEL. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO, MEDIANTE COMPENSAÇÃO, FORMULADO POR COMERCIANTE VAREJISTA. INVIABILIDADE, SALVO QUANDO DEMONSTRAR QUE NÃO HOUE REPASSE DO ENCARGO AO CONTRIBUINTE DE FATO.

1. No âmbito do regime de substituição tributária, o comerciante varejista de combustível, substituído tributário, detém legitimidade ativa para questionar a exigência do FINSOCIAL incidente no comércio de derivados de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes. Todavia, o direito de pleitear a repetição do indébito, mediante restituição ou compensação, depende da demonstração de que o substituído suportou o encargo, não repassando para o preço cobrado do consumidor final.

2. Embargos de divergência a que se nega provimento.

(EResp 648288/PE, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/08/2006, DJ 11/09/2006 p. 224)

O entendimento desta Turma se alinha neste mesmo sentido, conforme se confere do seguinte julgado deste mesmo Relator:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/06/2000 a 28/02/2001

Ementa: COFINS E PIS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VEÍCULOS AUTOMOTORES. RESTITUIÇÃO. LEGITIMIDADE DO SUBSTITUÍDO.

No regime de substituição tributária, o substituído tem legitimidade ativa para pleitear a repetição do indébito tributário.

Em relação ao setor automotivo, embora o fabricante seja o responsável pelo recolhimento do tributo apurado pela sistemática da substituição, assumindo assim a figura de substituto, tal recolhimento é feito a título de adiantamento do valor devido pelo distribuidor, que assume a figura de substituído, mas sem perder a sua condição de contribuinte em relação a parte dos valores que foram adiantados a título de substituição.

COFINS E PIS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO OU INCLUSÃO DO VALOR DO IPI. COMPATIBILIDADE ENTRE o art. 3º da IN SRF nº 54/2000 E O art. 44, parágrafo único, da Medida Provisória nº 1.991-15/2000. CONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA. MATÉRIA SUMULADA.

Decidir quanto à exclusão do valor do IPI da base de cálculo do PIS e da Cofins depende de juízo de inconstitucionalidade, para o qual este Tribunal Administrativo não detém competência. A antiga Súmula nº 2 do Segundo Conselho de Contribuintes foi ratificada por este Tribunal no sentido de que "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária". Precedentes.

(Recurso 139.139, Processo 13808.002082/2001-72, j. 26/05/2010)

Conclui-se, pois, que o substituído tem legitimidade para pleitear a restituição de tributo adiantado pelo regime de substituição tributária.

b) A devolução do excesso.

O questão do direito à devolução do excesso na substituição tributária foi objeto de julgamento pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal na Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 1.851, cujas conclusões foram resumidas na seguinte ementa:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO 13/97 E §§ 6.º E 7.º DO ART. 498 DO DEC. N.º 35.245/91 (REDAÇÃO DO ART. 1.º DO DEC. N.º 37.406/98), DO ESTADO DE ALAGOAS. ALEGADA OFENSA AO § 7.º DO ART. 150 DA CF (REDAÇÃO DA EC 3/93) E AO DIREITO DE PETIÇÃO E DE ACESSO AO JUDICIÁRIO. Convênio que objetivou prevenir guerra fiscal resultante de eventual concessão do benefício tributário representado pela restituição do ICMS cobrado a

maior quando a operação final for de valor inferior ao do fato gerador presumido. Irrelevante que não tenha sido subscrito por todos os Estados, se não se cuida de concessão de benefício (LC 24/75, art. 2.º; INC. 2.º). Impossibilidade de exame, nesta ação, do decreto, que tem natureza regulamentar. A EC n.º 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7.º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade. A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação. Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente. (ADI 1851, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 08/05/2002, DJ 22-11-2002 PP-00055 EMENT VOL-02092-01 PP-00139 REPUBLICAÇÃO: DJ 13-12-2002 PP-00060)

Como visto, o STF entendeu que não cabe a restituição do ICMS na hipótese de fato gerador concreto se realizar em valor menor do que aquele foi arbitrado quando este fato gerador foi presumido.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) em seguida assimilou este entendimento, reiterando em seus julgados que “O Plenário do Pretório Excelso, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade no 1.851 em 08.05.2002, decidiu pela constitucionalidade da Cláusula Segunda do Convênio ICMS 13/97, em virtude do disposto no § 7º do art. 150 da CF, considerando ainda a finalidade do instituto da substituição tributária, que, mediante a presunção dos valores, torna viável o sistema de arrecadação do ICMS. Em consequência, ficou estabelecido, no âmbito daquela egrégia Corte, que somente nos casos de não realização do fato impositivo presumido é que se permite a repetição dos valores recolhidos, sem relevância o fato de ter sido o tributo pago a maior ou a menor por parte do contribuinte substituído” (RESP 592.867, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 14/06/2004).

E também este E. Conselho se alinhou ao mesmo entendimento, reafirmando que “A diferença positiva entre o valor retido do contribuinte pelo substituto tributário e o

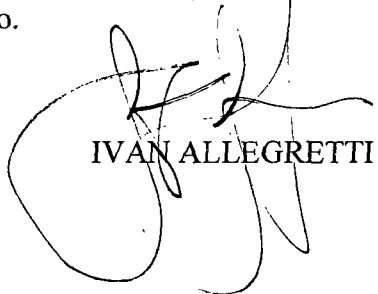
Processo nº 10725.000606/2005-46
Acórdão n.º 3803-00.290

S3-TE03
Fl. 109

valor que por ele (substituído) seria devido em razão do preço efetivamente praticado no mercado varejista não é passível de restituição, sendo descabida, portanto, a compensação efetuada.” (Embargos de Declaração no Recurso Voluntário nº 126.816, Rel. Cons. Maria Teresa Martinez Lopez, j.)

Estando definida esta interpretação pelo STF, a quem incumbe dar a última palavra quanto à aplicação da Constituição, não resta outra alternativa que aplicar o mesmo entendimento a este caso concreto.

Voto, por isso, em conhecer do recurso para, no mérito, negar-lhe provimento.


IVAN ALLEGRETTI





Ministério da Economia

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Economia 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.

A página de autenticação não faz parte dos documentos do processo, possuindo assim uma numeração independente.

Documento autenticado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001. Corresponde à fé pública do servidor, referente à igualdade entre as imagens digitalizadas e os respectivos documentos ORIGINAIS.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado ao processo em 29/11/2013 11:39:00 por LEVI ANTONIO DA SILVA.

Documento autenticado digitalmente em 29/11/2013 11:39:00 por LEVI ANTONIO DA SILVA.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 23/08/2022.

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:

EP23.0822.15371.L28U

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:

911A41EBD75885008CC18797F3135C504113D54E