



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

Processo n° 10825.000236/2004-38
Recurso n° 253.867 Voluntário
Acórdão n° **3302-00.648 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 27 de outubro de 2010
Matéria Restituição/Compensação PIS
Recorrente AUTO POSTO FINO TRATO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/06/2000

**RESTITUIÇÃO DE VALORES - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA -
DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

O Supremo Tribunal Federal - STF - já se posicionou no sentido de que a substituição tributária não viabiliza a restituição de valores, pois trata-se de fato gerador definitivo não presumido, incabível a restituição em análise. Exegese da ADI 1.815/AL.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Walber José da Silva - Presidente

Fabiola Cassiano Keramidas – Relatora

EDITADO EM: 15/02/2011

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Walber José da Silva (Presidente), José Antonio Francisco, Alexandre Gomes, Fabiola Cassiano Keramidas (Relatora), Alan Fialho Gandra e Gileno Gurjão Barreto.

Relatório

Trata-se de pedido de restituição protocolado em 17/02/2004, referente a créditos de PIS e COFINS que a Recorrente entende ter recolhido a maior em virtude de ter vendido o produto a preço inferior da base utilizada para o cálculo e recolhimento do tributo na forma de substituição tributária. Defende a Recorrente que as vendas a varejo de combustíveis derivados de petróleo e álcool carburante, calculadas sobre **as aquisições realizadas entre 1º/02/99 e 30/06/00, não foi realizada no preço presumido pela fiscalização quando procedeu a arrecadação do PIS/COFINS no início da cadeia.**

A Delegacia da Receita Federal (DRF) proferiu o despacho decisório de fls. 49/52, por meio do qual indeferiu a repetição dos valores sob a argumentação, em resumo, de que a substituição tributária está prevista em lei e que é imposta ao substituto, que faz as vezes do substituído, não cabendo a este último pleitear qualquer valor, uma vez que não arcou com o ônus do pagamento do tributo.

Inconformada, a Recorrente interpôs manifestação de inconformidade às fls. 59/63, oportunidade em que defendeu sua condição de contribuinte explicando o procedimento de retenção na fonte e o repasse do custo ao varejista e/ou consumidor final do produto. Consequentemente, a Recorrente discorreu sobre sua competência para obter a restituição dos valores recolhidos a maior. Ainda, esclareceu que a venda a varejo dos produtos foi realizada a um preço inferior daquele que lhe foi retido na fonte para o pagamento do PIS/COFINS, devendo ser restituída a diferença do tributo relativa à correta base de cálculo.

Após analisar as razões de inconformidade trazidas pela Recorrente a Primeira Turma da Delegacia de Julgamento de Ribeirão Preto (fls. 66/70) proferiu o acórdão nº 14-17.037, por meio do qual restou mantida a decisão que indeferiu o pleito do contribuinte:

*“SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – VENDAS
À VAREJO.*

A comercialização de mercadorias a 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.”

Em resumo, a questão que gerou o indeferimento do crédito pela DRF sequer foi analisada pela Delegacia de Julgamento, a qual superou a questão preliminar por entender que o crédito em si é indevido, sendo que a conclusão dos julgadores de primeira instância administrativa foi no sentido de que o pagamento na forma fixada em lei extingue o tributo. Neste sentido, a venda no varejo a preço inferior não gera crédito, assim como não há que se falar em débito ou recolhimento adicional se a venda for realizada a preço superior daquele computado como base de cálculo do tributo substituído. A decisão foi finalizada com decisões judiciais no sentido de que a restituição somente seria possível se a venda da mercadoria não ocorresse.

Inconformada a Recorrente apresentou Recurso Voluntário às fls. 74/84, por meio do qual argumentou, em síntese, pelo direito à restituição dos valores recolhidos em conformidade com uma base de cálculo maior do que a real, uma vez que o produto foi vendido por valor inferior aquele presumido quando da retenção na fonte do tributo. Alegou

em sua defesa o artigo 165, inciso I do Código Tributário Nacional, o princípio do enriquecimento sem causa, bem como o direito a pleitear a repetição do indébito (conforme Processos 13601.000860/2002-96 – Recurso 130.576 – Acórdão 201-78.856 e 10830.005180/00-71 – Recurso 128.880 – Acórdão 201-78.999).

É o relatório.

Voto

Conselheira Fabiola Cassiano Keramidas, Relatora

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Conforme relatado, o processo, em análise refere-se ao direito dos contribuintes que recolhem tributos na forma da substituição tributária reaverem parte do valor recolhido quando a venda do produto no varejo ocorrer em valor inferior aquele presumido para o cálculo da base do tributo.

Para o deslinde deste processo, duas questões devem ser avaliadas, **(i)** a legitimidade do contribuinte para repetir o indébito e **(ii)** o direito à restituição dos valores referentes à diferença de base de cálculo do tributo.

Recentemente analisamos o processo administrativo nº 13840.000536/2004-17 que discutia ambas as questões acima mencionadas, especificamente tratando de Cofins, mas ainda do recolhimento nos termos da Lei nº 9.718/98, como é o caso em análise. Na ocasião acompanhei integralmente o brilhante voto do Conselheiro Alexandre Gomes, o qual reproduzo a seguir, *in verbis*:

“São dois os temas submetidos a análise no presente processo: (i) a legitimidade do Recorrente para solicitar eventuais retenções de COFINS efetuadas a maior por conta do regime de substituição; e, (ii) o direito a restituição da diferença entre o valor retido, a título de substituição tributário, e o valor real de venda ao consumidor final.

A sistemática da substituição tributária encontra fundamento legal em nossa Constituição que assim prescreve:

‘Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.’ (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Em relação a COFINS a Lei 9.718/98 assim regulou a substituição tributária em relação a cadeia de comércio dos combustíveis derivados de petróleo:

Art. 4º. As refinarias de petróleo, relativamente às vendas que fizerem, ficam obrigadas a cobrar e recolher, na condição de contribuintes substitutos, as contribuições a que se refere o art. 2º, devidas pelos distribuidores e comerciantes varejistas de combustíveis derivados de petróleo, inclusive gás.

Parágrafo único. Na hipótese deste artigo, a contribuição será calculada sobre o preço de venda da refinaria, multiplicado por quatro.

Importante observar que a na substituição tributária não há alteração dos contribuintes do imposto. Ocorre apenas a determinação de que um elos da cadeia comercial será responsável pela retenção e recolhimento das contribuições devidas pelos demais.

No presente caso, a Refinaria retém e recolhe a COFINS devida pela distribuidora e pelo comércio varejista de combustíveis em relação a operações comerciais que cada uma delas efetua. Não há modificação do contribuinte, ou do sujeito passivo.

Trata-se, na verdade, de mera técnica de arrecadação, uma vez que o substituto recolhe as contribuições que incidirão nas operações a serem realizadas pela Distribuidora e pelo postos de combustíveis.

A questão da legitimidade para postular a devolução dos alegados recolhimentos a maior em virtude da não ocorrência do fato gerador presumido tem encontrado muita divergência na jurisprudência.

Em decisões recentes o STJ tem se manifestado no seguinte sentido:

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.*¹

Ocorre, contudo, que esta discussão perde relevância diante da inexistência do direito a devolução da diferença entre a base de cálculo estimada e o valor real da operação, nos termos proclamados pelo Supremo Tribunal Federal.

O Tribunal Pleno do STF, responsável maior pela interpretação dos dispositivos constitucionais, ao analisar a sistemática prevista no § 7º, do art. 150 da Carta Magna, nos autos da ADI 1.815/AL, fixou o entendimento de que "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.

No presente caso, trata-se de pedido de restituição das diferenças entre a base de cálculo presumida e o valor real praticado, ou seja, o fato gerador realizou-se ao final."

Assim como o ilustre Conselheiro citado, entendo que a Recorrente tem direito a pleitear a restituição, todavia, uma vez que o Pleno do Supremo Tribunal Federal – STF – já se posicionou no sentido de que a substituição tributária não viabiliza a restituição de valores, pois trata-se de fato gerador definitivo não presumido, incabível a restituição em análise.

Ante o exposto, conheço do presente para fim de **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário apresentado mantendo a conclusão da decisão de primeira instância administrativa.

É como voto.

Fabiola Cassiano Keramidas

¹ AgRg no REsp 1098320/RS Agravo Regimental no Recurso Especial nº 2008/0222402-6. 1ª Turma. Relator Ministro Benedito Gonçalves. DJE 25/09/2009.

