



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

87

Publicado no Diário Oficial da União		
de	15	07
		02
Rubrica		td

2º CC-MF
Fl.

Processo : 10940.000738/97-16
Recurso : 111.538
Acórdão : 203-07.515

Recorrente: GOMES E ZANETTI LTDA.
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

COFINS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. VALOR REAL DA OPERAÇÃO DE SAÍDA. DIREITO À COMPENSAÇÃO DA DIFERENÇA. IMPOSSIBILIDADE.

Ocorrência efetiva do fato gerador presumido, cuja conceituação difere da base de cálculo, expressão econômica da operação. Interpretação literal do art. 150, § 7º, da CF. A ressalva contida na parte final do artigo 150, § 7º, da Constituição Federal, apenas assegura a imediata e preferencial restituição da quantia paga somente na hipótese em que o fato gerador presumido não se realize. Precedentes do STJ e do STF.

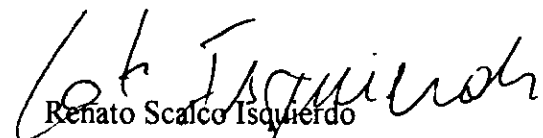
Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
GOMES E ZANETTI LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López (Relatora), Antonio Augusto Borges Torres, Mauro Wasilewski e Francisco Mauricio R. de Albuquerque Silva. Designado o Conselheiro Renato Scalco Isquierdo para redigir o acórdão.

Sala das Sessões, em 11 de julho de 2001


Otacilio Dantas Cartaxo
Presidente


Renato Scalco Isquierdo
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Suplente) e Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Suplente).
cl/cf/ovrs



Processo : 10940.000738/97-16
Recurso : 111.538
Acórdão : 203-07.515

Recorrente: GOMES E ZANETTI LTDA.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de pedido de restituição da diferença, paga a maior, entre os recolhimentos da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS (fls. 01/08), efetuados no período de julho/1994 a junho/1997, pelo distribuidor, como contribuinte substituto, e as respectivas contribuições que seriam devidas sobre os preços de venda efetivamente realizados no varejo pela contribuinte, conforme Demonstrativo de fl. 09, cujo montante é de R\$95.920,88.

À fl. 15, o Despacho Denegatório da DRF em Ponta Grossa - PR. Segundo a decisão da DRF em Ponta Grossa - PR, a restituição, observada a comprovação de pagamento indevido, só poderia ser feita ao contribuinte substituto, no caso, a distribuidora, mediante a prova de haver assumido o ônus do recolhimento, ou de estar autorizada por quem assumiu o ônus.

Através da Decisão DRJ/CTA nº 185, de 24 de março de 1999, a autoridade singular manifestou-se pela improcedência da solicitação. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação.

“Assunto: Contribuição Para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

Periodos de apuração: julho/1994 a junho/1997.

Ementa: CONTRIBUINTES SUBSTITUTOS DOS COMERCIANTES VAREJISTAS.

Sendo a base de cálculo o menor valor estabelecido para a venda a varejo, a contribuição será devida na saída dos referidos produtos do respectivo estabelecimento fornecedor, a quem cabe, no caso de pagamento indevido ou maior que o devido, formular o pedido de restituição; descabe a alegação de recolhimento a maior em face de descontos concedidos na venda a consumidores.

SOLICITAÇÃO IMPROCEDENTE”.

Consta das razões de decidir pela autoridade singular que:

“Dessa forma, tendo sido o recolhimento efetuado nos termos do art. 4º da Lei Completar nº 70/1991, não há que se falar em pagamento indevido ou maior que o devido. Assim, conforme o dispositivo legal citado, todos os referidos recolhimentos alegados estavam de acordo com a legislação vigente à época dos respectivos fatos geradores, e que, portanto, não podem ser considerados indevidos como pretende a contribuinte.

Saliente-se que não restam dúvidas de que a presente situação encontra-se enquadrada no citado artigo, mormente porque a interessada afirmou

Ca¹²



Processo : 10940.000738/97-16
Recurso : 111.538
Acórdão : 203-07.515

expressamente que efetua venda de óleo diesel diretamente a consumidores, isto é, não vende seus produtos com a finalidade de serem revendidos ou comercializados, sendo, portanto, comercialmente varejista.

A analogia invocada no art. 108, CTN, não pode ser aplicada ao caso vertente, haja vista a inexistência de lacuna na lei que autorize esta forma de integração, tendo em conta que a Lei Complementar nº 70/1991 contém disposição expressa sobre o assunto.

Quanto à alegação do tratamento distinto entre contribuintes que estejam em situação equivalente, conforme proibição do art. 195, CTN, improcede tal afirmação, uma vez que há, no caso em tela, tratamento diferenciado para os contribuintes em situações não-equivalentes.

Portanto, diferentemente do alegado pela contribuinte, a administração não pode considerar que a verdadeira origem da base de cálculo da contribuição em referência se dá somente por ocasião da efetiva revenda dos respectivos produtos pela varejista, uma vez que a Lei Complementar nº 70/1991 define expressamente outra hipótese de incidência, qual seja, sobre o faturamento das vendas pelo distribuidor, ocasião em que ocorrerá o fato gerador através de uma situação jurídica constituída nos termos do direito aplicável, como assim prevê o inciso II do artigo 116 do CTN."

Inconformada com a decisão singular, a interessada apresenta recurso onde em síntese aduz o seguinte:

- alega que o princípio da substituição tributária cobra tributo antecipado, fundamentado numa possível base de cálculo, a qual deve ser ajustada quando da ocorrência dos fatos;

- invoca o disposto no artigo 150, § 7º, da CF/88, o qual dispõe: "A lei poderá atribuir ao sujeito passivo da 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."; e

- traz jurisprudência deste Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais do Estado do Paraná, Acórdão nº 72/99, de 03/02/99, da 1ª Câmara, favorável à recuperação de valores indevidos.

Aduz, ainda, que (sic): "Na decisão promovida pela DRJ, alegou 'O pedido da contribuinte tem por base a alegação de ter efetuado pagamento a maior que o devido, sem contudo ter anexado provas que confirmassem as respectivas transações' consideramos aliás como não pode ser diferente argumento fútil, e de pouca valia, afinal notoriamente que estamos diante de primeiramente uma questão legal, de interpretação da legislação, superada esta fase, sim não só pode, mas sim deve-se verificar os cálculos, afinal o pleiteado é única e exclusivamente a justiça tributária ..."

É o relatório.

Leh
3



Processo : 10940.000738/97-16
Recurso : 111.538
Acórdão : 203-07.515

VOTO VENCIDO DA CONSELHEIRA-RELATORA
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, devendo portanto ser conhecido.

Trata-se de pedido de restituição de importância paga a maior a título de COFINS, nas operações tributadas por substituição tributária, relativas a derivados de petróleo, mais especificamente óleo diesel.

A questão, portanto, diz respeito a duas matérias: ao direito ou não ao ressarcimento dos valores que foram recolhidos pelo regime de substituição, mas que posteriormente a contribuinte verificou valores pagos a maior, e em segundo lugar, a legitimidade de o interessado (substituído tributário) pleitear a restituição.

A matéria já foi exaustivamente estudada pelo professor doutor da PUC/SP Heleno Tôrres, em trabalho recentemente publicado.¹ Assim, tomarei nesta decisão as bem traçadas linhas que o doutrinador imprimiu em seu brilhante trabalho.

Substituição tributária é o mecanismo de arrecadação que, inserindo um terceiro sujeito na relação jurídica entre Fisco e contribuinte, atribui àquele obrigação própria para antecipar o pagamento dos valores devidos por este, com ulterior ressarcimento decorrente do regime plurifásico, extinguindo-se a obrigação tributária apenas com a ocorrência do fato gerador previsto para o contribuinte.

Assim, “*substituto tributário*” é aquele sujeito que, submetido a uma obrigação típica, antecipa o dever atribuído ao *contribuinte*, pagando o tributo que virá a ser devido por este, em seu nome (do substituto), porque assim dispôs a lei. Trata-se de um “intermediário” legalmente interposto, para os fins de *arrecadação* tributária, mas com obrigação patrimonial própria. E aqui, diversamente do que acontece com os agentes de retenção, o *substituído* não fica como se fosse um estranho à sistemática de arrecadação, porquanto esta não se opera exclusivamente em face do *substituto*, na medida em que será a situação jurídica do *substituído* a que servirá como base para a incidência da norma tributária impositiva (no substituto), pela respectiva demonstração de capacidade contributiva, além de se operar necessariamente o regime de compensação entre o substituto e o substituído, de modo a retirar deste o impacto da incidência tributária.

Como esclarece Heleno Tôrres, o instituto da substituição tributária não é novo, tendo sido recepcionado por diversos ordenamentos jurídicos a bastante tempo.² No Brasil,

¹ Revista Dialética de Direito Tributário nº 70 /Julho de 2001.

² Na Itália, sua primeira aparição acha-se na Lei nº 4.021, de 24 de agosto de 1877, sobre o imposto de riqueza mobiliária, segundo relata BODDA, Pietro. Il sostituto d'imposta. *JUS- Rivista di scienze giuridiche*. Milano: Giuffrè, 1941, a. II, apr.-giug., p. 196;



Processo : 10940.000738/97-16
Recurso : 111.538
Acórdão : 203-07.515

desde a década de sessenta que a substituição tributária “para frente” vinha sendo adotada e aplicada, inclusive na cobrança do IPI e do ICMS. Nenhuma novidade, portanto, quanto ao seu uso atual, salvo alguns equívocos sobre o respectivo funcionamento, perpetrados pelas diversas legislações dos Estados e da própria União, cujas incorreções nossa doutrina³ não se furta a denunciar, mesmo se em muito pouco venha sendo ouvida.

A introdução do instituto no nosso direito positivo ocorreu por meio do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25/10/66), art. 58, § 2º, II, cuja redação originária assim dispunha: “a lei pode atribuir a condição de responsável: (...) II – ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista, mediante acréscimo, ao preço da mercadoria a ele remetida, de percentagem não excedente de 30% (trinta por cento) que a lei estadual fixar.”

Logo em seguida, o Ato Complementar nº 34, de 30/01/67, substituiu o inciso II do parágrafo 2º pelo seguinte: “II - ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido por comerciante varejista, mediante acréscimo: a) da margem de lucro atribuída ao revendedor, no caso de mercadoria com preço máximo de venda no varejo marcado pelo fabricante ou fixado pela autoridade competente; b) de percentagem de 30% (trinta por cento) calculada sobre o preço total cobrado pelo vendedor, neste incluído, se incidente na operação, o art. 46, nos demais casos.”

Posteriormente, o Decreto-Lei nº 406, de 31/12/68, revogou expressamente os referidos dispositivos (art.13). Veio, então, a Lei Complementar nº 44, de 07/12/83, que

³ Sobre as diversas críticas e contribuições a respeito, cfr: COSTA, Alcides Jorge. ICM – substituição tributária – responsabilidade por retenção e recolhimento por operações ainda não realizadas. *Revista de direito tributário*. SP: RT, 44/38-45; _____. ICMS e substituição tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, SP: Dialética, 2/70-95; BRITO, Edvaldo. A substituição tributária no ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, SP: Dialética, 1/24-31; _____. ICMS: inconstitucionalidades da Lei Complementar 87/96. Substituição tributária. Aplicabilidade do Decreto-Lei nº 406/68. *Revista Dialética de Direito Tributário*, SP: Dialética, 16/59-75; GRECO, Marco Aurélio. *Substituição tributária: ICMS, IPI, PIS, COFINS*. SP: IOB, 1998, 188 p.; MACHADO, Hugo de Brito. A substituição tributária no ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, SP: Dialética, 27/37; _____. ICMS – Substituição tributária – jurisdição cautelar. *Revista Dialética de Direito Tributário*, SP: Dialética, 79/96; MARTINS, Ives Gandra da Silva. Substituição tributária sem ocorrência do fato gerador – inconstitucionalidade por violar a EC nº 3/93, cláusula pétrea vinculada ao princípio da legalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, SP: Dialética, 13/64-75; _____. O princípio da não-cumulatividade – o direito à compensação periódica de ICMS nas operações próprias e de substituição tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, SP: Dialética, 14/76-87; TRONCOSO, João Troncoso y; CORRÊA, Viviane. A substituição tributária. Cadernos de direito tributário e finanças públicas. SP: RT, 26/85-98; KARAN, Silvana Mancini. Substituição tributária do consumidor final nas operações interestaduais com derivados de petróleo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, SP: Dialética, 16/42-49; MELO, José Eduardo Soares de. Substituição tributária progressiva e Emenda Constitucional 3/93. *Revista Dialética de Direito Tributário*, SP: Dialética, 63/253-63; SOUZA, Sérgio Augusto G. Pereira. Relações entre fato gerador e substituição tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, SP: Dialética, 48/136-43; TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A imediata restituição do tributo indevidamente pago por substituição tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, SP: Dialética, 21/23-33; PACHECO, Angela Maria da Motta. Sujeição passiva e responsáveis tributários. *Revista Dialética de Direito Tributário*, SP: Dialética, 3/12-30;



Processo : 10940.000738/97-16
Recurso : 111.538
Acórdão : 203-07.515

acrescentou parágrafos aos arts. 2º, 3º e 6º do Decreto-Lei nº 406, de 31/12/68, dispondo, novamente, sobre a denominada “**substituição tributária para frente**”.

Finalmente, a Constituição em vigor encampou o instituto, com a Emenda Constitucional nº 3, de 17/03/93, que acrescentou o parágrafo 7º ao art.150, com a seguinte redação: “§ 7º *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.*” (negritei)

Verifica-se, portanto, que a Constituição não criou um modelo novo de substituição, consistente no recolhimento antecipado do imposto, porque esse já existia, conforme já se demonstrou; antes, prestou-se para inserir no sistema uma garantia constitucional para os contribuintes de imediata e preferível restituição para os casos de não acontecer o fato jurídico tributário presumido, na forma de limitação constitucional ao poder de tributar.

Por conseguinte, a partir dessa inovação, toda e qualquer forma de substituição tributária que se pretenda criar no direito brasileiro passou a receber limitações bem definidas, quais sejam:

- I. deve ser assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido;
- II. por decorrência, o regime jurídico aplicável à tributação deve ser sempre o do substituído e não do substituto, na medida em que a tributação definitiva deve se verificar sempre sobre aquele; e
- III. a lei definidora do regime típico aplicável deverá ser sempre a da data das operações substituídas e não a da data da operação do substituto, cabendo-se a necessária restituição do quanto eventualmente tenha sido pago a maior naquela operação.

Como se vê, esses requisitos devem-se à necessária obediência que o legislador deve ter a quatro princípios constitucionais da maior dimensão: 1) vedação ao confisco; 2) capacidade contributiva; 3) igualdade de todos perante a lei; e 4) designação constitucional expressa do contribuinte para todos os tributos, no caso, o substituído.

Helena Tôrres deixa claro que o instituto da substituição tributária sempre foi constitucional, tanto sob a égide da Constituição anterior como na vigência da atual Lei Maior, recebendo apenas a inovação da garantia constitucional acima comentada.

Já, no que pertine ao assunto em tela, a Lei Complementar nº 70/91, que instituiu a cobrança da COFINS, determina, em seu artigo 4º, que:

“Art. 4º. A contribuição mensal devida pelos distribuidores de derivados de petróleo e álcool etílico para fins carburantes, na condição de substitutos dos comerciantes varejistas, será calculada sobre o menor valor, no País,

Ø



Processo : 10940.000738/97-16
Recurso : 111.538
Acórdão : 203-07.515

constante da tabela de preços máximos fixados para a venda a varejo, sem prejuízo da contribuição incidente sobre suas próprias vendas.” (negritei)

O regime de substituição tributária para a cobrança da COFINS teve origem nos seguintes principais motivos: a) evitar a sonegação de impostos em relação à comercialização de produtos quando há um número muito grande de comerciantes envolvidos; e b) facilitar e reduzir a ação de fiscalização em relação às operações mercantis realizadas com tais produtos.

A tributação sobre o substituto apenas antecipa o pagamento do tributo, que ficará nos cofres públicos sob condição suspensiva de ocorrência do fato jurídico tributário no substituído. Com a ocorrência deste, reconhecido em ato de lançamento próprio, extinguir-se-á o crédito tributário, na proporção do quanto foi antecipado pelo substituto.

Por isso há muita propriedade em Hamilton Dias de Souza⁴, quando afirma: *“na substituição não pode o substituto sofrer ônus tributário maior do que aquele que sofreria se não houvesse a substituição. Pudesse o substituto sofrer, além do ônus que lhe é próprio, também o que respeita ao substituído, estaria sendo atingida não só sua própria capacidade contributiva, mas, também, a do substituído, o que fere a estrutura lógica do imposto em causa”*.

Por outro lado, conforme exposto anteriormente, o referido artigo 150, § 7º, com a redação determinada pela Emenda Constitucional nº 3/93, da Constituição Federal, ao dispor sobre atribuição de responsabilidade no pagamento de contribuição cujo fato gerador ocorra posteriormente, assegurou uma garantia ao contribuinte.

O mencionado § 7º do artigo 150 da Constituição Federal determina que o contribuinte substituído terá direito à restituição imediata dos valores que foram recolhidos a título desse fato gerador presumido quando ele não se concretizar ou quando a respectiva base de cálculo for inferior à adotada pelo contribuinte substituto. Assim, com fundamento na Carta Magna, claro está para mim que devida é a restituição da quantia paga a maior.

No caso da substituição tributária, o regime jurídico aplicável será sempre o do substituído, de tal sorte a termos, assim, pelo menos duas normas distintas incidindo: uma que define a obrigação tributária patrimonial do substituto; e outra tomando o *substituído* como sendo sujeito passivo de obrigação própria, quando da ocorrência do respectivo fato gerador constitucionalmente pressuposto para confirmar os efeitos de definitividade da arrecadação. E este regime fica claro no texto da Emenda Constitucional nº 3/93, que acrescentou o parágrafo 7º ao art. 150 da Constituição Federal, com a seguinte redação: *“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.”*

⁴ RDDT 12/19.



Processo : 10940.000738/97-16
Recurso : 111.538
Acórdão : 203-07.515

À luz da melhor doutrina⁵, quanto ao regime jurídico da substituição tributária, é necessário deixar assentado o seguinte, como fala Aires Barreto e Ataliba:

- I. o regime jurídico aplicável à tributação é o do substituído e não o do substituto;
- II. a lei aplicável será a da data das operações substituídas e não a da data da operação do substituto; e
- III. que a lei, por força de determinação constitucional, estabeleça mecanismos eficazes que garantam o pleno e rápido ressarcimento do substituto.

Por via de consequência direta, o regime jurídico-tributário aplicável será sempre o do substituído, nunca o do substituto, porquanto aquele sujeito, o substituído, deverá ser mantido, sempre, como sujeito passivo da relação jurídica tributária, haja vista a necessária verificação da obrigação principal, decorrente da fatispécie pressuposta pela Constituição, como hipótese inafastável para a legitimação do tributo arrecadado.

Somente o destinatário constitucional do tributo pode ser tomado como contribuinte, i.e., o sujeito que provoca ou efetiva a materialidade da hipótese de incidência designada originariamente na Constituição Federal, demonstrando a respectiva capacidade contributiva, é o único sobre quem poderá ultimar-se os atos da cadeia de substituição, como forma de legitimação do regime como um todo, em face dos limites constitucionais estabelecidos.

Ademais, a própria relação entre substituto e substituído, nos moldes das relações de não-cumulatividade, deve prestar-se ao adequado reembolso das quantias pagas antecipadamente ao substituto, que se perfaz plenamente numa relação de ordem tributária, estipulada por lei, como forma de ressarcimento do tributo antecipado.

Uma segunda questão cinge-se à análise de se o substituído tributário teria legitimidade em pleitear a restituição. Muito embora o assunto já tenha sido acima parcialmente comentado, igualmente, *a posteriori*, façamos as devidas considerações.

O titular desse direito subjetivo à restituição é, indubitavelmente, o contribuinte substituído, que deve exercitá-lo de modo incondicional, como bem lembram Sacha Calmon e

⁵ Assim, também ATALIBA E AIRES BARRETO: “*Vejamos o que caracteriza a substituição tributária: em primeiro lugar, o regime jurídico aplicável à tributação será o regime do substituído e não do substituto. O substituto está pagando tributo alheio, vai pagar o que deve outro sujeito, nas condições pessoais dele, o substituído. É imperativo – para que de substituição se cuide – que o regime jurídico legal e constitucional aplicável seja o da outra pessoa.*” ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires. Substituição e responsabilidade tributária. *Revista de direito tributário*, 49/77; *Contrario sensu*, BECKER, que entendia de modo diverso: “*o único sujeito passivo da relação jurídica tributária (o único cuja prestação jurídica reveste-se de natureza tributária) é o substituto (nunca o substituído)*”. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2ª Ed., São Paulo: Lejus, 1999. Cfr.: ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. Responsabilidade tributária – ICM – substituição tributária (Lei Complementar 44/83). *RDT*, SP: RT, nº 34, p. 204-31;



Processo : 10940.000738/97-16
Recurso : 111.538
Acórdão : 203-07.515

Misabel Derzi⁶: *“Os contribuintes substituídos são titulares de um direito subjetivo à imediata restituição (facultas agendi) de raiz constitucional. Trata-se de direito sobranceiro que, para ser exercido, desnecessita de qualquer fundamento legal além daquele fincado na Constituição. A contrario sensu, toda legislação (lei complementar, lei ordinária ou decreto regulamentar) que contrariar o querer constitucional será inconstitucional.”*

A restituição toma por base a não-ocorrência do fato gerador presumido. E não-ocorrer não significa apenas não se verificar qualquer fato gerador; **mas significa também verificar-se o fato gerador de modo distinto do presumido, com valores diversos**, para menos (em decorrência de mutações nos critérios quantitativos), em relação ao fato tributado, por presunção, no substituto.

Negar direito aos sujeitos dantes qualificados como “substituídos” para questionarem a legitimidade dessa prática é ratificar um atentado à Constituição da República; é impedir a apreciação do controle difuso de inconstitucionalidade; é tolher o Estado-Juiz de conhecer da matéria, subordinando-o à armadilha da inovação legislativa desprovida de constitucionalidade. É manter uma inconstitucionalidade por força de outra e ainda maior inconstitucionalidade: negar acesso ao Judiciário, direito fundamental básico (art. 5º, XXXV, LV e outros, da CF).

Por outro lado, a matéria já fora objeto de análise pelo Superior Tribunal de Justiça da qual trago ao conhecimento de meus pares a ementa do Recurso Especial n.º 198364/RS (98/0091870-1) – Ministro José Delgado – Julgado em 04/03/1999:

“EMENTA

TRIBUTÁRIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COFINS. LEI COMPLEMENTAR N.º 70/91. VENDA DE DERIVADOS DE PETRÓLEO E ÁLCOOL ETÍLICO HIDRATADO. LEGITIMIDADE ATIVA DO SUBSTITUÍDO TRIBUTÁRIO PARA DISCUTIR EM JUÍZO A EXIGÊNCIA DA REFERIDA EXAÇÃO. RECURSO ESPECIAL PROVIDO PARA QUE SEJA JULGADO O MÉRITO DA CAUSA.”

O entendimento no sentido de que somente o substituto tributário seria parte legítima para pleitear a restituição implicaria em negar ao substituído (recorrente) quem efetivamente arcou com o ônus econômico da imposição tributária. Ademais disso, o fato se agrava quando se constata que o substituto não tem qualquer interesse em questionar o tributo, pois não sofre qualquer redução patrimonial. Logo, sendo o substituído tributário quem efetivamente sofreu o ônus tributário, há de se reconhecer como parte legítima no presente pedido administrativo.

Assim, não obstante o reconhecimento do direito ao presente pedido, bem como da legitimidade da recorrente na formulação do pleito, essa restituição fica condicionada à existência de documentação comprobatória da legitimidade de tais créditos, que lhe possam

⁶ In: *Revista de Direito Tributário*, SP: Malheiros, 1999, n.º 72, p. 68; No mesmo sentido, cfr.: MATTOS, Aroldo Gomes de. A cobrança excessiva do PIS/Cofins e ICMS nas operações com combustíveis derivados de petróleo. *RDDT*, SP: Dialética, 2000, n.º 57, p. 25 e ss.;

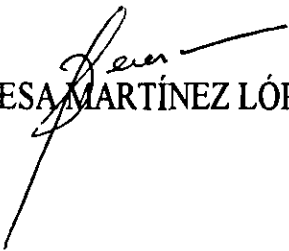


Processo : 10940.000738/97-16
Recurso : 111.538
Acórdão : 203-07.515

assegurar certeza e liquidez. Dessa forma, cabe ao órgão local da SRF verificar a legitimidade dos créditos a serem restituídos, atualizados conforme os índices aplicáveis pela SRF.

Isso posto, voto no sentido de dar provimento ao recurso para reconhecer o direito à restituição pleiteada pela recorrente, nos termos e limites da legislação de regência.

Sala das Sessões, em 11 de julho de 2001


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ



Processo : 10940.000738/97-16
Recurso : 111.538
Acórdão : 203-07.515

VOTO DO CONSELHEIRO RENATO SCALCO ISQUIERDO
RELATOR-DESIGNADO

Entendo não ser passível de restituição o valor da COFINS cobrada em regime de substituição tributária, quando o negócio jurídico se realiza por valor inferior ao da pauta fiscal, da mesma forma que o Fisco não tem legitimidade para exigir a diferença de tributo, na hipótese de realização do negócio por valor superior ao previsto no momento da antecipação.

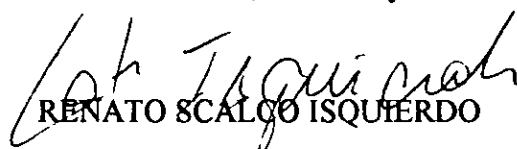
A esse respeito, reporto-me às razões contidas nos seguintes julgados:

“ICM. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. AUTOMÓVEIS. 1. Base de cálculo presumida. Valor real da operação de saída. Direito a compensação da diferença. Impossibilidade. Ocorrência efetiva do fato gerador presumido, cuja conceituação difere da base de cálculo, expressão econômica da operação. Interpretação literal do art. 150, § 7º, da CF. Legitimidade ativa da substituída a partir da edição da LC nº 87/98. Precedentes do STJ. (TJRS)”

“EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LEGITIMIDADE. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA E VALOR REAL DA OPERAÇÃO. DIFERENÇAS APURADAS. RESTITUIÇÃO. 1. É responsável tributário, por substituição, o industrial, o comerciante ou o prestador de serviço, relativamente ao imposto devido pelas anteriores ou subseqüentes saídas de mercadorias ou, ainda, por serviços prestados por qualquer outra categoria de contribuinte. Legitimidade do regime de substituição tributária declarada pelo Pleno deste Tribunal. 2. Base de cálculo presumida e valor real da operação. Diferenças apuradas. Restituição. Impossibilidade, dada a ressalva contida na parte final do artigo 150, § 7º, da Constituição Federal, que apenas assegura a imediata e preferencial restituição da quantia paga somente na hipótese em que o fato gerador presumido não se realize. Agravo regimental não provido. (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, AGRRE-266523/MG. Ministro Mauricio Corrêa. 08/08/2000 - Segunda Turma. DJ, Data-17-11-00, vol-02012-04 p. 00758. Votação Unânime)”

Por todos os motivos expostos, e com fundamento nos arestos antes transcritos, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 11 de julho de 2001


RENATO SCALCO ISQUIERDO