



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

Processo nº 13820.000197/2004-15
Recurso nº 261.538 Voluntário
Acórdão nº 3403-00.360 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de maio de 2010
Matéria RESTITUIÇÃO/COMP PIS; COFINS
Recorrente VIPE - VIAÇÃO PADRE EUSTÁQUIO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESTITUIÇÃO. DECADÊNCIA.
TERMO INICIAL.

O termo inicial para contagem do prazo decadencial de restituição/ressarcimento de valores relativos a operações com substituição tributária é a data de ocorrência do fato gerador de referidas operações, no caso das contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins, o faturamento, tal como indicado nos documentos fiscais pertinentes.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESTITUIÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. FALTA DE RECOLHIMENTO POR PARTE DO SUBSTITUTO. IMPOSSIBILIDADE DE PREJUÍZO AO DIREITO DO SUBSTITUÍDO.

Nas operações com substituição tributária há mudança no pólo passivo da obrigação jurídica desta natureza, passando o substituto tributário, desde o nascimento daquela, a ostentar a condição de sujeito passivo direto, devedor por obrigação própria, de modo que não pode o substituído, afastado que foi pela lei do critério pessoal da norma de incidência tributária, ser subtraído de direito legalmente previsto pelo fato de o substituto não haver recolhido o tributo devido.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os Membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito à restituição da Cofins incidente nas operações arroladas na IN nº 06/99, com exclusão dos fatos geradores ocorridos até 18/03/1999, em razão da decadência, nos termos do voto do Relator.



Antonio Carlos Atulim – Presidente



Robson José Bayerl - Relator

EDITADO EM 23/06/2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Robson José Bayerl, Domingos de Sá Filho, Winderley Moraes Pereira, Ivan Allegretti, Marcos Tranchesi Ortiz E Antonio Carlos Atulim. Ausente o Conselheiro Ivan Allegretti.

Relatório

Tomo por empréstimo o laborioso relatório da decisão de piso na composição deste voto, *verbis*:

“Trata-se de Pedido de Restituição de fl. 01, protocolado em 19/03/2004, no valor de R\$ 37.620,22, correspondente a recolhimentos feitos a título de Programa de Integração Social – PIS e de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins incidentes nas operações de compra de combustível pela contribuinte diretamente da distribuidora nos períodos de apuração fevereiro/1999 a junho/2000, conforme petição de fls. 03/04, planilha de cálculo de fls. 05/12 e notas fiscais de fls. 12/126.

Ao direito creditório postulado a contribuinte vinculou débitos tributários mediante apresentação de declarações de compensação (fls. 02 e 143).

Intimou-se a interessada para que ela informasse como contabilizou os tributos destacados nas notas fiscais acostadas aos autos (fl. 216, 233, 246), ao que se seguiram as respostas de fls. 218/222; 235; 247 e anexos de fls. 248/297.

Intimou-se também a empresa Esso Brasileira de Petróleo para que esta informasse o motivo dos diferentes critérios utilizados para os destaques de PIS e de Cofins nas notas fiscais referentes às aquisições de combustível da interessada, bem como da ausência de destaque da Cofins em determinado período (fl. 231).

A DRF Santo André emitiu o Despacho Decisório de fls. 298/302, indeferindo o pedido de restituição e não homologando as compensações dos débitos, sob a fundamentação de que:

- Não houve o destaque da base de cálculo da Cofins, consistindo tal fato em inobservância do requisito estabelecido no § 1º da Instrução Normativa SRF nº 06/99, necessário para que se obtenha o ressarcimento desse tributo;*
- Houve a decadência do direito de pleitear a restituição dos valores recolhidos anteriormente a 19/03/1999, nos termos do Ato Declaratório SRF nº 96/99;*

• Uma das condições para se efetuar a restituição consiste em não ter a contribuinte repassado o ônus do tributo a terceiro, ou estar por este expressamente autorizado a recebê-la, nos termos do artigo 166 do CTN. No caso em análise, verificou-se que os tributos de PIS e Cofins destacados nas notas fiscais foram contabilizados como despesa pela contribuinte (Custo Operacional), fato que implica em seu repasse aos clientes, e descumprimento da condição do referido artigo.

Cientificado desse despacho em 30/11/2006 (fl. 118v), a interessada apresentou manifestação de inconformidade em 18/12/2006 (fls. 122/128), na qual alega, em síntese:

- O fato de os créditos de Cofins não terem constado destacadamente das notas fiscais de aquisição de combustíveis não é motivo que impeça o cálculo do valor dessa contribuição, haja vista ainda ter sido destacado o valor da base de cálculo do PIS. Demais disso, o auditor poderia ter intimado a fornecedora de combustíveis para prestar esclarecimentos e, se fosse o caso, retificar os documentos fiscais;
- Sobre o prazo prescricional, deve ser considerado o prazo de dez anos até a publicação da Lei Complementar nº 118/05;
- O artigo 166 do CTN refere-se exclusivamente aos tributos não cumulativos, pois somente no caso destes é possível se comprovar através de documentos fiscais a transferência do encargo financeiro. Já no caso dos tributos cumulativos, o fato de integrarem o custo das mercadorias não importa a suposição dessa transferência, como o fez a decisão. Ainda, o auditor não poderia criar obrigações que não lhe foram impostas pela Instrução Normativa SRF nº 06/99;
- A Solução de Consulta SRRF/7ªRF/DISIT nº 215, de 27/05/2005, colacionada na decisão da DRF de origem para fundamentar seu indeferimento, não se aplica ao seu caso, haja vista referir-se a período diverso;
- Caso se entenda pela improcedência de seu pedido, os valores principais dos débitos objeto da carta de cobrança não são passíveis de “multa moratória”, pois as compensações efetuadas não caracterizam prática das infrações previstas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, sendo devidos, neste caso, somente os juros, tudo com base no disposto da Instrução Normativa SRF nº 600/2005.

Em 22/01/2007, a DRF juntou às fls. 347/353 resposta à intimação da empresa Esso Brasileira de Petróleo, pela qual esta informa que no período março/1999 a junho/2000 não cobrou de seus clientes consumidores os valores correspondentes à Cofins incidentes sobre suas vendas de diesel, e, por isso, não foi consignado o destaque nas notas fiscais relativas a essa operações.”

A DRJ Campinas/SP deu parcial provimento ao recurso para afastar a aplicação do disposto no art. 166 do Código Tributário Nacional ao caso *sub examine*, uma vez que o PIS/Pasep e Cofins, por sua natureza, não comportam a transferência do respectivo encargo financeiro. No mais, vislumbrou a decadência do direito de ressarcimento, em face do transcurso de mais de 05 (cinco) anos entre a data dos documentos fiscais e o protocolo do

processo, e a inexistência de valores passíveis de ressarcimento a título de Cofins, seja por não atender o documentário fiscal as estipulações da IN SRF 06/99, seja porque o próprio fornecedor afirmou em correspondência que não cobrou o tributo nas operações ocorridas no período março/99 a junho/00.

O acórdão da decisão em questão restou assim redigido:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/06/2000

RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. EXTINÇÃO DO DIREITO.

O direito de a contribuinte pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente extingue-se após o transcurso do prazo de cinco anos contados da data do pagamento.

RESSARCIMENTO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

O ressarcimento de valores relativos às contribuições para o PIS e Cofins a consumidor final pessoa jurídica é regulado pela IN SRF nº 6/99. Constatado o atendimento dos requisitos nela contidos, cabível o reconhecimento do direito creditório correspondente, bem como a homologação da compensação efetuada até o limite desse direito creditório.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/06/2000

RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. EXTINÇÃO DO DIREITO.

O direito de a contribuinte pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente extingue-se após o transcurso do prazo de cinco anos contados da data do pagamento.

RESSARCIMENTO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

O ressarcimento de valores relativos às contribuições para o PIS e Cofins a consumidor final pessoa jurídica é regulado pela IN SRF nº 6/99.

Em recurso voluntário o contribuinte reafirma a inocorrência da prescrição de seu direito ao ressarcimento, não se aplicando as disposições da Lei Complementar nº 118/2005 aos fatos geradores que lhe são anteriores, de modo que seu prazo prescricional seria de 10 (dez) anos e não 05 (cinco), como vem decidindo o Superior Tribunal de Justiça. No mérito, sustenta o equívoco do fundamento da decisão recorrida que não lhe reconhece o direito ao ressarcimento da Cofins porque o fornecedor não teria efetivado a cobrança da exação, asseverando que a empresa distribuidora é mera substituta tributária e, nesta condição, não tem legitimidade para deixar de recolher aos cofres do Estado o que é devido pelos substituídos, ao seu livre arbítrio, de forma tal que este fato, de *per se*, não elide o seu direito ao vindicado ressarcimento, cabendo, isto sim, à Administração Tributária exigir da pessoa jurídica, substituta tributária, os valores que lhe são devidos.

É o relatório.



Voto

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, pelo que, dele conheço.

Consoante a preliminar argüida (inocorrência) da decadência do direito de vindicar o suposto crédito, onde sustenta o recorrente que disporia de um prazo de 10 (dez) anos para exercer tal pretensão¹, entendo não assistir-lhe razão pelo motivo que passo a expor.

Não obstante a tese apresentada contar como principal arauto o Superior Tribunal de Justiça, que a aplica reiteradamente, entendo que esta exegese, ao menos em sede administrativa, encontra empecilho na dicção dos arts. 3º e 4º da Lei Complementar nº 118/2005, *verbis*:

“Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.

Art. 4º Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.”

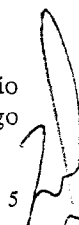
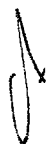
Assim, tratando-se de norma válida e vigente, irrefragável sua incidência no caso vertente, de maneira que a extinção do crédito tributário se concretiza com o pagamento antecipado e não com a sua homologação, como sustentado, implicando no influxo dos arts. 165, I e 168, I do Código Tributário Nacional para definição do *dies a quo* do interstício decadencial.

Outrossim, não se diga que o dispositivo em comento não se aplicaria à hipótese, por cuidarem estes autos de recolhimentos anteriores ao advento da referida lei complementar, porquanto tratando-se de norma expressamente interpretativa, nos termos do art. 106, I do Código Tributário Nacional, alcança os fatos jurídicos tributários pretéritos ao seu advento, como, inclusive, se extrai do próprio art. 4º supra transcrito.

Demais disso, em face da literalidade do texto, descabida nesta casa a realização de interpretações enviesadas tendentes a esvaziar seu conteúdo, sob pena de se negar cumprimento a norma válida no sistema jurídico pátrio, o que é vedado pelo art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, na redação dada pela Lei nº 11.941/09, *verbis*:

“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

¹ Lastreia-se o raciocínio na tese alcunhada “5 + 5”, que considera extinto o crédito tributário com a homologação do lançamento, tomado este elemento como termo inicial do prazo decadencial previsto no art. 168, I do Código Tributário Nacional.



5

§ 1º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 5º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).”

Quanto ao mérito, entendo equivocada a conclusão alcançada pelas decisões administrativas recorridas.

Como bem pontuado pelo recorrente, o substituto tributário não possui livre arbítrio, muito menos detém legitimidade para exigir ou não as quotas correspondentes à substituição, tal como determina a lei.

Consoante noticiado nos autos, o distribuidor de combustíveis se limitou a informar não haver cobrado a Contribuição para a Seguridade Social – Cofins, sem apresentar qualquer justificativa plausível para tal postura, o que levou os julgadores de primeira instância a concluir, de maneira até simplista, que, uma vez não “cobrado” o tributo por liberalidade do substituto tributário, não haveria o que ressarcir.

O substituto tributário, diversamente do responsável, não responde por tributo devido por terceiro, mas sim, por obrigação própria, como anotado com extrema lucidez por Luiz Emydio F. da Rosa Júnior²:

“Referimo-nos anteriormente à sujeição passiva indireta por substituição, quando dissemos que tal figura se dá quando a responsabilidade tributária nasce desde logo em relação a uma pessoa diversa da do contribuinte nos casos expressos definidos em lei. (...)”

² Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário. 16ª edição atualizada com as alterações no CTN e as Emendas Constitucionais 32 e 33 de 2001, e ampliada. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. pp. 510/511.

O substituto legal tributário só pode ser determinado por lei porque se trata de uma situação excepcional por corresponder a uma terceira pessoa, estranha à relação econômica de natureza pessoal e direta com o fato gerador, cuja obrigação tributária nasce desde logo em relação a ela, e não quanto à pessoa do contribuinte, que é a situação normal. Assim, o substituto responde por débito próprio, enquanto o responsável tributário responde por débito alheiro. (...)

O substituto passa a ocupar o lugar do contribuinte na relação jurídica tributária, que dela fica excluído. Registre-se que o substituto ocupa o lugar do substituído (contribuinte) desde o nascimento até a extinção da relação jurídica tributária. Entre o substituto e o substituído instaura-se uma relação jurídica de direito comum, e, portanto, não tributária, da qual decorre, por exemplo, o direito de regresso de que é titular o substituto em relação ao substituído. A figura da substituição só se explica para tender interesse único do Fisco, que tem mais segurança e rapidez na cobrança do tributo em relação à pessoa do substituto, geralmente por ser dotada de maior capacidade econômica.” (destaques no original).

Portanto, o substituto tributário é mero sujeito passivo da relação jurídico-tributário, não titularizando qualquer competência ou prerrogativa para escolher aleatoriamente, quando deve ou não cumprir a obrigação tributária, decorrendo seu dever de literal imposição legal.

O substituto tributário, ao deixar de cobrar e recolher a parcela do tributo devida pelo substituído, como determina a legislação, pratica um ilícito administrativo passível de autuação e, nesta condição, é o sujeito passivo da exação e não o substituído, que não pode ser penalizado por violação legal cometida por aquele.

Outrossim, não bastasse toda a argumentação até aqui expendida, a principal razão que milita em favor do direito do recorrente está no fato de a distribuidora de combustíveis não ser a substituta tributária da operação, mas sim as refinarias de derivados de petróleo, como deixa claro o art. 4º da Lei nº 9.718/98 e art. 2º, *caput* da IN SRF 06/99, de tal sorte que, no caso específico do óleo diesel, hipótese dos autos, sua obrigação é meramente acessória, qual seja, a de informar destacadamente na nota fiscal de venda a base de cálculo do valor a ser ressarcido. E só!

Repisando, a distribuidora de combustíveis, quando comercializa óleo diesel, não é substituta tributária das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, cuja sujeição passiva recai exclusivamente sobre as refinarias de derivados de petróleo.

Portanto, a resposta dada pela distribuidora de combustíveis Esso Brasileira de Petróleo Ltda. à Unidade preparadora, consoante a qual “no período de março de 1999 a junho de 2000, não cobrou de seus clientes consumidores a parcela correspondente à Cofins incidentes (sic) sobre as vendas de Diesel para consumidor” é completamente descabida, para dizer o mínimo.

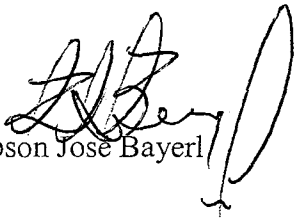
Não vejo como a distribuidora, que, de acordo com a lei, não está investida da condição de substituta tributária, possa ter deixado de cobrar o valor do tributo cobrado por substituição. Quando muito, e é o que parece, deixou de cumprir uma obrigação acessória, que seria a omissão da informação da base de cálculo do valor a restituir.



Desse modo, entendo que o recorrente faz jus ao ressarcimento pleiteado, ainda que não tenha havido destaque no documento fiscal correspondente, não podendo constituir-se em óbice ao legítimo exercício do direito, mormente, quando o beneficiário não concorreu para o problema.

Neste átimo, observo que a distribuidora de combustíveis, ao invés de indicar a base de cálculo para aplicação dos percentuais de ressarcimento, optou, certo ou errado, por indicar o valor a ser ressarcido a título de PIS/Pasep, o que permite por simples operação matemática, a conhecida “regra de três”, apurar a base de cálculo para a Cofins, não importando a ausência da informação, então, em obstáculo intransponível à concessão do direito creditório vindicado.

Com estas considerações, voto por dar parcial provimento ao recurso para reconhecer o direito ao ressarcimento da Cofins incidente nas operações arroladas, nos termos da IN SRF 06/99, com a exclusão dos fatos jurídicos anteriores a 18/03/1999, alcançados pela decadência.


Robson José Bayerl

