MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA TURMA ESPECIAL

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 20 / 03 / 09
Wando Eustáquio Ferreira
Mat. Siape 91776

Processo nº	10825.000300/2004-81
Recurso nº	149.969 Voluntário
Matéria	RESTITUIÇÃO/COMP PIS
Acórdão nº	291-00.191
Sessão de	10 de fevereiro de 2009
Recorrente	BAURU BANDEIRANTES COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.
Recorrida	DRJ em Ribeirão Preto - SP

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMBUSTÍVEIS. BASE DE CÁLCULO. PREÇO DE VENDA.
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.

SUJEITO PASSIVO. RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO.
É sujeito passivo da obrigação principal, na qualidade de responsável, a pessoa que, sem revestir a condição de contribuinte, está obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, por disposição expressa de lei.

ILEGITIMIDADE PASSIVA:
Não há de ser conhecido recurso interposto por quem não é parte legítima na relação processual.

Recurso voluntário não conhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da primeira turma especial do segundo conselho de contribuintes, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso, por ilegitimidade passiva.

Josefa Maria Marques

JOSEFA MARIA COELHO MARQUES

Presidente

BELCHIOR MELO DE SOUSA

Relator

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 20 / 03 / 09
Wando Eustáquio Ferreira
Mat. Siape 91776

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Daniel Maurício Fedato e Carlos Henrique Martins de Lima.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 20 / 03 / 09
Wando Eustáquio Ferreira
Mat. Siape 91776

Relatório

Trata o presente de recurso voluntário contra o Acórdão de nº 14-16.546, de 27 de julho de 2007, da DRJ em Ribeirão Preto - SP, fls. 65 a 70, que não conheceu da manifestação de inconformidade apresentada, fls. 57 a 60, por meio da qual a contribuinte contesta o Despacho Decisório de fls. 53 a 55, da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Bauru - SP, que indeferiu o pedido de restituição de PIS, sob o fundamento de que, por força de lei, não se configura a relação jurídica entre a interessada e o Estado.

A ementa da decisão recorrida encontra-se vazada nos seguintes termos:

"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMBUSTÍVEIS. BASE DE CÁLCULO. PREÇO DE VENDA.

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.

SUJEITO PASSIVO. RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO.

É sujeito passivo da obrigação principal, na qualidade de responsável, a pessoa que sem revestir a condição de contribuinte, está obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, por disposição expressa de lei.

ILEGITIMIDADE PASSIVA.

Não há de ser conhecida impugnação interposta por quem não é parte legítima na relação processual.

Impugnação não Conhecida".

Devidamente cientificada em 31 de agosto de 2007, a interessada apresentou o recurso de fls. 76 a 81, em 27 de setembro de 2007, requerendo, em síntese, que seja reconhecida a sua legitimidade para pleitear a restituição dos valores da contribuição pagos a maior, resultantes da diferença entre a base de cálculo considerada pela refinaria de petróleo, na condição de substituta tributária, e o valor real da venda de combustíveis aos consumidores.

É o Relatório.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 20 / 03 / 09
Wando Eustáquio Ferreira
Mat. Siape 91776

Voto

Conselheiro BELCHIOR MELO DE SOUSA, Relator

Considerando que a recorrente foi considerada pela decisão recorrida parte não legítima para pleitear, entre os demais requisitos de admissibilidade, que, *per se*, habilitam o recurso para que dele se conheça, este é o requisito que se passará a analisar, inicialmente, para que, após, se alcance o mérito, se o caso.

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 sobre o 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

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 20 / 03 / 09
Wando Eustáquio Ferreira
Mat. Siape 91776

pertinente a lide 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 fatuais: a) de ser ele o agente que concretiza o fato gerador; e b) a sofrer o ônus tributário; e 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, o Conselheiro da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, Emanuel Dantas, traz à 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 é óbvio, pois não pode haver dupla

[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.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 20 / 03 / 09
Wando Eustáquio Ferreira
Mat. Siape 91776

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*:

> *"§ 3° 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 JÚNIOR [3].

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

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

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 20 / 03 / 09
Wando Eustáquio Ferreira
Mat. Siape 91776

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, 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 conseqüência, 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 SANTIAGO[4] 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 IPI*[5].

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.

[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.]

Na linha do que foi ora defendido e ainda ancorado na posição do STF, destacada por RICARDO LOBO TORRES[6], 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, [*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, que resulta em considerar a recorrente parte ilegítima para pleitear restituição sobre diferenças na base de cálculo do fato gerador e pelo efeito vinculante da decisão na ADI nº 1.851/2002, voto por não conhecer do recurso

Sala das Sessões, em 10 de fevereiro de 2009.

BELCHIOR MELO DE SOUSA

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 20 / 03 / 09
Wando Eustáquio Ferreira
Mat. Siape 91776

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