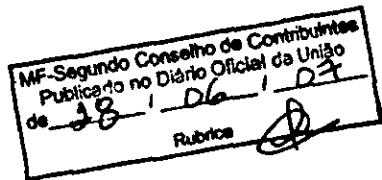




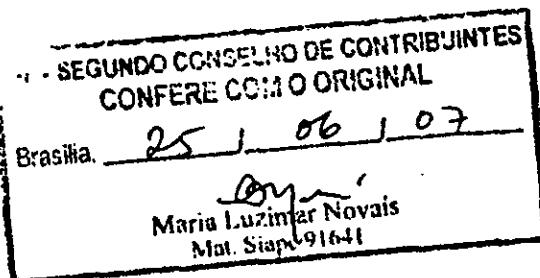
Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13707.002956/00-69  
Recurso nº : 136.523  
Acórdão nº : 204-02.355



2º CC-MF  
Fl.

Recorrente : AUTO POSTO 4º CENTENÁRIO LTDA.  
Recorrida : DRJ no Rio de Janeiro - RJ



PIS.

**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.

**Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por AUTO POSTO 4º CENTENÁRIO LTDA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 25 de abril de 2007.

Henrique Pinheiro Torres  
Presidente

Naya Bastos Manhatta  
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Rodrigo Bernardes de Carvalho, Leonardo Siade Manzan, Júlio César Alves Ramos, Airton Adelar Hack e Flávio de Sá Munhoz.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13707.002956/00-69  
Recurso nº : 136.523  
Acórdão nº : 204-02.355

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	CONFERE COPIA ORIGINAL
Brasília.	25 / 06 / 07
Maria Luzimara Novais	
Mat. Série 91641	

2ª CC-MF  
Fl. .

Recorrente : AUTO POSTO 4º CENTENÁRIO LTDA.

### RELATÓRIO

Trata o presente processo de pedido de restituição, protocolizado em 10/10/2000, relativo a valores que teriam sido recolhidos indevidamente a título de contribuição para o PIS no período de outubro/88 a dezembro/95.

A autoridade fiscal indeferiu o pleito sob o fundamento de que o direito de pleitear a restituição de indébito tributário extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da extinção do crédito fazendário, conforme Ato Declaratório SRF nº 96/99 e que não há valor a ser restituído tendo em vista que a contribuinte utilizou-se indevidamente da chamada semestralidade nos seus cálculos.

Cientificada da decisão a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade alegando, em síntese que

1. a LC 118/05 não se aplica à empresa uma vez que efetuou o pedido antes da sua entrada em vigor;
2. a Resolução nº 49/95 do Senado Federal foi publicada em 10/10/95, portanto a empresa formalizou o seu pedido dentro do prazo de cinco anos contados a partir da referida resolução;
3. pugna pela aplicação da semestralidade;
4. na condição de substituída tributária tem legitimidade ativa para demandar e obter restituição dos valores recolhidos a maior, independentemente da circunstância de que o substituto é o responsável legal pelo recolhimento do tributo;
5. pede o deferimento dos expurgos inflacionários nos valores a serem restituídos.

A autoridade julgadora de primeira instância manifestou-se no sentido de indeferir a solicitação interposta pela contribuinte mantendo a decisão proferida pela DRF sob os mesmos argumentos acerca da decadência e da inaplicabilidade do critério da semestralidade.

A contribuinte cientificada do teor do referido Acórdão, e, inconformada com o julgamento proferido interpôs recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes no qual reitera suas razões apresentadas na inicial.

É o relatório.

*RSY*



Processo nº : 13707.002956/00-69  
Recurso nº : 136.523  
Acórdão nº : 204-02.355

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 25 / 06 / 07

Maria Luzímar Novais  
Mat. Série 91641

2º CC-MF  
Fl.

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA  
NAYRA BASTOS MANATTA

O recurso interposto encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis merecendo ser apreciado.

Primeiramente há de ser analisada a questão acerca da substituição tributária, mais especificamente acerca da legitimidade para pleitear a restituição ou utilizar-se para efetuar compensações (que é o caso dos autos) de indébito tributário decorrente desta substituição em havendo pagamento de tributo indevido ou a maior, tem sido tema constante de discussões nesta Câmara sem que se tenha chegado a uma conclusão definitiva.

Inicialmente, o meu posicionamento era no sentido de que o direito, a legitimidade para pedir a restituição ou utilizar-se do crédito decorrente de recolhimento indevido ou a maior do tributo sujeito ao regime de substituição tributária era do substituído uma vez que a ele cabia o ônus do tributo pago indevidamente ou a maior, nos termos determinado pelo art. 166 do CTN:

*Art. 166 - A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respetivo 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.*

Todavia, analisando melhor o referido dispositivo legal, conclui que a substituição tributária não faz parte da natureza do tributo, mas representa, sim uma opção, uma escolha do legislador de eleger outro que não aquele que tem relação pessoal e direta com o fato imponível como contribuinte efetivo do tributo.

Os tributos que por sua natureza comportam a transferência do encargo financeiro para terceiros são aqueles que compõem o preço do produto, da mercadoria e por consequência são repassados para os compradores como parte integrante do preço da mercadoria ou produto.

Desta forma entendo que a substituição tributária não se enquadra no disposto no art. 166 do CTN, por não fazer parte da natureza do tributo.

Analizando, ainda, o posicionamento do Conselheiro Jorge Freire, formalizado na declaração de voto constante do RV 118.042, acerca da natureza da substituição tributária, passei a concordar com os seus argumentos que abaixo transcrevo:

"Entendo que na hipótese de substituição tributária, que só pode derivar de texto expresso de lei, como criado pela norma retro transcrita, a obrigação tributária já nasce tendo no polo passivo o substituto, afastada assim toda e qualquer responsabilidade do contribuinte, que, nestes casos, não será sujeito passivo.

Creio que quem melhor apreendeu o instituto da substituição, foi o inigualável Alfredo Augusto Becker<sup>1</sup>, que cunhou a expressão contribuinte *de jure* como gênero, para nela incluir as espécies do contribuinte, propriamente dito, e o substituto legal tributário.

<sup>1</sup> Teoria Geral do Direito Tributário, 3ª. ed. São Paulo, Lemos, 1998, p. 547.



Processo nº : 13707.002956/00-69  
Recurso nº : 136.523  
Acórdão nº : 204-02.355

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 25 / 06 / 07

*(Assinatura)*  
Maria Luzinhar Novais  
Mat. Siapc 91641

2º CC-MF  
Fl.

Ensina o mestre gaúcho que:

*O fenômeno da substituição opera-se no momento político em que o legislador cria a regra jurídica. E a substituição que ocorre neste momento consiste na escolha pelo legislador de qualquer outro indivíduo em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo.<sup>2</sup>*

E adiante, na mesma obra, conclui:

*Não existe qualquer relação jurídica entre o substituído e Estado.<sup>3</sup>*

No mesmo sentido, a bem lançada crítica de Johnson Barbosa Nogueira<sup>4</sup>:

*A introdução acrítica de certas noções dogmatizadas a respeito do substituto tributário, por força principalmente do prestígio da doutrina italiana, permitiu que se aceitassem, sem maior indagação sobre a natureza jurídica da substituição tributária, certos equívocos em sede doutrinária, já agora a grasar no direito positivo.*

*O primeiro desses enganos é considerar o contribuinte substituto dentro da categoria dos responsáveis, como uma modalidade de sujeito passivo indireto. Este é um erro muito arraigado na doutrina pátria, que transbordou para o Código Tributário Nacional, pelo menos segundo a intenção e o depoimento dos seus inspiradores. Deste modo, o substituto estaria previsto no art. 121, parágrafo único, II, como um tipo de responsável.*

*O segundo desses enganos é representá-lo pela concepção de substituição na forma como exemplo típico de substituição tributária. Na verdade, se fosse melhor analisada nossa tributação do imposto de renda na fonte, verificaríamos que o tributo sempre foi retido e recolhido em nome do beneficiário, ou seja, do contribuinte, cabendo à fonte pagadora e retentora mero dever acessório (obrigação de fazer). Só mais recentemente, na área da tributação dos rendimentos auferidos por estrangeiro, é que se vem utilizando a figura do contribuinte substituto do imposto de renda.*

Tal posicionamento foi abarcado pela jurisprudência em paradigmático Acórdão<sup>5</sup> da Primeira Seção do STJ, votado à unanimidade, relatado pelo Ministro Ari Pargendler, que faz, com artigo em Alfredo Becker, uma excelente diferenciação entre responsabilidade e substituição, como abaixo transcrito:

*A obrigação tributária nasce, por efeito da incidência da norma jurídica, originária e diretamente, contra o contribuinte ou contra o substituto legal tributário, a sujeição passiva é de um ou de outro, e, quando escolhido o substituto legal tributário, só ele, ninguém mais, está obrigado a pagar o tributo. A sujeição passiva originária, nas modalidades de contribuinte e de substituto legal tributário, pode não ser suficiente para o cumprimento da obrigação tributária, que é sempre derivada do inadimplemento da obrigação tributária originária*

...

*A responsabilidade tributária é uma obrigação de segundo grau, alheia ao fato gerador da obrigação tributária. Quando a norma jurídica incide, sabe-se que ela obriga o*

<sup>2</sup> Op. cit., p. 554.

<sup>3</sup> Op. cit., p. 562.

<sup>4</sup> O Contribuinte Substituto do ICMS, tese aprovada no I Congresso Internacional de Direito Tributário, realizado em São Paulo, 1989.

<sup>5</sup> Embargos de Divergência no REsp 59.513-SP, j. em 12/06/1996.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MP - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 25/06/07

*[Assinatura]*  
Maria Luzinhar Novais  
Mat. Siape 91641

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13707.002956/00-69  
Recurso nº : 136.523  
Acórdão nº : 204-02.355

*contribuinte ou o substituto legal tributário. Apenas se eles descumprirem essa obrigação tributária, é que entra em cena o substituto legal tributário.*

Dessa forma, se no pólo passivo, desde o momento em que nasceu a relação jurídica tributária, estiver terceiro que não aquela pessoa que tenha relação pessoal e direta com o fato gerador, o contribuinte, estaremos frente ao instituto da substituição tributária, quando o regime jurídico do sujeito passivo será o do substituto, já que a obrigação tributária, ao nascer, terá este em seu pólo passivo, o qual será o responsável pelo pagamento do crédito tributário. Assim, ao instituir o substituto tributário, a lei há de excluir o substituído de qualquer responsabilidade.

De outra banda, se no pólo passivo, quando do nascimento da obrigação tributária, estiver o contribuinte, mas, por fato posterior ou por disposição expressa de lei, atendido os termos do art. 128 do CTN, o responsável pelo pagamento seja terceiro contra quem não nasceu a obrigação tributária, estaremos frente a casos de responsabilidade por transferência ou sujeição passiva.

Em síntese, quando o caso for de substituição tributária, no qual, como abordado, o substituto é sujeito passivo, o regime jurídico será o do próprio substituto. Dessa forma, o substituído não tem legitimidade passiva, e, por tal, não pode pleitear o indébito do valor cuja obrigação tributária lhe é alheia.”

Diante do exposto, nego provimento ao recurso interposto, nos termos do voto.

Sala das Sessões, em 25 de abril de 2007.

*Nayra Bastos Manatta*  
NAYRA BASTOS MANATTA