



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

Processo n° 13727.000478/2002-66
Recurso n° 234.954 Voluntário
Acórdão n° 3403-01.242 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de setembro de 2011
Matéria COFINS E PIS
Recorrente COMÉRCIO DE PETRÓLEO E DERIVADOS CONDESSA DO RIO NOVO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 28/02/1999 a 30/06/2000

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. SOLIDARIEDADE. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

A teor dos artigos 124 e 128 do CTN, no regime de substituição tributária existe solidariedade entre o substituto e o substituído.

FALTA DE RECOLHIMENTO. REVENDEDORA DE COMBUSTÍVEIS. REFORMA DE DECISÃO JUDICIAL.

É cabível a exigência da contribuição por meio de lançamento de ofício, quando a quantia é recebida por força de tutela antecipada posteriormente revogada.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FATO GERADOR PRESUMIDO. RESTITUIÇÃO.

No regime da substituição tributária só existe direito à restituição de que trata o art. 150, § 7º da CF/88, se o fato gerador presumido não ocorrer.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 28/02/1999 a 30/06/2000

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. SOLIDARIEDADE. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

A teor dos artigos 124 e 128 do CTN, no regime de substituição tributária existe solidariedade entre o substituto e o substituído.

FALTA DE RECOLHIMENTO. REVENDEDORA DE COMBUSTÍVEIS. REFORMA DE DECISÃO JUDICIAL.

É cabível a exigência da contribuição por meio de lançamento de ofício, quando a quantia é recebida por força de tutela antecipada posteriormente revogada.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FATO GERADOR PRESUMIDO. RESTITUIÇÃO.

No regime da substituição tributária só existe direito à restituição de que trata o art. 150, § 7º da CF/88, se o fato gerador presumido não ocorrer.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso nos termos do voto do Redator Designado. Vencidos os Conselheiros Domingos de Sá Filho (Relator) e Marcos Tranchesi Ortiz. O Conselheiro Ivan Allegretti votou pelas conclusões.

Antonio Carlos Atulim- Presidente e Redator Designado.

Domingos de Sá Filho - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Domingos de Sá Filho, Antonio Carlos Atulim, Winderley Moraes Pereira, Liduina Maria Alves Macambira, Ivan Allegretti e Marcos Tranchesi Ortiz.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário em decorrência do v. Acórdão que manteve o Auto de Infração, referente à constituição do crédito tributário relativo à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e para o Programa de Integração Social – PIS, referente ao período de 01/02/1999 a 30/06/2000.

O lançamento deu-se por recomendação da procuradoria da Fazenda Nacional, conforme se vê do documento de fl.04.

A Recorrente participou na qualidade de litisconsorte da Ação Ordinária número 2001.5101003148-2, 17ª Vara da Justiça Federal no Rio de Janeiro, movida contra a União Federal, pleiteando a restituição de suposto pagamento a maior a título de COFINS e de PIS, em decorrência da sistemática de substituição tributária vigente no período de primeiro de fevereiro a primeiro de julho de 1998, disciplinado pelo art. 4º, da Lei nº 9.718/98, alterada pela Medida Provisória nº 1.858, de novembro de 1999.

Em síntese o auto de infração visa exigir os valores das contribuições de PIS e Cofins que a Interessada obteve a título de devolução da Petrobrás por força de decisão judicial.

No período acima mencionado cabiam às refinarias na condição de substitutas tributárias recolherem as contribuições à União Federal, referente às operações futuras realizadas pelos varejistas, postos de combustíveis.

Os autores obtiveram provimento judicial favorável em sede de antecipação de tutela, que autorizava de forma imediata e preferencial o estorno do excesso pago a título de COFINS e PIS pelo regime de substituição tributária, para tanto, autorizou a PETROBRÁS, que no mento em que recolhesse as contribuições compensasse o valor a pagar com os créditos que as autoras tinham a título de tais contribuições.

Determinou, ainda, tão-logo a Petrobrás procedesse tal compensação, no prazo de 24 horas, a entrega dos créditos não repassados a União Federal, fosse o valor depositado em uma das Agencias da Caixa Econômica Federal, e, assim se realizou.

Depositado o valor, expediu-se alvará para o saque. Posteriormente, em 23 de janeiro de 2001, excluiu da relação processual a Recorrente, determinando, à Petrobrás que apresentasse relação nominal dos valores devolvidos a cada um dos litisconsortes, decisão transitou em julgado.

Com base nesta planilha fornecida pela Petrobrás foi lavrado o auto de infração que constituiu o crédito tributário referente às Contribuições.

Irresignada, a Recorrente ofereceu resistência por meio de impugnação, sustentando que é empresa dedicada ao comércio varejista de combustíveis derivados do petróleo (“posto de gasolina”). Por tratar-se de operações relativas a tais produtos foram submetidas ao regime de substituição tributária, instituída pela Lei nº 9.718/98, em relação às contribuições para a COFINS e o PIS, conforme art. 4º.

Por essa razão o período de 01 de fevereiro de 1999 a primeiro de julho de 2000, teria sido cobrado da recorrente, contribuinte substituída, pela “refinaria”, contribuinte substituta, por meio do seu “distribuidor”, as contribuições que seriam devidas na operação subsequente de revenda ao consumidor.

Conclui alegando que quem deixou de recolher a contribuição integral aos cofres públicos foi a Petrobrás, sujeito passivo da obrigação tributária definido por lei, o contribuinte.

Em razões recursais, reprisa os argumentos articulados em sua impugnação, que a Recorrente não é o sujeito passivo da obrigação tributária.

A decisão vergastada no primeiro parágrafo esclarece:

“O art. 121 do Código Tributário Nacional dispõe que o sujeito passivo da obrigação tributária principal é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo, que pode ser o próprio contribuinte ou outra pessoa responsável por disposição legal expressa”. Mas não restam dúvidas que o ônus é sempre do contribuinte, ainda que este não tenha a obrigação legal de efetuar o pagamento do

valor que lhe foi retido ou, como no presente caso, cobrado por ocasião da aquisição dos combustíveis, como disposto no art. 4º da Lei n. 9.718/1998.

Entretanto, se o próprio contribuinte move a máquina judiciária e obtém de volta, provisoriamente, o tributo que o responsável por disposição legal repassou aos cofres públicos, recai sobre ele, contribuinte, a responsabilidade quanto ao valor recebido de volta, até a decisão definitiva. Nesse sentido, de acordo com o entendimento exarado no Parecer DISIT (7ª SRRF) n. 37, de 01/09/2000 (fls. 351/352), que concluiu pela aplicabilidade do art. 811 do Código de Processo Civil – CPC (1973) nos casos em que o contribuinte dá causa a medida judicial que suspenda a aplicação da lei tributária seria da interessada a responsabilidade pelo pagamento do tributo.”“.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Domingos de Sá Filho, Relator

Conheço do recurso por ser tempestivo e atender os demais pressupostos de admissibilidade.

A celeuma instaurada no recurso centra-se em saber a verdadeira condição tributária da recorrente e se se trata de crédito tributário.

A Lei nº 9.718/98 atribuiu às refinarias a condição de substituto dos comerciantes varejistas, a contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP, bem como a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, devidas nas etapas subseqüentes da cadeia de comercialização.

De modo que, passamos ao exame da questão essencial em relação ao pagamento antecipado das contribuições devidas ao PIS e a COFINS referentes às operações de venda para frente em conformidade com o regime de substituição tributária das contribuições devidas ao PIS e a COFINS.

A substituição tributária para frente dá-se com arrimo no art. 150, parágrafo 7º, da Constituição Federal. É de conhecimento geral que se trata de sistemática de arrecadação que se atribui à condição de sujeito passivo do tributo, devido em todas as etapas do ciclo de produção e circulação dos produtos ou de prestação de serviços a um único contribuinte, antes de ocorrido o fato jurídico tributário futuro.

Embora, boa parte da doutrina, entender não ser possível à incidência de norma jurídica tributária que estabeleça o dever de pagar o imposto sem que ocorra o que se denomina de fenômeno da subsunção, isto é, antes de ocorrer o fato tido por gerador do imposto, a jurisprudência consolidou o entendimento de que é constitucional à exigência dos tributos antes mesmo do fato típico.

A Emenda Constitucional número 3/93 inseriu o parágrafo 7º no art. 150 da Carta da República, que assim restou redigido:

“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, assegurado à imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”.

O STJ tem chancelado a substituição tributária para frente, inclusive no período anterior ao advento da EC nº 03/93, como se pode ver do artigo da lavra do eminente Ministro Pádua Ribeiro, que se refere a essa sistemática como sendo técnica de tributação, modelos utilizados algum tempo, vejamos:

“Consiste a substituição tributária para frente em obrigar alguém a pagar, não apenas o imposto atinente à operação por ele praticada, mas, também, o relativo à operação ou operações posteriores. O instituto não é novo no nosso direito, mas, a partir da sua” constitucionalização”, passou a receber acerbo ataques de alguns eminentes tributaristas... ”(Doutrina no sentido da constitucionalidade, Ministro Antônio de Pádua Ribeiro, no artigo Substituição Tributária para Frente (palestra proferida no CJF em junho/1996, publicado na revista eletrônica Teia Jurídica e também na Revista do CEJ – Centro de Estudos Judiciários do Conselho da Justiça Federal).

Esclareça-se, que a operação tributária pelo regime de substituição tributária não é a aquisição de mercadorias, mas sim a operação subsequente. Portanto, trata-se, na verdade, de mero aspecto temporal da hipótese da incidência, no caso deste caderno das contribuições sociais.

O STF também decidiu que é constitucional o regime de substituição tributária para frente em que se exige do fabricante, do atacadista, ou de outra categoria de contribuinte, na qualidade de substituto, o recolhimento antecipado do tributo incidente sobre o valor final do produto cobrado ao consumidor, retirando-se do revendedor ou varejista, substituído, a responsabilidade tributária.

Para tanto, exige-se que a responsabilidade do substituto seja imposta por lei, como medida de política fiscal, justificado a conveniência da administração pública à necessidade de sua implementação.

O Legislador Ordinário ao atribuir tal condição ao fabricante e impondo o pagamento antecipado das contribuições ao contribuinte inicial da cadeia, como técnica moderna de arrecadação, instituiu procedimento capaz de evitar a sonegação.

A “refinaria” de produtos derivados do petróleo foi eleita à condição de contribuinte e de substituto dos comerciantes varejistas por imposição de lei.

É inegável que o tributo pago na primeira etapa do ciclo de comercialização de acordo com a sistemática de arrecadação antecipada do tributo devido para as etapas futuras, afasta qualquer incidência destas mesmas contribuições em operações intermediárias, desde que, o legislador ordinário tenha nomeado o substituto, uma vez que essa condição só pode ser atribuída por meio de lei.

Assim, o chamado fenômeno da responsabilidade, (“substituição”) tributária encontra-se incerto no Art. 4º da Lei n. 9.718/98, o qual prevê a possibilidade da lei atribuir as refinarias de petróleo à condição de responder pelas contribuições, em combinação com o disposto no inciso II do parágrafo único do art. 121 do CTN.

O legislador ordinário, atendendo os interesses ou necessidade da Administração Tributária Federal, impôs por força o dever de satisfazer o crédito tributário a quem não realize o fato gerador da obrigação, portanto, não pode em decorrência de determinadas circunstâncias a Autoridade Administrativa inverter o que restou determinado por lei, sendo assim, deixa de ser legítima a exigência em relação ao sujeito na condição de substituído, pois não é o responsável tributário.

Ensina Bernardo Ribeiro de Moraes, que:

“Em relação ao responsável tributário, o vínculo surge da lei específica e não da lei que define o fato gerador da obrigação tributária”, Compêndio de Direito Tributário, segundo volume, 3ª edição, 1995, p.286.

Diz ainda o mestre, que o sujeito passivo, seja como contribuinte ou responsável, é devedor por débito próprio:

“Ambos são devedores por débito próprio, pois a lei não faz distinção ao definir o sujeito passivo. O responsável, mesmo quando seja terceiro obrigado, paga dívida própria e não alheia”.(Compêndio de Direito Tributário, segundo volume, 3ª ed., 1995, p. 282/283).

No caso dos autos, o contribuinte de direito do tributo é o fabricante (“refinaria de petróleo”), que é o responsável legal pelos recolhimentos das contribuições (COFINS e PIS).

Segundo os ensinamentos de Rubens Gomes de Souza, Sujeito Passivo das Taxas, RDP, vol. 16/350, “... a lei ordinária que atribuísse sujeição passiva a quem não tenha qualquer relação com a hipótese de incidência estaria definindo, não um responsável, mas um contribuinte, e o estaria fazendo em desacordo com o inciso I do dispositivo do art. 121 do CTN”.

Mencionam nos autos por diversas vezes que o lançamento deu-se com base em determinação judicial, entretanto, não logrei êxito em localizar tal autorização, pois só encontrei a cópia da decisão que excluiu os litisconsortes ingressados na ação depois de estabelecido à triangulação, onde restou definido que a Petrobrás informaria os valores que cada um dos autores recebeu a título de devolução. Há sim recomendação da procuradoria para proceder ao lançamento, tomando como fonte o valor informado pela Petrobrás S/A.

Caso existisse não modificava o meu modo de pensar, pois tenho como certo que o caso dos autos não configura uma relação jurídica tributária.

O parecer mencionado na decisão, em parte com acerto, pois dispõe o art. 811 do CPC, que o requerente do procedimento cautelar que causar prejuízo se ocorrente qualquer das espécies previstas nos itens I a IV, deve indenizar o prejudicado.

Dispõe o art. 811 do Código de Processo Civil:

“Art. 811- Sem prejuízo do disposto no art. 16 o requerente do procedimento cautelar responde ao requerido pelo prejuízo que lhe causar a execução da medida”:

Parágrafo único: A indenização será liquidada nos autos do procedimento “cautelar”.

Mesmo tratando de institutos distintos, pois no caso dos autos houve uma antecipação de tutela, conforme disposto no art. 273 do CPC, penso que procedimento de ressarcimento dos danos causados é o mesmo expresso no art. 811 do Código de Rito.

Portanto, tenho para mim, tratar-se de tipo de crédito que não possui caráter tributário por ter natureza jurídica de ressarcimento decorrente de prejuízo causado por terceiro ao movimentar a máquina do judiciário e causar dano, razão pela qual não se submete ao regime jurídico tributário.

Tal crédito integra a Dívida Ativa não tributária, art. 39, parágrafo 2º, da Lei nº 4.320/64, não sendo aplicável as disposições constantes do Código Tributário Nacional.

Portanto, entendo que a via eleita para o “ressarcimento” ou “indenização”, qual seja, o lançamento fiscal não se coaduna com o sistema tributário, cuja competência atribuída à autoridade administrativa é para constituir crédito tributário, é o que se extrai do art. 142 do CTN.

De modo que, cabe a Administração buscar o ressarcimento dos danos sofridos por meio de procedimento ordinário com fulcro na legislação processual civil.

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso e dar provimento para tornar insubsistente o auto de infração, conseqüentemente, cancelar o crédito tributário constituído.

É como voto.

Domingos de Sá Filho

Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, Redator Designado.

Ouso divergir do ilustre Relator.

É cediço que na substituição tributária o substituto responde por obrigação própria, pois ainda que não tenha praticado o evento jurídico tributário, é a lei que lhe atribui o dever de pagar o tributo. A obrigação de pagar o tributo já nasce diretamente para o substituto em função da lei e não para quem praticou o fato gerador.

Portanto, o substituto tributário é sujeito passivo direto, uma vez que a obrigação de pagar o tributo decorre de dívida tributária própria. O fato gerador é praticado pelo substituído, mas o substituto tributário é quem paga a dívida tributária do substituído.

Conquanto o substituído não seja sujeito passivo de obrigação tributária, é inegável que ele tem interesse na situação que constitui o fato gerador da obrigação, pois o substituto inclui no preço de venda ao substituído o tributo da operação que vai ser praticada pelo substituído.

Desse modo, conclui-se que existe solidariedade entre substituto e substituído, pois o art. 124 do CTN, ao utilizar o verbo “ser” no presente do indicativo, estabelece de forma imperativa que **são** solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Por outro lado, o art. 128 do CTN, estabelece que a lei tributária poderá atribuir a responsabilidade pelo recolhimento do tributo a terceiro (que no caso é o substituto) e, ao mesmo tempo, excluir total ou parcialmente a responsabilidade do contribuinte (que no caso é o substituído).

Pela conjugação dos arts. 124 e 128 do CTN, pode-se concluir que a regra é no sentido de que o substituto e o substituído são responsáveis solidários pelo cumprimento da obrigação tributária. E a exceção é no sentido de que a exclusão ou atenuação da responsabilidade do contribuinte só ocorre por expressa disposição da lei.

Portanto, se não houver previsão legal em sentido contrário, o Fisco poderá cobrar o tributo do substituído se o substituto não reter ou não efetuar o pagamento.

Ora, no caso dos autos o substituto efetuou a retenção e o recolhimento nos moldes determinados pelo art. 4º da Lei nº 9.718/98, mas foi obrigado por determinação judicial provisória a devolver uma parte dos valores recolhidos ao substituído.

Uma vez revogado provimento judicial que determinou a devolução indevida, a recorrente (substituída) deveria ter efetuado o recolhimento das quantias recebidas com os acréscimos legais, pois como bem apontou a decisão de primeira instância, o art. 811 do CPC estabelece que a responsabilidade pela reversão de provimentos judiciais não definitivos cabe a quem os provocou e deles se beneficiou.

Portanto, são improcedentes as alegações da recorrente. À luz dos artigos 124 e 128 do CTN e inexistindo na Lei nº 9.718/98 disposição expressa que exclua ou atenua a sua responsabilidade, é perfeitamente cabível a exigência da contribuição por meio do lançamento de ofício.

É irrelevante que na época do lançamento a recorrente já não fosse contribuinte do tributo em questão, pois o lançamento reporta-se à ocorrência dos fatos geradores, a teor do art. 144 do CTN.

Se tal exigência não fosse cabível, o próprio juiz não teria solicitado à Petrobrás a indicação dos valores repassados e nem teria intimado a PFN para adoção das providências previstas no art. 142 do CTN.

No tocante ao mérito do direito à restituição de tributo recolhido no regime da substituição tributária, não assiste razão à recorrente. Isto porque o art. 150, § 7º da CF/88, somente assegura a devolução nos casos em que o fato gerador presumido não ocorrer.

Processo nº 13727.000478/2002-66
Acórdão n.º **3403-01.242**

S3-C4T3
Fl. 5

Com estas considerações, divirjo do ilustre Relator e voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Antonio Carlos Atulim