



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.009415/2003-81
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3001-001.125 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 12 de fevereiro de 2020
Recorrente AUTO POSTO JARDIM DOM BOSCO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

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

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMERCIANTE VAREJISTA DE
COMBUSTÍVEL. CONTRIBUINTE DE FATO. ILEGITIMIDADE ATIVA

Nos termos do art. 4º da Lei nº 9.718/98, a refinaria de petróleo faz o recolhimento das contribuições sociais, substituindo o comerciante de combustível. O contribuinte de fato não detém legitimidade para pleitear a restituição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencido o conselheiro Francisco Martins Leite Cavalcante (relator), que lhe deu provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luis Felipe de Barros Reche.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Martins Leite Cavalcante - Relator

(documento assinado digitalmente)

Luis Felipe de Barros Reche - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (Presidente), Francisco Martins Leite Cavalcante e Luis Felipe de Barros Reche.

Relatório

Adoto, por transcrição e economia processual, o bem elaborado resumo dos autos constantes do acórdão recorrido (fls. 101/107), *verbis*.

Trata-se de Pedido de Restituição, fl. 01, protocolado em 16/12/2003, no valor de R\$ 37.529,61, correspondente a pagamentos de PIS e Cofins sobre o faturamento de combustíveis, nos períodos de apuração entre 01/01/1999 a 30/06/2000.

2. Na peça que acompanha o Pedido, fls. 02/04, a contribuinte fundamenta da seguinte forma sua pretensão:

Nos termos da legislação tributária vigente na época (Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998), a requerente, na qualidade de contribuinte substituída, sofreu a retenção de valores a título de PIS/COFINS, por parte da refinaria de petróleo, contribuinte substituída, calculados sobre uma base de cálculo presumida, conforme valores lançados nas respectivas notas fiscais de vendas, emitidas pelas distribuidoras (.).

Ocorre que, os preços efetivos e comprovadamente praticados pela requerente, nas suas vendas de combustíveis a consumidor final, foram inferiores àqueles calculados de forma presumida pela refinaria.

3. Examinados os elementos do processo, a autoridade jurisdicionante proferiu o Despacho Decisório de fls. 88/90. Tendo como fundamento o art. 4º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, os arts. 4º, 5º e 6º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, o art. 6º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, e os arts. 121 e 165 do Código Tributário Nacional, conclui a autoridade:

Percebe-se, portanto, que a substituição tributária para os combustíveis é uma previsão legal e imputada a pessoa que faz as vezes do substituto tributário. Sendo, pois, um tributo recolhido pelo distribuidor, não cabe ao comerciante varejista pleitear indébito nesse sentido, pois fica claro não ter sido este último quem arcou com o ônus dos recolhimentos dos tributos questionados. (.)

Conclui-se, então, que não existe direito creditório a ser reconhecido ao interessado, conforme pleiteado, pois primeiramente 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 pagamento a maior que porventura tenha efetuado, desde que baseado em documentação hábil e legal para tal. Além disso, é importante ressaltar que a condição de substituto tributário é estabelecida em lei, de acordo com os atos legais citados anteriormente, ficando expressamente determinado em lei quem seja o sujeito passivo de direito na relação existente.

Em consulta ao sistema SIEF e COMPROT/Internet, constata-se que, até o presente momento, não há Declaração de Compensação vinculada a este processo, conforme telas impressas dos sistemas, folhas 86 e 87.

4. Com tais fundamentos, foi indeferido o direito creditório pleiteado.

5. Cientificada em 17/02/2005, a interessada apresentou em 02/03/2005, Manifestação de Inconformidade, fls. 93/97, alegando, em síntese, que:

a) o indeferimento em tela foi alicerçado em total dissonância as mais recentes jurisprudências havidas sobre a mesma matéria, qual seja, baseou tal decisão, num prematuro e irrelevante fundamento, sobre a ilegitimidade do contribuinte, ora requerente. Melhor dizendo, a este título, está pacífico em nossos Tribunais, que o ora Requerente (contribuinte substituído), por ser ele quem sofre efetivamente o ônus da imposição fiscal, é parte legítima ad causam para requerer a restituição dos valores recolhidos a título de tributo (PIS/COFINS). Desta feita, não merece prevalecer o entendimento do presente julgado, eis que, segundo este, tal legitimidade seria da refinaria de petróleo e ou distribuidora, ora ambas contribuintes SUBSTITUTAS;

b) O Requerente, perante o regime da Substituição Tributária, é considerado O CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO das operações realizadas. (..)

Conveniente, porém, se torna para O caso, a aplicação obrigatória da interpretação literal dessa legislação tributária, pois, está clara, quando se refere que a refinaria de petróleo e ou as distribuidoras de álcool, somente são obrigadas a cobrança (retenção) e O seu posterior recolhimento (repasse à União), mas que, na verdade quem sofre O ônus da carga tributária nessas operações, é O contribuinte SUBSTITUÍDO;

c) fica claro que a intenção da lei, é reduzir as fases de cobrança dos tributos, deixando assim, a refinaria como responsável pela retenção e recolhimento desses, pertinentes aos contribuintes varejistas, e não a reconhecendo como parte legítima ao mesmo pleito.

6. A partir de tais argumentos requer o reconhecimento de sua legitimidade para pleitear a restituição dos créditos que julga possuir e o deferimento de seu Pedido de Restituição.

O acórdão recorrido julgou improcedente a manifestação de inconformidade da empresa resumindo seus argumentos na seguinte ementa (fls. 102/103), *verbis*.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

RESTITUIÇÃO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SUJEIÇÃO PASSIVA.

A legitimidade para pleitear repetição de indébito tributário decorrente de substituição tributária prevista em lei, e conseqüentemente de utilizar-se destes créditos para realizar compensações é do substituto tributário.

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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

RESTITUIÇÃO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SUJEIÇÃO PASSIVA.

A legitimidade para pleitear repetição de indébito tributário decorrente de substituição tributária prevista em lei, e conseqüentemente de utilizar-se destes créditos para realizar compensações é do substituto tributário.

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.

Solicitação Indeferida

A empresa teve ciência do teor da decisão de 1ª instância em 20 de abril de 2007 (fls. 108/109) e ingressou com Recurso Voluntário em 18 de maio de 2007 (fls. 110/117), reiterando todos os termos de sua manifestação de inconformidade para sustentar “(a) – a legitimidade do contribuinte (comerciante varejista de combustíveis) para pleitear a restituição da diferença dos valores entre a base de cálculo retida pela refinaria de petróleo e o da venda real aos consumidores; e, (b) – o deferimento da restituição dos valores ora questionados”.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Francisco Martins Leite Cavalcante, Relator.

O recurso é tempestivo, uma vez que a empresa foi notificada do teor da decisão recorrida em 20 de abril de 2007 (fls. 1082/109), e o Recurso Voluntário foi protocolado em 18 de maio do mesmo ano (fls. 210/217), dentro do prazo legal de que trata o art. 33 do Decreto 70.235/1972. Presentes os demais pressupostos de admissibilidade, tomo conhecimento do apelo do recorrente.

Trata-se de pedido de restituição de tributos pagos a maior, a título de PIS e COFINS, recolhidos entre 01/01/1999 e 30/06/2000, decorrentes de retenção por substituição tributária sobre combustíveis, efetuados pela refinaria de petróleo, entendendo o contribuinte, com fulcro em jurisprudência do STJ que, como é ele que de fato arca com o ônus do pagamento do tributo, possui legitimidade passiva ad causam para requerer a restituição dos valores recolhidos a título de PIS e COFINS.

Por sua vez, entendeu o acórdão recorrido que “a legitimidade para pleitear repetição de indébito tributário decorrente de substituição tributária prevista em lei, e conseqüentemente de utilizar-se destes créditos para realizar compensações é do substituto tributário”; sustentando também que “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”.

Todos os argumentos do contribuinte desenvolvidos na Manifestação de Inconformidade foram reproduzidos no Recurso Voluntário, podendo serem resumidos nos seguintes argumentos, *verbis*.

Ao refutar o argumento fazendário, segundo o qual, faleceria ao contribuinte substituído legitimidade para causa semelhante, o Ministro Antônio de Pádua Ribeiro assim se manifestou:

"Com efeito, ao contrário do que se sustenta, a impetrante, na qualidade de substituída na relação jurídica tributária, não é estranha a lide e tem legítimo interesse de insurgir-se contra a pretensão do Fisco, porquanto é ela que desembolsa, por antecipação, o dinheiro destinado ao pagamento do imposto. O substituto tributário posiciona-se como mero repassador da quantia retida e, é claro, que, nessa confortável situação, nunca irá decidir-se a discutir a questão. **impedir o substituído de discuti-la, no caso, ele que,**

na verdade, é o titular do direito material em litígio, implica atentar contra o princípio do livre acesso ao Judiciário.” (Destaque do original).

Ao pesquisar sobre o tema na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça-STJ encontra-se farta e iterativa jurisprudência sustentando a mesma tese defendida pelo contribuinte, ora recorrente, merecendo a transcrição de algumas ementas, *verbis*.

TRIBUTÁRIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIO. COMERCIANTES VAREJISTAS DE COMBUSTÍVEIS. LEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM. VALORES RECOLHIDOS A TÍTULO DE PIS. FINSOCIAL E COFINS.

É firme a jurisprudência do STJ de que, no regime de substituição tributária, os comerciantes varejistas de combustíveis são legitimados para discutir em juízo os valores recolhidos a título de PIS, Finsocial e Cofins, pois, na condição de substituídos, são eles que suportam o ônus econômico da tributação. (Destaquei).

Diante disso, é reconhecida a legitimidade ativa “ad causam” da autora para postular a restituição dos valores recolhidos indevidamente a título de contribuição para o PIS incidente sobre as operações com derivados de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes e cobrada mediante o mecanismo de substituição tributária. (omissis). (REsp 252667/PR, 2T, Rel. Min. João Otávio de Noronha, 16.08.2004).

PIS E COFINS. LEGITIMIDADE ATIVA DAS EMPRESAS VAREJISTAS DE COMBUSTÍVEIS PARA DISCUTIR JUDICIALMENTE O RECOLHIMENTO DAS CITADAS EXAÇÕES.

A Primeira Turma desta Corte tem-se manifestado, desde o julgamento do REsp 142.152/PR, da relatoria do Ministro José Delegado, publicado no DJU de 15.12.1997, pag. 66290, no sentido de que **os varejistas de combustíveis possuem legitimidade para ajuizar ações que visem a discutir a exigência fiscal de recolhimento do PIS e da COFINS, tendo em vista que é sobre eles que recai o ônus tributário.** (REsp nº 517.616/SE, 1T, Min. Denise Arruda, 25.10.2004 - Destaquei).

TRIBUTÁRIO. FINSOCIAL X COFINS. POSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO PELO SUBSTITUÍDO TRIBUTÁRIO.

A jurisprudência desta Corte é unânime no sentido de que os valores recolhidos indevidamente para o FINSOCIAL são compensáveis com a COFINS, porquanto constituem tributos da mesma espécie.

Os comerciantes varejistas de combustíveis, embora submetidos ao regime de substituição tributária, possuem o direito de repetir ou compensar o que foi recolhido a maior a título de contribuição para o FINSOCIAL, na medida em que é sobre o contribuinte substituído que efetivamente recai o ônus tributário. Entender de forma contrária, deixando de assegurar ao mesmo o direito de compensar aquilo que indevidamente pagou seria, no mínimo, injusto. (REsp 550.209/RS, 1 T, Min. José Delgado, 10.5.2004 – Destaquei).

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOBRE COMERCIALIZAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. COMERCIANTES VAREJISTAS. LEGITIMIDADE ‘AD CAUSAM’

A contribuição social instituída pela LC 70/91 é devida pelos distribuidores de derivados de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes, a título de substituição dos comerciantes varejistas.

O substituto tributário, vem sofrendo o ônus da imposição fiscal, tem interesse de agir e legitimidade 'ad causam' para discutir judicialmente a exigência tributária que sobre ele recai. (REsp 140.204/PR, 1T, Min. Humberto Gomes de Barros, 14.12.98 – Destaquei).

Diante do exposto, **considerando** que é firme e pacífico o entendimento perante o Superior Tribunal de Justiça – STJ no sentido de que “os comerciantes varejistas de combustíveis, embora submetidos ao regime de substituição tributária, possuem o direito de repetir ou compensar o que foi recolhido a maior a título de contribuição para o FINSOCIAL, na medida em que é sobre o contribuinte substituído que efetivamente recai o ônus tributário; **considerando** que, na dicção do Acórdão citado, editado pelo Superior Tribunal de Justiça, “entender de forma contrária, deixando de assegurar ao mesmo o direito de compensar aquilo que indevidamente pagou seria, no mínimo, injusto” (REsp 550.209/RS, 1ª Turma, Min. José Delgado, 10.5.2004); **considerando** que é indiscutível nos autos a condição de comerciante varejista de combustível do recorrente, e que, de fato, como contribuinte substituído foi quem efetivamente pagou o valor do tributo; **considerando** que não há discussão quanto a real existência e valor do pretendido crédito objeto do pedido de restituição para fins de compensação; e, finalmente, **considerando** que a iterativa jurisprudência acima transcrita, emanada da mais alta corte de justiça tributária nacional de cunho infra-constitucional, é totalmente favorável à tese sustentada pelo sujeito passivo, VOTO no sentido de tomar conhecimento para DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário do Recorrente.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Martins Leite Cavalcante – Relator.

Voto Vencedor

Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche – Redator designado

Tendo sido escolhido para redigir o voto vencedor, após a discussão do mérito transcorrida na sessão de julgamento, em que pese o entendimento defendido pelo Conselheiro Relator, do qual cultivo respeito e apreço, peço vênias para dele discordar quanto à possibilidade de se acolher o pleito do interessado de promover a restituição, ao contribuinte substituído, dos tributos recolhidos pelo contribuinte substituído.

O cerne da questão, como visto, reside na possibilidade de o comerciante varejista de combustíveis ver restituído tributos recolhidos pela refinaria.

Segundo o recorrente, como comerciante varejista, realiza vendas com preços inferiores aos presumidos por base de cálculo arbitrada por substituição tributária para o COFINS e, nessa condição, defende sua legitimidade para pleitear a restituição da diferença

dos valores entre a base de cálculo retida pela refinaria de petróleo e o da venda real aos consumidores no período compreendido entre 01/01/1999 a 30/06/2000.

Da análise do que consta dos autos, vê-se que a autoridade competente para o reconhecimento do crédito entendeu que, sendo um tributo recolhido pelo distribuidor de combustível, não caberia ao comerciante varejista pleitear indébito, pois não se configuraria a relação jurídica de sujeito passivo e sujeito ativo para esse fim, já que o sujeito passivo na situação seria o distribuidor, cabendo a este, pleitear qualquer pagamento a maior que porventura tenha efetuado (fls. 091 e ss. – grifos nossos)¹:

“Percebe-se, portanto que a substituição tributária para os combustíveis é urna previsão legal e imputada à pessoa que faz as vezes do substituto tributário. Sendo, pois, um tributo recolhido pelo distribuidor, não cabe ao comerciante varejista pleitear indébito nesse sentido, pois fica claro não ter sido este último quem arcou com o ônus dos recolhimentos dos tributos questionados. Analisando-se o art. 121 do CTN, que define quem é o sujeito passivo na relação jurídico-tributária com o sujeito ativo:

(...)

Conclui-se, então, que não existe direito creditório a ser reconhecido ao interessado, conforme pleiteado, pois primeiramente 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 pagamento a maior que porventura tenha efetuado, desde que baseado em documentação hábil e legal para tal. Além disso, é importante ressaltar que a condição de substituto tributário é estabelecida em Lei, de acordo com os atos legais citados anteriormente, ficando expressamente determinado em lei quem seja o sujeito passivo de direito na relação existente”.

Tal entendimento também foi sustentado pelo colegiado de primeira instância, ao manter a decisão administrativa de indeferimento do pleito, como se extrai dos excertos do voto condutor do julgado (fls. 105 e ss. – grifos nossos):

“11. Posteriormente a Lei nº 9.718, de 1998, unificando as legislações da COFINS e do PIS, introduziu algumas modificações sobre a matéria, as quais entraram em vigor em 01/02/1999. Embora tenha mantido o regime de substituição, esse diploma legal transferiu o papel de substituto nas operações com derivados de petróleo da distribuidora para a refinaria, alterando também a base de cálculo para efeito de recolhimento da parcela relativa a substituição. Passou-se a tomar como referência não mais o prego de varejo fixado em tabela, mas o prego da operação de venda da refinaria de petróleo. Tais inovações acham-se no art. 4º da lei em questão, abaixo transcrito:

(...)

12. Portanto, a legislação atribuiu às distribuidoras/refinarias a condição de substituto tributário e, nos termos do art. 121 do Código Tributário, a de responsável. Conseqüentemente, definiu-as como sujeitos passivos da relação obrigacional tributária decorrente da comercialização de combustíveis. Veja-se que a relação tributária já nasce tendo como pólo passivo o substituto, não existindo vínculo de mesma natureza entre o substituído e o sujeito ativo.

¹ Todas as referências a folhas dos autos pautar-se-ão na numeração estabelecida no processo digital, em razão de este processo administrativo ter sido materializado na forma eletrônica.

13. Decorre daí que, nos termos do art. 165 do CTN, o direito a restituição do tributo se restringe ao substituto, por sua condição de sujeito passivo, não se comunicando ao substituído, que não integra a relação tributária.

(...)

23. Do exposto, por sobre a interessada não estar legalmente legitimada para reivindicar eventual direito creditório, o sistema de substituição tributária não permite o próprio surgimento do indébito nas circunstâncias que conformam o presente pleito”.

Tem-se que o regime de tributação das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins sobre a receita da comercialização de combustíveis derivados do petróleo sofreu alteração ao longo dos anos, como didaticamente ressalta o voto condutor do Acórdão nº 3302-004.751, de autoria do i. Conselheiro José Fernandes do Nascimento, do qual extraio alguns excertos para se trazer clareza ao debate (grifos no original):

“Inicialmente, é oportuno esclarecer que as operações comerciais com os combustíveis derivados de petróleo, incluindo o óleo diesel, desde a fonte produtora até o consumidor final, normalmente se desenvolvem em três etapas bem definidas, a saber: (i) 1ª etapa: as **refinarias**, na qualidade de produtoras, vendem o combustível para as distribuidoras; (ii) 2ª etapa: as **distribuidoras**, por sua vez, revendem-no aos varejistas; e (iii) 3ª etapa: os **varejistas**, por último, revendem o produto aos consumidores finais.

Em face das peculiaridades das operações de comercialização dos combustíveis derivados de petróleo e tendo conta a magnitude do volume de operações e valores envolvidos em toda a cadeia de comercialização dos citados produtos, com o objetivo de tornar mais simples o controle da arrecadação e mais eficaz a fiscalização, ao longo do tempo, o regime de incidência das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as receitas decorrentes da venda de tais produtos foi feito de forma concentrada, seja sob a modalidade de substituição tributária para frente, inicialmente, seja sob a forma de tributação monofásica, regime atual.

(...)

Enquanto vigente, o regime de substituição tributária das referidas Contribuições, estabelecidos para as operações com combustíveis derivados de petróleo, em especial óleo diesel, era implementado da seguinte forma:

a) **até 31/01/1999, concentrada nas distribuidoras, na condição de contribuintes substitutas dos varejistas**: em relação à Cofins, esta sistemática foi adotada desde a instituição desta contribuição pela Lei Complementar nº 70, de 1991 (art. 4º); no que tange à Contribuição para o PIS/Pasep, ela foi introduzida a partir da vigência da MP nº 1.212, de 1995 (art. 6º1), convertida na Lei nº 9.715, de 1998; e

b) **no período de 01/02/1999 a 30/06/2000, concentrada nas refinarias, na condição de contribuintes substitutas das distribuidoras e dos varejistas**: com o advento da Lei nº 9.718, de 1998 (art. 4º2), foi unificada a legislação sobre a forma incidência das duas Contribuições sobre as receitas das vendas de combustíveis. Nesta nova forma de substituição, as refinarias foram indicadas como contribuintes substitutas no lugar das distribuidoras eleitas na sistemática anterior.

A indicação das refinarias como contribuintes substitutas das distribuidoras (2ª etapa) e varejistas (3ª etapa) resultou na concentração dos recolhimentos das ditas Contribuições na origem da cadeia comercial, englobando as duas etapas seguintes (distribuição e varejo), caracterizando um típico regime de substituição tributária “para frente”, no qual as refinarias recolhiam de forma antecipada e direta, com base em fato gerador futuro e presumido, as contribuições que seriam devidas nas operações subsequentes a serem

efetuadas pelas distribuidoras e pelos varejistas (contribuintes substituídos), que sofriam a incidência de forma indireta.

Dessa forma, ante a possibilidade da não ocorrência da última fase da cadeia de comercialização, em conformidade com o disposto no art. 150, § 7º, da CF/1988, foi assegurado à pessoa jurídica consumidora final, na condição de contribuinte substituído, o ressarcimento dos valores das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins (recolhidos na origem pela refinaria), relativos à última operação de aquisição de gasolina ou óleo diesel não realizada entre os varejistas e os consumidores finais (3ª etapa), mediante compensação ou restituição (na realidade, ressarcimento), na forma e de acordo com os requisitos estabelecidos no art. 6º da Instrução Normativa SRF 6/1999, a seguir transcrito: (...)”

A meu sentir, o entendimento que deu sustento ao indeferimento do pedido de restituição, e a sua manutenção pela decisão de piso, está alinhado ao que dispõe o REsp nº 903.394/AL (Min. Luiz Fux), no qual se conclui que o contribuinte de fato não pode “acionar diretamente o Estado, por não ter com este nenhuma relação jurídica”, pois “o direito subjetivo à repetição do indébito pertence exclusivamente ao denominado contribuinte de direito. Porém, uma vez recuperado o indébito por este junto ao Fisco, pode o contribuinte de fato, com base em norma de direito privado, pleitear junto ao contribuinte tributário a restituição daqueles valores”.

O referido recurso e a tese nele embutida relativamente à ilegitimidade ativa dos contribuintes de fato na substituição tributária têm sido aplicados nos tribunais superiores nas mesmas situações da posta a julgamento nos autos do presente processo, como se vê (grifei):

“AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. COMBUSTÍVEIS. REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ART.4º, DA LEI N. 9.718/98 (REDAÇÃO ORIGINAL ANTERIOR À LEI N. 9.990/2000). AUSÊNCIA DE LEGITIMIDADE DO COMERCIANTE VAREJISTA (CONTRIBUINTE DE FATO SUBSTITUÍDO) PARA PLEITEAR A REPETIÇÃO DE INDÉBITO PAGO PELA REFINARIA (CONTRIBUINTE DE DIREITO SUBSTITUTO).

TEMA JÁ JULGADO EM SEDE DE RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA NA FORMA DO ART. 543-C, CPC.

1. Segundo o decidido no recurso representativo da controvérsia REsp. n. 903.394/AL, Primeira Seção, Rel. Ministro Luiz Fux, DJe de 26.04.2010, submetido ao rito do artigo 543C do CPC, **em regra o contribuinte de fato não tem legitimidade ativa para manejar a repetição de indébito tributário, ou qualquer outro tipo de ação contra o Poder Público de cunho declaratório, constitutivo, condenatório ou mandamental, objetivando tutela preventiva ou repressiva, que vise a afastar a incidência ou repetir tributo que entenda indevido.**

2. No presente caso, **a situação da empresa comerciante varejista de combustível (substituído tributário) é justamente a situação de contribuinte de fato, pois a redação original do art. 4º, da Lei n. 9.718/98 estabelece que as refinarias de petróleo é que figuram na qualidade de contribuinte de direito das exações ao PIS e COFINS (substitutos tributários). Sem legitimidade ativa a empresa comerciante varejista.**

3. Superada a jurisprudência que reconhecia a legitimidade das empresas comerciantes varejistas de combustíveis desde que demonstrado que não repassaram o ônus financeiro do tributo aos consumidores finais ou que estejam autorizadas pelos consumidores a restituir o indébito (aplicação do art. 166, do CTN).

4. Agravo regimental não provido.

(AgRg no AgRg no REsp 1228837/PE, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/09/2013, DJe 17/09/2013)”

Diversos são os julgados deste Conselho nesse sentido, a exemplo do Acórdão nº 3301-007.021, o qual, também em situação análoga a dos autos, entendeu que não há previsão legal para o pedido de ressarcimento da Cofins incidente sobre a venda do distribuidor para o comerciante varejista de combustíveis. O voto condutor daquele julgado também se amparou na ilegitimidade ativa do comerciante varejista (substituído) para ressarcir indébito tributário (grifei):

“17. Não lhe socorre tais argumentos, a uma que o recorrente, **no período em questão (01/02/1999 a 30/06/2000) não era contribuinte do imposto, pois se encontrava substituído tributariamente pelas refinarias, portanto, não possuía titularidade, como sujeito passivo, para pleitear restituição de tributo que não recolhera**, a duas que na previsão normativa, imposta pelas IN SRF nº 06 e 24, ambas de 1999, a restituição somente pode ser pleiteada pelo consumidor final, pessoa jurídica, e não pelo comerciante varejista, como é o caso da recorrente.

18. Portanto, a recorrente não se amolda no conceito de contribuinte do tributo, para pleitear sua restituição”.

Como visto, então, a única situação na qual seria possível pessoa jurídica diversa do sujeito passivo restituir indébito tributário era aquela estabelecida pelo art. 6º da Instrução Normativa SRF nº 06/1999², que regulamentava à época a Lei nº 9.718, de 1998. O referido dispositivo normativo assegurava o ressarcimento dos valores das contribuições ao consumidor final pessoa jurídica que houvesse adquirido gasolina automotiva ou óleo diesel diretamente da distribuidora/refinaria, ao passo que a recorrente, na qualidade de comerciante varejista dos produtos, não pode evidentemente ser qualificada como consumidora final.

À vista do exposto, não vejo fundamentos para reformar a decisão administrativa ou o Acórdão recorrido. A meu ver, então, deve ser negado provimento ao Recurso Voluntário.

Conclusões

Diante do exposto, VOTO no sentido de tomar conhecimento do Recurso Voluntário do contribuinte para, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Luis Felipe de Barros Reche – Redator designado

² Instrução Normativa SRF nº 06, de 29 de janeiro de 1999

“Art. 6º Fica assegurado ao **consumidor final**, pessoa jurídica, o **ressarcimento** dos valores das contribuições referidas no artigo anterior, correspondentes à incidência na venda a varejo, **na hipótese de aquisição de gasolina automotiva ou óleo diesel, diretamente à distribuidora.**

(...)

§ 4º **O ressarcimento de que trata este artigo dar-se-á mediante compensação ou restituição**, observadas as normas estabelecidas na Instrução Normativa SRF nº 21, de 10 de março de 1997, vedada a aplicação do disposto nos arts. 7º a 14 desta Instrução Normativa”. (Grifou-se)

Fl. 11 do Acórdão n.º 3001-001.125 - 3ª Sejul/1ª Turma Extraordinária
Processo nº 10830.009415/2003-81