



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

Processo nº 13678.000004/2004-17
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3803-001.758 – 3ª Turma Especial
Sessão de 01 de junho de 2011
Matéria COFINS-RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO
Recorrente JR AUTO POSTO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern - Presidente.

(assinado digitalmente)

Belchior Melo de Sousa - Relator.

Participaram ainda da sessão de julgamento os conselheiros Alexandre Kern, Hécio Lafetá Reis, Andréa Medrado Darzé, Juliano Eduardo Lirani e João Alfredo Educação Ferreira.

Relatório

Trata o presente de recurso voluntário contra o Acórdão de nº 02-19.187 - 1ª Turma da DRJ/Belo Horizonte, de 22 de setembro de 2008, fls. 65 a 69, que indeferiu a solicitação da manifestante.

O processo em exame versa sobre pedido de restituição de valores de COFINS relativos ao período de 01/1999 a 06/2000, fl. 01, protocolado em 15/12/2003. Segundo se lê no pedido e arrazoado que o acompanha às fls. 02 e 03, e planilhas de fls. 13/42, trata-se de suposta diferença entre os montantes retidos pela refinaria na qualidade de substituta tributária e os valores que seriam de fato devidos se considerado o preço praticado pela substituída no comércio varejista, que a interessada alega ser inferior à base de cálculo utilizada na retenção.

Posteriormente, foram transmitidas as DComps listadas à fl. 58.

O pedido foi indeferido pela DRF/Divinópolis por entender que não se enquadrava na hipótese estabelecida na legislação.

Em sua manifestação de inconformidade, fls. 62/64, por intermédio da qual enfatiza o entendimento literal a ser dado ao art. 4º da Lei 9.718/98, mencionado pelo Despacho Decisório, a par de citar jurisprudência judicial sobre a questão. •

Em seu julgamento, a DRJ/Belo Horizonte evocou a Lei nº 9.718/98, para fazer-lhe a exegese do art. 4º, que teve redação alterada MP nº 1.807, quanto ao valor tributável e restringindo ao produto das vendas de óleo diesel:

A legislação constitucional e infraconstitucional pertinente à matéria elenca, portanto, apenas duas hipóteses de restituição aplicáveis ao PIS/COFINS incidente sobre a comercialização de combustíveis derivados de petróleo, como ficou visto acima. Ocorre que, diferentemente do que afirma, a impetrante não se enquadra em nenhuma delas.

Trouxe, ainda, à luz do art. 150, § 7º, da CF/88 e art. 6º da Instrução Normativa SRF nº 6, de 29 de janeiro, de 1999, que regulamentava a Lei 9.718/98, dos quais extraiu a ocorrência de apenas duas hipóteses de restituição aplicáveis ao PIS/COFINS incidente sobre a comercialização de combustíveis derivados de petróleo, diferentemente do que afirmou a interessada, para deduzir, ao final, que a requerente não se enquadra em nenhuma delas.

A instrução normativa, porque autorizava o ressarcimento apenas aos consumidores finais pessoas jurídicas, caso houvessem adquirido o combustível diretamente da distribuidora, ao passo que a contribuinte, encontra-se na qualidade de varejista.

Por outro lado, o art. 150, § 7º, da Constituição Federal, porque admite a restituição tão somente na hipótese de o fato gerador presumido (a venda posterior do produto pela empresa) não se realizar, o que só ocorreria na hipótese de perda, furto ou extravio do combustível, conforme jurisprudência firmada pelo STF em voto paradigmático do Ministro

Maurício Correia, da Segunda Turma no agravo regimental no RE 352979 AgR / SP - SÃO PAULO.

Arrazoou que admitir a possibilidade da restituição pleiteada implicaria admitir também que, no sentido oposto, ou seja, na hipótese de o preço no mercado varejista ser superior à base de cálculo utilizada na retenção, caberia a cobrança da diferença em favor da Fazenda Pública, o que na verdade não ocorre, visto não haver previsão legal nesse sentido, o que evidencia não ser essa a lógica do regime de substituição em exame.

Conceituou que os valores retidos pela refinaria compõem o custo da mercadoria para a substituída, de modo que, além de serem repassados ao consumidor final, são contabilizados como despesas, reduzindo, assim, tanto o valor do imposto de renda a pagar quanto o da contribuição social sobre o lucro líquido.

Cientificada de decisão em 09 de outubro de 2008, irresignada, apresentou a interessada o recurso voluntário de fls. 122 a 126, em 28 outubro de 2008, em que são os mesmos os argumentos trazidos na manifestação de inconformidade, sobretudo reafirmando ser ela quem sofre o ônus econômico do tributo e que, portanto, é parte legítima para pleitear a restituição.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Belchior Melo de Sousa

O recurso é tempestivo e atende os demais requisitos para sua admissibilidade, portanto dele conheço.

Cuida-se aqui de uma matéria, substituição tributária, cujos elementos formadores do seu conceito, embora encontrem relativa convergência de entendimento na doutrina e nos julgados das diversas instâncias jurisdicionais, não têm sido aptos a produzir uniformidade de visão quanto à pessoa do substituído compor ou não a relação jurídica tributária.

Pode-se ver, facilmente, que há arrimo de grande quilate nesses meios de consulta para ambas as teses.

Por óbvio, não há controvérsia no debate doutrinário quanto àquele que comparece na relação jurídica formal, para o cumprimento da obrigação tributária perante o Estado, o substituto. Dúvida também não tem remanescido quanto a quem sofre a repercussão econômica do tributo, o substituído.

É notória a posição predominante dos pensadores no tocante até mesmo ao pressuposto de validade da EC nº 03/93, que, alterando a Constituição, firma a possibilidade de a lei estabelecer a antecipação da arrecadação tributária, sobre fato gerador presumido, ferindo os princípios da legalidade, na figura da tipicidade tributária, do não-confisco e da capacidade contributiva, posição aqui representada e reproduzida na lancinante conclusão de Edvaldo Brito:

"Portanto, o legislador competente para reformar a constituição jurídica não tem poder constituinte que lhe autorize romper com o que a pragmática plasmou; ele não atua em razão de qualquer ruptura da ordem jurídica e, assim não cria uma ordem jurídica nova ... Enfim, ele não tem atribuições para subverter a disciplina do pensamento humano, desempenhando tarefas como, por exemplo, as de definir que homem é mulher; que noite é dia; ou que a escravidão é o sistema que promove a igualdade entre os homens. Não há fato gerador presumido, sob pena de admitir a inadmissível subversão, antes denunciada. O acréscimo do parágrafo 7º, na redação que lhe deu a Emenda nº 3/93, ao art. 150 da Constituição jurídica, consiste em subtrair, sem justa causa, a propriedade, cuja aquisição e exercício é direito inato do homem. (...)."

Sem embargo de servir como registro, bem como mostra da acuidade deste julgador ao espectro de implicações presentes no debate deste tema, que se trava no ambiente jurídico, tal posição doutrinária, de nobre poder de sedução e convincente sob o ponto de vista principiológico, foge ao escopo da discussão que deve ser trazida a este processo, enquanto pertinente a lida de outra natureza e esfera. Entanto, diga-se que a Corte Superior, bem assim a Suprema, tem dado sua chancela ao instituto da substituição tributária “pra frente”.

Desse modo, no âmago do que ora está em foco, há, até o presente, inconciliável divisão, na doutrina e nos julgados, quanto a estar ou não o substituído excluído da relação jurídica, a considerar:

I] as questões factuais de ser ele:

a] o agente que concretiza o fato gerador;

b] a sofrer o ônus tributário;

II] a questão conceitual de o substituto estar pagando dívida própria, segundo defende SACHA CALMON, ou alheia, como pensa, entre tantos, ATALIBA e AYRES BARRETO.

Interpretando o art. 128 do CTN, em seu voto vencedor no Acórdão nº 203-13089, o Conselheiro da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, Emanuel Dantas, traz a lume a visão de LEANDRO PAULSEN, quanto à responsabilidade subsidiária do substituído, na hipótese de a lei não a excluir expressamente:¹:

“O art. 128 diz que a lei poderá excluir a responsabilidade do contribuinte ou atribuí-la a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. Como qualquer dispensa do pagamento de tributo exige previsão legal expressa na lei que trata do tributo ou em lei específica (art. 150, § 6º, da CF), tenho que não se pode presumir a exclusão da responsabilidade do contribuinte, até porque a capacidade econômica revelada pelo fato gerador é dele. O ideal é que a lei que estabeleça a substituição tributária disponha inequivocadamente sobre a matéria. Caso não o faça, tenho que a conclusão terá de ser no sentido de que a responsabilidade do contribuinte é supletiva, de maneira que lhe deve ser assegurado o benefício de ordem.”.

¹ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário – constituição e código tributário nacional à luz da doutrina e da jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado e Esmafe, 2001, p. 661/662.

Colaciona, também, idéia ainda mais abrangente da responsabilidade, segundo defende GILBERTO ETCHALUZ VILLELA, quando propugna pela solidariedade do contribuinte sem benefício de ordem, caso a lei ao dispor sobre substituição tributária seja omissa quanto à responsabilidade do substituído.²

“Assim, se a lei não for expressa pela subsidiariedade ou pela exclusão, deduzir-se-á a solidariedade, desde que, naturalmente, presentes os requisitos legais do interesse econômico comum e da vinculação ao fato gerador.”.

Com reverente respeito aos juristas, não afino inteiramente meu entendimento sob nem um nem outro diapasão.

Com LEANDRO PAULSEN comungo do pensamento de que qualquer dispensa de pagamento de tributo seja mediante previsão legal. Todavia, faço diferente a exegese do art. 128 do CTN. Em sua dicção, leio que a atribuição, expressa, a terceira pessoa, de pagar tributo na condição de substituto já dispensa o contribuinte; e isto me parece óbvio, pois não pode haver dupla tributação. Por isso, a expressão “excluindo o contribuinte”. A atribuição, que deve ser expressa, resulta, naturalmente, em exclusão do contribuinte. Se a lei pretender manter a responsabilidade deste, o que se dará supletivamente, ou seja para suprir a omissão, aí não há como fazê-lo senão expressamente, como o fez a Lei nº 9.311/96, em seu art. 5º, § 3º, *verbis*:

“§ 3º Na falta de retenção da contribuição, fica mantida, em caráter supletivo, a responsabilidade do contribuinte pelo seu pagamento.”.

No caso presente, o art. 4º da lei nº 9.718/98, que atribui aos refinadores a responsabilidade pela cobrança e recolhimento das contribuições devidas pelos distribuidores e varejistas de combustíveis, exclui a responsabilidade destes últimos ao não atribuir a eles responsabilidade supletiva. Disto decorre entender que na eventualidade de a Administração Fazendária proceder a lançamento de contribuição não recolhida e não confessada este não pode ser efetuado contra os distribuidores e varejistas. Se não são aptos a figurar no pólo passivo de exigência tributária, de igual modo não se constitui em parte legítima para pleitear restituição do que tenha sido pago sobre fato gerador ocorrido em bases menores que o antecipadamente cobrado e recolhido pelas refinarias.

Ante esta conclusão, como responder ao argumento trazido pela recorrente, com respaldo em decisões do STJ, de que o contribuinte substituído mantém-se legitimado para solicitar repetição de indébito, pelo fato de ser ele a sofrer o ônus tributário?

Para abordar o assunto importa rever os conceitos a seguir, extraídos de JOSÉ JULBERTO MEIRA JÚNIOR ³

Contribuinte de fato - a pessoa que suporta **definitivamente** o ônus econômico do tributo (total ou parcial), por não poder repercuti-lo sobre outra pessoa.[g.n.]

² VILLELA, Gilberto Etchaluz. **A responsabilidade tributária: as obrigações tributárias e responsabilidades: individualizadas, solidárias, subsidiárias individualizadas, subsidiárias solidárias.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 73.

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

Contribuinte de jure - A pessoa que a regra jurídica localizar no pólo negativo da relação jurídica tributária. Noutras palavras, o contribuinte de jure é o sujeito passivo da relação jurídica tributária.

Repercussão econômica do tributo – É o fenômeno da trajetória do ônus econômico do tributo que vai sendo transferido, sucessivamente, no todo ou em parte, sobre uma ou mais pessoas, por meio de relações econômicas ou jurídicas.

Repercussão jurídica do tributo - O legislador, ao criar a incidência jurídica do tributo, simultaneamente, cria regra jurídica que outorga ao contribuinte de jure o direito de repercutir o ônus econômico do tributo sobre outra determinada pessoa. Desde logo, cumpre advertir que esta repercussão jurídica do tributo, de modo algum, significa a realização da repercussão econômica do mesmo. Esta repercussão econômica pode ocorrer apenas parcialmente ou até não se realizar, embora no plano jurídico tenha se efetivado. A repercussão jurídica do tributo realiza-se por dois sistemas: ou por reembolso ou por retenção na fonte.

Repercussão jurídica por reembolso - A lei outorga ao contribuinte de jure o direito de receber de uma outra determinada pessoa o reembolso do montante do tributo por ele pago. Exemplo: a lei outorga ao fabricante (contribuinte *de jure*) o direito de, por ocasião de celebrar o contrato de venda do produto, acrescentar ao direito de crédito do preço, mais o direito de crédito de reembolso do valor do imposto de consumo pago por ele, fabricante. Noutras palavras e com mais precisão científica: o legislador cria duas regras jurídicas.

A primeira regra jurídica tem por hipótese de incidência a realização de determinados fatos que, uma vez acontecidos, desencadeiam a incidência da regra jurídica tributária e o efeito jurídico desta incidência é o nascimento da relação jurídica tributária, vinculando o contribuinte *de jure* ao sujeito ativo, impondo-lhe o dever de uma prestação jurídico-tributária.

A segunda regra jurídica tem como hipótese de incidência a realização da prestação jurídico-tributária que se tornaria juridicamente devida após a incidência da primeira regra jurídica. A realização daquela prestação jurídico-tributária realiza a hipótese de incidência desta segunda regra jurídica e, em consequência, desencadeia sua incidência. O efeito jurídico desta incidência é o nascimento de uma segunda relação jurídica que tem: em seu pólo positivo, aquela pessoa que fora o contribuinte *de jure* no primeiro momento e, em seu pólo negativo uma outra determinada pessoa na condição de sujeito passivo. O conteúdo jurídico desta segunda relação jurídica consiste num direito de crédito do sujeito ativo (o contribuinte *de jure*) contra o sujeito passivo, tradicionalmente denominado contribuinte de fato, mas que, cientificamente, somente será contribuinte de fato, na medida em que não puder repercutir o ônus econômico do tributo sobre uma terceira pessoa.

Considerando a teoria jurídica que distingue os tributos em diretos e indiretos, estes são conceitos que tem sua aplicação aos últimos, pois os tributos diretos excluem a diferença entre contribuinte de fato e contribuinte de direito, cabendo a quem realiza o respectivo fato gerador ou à pessoa posta na lei na condição de responsável suportar econômica e juridicamente o tributo.

IGOR MAULER SANTIAGO⁴ aponta que essa classificação “*só é aceitável do ponto de vista estritamente jurídico-formal, e, mesmo assim, para certos fins determinados pelo direito (por exemplo para autorizar ou vedar a pretensão à repetição do indébito ou à compensação, nos termos do art. 166, do CTN)*”.

⁴ SANTIAGO, Igor Mauler. Repasse do ônus econômico dos tributos diretos: a controvérsia sobre o PIS e da COFINS das companhias telefônicas. www.sachacalmon.com.br

Para o autor não há reconhecimento jurídico da translação do ônus financeiro nos tributos diretos, do contribuinte de direito para o contribuinte de fato. Quanto aos tributos indiretos *“são suportados econômica e juridicamente pelos ditos contribuintes de facto, e não pelos contribuintes de jure, devendo, por expressa previsão legal, ser destacados nas notas fiscais de vendas de mercadorias e serviços e submetidos ao princípio da não-cumulatividade. Encartam nessa categoria o ICMS e o IPI”*⁵.

O PIS e a COFINS, assim como o IRPJ, seriam tributos diretos. Nem por isso estes tributos não experimentam o evento da repercussão econômica. Contudo, esta se dá de forma difusa, mediante formação de preços, sendo, portanto, um fenômeno meramente econômico, e, enfim, de presença generalizada em todos os tributos, conforme atestada por JOSÉ MORSCHSBACKER, MISABEL DERZI, TARCÍSIO NEVIANNI, MARÇAL JUSTEN FILHO, entre outros, citados por SANTIAGO.

Na linha do que foi ora defendido e ainda ancorado na posição do STF, destacada por RICARDO LOBO TORRES⁶, segundo a qual aquela Corte *“inclina-se”*... *“a rejeitar a repercussão indireta, absorvida nos custos empresariais, por entender que em tais hipóteses o tributo se dilui na margem de lucro e é suportado pelo solvens.”*, o contribuinte substituído na incidência do PIS sobre os combustíveis repercute para os consumidores finais os tributos que paga nos preços que pratica. Refere MISABEL DERZI, citada por SANTIAGO, [op. cit.], que isto *“é uma verdade econômica”*. *Inexistisse a transferência, logo o endividamento e a insolvência comprometeriam a saúde financeira de toda a atividade econômica. Mas essa afirmação, que é meramente econômica para a maior parte dos tributos que oneram a pessoa independentemente do resultado, da atividade, no caso do ICMS e do IPI, ao contrário, encontra apoio na Constituição Brasileira.”*

Ainda que antiga a menção feita à posição daquela Corte, tal entendimento veio a ser assentado na decisão na ADI Nº 1.851/2002, firmando posição, prevalente até aqui, segundo a qual o fato gerador do crédito presumido é definitivo e que a não-ocorrência do fato gerador não tem a ver com diferenças de bases de cálculo.

Por tudo isso, entendo que o contribuinte substituído, no caso da contribuição para o PIS e da COFINS, não compõe a relação jurídica tributária, logo, a recorrente não é parte legítima para pleitear a restituição pretendida.

Adite-se que a comercialização de mercadorias no varejo, sujeitas ao regime de substituição tributária, por preço inferior ao da base de cálculo do tributo, fixada em lei, sobre a qual o tributo foi apurado e pago pelo substituto, não gera indébito tributário.

Por fim, a legislação infralegal, no caso, a Instrução Normativa SRF nº 6, de 29 de janeiro de 1999, que regulamentava a lei 9.718, de 1998, previa em seu art. 6º, a seguinte hipótese de restituição:

“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.”

⁵ [opus cit.]

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

§ 1º Para efeito do ressarcimento a que se refere este artigo, a distribuidora deverá informar, destacadamente, na nota fiscal de sua emissão, a base de cálculo do valor a ser ressarcido.

§ 2º A base de cálculo de que trata o parágrafo anterior será determinada mediante a aplicação, sobre o preço de venda da refinaria, calculado na forma do parágrafo único do art. 2º, multiplicado por dois inteiros e dois décimos.

§ 3º O valor de cada contribuição, a ser ressarcido, será obtido mediante aplicação da alíquota respectiva sobre a base de cálculo referida no parágrafo anterior.

§ 4º O ressarcimento de que trata este artigo dar-se-á mediante compensação ou restituição, observadas as normas estabelecidas na Instrução Normativa SRF nº 021, de 10 de março de 1997, vedada a aplicação do disposto nos arts. 7º a 14 desta Instrução Normativa.”.

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

Pelo exposto, voto POR NEGAR PROVIMENTO ao recurso

Sala das sessões, 01 de junho de 2011

(assinado digitalmente)

Belchior Melo de Sousa

Processo nº 13678.000004/2004-17
Acórdão n.º **3803-001.758**

S3-TE03
Fl. 137



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
Terceira Seção - Terceira Câmara

TERMO DE ENCAMINHAMENTO

Processo nº: 13678.000004/2004-17
Interessada: JR AUTO POSTO LTDA

Encaminhem-se os presentes autos à unidade de origem, para ciência à interessada do teor do Acórdão nº **3803-001.758**, de 01 de junho de 2011, da 3ª. Turma Especial da 3ª. Seção e demais providências.

Brasília - DF, em 01 de junho de 2011.

[Assinado digitalmente]

Alexandre Kern

3ª Turma Especial da 3ª Seção - Presidente