

DF CARF MF

Fl. 2

Belchior Melo de Sousa – Redator designado

Participaram, ainda, da sessão de julgamento os Conselheiros Hécio Lafetá Reis, João Alfredo Eduão Ferreira e Jorge Victor Rodrigues.

Relatório

Trata o presente de recurso voluntário contra decisão que negou a restituição de valores de PIS relativos ao período de 01/01/1999 a 30/06/2000, sob o argumento de que teria ocorrido a retenção a maior pela substituta tributária em relação ao preço praticado no varejo.

Em 22.12.2004 o recorrente protocolizou o pedido no valor de R\$ 10.693,94. Sobreveio a decisão da DRF às fls. 87/89 e negou o pedido fundado em dois argumentos:

- a) inexistente direito creditório a ser reconhecido ao interessado e não se configura a relação jurídica de sujeito passivo e sujeito ativo para esse fim, pois conforme demonstrado o sujeito passivo na situação aludida é o distribuidor de combustível, portanto, cabe a ele, se for o caso, pleitear qualquer repetição;
- b) a condição de substituto tributário é estabelecida em Lei, logo no caso em exame o contribuinte é a distribuidora;

Em 01.03.2005 a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade fls. 92/96, sob a linha de defesa que o substituído tem direito a restituição do tributo recolhido a maior, uma vez arca com ônus tributário.

Já a Decisão da DRJ 05-20.442 – 1ª Turma da DRJ/CPS (fls. 99/103)

A Lei nº 9.718/1998 transferiu a sujeição passiva do PIS nas operações com derivados de petróleo da distribuidora para a refinaria, alterando também a base de cálculo para efeito de recolhimento da parcela relativa à substituição. Assim, a base de cálculo passou a ser o preço das operações de venda da refinaria de petróleo.

A decisão atacada ainda comenta existir diferença entre o instituto da substituição tributária e o instituto da retenção na fonte, pois no caso daquele o contribuinte é realmente o substituto, enquanto que na retenção na fonte persiste o vínculo jurídico entre o responsável e o ente tributante. E embora o recorrente tenha legitimidade ativa para questionar a exação fiscal, por outro lado é ilegítimo para pleitear a restituição.

O contribuinte, em seu Recurso Voluntário, fls. (106/110) sustenta que é comerciante varejista de combustíveis é que nesta condição suporta o ônus tributário e em razão disso possui direito a restituição do tributo, quando apurado o recolhido indevido.

Cita jurisprudência do STJ no sentido de que no regime de substituição tributária, o substituído, embora não figure na legislação como responsável pelo pagamento do tributo, é quem arca com o ônus de repassá-lo ao substituto, quando da aquisição da mercadoria.

Voto Vencido

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 29/03/2012 por BELCHIOR MELO DE SOUSA, Assinado digitalmente em 29/03/2012

por BELCHIOR MELO DE SOUSA, Assinado digitalmente em 09/04/2012 por JULIANO EDUARDO LIRANI Assin

ado digitalmente em 10/04/2012 por ALEXANDRE KERN Ser consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

Impresso em 18/07/2012 por ELAINE ALICE ANDRADE LIMA página de autenticação no final deste documento.

DF CARF MF

Fl. 3

Processo nº 10830.007450/2004-46
Acórdão n.º 3803-002.471

S3-TE03
Fl. 113



Conselheiro Juliano Lirani

O recurso é tempestivo e por isso merece ser conhecido.

O cerne da questão está na retenção realizada pela refinaria em regime de substituição tributária em relação aos valores da contribuição do PIS devidos pelo comerciante varejista.

Afirma o contribuinte que a decisão “a quo” deve ser reformada, tendo em vista que diante da prova do recolhimento a maior do PIS, cabe a ele o direito a pleitear a restituição, uma vez assume o ônus fiscal da exação.

Filho-me a tese de que o substituído é sujeito ativo para pleitear a repetição do indébito, nos casos de retenção, por força da substituição tributária, mas antes destaco da necessidade de se verificar se este comprovou ter assumido o encargo financeiro do tributo, nos termos do Resp n.º 1237117 / RJ, julgado em 12.04.2011.

A Fazenda Nacional partir da premissa de que o art. 4º da Lei n.º 9.718/1998, impõe a refinaria a condição de sujeito passivo e por conta disso deixou de apurar se o recorrente assumiu o encargo da contribuição. Entretanto, a jurisprudência do STJ autoriza a repetição do indébito ao substituído, quando assumido o encargo do tributo.

AgRg no REsp 1028974 / SP

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. PIS. EMPRESAS VAREJISTAS DE COMBUSTÍVEIS. DISCUSSÃO QUANTO À LEGALIDADE DO SISTEMA DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LEGITIMIDADE ATIVA.

1. A Primeira Seção, no julgamento dos EREsp 648.288/PE (Relator Ministro Teori Albino Zavascki, DJ de 11.11.2006), decidiu que, no âmbito do regime de substituição tributária, a empresa varejista –substituída – detém legitimidade ativa para questionar a exigência dos tributos incidentes no comércio de combustíveis. Consolidou ainda o entendimento de que, para pleitear a repetição do indébito, mediante restituição ou compensação, a substituída deve demonstrar que suportou o encargo, não o repassando para o preço cobrado do consumidor final.

2 (...)

3. Agravo Regimental não provido.

Neste aspecto, considerando os demonstrativos anexos fls. 20/84, converto o julgamento em diligência para que a repartição de origem confirme os recolhimentos a maior, conforme alegado pelo Recorrente, uma vez que a decisão da DRJ não teceu comentários a respeito dos mencionados demonstrativos, sob o argumento de que a interessada não possui legitimidade ativa

Juliano Lirani- Relator

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2 200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 29/03/2012 por BELCHIOR MELO DE SOUSA. Assinado digitalmente em 29/03/2012

por BELCHIOR MELO DE SOUSA. Assinado digitalmente em 09/04/2012 por JULIANO EDUARDO LIRANI. Assin

ado digitalmente em 10/04/2012 por ALEXANDRE KERN

impresso em 18/07/2012 por ELAINE ALICE ANDRADE LIMA

DF CARF MF

Fl. 6

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*:

“§ 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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/03/2001

Autenticado em 16/05/2012 por BELCHIOR MELO DE SOUSA, Assinado digitalmente em 29/03/2012

12 por BELCHIOR MELO DE SOUSA, Assinado digitalmente em 09/04/2012 por JULIANO EDUARDO LIRANI, Assin

ado digitalmente em 10/04/2012 por ALEXANDRE KERN

Impresso em 18/07/2012 por ELAINE ALICE ANDRADE LIMA

DF CARF MF

Fl. 7

Processo nº 10830.007450/2004-46
Acórdão n.º 3803-002.471

S3-TE03
Fl. 115



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, 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 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

DF CARF MF

Fl. 9

Processo nº 10830.007450/2004-46
Acórdão n.º 3803-002.471

S3-TE03
Fl. 116

Assim, no regime de substituição tributária na comercialização de combustíveis, além do substituto tributário, somente ao consumidor final pessoa jurídica é reconhecido o direito ao ressarcimento, condição da qual não se reveste a interessada, pois é revendedora de combustíveis a consumidor final.

Quanto ao mérito, temos que o art. 150, § 7º, da CF/88 aperfeiçoou o instituto da substituição tributária, conferindo fundamento de validade a sua instituição, preceituando:

§ 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.

É posição assentada na ADI nº 1.851/2002 que:

o fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição, nem complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização. Ao 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.[grifo aqui]

A referida ação direta de inconstitucionalidade tem efeito vinculante, e seu entendimento ainda não foi alterado por nova decisão do Supremo Tribunal Federal.

Pelas razões expostas e pelo efeito vinculante da decisão na ADI nº 1.851/2002, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 14 de fevereiro de 2012

(assinado digitalmente)

Belchior Melo de Sousa