



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

Processo n° 11030.000504/2005-10
Recurso n° 11.030.000504200510 Voluntário
Acórdão n° **3401-01.780 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 24 de abril de 2012
Matéria PIS E COFINS - RESTITUIÇÃO DE PAGAMENTO A MAIOR
RELACIONADO AO NÃO APROVEITAMENTO DE VALORES PAGOS A
TÍTULO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA
Recorrente COOPERATIVA TRITÍCOLA ESPUMOSO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 06/01/1998 a 23/06/2000

PIS/PASEP E COFINS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMBUSTÍVEIS ADQUIRIDOS POR COOPERATIVA. VENDA A VAREJO A COOPERADOS. DIREITO À RESTITUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE PELA FALTA DE LEGITIMIDADE ATIVA.

De acordo com a regra do artigo 166 do Código Tributário Nacional, a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo. No caso, não há qualquer evidência de que não tenha havido o repasse aos consumidores finais do Pis/Pasep e da Cofins pagos pela via da substituição tributária na etapa anterior, o que sugere que o pedido, na verdade, é pela devolução de valores recolhidos aos cofres públicos pela Distribuidora, sobre os quais não paira qualquer dúvida de irregularidade a ensejar direito à restituição, que, fosse o caso, deveria ser por ela postulado e não pelo comerciante varejista. Precedentes do STJ e do Carf.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/06/1998 a 30/06/2000

PIS/PASEP E COFINS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMBUSTÍVEIS ADQUIRIDOS POR COOPERATIVA. VENDA A VAREJO A TERCEIROS, NÃO COOPERADOS. DIREITO À RESTITUIÇÃO DE VALOR PAGO A MAIOR POR CONTA DE NÃO TEREM SIDO DEDUZIDOS DO VALOR DAS CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS EM CADA MÊS OS PAGAMENTOS FEITOS NA ETAPA ANTERIOR. IMPOSSIBILIDADE PELA FALTA DE DEMONSTRAÇÃO DO DIREITO POSTULADO.

Tendo sido o pedido formulado a partir da soma de cada uma das retenções sofridas a título da substituição tributária, isto é, quando da aquisição dos produtos, não há que se cogitar de que tais retenções possam ensejar restituição, porquanto efetuadas de acordo com a legislação. O recolhimento a maior ou em duplicidade, se houve, terá se dado em face das saídas dos combustíveis. Em não tendo sido demonstrado o recolhimento a maior por conta das vendas, e nos períodos em que as mesmas se deram, não há crédito algum a ser restituído.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado em negar provimento ao recurso voluntário por unanimidade de votos.

Júlio César Alves Ramos - Presidente

Odassi Guerzoni Filho - Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Emanuel Carlos Dantas de Assis, Ângela Sartori, Odassi Guerzoni Filho, Fernando Marques Cleto Duarte e Jean Cleuter Simões Mendonça.

Relatório

Este processo retorna para julgamento em face da conclusão da diligência por nós demandada na Resolução nº 3401-00.006, de 09/07/2009, às fls. 953/959.

Trata-se de pedido de Restituição de Cofins e de Pis entregue em 24/03/2005 motivado, segundo a interessada [uma cooperativa de produção, transformação e comercialização de produtos agropecuários, que mantém um estabelecimento próprio para a venda de combustíveis], por pagamento indevido dessas contribuições, pela via da substituição tributária, nas aquisições de álcool, gasolina e óleo diesel para revenda, havidas durante o período de janeiro de 1998 a junho de 2000 junto à Distribuidora de Produtos de Petróleo Ipiranga S/A.

Entendeu ela que, por ser uma cooperativa, estaria isenta da incidência da Cofins nas operações envolvendo seus “atos próprios”, a teor do disposto no artigo 6, I, da Lei Complementar nº 70, de 1991, o mesmo se dando em relação ao Pis, por conta das disposições constantes da Lei Complementar nº 7/70.

A DRF em Passo Fundo/RS, fazendo um breve apanhado da legislação sobre a *substituição tributária* e a tributação das cooperativas, não reconheceu a existência de nenhum pagamento a maior, em apertada síntese, primeiro, por considerar ter havido a decadência do direito de repetir para os pagamentos havidos em 1998/1999 em face da aplicação do disposto no inciso I, do artigo 168 do Código Tributário Nacional, c/c com o artigo 3º da Lei Complementar nº 118, de 09/02/2005, isto é, pelo transcurso do prazo de cinco anos contados da extinção do crédito tributário.

Para os demais períodos, o indeferimento foi motivado pelo seu entendimento de que as cooperativas não mais usufruíam da isenção da Cofins, porquanto a mesma fora revogada em 30/06/1999, pelo artigo 93 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001 (sic¹), e que, quanto ao PIS/Pasep, haveria a incidência sobre os atos cooperados nos termos da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, em vigor desde janeiro de 1999.

Na Impugnação, a interessada ratificou a sua condição de cooperativa de produtores rurais aduzindo que, para cumprir seus objetivos sociais, fornece bens de produção aos seus cooperados, entre eles combustível, através de um estabelecimento varejista [filial] desse produto, procedendo de forma destacada em sua contabilidade o registro das operações, dentre elas o de venda de combustíveis, que realiza para seus associados [que chama de atos típicos] e para terceiros [atos atípicos].

Nesse contexto, entende ela que, até o advento da MP 1.858/99 [fixa o período como sendo o de janeiro de 1998 a 27 de setembro de 1999], seria inquestionável a inexistência no campo de incidência do PIS/Pasep e da Cofins dos atos cooperativos, inclusive no que tange à venda de combustíveis.

¹ Na verdade, a MP 1.858-6, de 29/06/1999, é que trouxe a revogação, por meio do seu artigo 23.

Todavia, não obstante, alegou que, de forma equivocada, não levou isso em conta, isto é, não diminuiu do valor a pagar de PIS/Pasep e Cofins [apurado sobre outras atividades], o valor do PIS/Pasep e da Cofins pago por substituição tributária e relacionados aos combustíveis vendidos aos cooperados, o que, em outras palavras, a seu ver, acabaram por ser tributados via o referido regime da substituição tributária, não obstante estivessem isentos.

Além desse, disse ter incorrido em outro equívoco ao não retirar da base de cálculo das contribuições devidas o valor do faturamento correspondente às vendas de combustíveis aos não cooperados, as quais já haviam sido igualmente oneradas pela via da substituição tributária; daí, portanto, considerar ter havido duplicidade no pagamento do PIS/Pasep e da Cofins.

Após o advento da MP 1858/99 [período fixado pela Impugnante como sendo o de 28 de setembro de 1999 até junho de 2000, data limite dos pagamentos tidos como indevidos], a Impugnante disse que os dois equívocos acima reportados se repetiram, desta feita levando-se em conta que, em relação às vendas aos cooperados, havia uma previsão de exclusão da base de cálculo estabelecida no inciso II do artigo 15 da referida MP 1.858/1999, que, entretanto, não fora exercida.

Então, em relação às vendas de combustíveis aos seus cooperados, teria deixado ela, de forma equivocada, de diminuir do valor do PIS/Pasep e da Cofins aqueles valores que já haviam sido pagos por conta da substituição tributária havida na etapa anterior e, em relação às vendas de combustíveis aos não cooperados, teria deixado ela de retirar da base de cálculo valores sobre os quais já teria ocorrido a incidência das duas contribuições, também pela substituição tributária.

Em relação à **decadência**, entende a Impugnante que deve ser aplicada a tese do "cinco mais cinco", na linha de julgamentos do STJ e do Conselho de Contribuintes que colacionou.

A 2ª Turma da DRJ em Santa Maria/RS, por meio do Acórdão nº 18-7.799, de 26/09/2007, considerou, inicialmente, que não há no presente processo nenhum elemento de prova de que a interessada tenha realizado pagamentos indevidos do PIS/Pasep e da Cofins, e indeferiu a solicitação, escorando-se nos mesmos argumentos de direito da Unidade de origem em relação à decadência parcial e, em relação aos demais valores não atingidos pela decadência, considerou que a Impugnante não se posicionou de forma expressa, clara e objetiva acerca do instituto da “substituição tributária”, o que teria implicado no descumprimento, portanto, ao que dispõe o artigo 17 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972², combinado com o disposto no § 2º do art. 48 da IN SRF nº 460, de 18/10/2004³, que disciplinava a restituição de tributos e contribuições.

No Recurso Voluntário a Recorrente repetiu os mesmos argumentos em relação ao tema "decadência", e, em relação à alegada ausência de documentos comprobatórios dos recolhimentos feitos indevidamente, argumentou que os mesmos sempre estiveram à disposição da fiscalização, tendo sido, inclusive, levados à repartição da Receita Federal, sem que, todavia, tivesse sido intimada a apresentar qualquer outro documento ou esclarecimento a

² Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Parágrafo único. O sujeito passivo apresentará os pontos de discordância e as razões e provas que tiver e indicará, no caso de perícia, o nome e endereço de seu perito.

³ Art. 48. é facultado ao sujeito passivo, no prazo de trinta dias, contado da data da ciência da decisão que indeferiu seu pedido de restituição ou de ressarcimento ou, ainda, da data da ciência do despacho que não homologou a compensação por ele efetuada, apresentar manifestação de inconformidade contra o não-reconhecimento do direito creditório ou a não-homologação da compensação.

respeito de seu pedido de restituição. Além disso, a seu ver, a instância de piso deveria ter observado ao disposto no artigo 18 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972⁴.

Quanto à alegada falta de pré-questionamento da matéria relacionada à substituição tributária, repetiu o que já dissera na sua impugnação, ou seja, de que, realmente não está se insurgindo contra o instituto em si, mas quanto aos seus efeitos no seu caso específico, em que, pelo fato de ter cometido os equívocos que descreveu em quadro explicativo, incorreu em pagamento em duplicidade do PIS/Pasep e da Cofins.

Transcreveu trecho de decisão proferida em processo de consulta sobre o tema pela Superintendência Regionais da Receita Federal da 6ª Região Fiscal, na linha de seu entendimento.

Nossa Resolução de 09/07/2009, com outra composição, levando em conta o entendimento então aplicado à época para a determinação do prazo de que dispunham os contribuintes para repetir indébitos, restringiu os termos da diligência apenas às notas fiscais posteriores a 23 de março de 2000. Veja-se a parte final do voto:

“[...]”

Em face de todo o exposto, voto por converter o presente julgamento em diligência de modo que a Unidade de origem analise o pedido de restituição formulado pela interessada levando em conta os equívocos por esta apontados em seu Recurso Voluntário à fl. 933, ou seja, após a edição da Medida Provisória nº 1.858 de 1999, limitada a sua análise às notas fiscais de aquisição posteriores a 23 de março de 2000, por reputar prescrito o crédito originado em período anterior. Do resultado dessa nova análise a Recorrente deverá ser cientificada para que, no prazo de vinte dias, sobre ela se manifeste; após, o processo deverá retornar a este Colegiado para julgamento”.

A diligência foi concluída e cientificada à interessada, sem, contudo que tivesse ela demonstrado interesse em sobre ela se manifestar.

Observa-se do *Termo de Encerramento de Diligência Fiscal*, contudo, que não foi feita uma análise conclusiva acerca do reconhecimento ou não do direito postulado pela interessada e isso, creio, pode ter ocorrido pela forma não muito precisa com que formulei os termos da diligência contida na Resolução.

De todo modo, a autoridade que realizou a diligência, lembre-se, limitada aos fatos ocorridos após 23 de março de 2000, fez constar de seu termo, no que interessa:

1) que a interessada apura separadamente suas receitas com associados, por ela considerado como *atos típicos* e com terceiros, *atos atípicos*;

2) que, relativamente às receitas com a venda de combustíveis, a interessada exclui desse montante as vendas totais de *álcool, gasolina e diesel* por considerar que as mesmas já foram tributadas por meio da substituição tributária; e o combustível utilizado em seus próprios veículos, de sorte que o restante é considerado para fins de apuração da base de cálculo do PIS/Pasep e Cofins devidos; e

⁴ Trata do pedido de perícia determinado de ofício pela autoridade julgadora.

3) que os valores pagos a título de PIS/Pasep e Cofins quando da aquisição dos combustíveis [cuja restituição se pleiteia no presente processo] não foram deduzidos dos valores de PIS/Pasep e Cofins devidos nos respectivos períodos.

A única manifestação, digamos, “opinativa” da autoridade fiscal é a de que, *verbis*, “c) Em se admitindo o direito da contribuinte, há que se observar que uma parcela das receitas do posto de combustível é proveniente de atos atípicos e portanto, não há que se falar em restituição sobre esses valores”.

No essencial, é o Relatório.

Voto

Conselheiro Odassi Guerzoni Filho, Relator

Prazo para a repetição de indébitos – PIS/Pasep e Cofins

Inicialmente, de se registrar que não mais prevalece nesta Turma o entendimento de que o prazo de que dispõe os contribuintes para reaver quantias pagas a maior de PIS/Pasep e de Cofins seja de cinco anos contados do pagamento ou da ocorrência do fato gerador.

A mudança de posicionamento se deve ao entendimento do STF no RE 566.621⁵, qual seja, o de que esse prazo é cinco anos contados da extinção do crédito tributário, que, nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação e em que não há qualquer manifestação da Administração Tributária, se dá após o transcurso de outros cinco anos da ocorrência do fato gerador. Na prática, portanto, e nessas condições, isso significa que o prazo para pleitear a compensação ou a restituição do que foi indevidamente pago é de **dez anos** contados da ocorrência do fato gerador, ao menos para os pedidos formulados antes da edição da Lei Complementar nº 118/2005, que, à propósito, tendo considerando como prazo para a repetição cinco anos contados da data da ocorrência do pagamento tido como indevido, só pode ser aplicada após a observância da *vacatio legis*, ou seja, a partir de 09 de junho de 2005. Eis a ementa do julgamento:

“DIREITO TRIBUTÁRIO – LEI INTERPRETATIVA – APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005 – DESCABIMENTO – VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA – NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA VACATIO LEGIS – APLICAÇÃO DO PRAZO REDUZIDO PARA REPETIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE INDÉBITOS AOS PROCESSOS AJUIZADOS A PARTIR DE 9 DE JUNHO DE 2005.

Quando do advento da LC 118/05, estava consolidada a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para repetição ou compensação de indébito era de 10 anos contados do seu fato gerador, tendo em conta a aplicação combinada dos arts. 150, § 4º, 156, VII, e 168, I, do CTN.

A LC 118/05, embora tenha se auto-proclamado interpretativa, implicou inovação normativa, tendo reduzido o prazo de 10 anos contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido.

Lei supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo jurídico deve ser considerada como lei nova.

⁵ Recurso Extraordinário nº 566621, julgado em 04/08/2011, com Acórdão publicado no DJe em 11/10/2011.

Inocorrência de violação à autonomia e independência dos Poderes, porquanto a lei expressamente interpretativa também se submete, como qualquer outra, ao controle judicial quanto à sua natureza, validade e aplicação.

A aplicação retroativa de novo e reduzido prazo para a repetição ou compensação de indébito tributário estipulado por lei nova, fulminando, de imediato, pretensões deduzidas tempestivamente à luz do prazo então aplicável, bem como a aplicação imediata às pretensões pendentes de ajuizamento quando da publicação da lei, sem resguardo de nenhuma regra de transição, implicam ofensa ao princípio da segurança jurídica em seus conteúdos de proteção da confiança e de garantia do acesso à Justiça.

Afastando-se as aplicações inconstitucionais e resguardando-se, no mais, a eficácia da norma, permite-se a aplicação do prazo reduzido relativamente às ações ajuizadas após a vacatio legis, conforme entendimento consolidado por esta Corte no enunciado 445 da Súmula do Tribunal.

O prazo de vacatio legis de 120 dias permitiu aos contribuintes não apenas que tomassem ciência do novo prazo, mas também que ajuizassem as ações necessárias à tutela dos seus direitos.

Inaplicabilidade do art. 2.028 do Código Civil, pois, não havendo lacuna na LC 118/08, que pretendeu a aplicação do novo prazo na maior extensão possível, descabida sua aplicação por analogia. Além disso, não se trata de lei geral, tampouco impede iniciativa legislativa em contrário.

Reconhecida a inconstitucionalidade art. 4º, segunda parte, da LC 118/05, considerando-se válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão-somente às ações ajuizadas após o decurso da vacatio legis de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005.

Aplicação do art. 543-B, § 3º, do CPC aos recursos sobrestados.

Recurso extraordinário desprovido.”

Lembro ainda que a obrigatoriedade de seguirmos o entendimento do STF decorre da Portaria MF nº 586, de 2010, que introduziu o art. 62-A no Regimento Interno do CARF, que estabelece que as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C do Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

No presente caso, em que o pedido de restituição do PIS/Pasep e da Cofins se deu em 24/03/2005, nenhum dos pagamentos terá sido atingido pela decadência.

Vendas para cooperados, não cooperados e consumo próprio

Segundo se constata em cada uma das mais de oitocentas notas fiscais de aquisição de gasolina, óleo diesel e álcool etílico, efetuadas durante o período de 16 de janeiro de 1998 e 23 de junho de 2000 junto a uma distribuidora desses produtos, houve, de fato, a cobrança de valores a título de PIS/Pasep e de Cofins por conta da *substituição tributária*, instituto esse que não é objeto do questionamento suscitado pela Recorrente, até porque essa

sistemática somente foi abolida a partir de 1º de julho de 2000 pelo artigo 46, II, da Medida Provisória nº 1.991-15, de 2000.

O que a Recorrente argumenta é que esses pagamentos de Pis/Pasep e Cofins deixaram de ser considerados quando da apuração do valor devido em cada mês a título dessas contribuições e que foi apurado com base nas suas demais operações.

Ou seja, entende que dos valores que efetivamente recolheu a título de Pis/Pasep e de Cofins, deveria diminuir aqueles já pagos por conta da substituição tributária, sendo, em relação às vendas de combustíveis aos seu cooperados, pelo fato de considerar que tais operações ora eram isentas do Pis/Pasep e da Cofins, ora, mesmo sofrendo sua incidência, podiam ser excluídas da base de cálculo, a teor da regra contida no inciso II do art. da Medida Provisória nº 1.858-7, de 29/07/1999 [atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001]; e, em relação às vendas de combustíveis a terceiros, não cooperados, pelo fato de que o pagamento do Pis/Pasep e da Cofins já havia se dado na etapa anterior, pela via da substituição tributária.

De se lembrar que o valor da restituição solicitada foi obtido mediante a soma algébrica dos valores destacados a título de Cofins e de Pis/Pasep em cada uma das notas fiscais de compra de álcool, gasolina e óleo diesel.

Pois bem.

Inicialmente, de se consignar que, salvo engano de minha parte, a informação fiscal contida no resultado da diligência contradiz uma das argumentações da Recorrente e que consta à fl.934, no tópico “Calculo equivocado da Cotriel”, qual seja, a de que não teria deduzido do faturamento total o valor do faturamento da venda de combustíveis a não cooperados. É que, segundo relato do Fisco, à fl. 986, consta que, da *Receita do posto de combustíveis*, teriam sido, sim, reduzidas as *Vendas de álcool, gasolina e óleo diesel*, bem como *Consumo próprio de seus veículos*.

E quanto a essa aparente contradição, a interessada não se manifestou.

De qualquer modo, entendo que nossa deliberação deva considerar que o montante do crédito possui, na verdade, e, em tese, dois componentes: uma parte, relacionada às operações de venda da recorrente aos seus associados [cooperados], e a outra parte, relacionada às operações de venda a terceiros, não associados, e às operações de consumo próprio, ou transferências internas, como se queira. Digo “em tese”, porque a recorrente não relacionou ou identificou as notas fiscais de aquisição às vendas para cooperados e/ou para não cooperados.

É que, consoante explicarei no tópico seguinte, a recorrente não possui legitimidade ativa para postular a restituição de valores pagos por conta de substituição tributária havida na etapa anterior à venda dos combustíveis aos seus cooperados.

Ou seja, se realmente excluiu da base de cálculo de apuração do Pis/Pasep e da Cofins devidos em cada mês o valor das suas vendas de combustíveis aos cooperados [atos próprios], não terá sofrido qualquer ônus a título daquelas contribuições, e, desta forma, conclui-se que estaria postulando, na verdade, a restituição de valores que pagou na substituição tributária, mas que foram repassados aos compradores das mercadorias, consumidores finais.

Veja-se a dicção do artigo 166 do CTN, *verbis* “A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”

Não há, todavia, nos autos, qualquer menção ou comprovação da recorrente no sentido de que não tenha transferido a terceiros, consumidores finais, o encargo financeiro correspondente aos pagamentos realizados a título de Pis/Pasep e de Cofins pela via da substituição tributária, de maneira que a condição imposta pelo referido dispositivo legal não foi atendida, evidenciando, portanto, a falta de legitimidade ativa da postulante.

Nessa linha, julgados do Carf, ainda quando denominado Conselho de Contribuintes, e do STJ, reproduzidos abaixo:

Normas Processuais.Compensação. Substituição Tributária. A legitimidade para pleitear repetição de indébito tributário decorrente de substituição tributária prevista em lei, e consequentemente de utilizar-se destes créditos para realizar compensações é do substituto tributário. [Acórdão nº 204-01.289, de 23/05/2006.]

COFINS E PIS. RESTITUIÇÃO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EMPRESA VAREJISTA DE COMBUSTÍVEIS.LEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM. No âmbito do regime de substituição tributária o comerciante varejista de combustível, substituído tributário, só terá legitimidade ativa para pleitear a repetição do indébito tributário, mediante restituição ou compensação, se demonstrar nos autos que não houve o repasse do encargo tributário ao consumidor final.Precedentes do STJ. [Acórdão 201-80.567, de 17/08/2007].

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. REGIME ANTERIOR À LEI N. 9.990/2000. COMERCIANTE VAREJISTA DE COMBUSTÍVEIS. LEGITIMIDADE. COMPROVAÇÃO DO NÃO REPASSE. ART. 166 DO CTN. 1. Nos termos da jurisprudência pacífica desta Corte, o comerciante varejista de combustível, substituído tributário, no âmbito do regime de substituição tributária, só terá legitimidade ativa para pleitear a repetição do indébito tributário se demonstrar nos autos que não houve o repasse do encargo **tributário** ao consumidor final, nos termos do art. 166 do CTN. 2. Hipótese em que o Tribunal de origem expressamente consignou a ausência de provas quanto ao não repasse do encargo financeiro. 3. Desconstituir tal premissa requer o reexame do contexto fático-probatório dos autos, vedado ao STJ, em recurso especial, pelo óbice da Súmula 7/STJ. Agravo regimental improvido. Decisão Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: "A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator, sem destaque." Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Cesar Asfor Rocha e Castro Meira votaram com o Sr. Ministro Relator. [AgRg no Resp 1237117/RJ, 12/04/2011]

TRIBUTÁRIO. COMÉRCIO VAREJISTA DE COMBUSTÍVEL. REPETIÇÃO/COMPENSAÇÃO . LEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM. SUBSTITUÍDO TRIBUTÁRIO. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211 DO STF. NECESSIDADE DA PROVA DO NÃO-REPASSE. SÚMULA 07 DO STJ. 1. O comerciante varejista de combustível, substituído tributário, no âmbito do regime de substituição tributária, só terá legitimidade ativa para pleitear a repetição do indébito tributário, mediante restituição ou compensação, se demonstrar nos autos que não houve o repasse do encargo tributário ao consumidor final. (Precedentes da Primeira Seção: EREsp 1071856/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/08/2009, DJe 04/09/2009; EREsp 603.675/BA, Rel. Ministra DENISE

ARRUDA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/10/2007, DJ 26/11/2007; EREsp 648.288/PE, da relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, publicado no DJ de 11 de novembro de 2006). 2. In casu, o Tribunal local entendeu pela inexistência de prova de que o recorrente não repassou ao consumidor final o ônus tributário decorrente do pagamento de FINSOCIAL, consoante se infere do voto condutor do acórdão hostilizado, verbis: "Inicialmente, cabe salientar que o caso em tela versa sobre a possibilidade de empresas varejistas de combustíveis requererem a restituição de tributos recolhidos sob o regime de substituição tributária. Esta questão foi recentemente enfrentada pela Primeira Seção do STJ, em razão de divergência instaurada em suas turmas tributárias. Entendeu-se que há legitimidade dessas empresas para o referido pedido, mas as mesmas devem comprovar que não repassaram o ônus tributário para o consumidor final. Insta reproduzir a decisão proferida pela Corte Superior: (...) Subjaz a essas conclusões o desiderato central do art. 166 do CTN, que é o de evitar o enriquecimento sem causa. Impede-se que seja beneficiado com repetição quantias relativas quem não sofreu qualquer diminuição patrimonial pelo indevido pagamento. Permite, desta forma, que o substituído tributário pleiteie a restituição, desde que para tanto esteja expressamente autorizado pelo contribuinte de fato. 4. Seguindo essa orientação, embora se reconheça a sua legitimidade para questionar a exigência do tributo, não tem o substituído tributário (comerciante varejista) legitimidade ativa para pleitear a repetição dos valores indevidamente recolhidos, porque não demonstrado nos autos que não houve o repasse do encargo tributário ao consumidor final. Acertado, portanto, o acórdão do Tribunal a quo que, interpretando tal dispositivo, afirmou que o comerciante varejista não possui "legitimidade ativa ad causam", para requerer em juízo a devolução de tais valores, pois é empresa do ramo varejista, não sendo ela quem recolheu a exação em comento. Observe-se que no preço da venda do combustível já está incluído o valor do tributo, o qual é repassado diretamente ao consumidor final. A autora só faria jus a tal devolução se demonstrasse cabalmente, não ter repassado o valor do tributo ao consumidor final" (fl. 458). Irrepreensível também o acórdão embargado que explicitou não ter o comerciante varejista de combustíveis legitimidade para pleitear a compensação de valores indevidamente recolhidos, indicando jurisprudência desta Corte, segundo a qual "o valor referente ao FINSOCIAL encontra-se embutido no preço pago pelo comerciante quando da aquisição do combustível ou lubrificante, o qual repassa-o totalmente para o consumidor final" (fl. 498). (STJ EREsp. 648288/PE Rel. Min. Teori Albino Zavascki Primeira Seção DJ 11.09.2006) Adoto o entendimento exarado pelo STJ. Desta feita, da análise dos presentes autos tenho que não houve comprovação por parte dos autores de que os mesmos arcaram totalmente com o ônus tributário decorrente do pagamento de FINSOCIAL. Não fizeram prova de que não repassaram ao consumidor final o ônus tributário. Desta forma, não se pode reconhecer o direito das autoras de compensarem os valores recolhidos a maior a título de FINSOCIAL com as parcelas vencidas e vincendas da COFINS." 3. [omissis.] 6. Agravo regimental desprovido. Decisão Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça acordam, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, negar provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki, Benedito Gonçalves (Presidente) e Hamilton Carvalhido votaram com o Sr. Ministro Relator. (AgRg no Resp 1168537/RJ, 15/06/2010.

Vê-se, nesses julgados que o que se busca evitar é o enriquecimento sem causa daquele que não sofreu o ônus dos recolhimentos tidos como indevidos, daí não poder ser reconhecido qualquer direito à recorrente em relação às suas vendas de combustíveis com seus associados, porquanto, do contrário, estar-se-ia devolvendo-lhe valores recolhidos pela

Distribuidora, sua fornecedora, sobre os quais não foi lançada nenhuma pecha de irregularidade. Fosse o caso então, seria ela, a Distribuidora, a substituta tributária, a parte legítima a postular uma hipotética repetição de indébito.

De não se reconhecer qualquer crédito relacionado às vendas de combustíveis aos cooperados, pela caracterização da ilegitimidade ativa da recorrente.

Já, com relação às vendas de combustíveis a terceiros, não associados, e às saídas para consumo próprio, a situação é um pouco diferente da anterior, porquanto se assemelha a um comerciante varejista sem as implicações atinentes a uma cooperativa, de sorte que, tendo já pago na etapa anterior [compra de combustíveis] o Pis/Pasep e a Cofins e efetivamente deixado de excluir da base de cálculo o produto das vendas desses produtos, terá, de fato, em tese, incorrido num pagamento a maior daquelas duas contribuições, e, portanto, teria direito à sua restituição.

Todavia, há que se deixar claro que o pagamento ocorrido a maior é o segundo deles, isto é, o pagamento do Pis/Pasep e da Cofins que a interessada realizou em face das vendas dos ditos combustíveis aos não cooperados e as saídas para seu consumo próprio. Ou seja, nada de errado há no valor que pagou a título de Pis/Pasep e de Cofins quando da aquisição da gasolina, do óleo diesel e do álcool hidratado, vez que submetidos ao regime da substituição tributária.

Então, constata-se que o pedido da interessada neste processo foi formulado de forma equivocada, já que não se tem nenhuma dúvida de que o seu valor foi formado pela soma de cada uma das retenções sofridas por conta da substituição tributária.

Dito de outra forma, a pretensão da interessada deveria ser posta de modo a que ficassem evidenciadas as parcelas do Pis/Pasep e da Cofins recolhidos indevidamente em função das vendas havidas daqueles combustíveis nos respectivos meses em que estas se deram. E isso, à evidência, não consta dos autos, o que prejudica o deferimento do pleito da interessada.

Então, diferentemente do que eu afirmara quando da Resolução na parte em que criticara o posicionamento da DRJ [que não via na argumentação da recorrente elementos demonstrativos do direito postulado], faço aqui um *mea culpa* para concluir no mesmo sentido, ou seja, não existem elementos nos autos capazes de se identificar qualquer valor de Pis/Pasep e Cofins recolhido a maior, especialmente em face de que o pagamento indevido do Pis/Pasep e da Cofins está caracterizado na saída dos produtos e não na entrada deles.

De se não reconhecer, portanto, qualquer crédito relacionado às vendas de combustíveis para terceiros, bem como às transferências internas, pela falta de comprovação.

Conclusão

Em face de todo o exposto, nego provimento ao recurso.

Odassi Guerzoni Filho

Processo nº 11030.000504/2005-10
Acórdão n.º **3401-01.780**

S3-C4T1
Fl. 999



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento juntado ao processo decorrente de ato do servidor habilitado e reconhecido via certificado digital.
Corresponde à fé pública do servidor.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento assinado digitalmente por: JULIO CESAR ALVES RAMOS em 10/05/2012 e ODASSI GUERZONI FILHO em 07/05/2012.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 23/02/2018.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

- 1) Acesse o endereço:
<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>
- 2) Entre no menu "Outros".
- 3) Selecione a opção "eAssinaRFB - Validação e Assinatura de Documentos Digitais".
- 4) Digite o código abaixo:

EP23.0218.17309.1DFX

- 5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:

77AE2018AA5D029CDB14B5E10BB92EEBCEAEA566