

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

Processo nº 13839.000845/2005-15
Recurso nº 152.821 Voluntário
Acórdão nº 3803-00.139 – 3ª Turma Especial
Sessão de 15 de setembro de 2009
Matéria RESTITUIÇÃO/COMP COFINS
Recorrente VITOR GÁS COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES LTDA
Recorrida DRJ CAMPINAS/SP

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

RESTITUIÇÃO. LEGITIMIDADE ATIVA.

A falta de prova de legitimidade ativa inviabiliza o deferimento de pedido de restituição/compensação.

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.

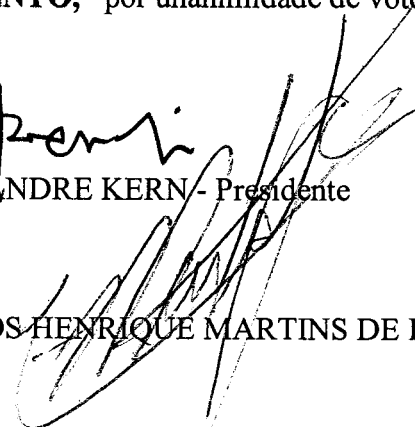
SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FATO GERADOR PRESUMIDO.

No caso de substituição tributária só é cabível a restituição da quantia paga na hipótese de não se realizar o fator gerador presumido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª. TURMA ESPECIAL da TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.


ALEXANDRE KERN - Presidente


CARLOS HENRIQUE MARTINS DE LIMA - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Belchior Melo de Sousa, Daniel Maurício Fedato, Hécio Lafeta Reis e Ivan Allegretti.

Relatório

Trata-se de Pedido de Restituição de fl. 01, protocolado em 06/05/2005, no valor de R\$ 80.769,53, correspondente a recolhimentos feitos a título de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, relativos aos períodos de apuração janeiro/1999 a junho/2000, conforme petição de fls. 02/03 e planilhas de cálculo às fls. 19/59.

A contribuinte fundamenta seu direito à restituição quanto aos recolhimentos por ela efetuados, *cobrados em excesso pela refinaria de petróleo, através da distribuidora em regime de substituição tributária, considerando-se que os preços praticados pela peticionária ao consumidor final são inferiores ao preço presumido utilizado pelo contribuinte substituto.*

Ao direito creditório postulado, a contribuinte vinculou débitos tributários mediante apresentação de pedidos e/ou declarações de compensação.

A DRF em Jundiaí emitiu o Despacho Decisório de fls. 146/150, indeferindo o pedido de restituição e não homologando as compensações dos débitos, sob a fundamentação de que:

- Nos termos do artigo 150, §7º da Constituição Federal, a restituição de valores pagos na sistemática de substituição tributária somente ocorre caso não se realize o fato gerador presumido, nada tendo sido disposto a respeito de restituição de valores recolhidos a maior;
- A substituição tributária no recolhimento do PIS e da Cofins no caso de comercialização de derivados de petróleo já era prevista pelo artigo 4º da LC nº 70/91, estando consolidada pela Lei nº 9.718/98, artigos 2º e 4º;
- O recolhimento do tributo, pelo responsável tributário por substituição, no montante que a lei determinar, extingue o crédito tributário com a ocorrência do fato gerador presumido. O fato de o varejista praticar preço inferior ao estabelecido como parâmetro legal à quantificação do fato gerador presumido consiste em mera liberalidade, não sendo a União obrigada a restituir-lhe diferenças de tributos decorrentes dessa prática.

Cientificado desse despacho em 22/05/2007 (fl. 152), a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade em 21/06/2007 (fls. 153/155), na qual alega, em síntese, que:

- *Realiza venda (de combustíveis) com preços inferiores aos presumidos por base de cálculo arbitrada por substituição tributária para o PIS e a Cofins;*



- A legislação que rege o assunto (artigos 4º, 5º e 6º da Lei nº 9.718/98) deve ser interpretada literalmente, *pois, esta é clara, quando se refere à que a refinaria de petróleo somente é obrigada a cobrança (retenção) e o seu posterior pagamento, mas que, na verdade quem sofre a carga tributária é o contribuinte;*
- A corroborar sua legitimidade para o pedido, cita jurisprudência do STJ.

Voto

Conselheiro CARLOS HENRIQUE MARTINS DE LIMA, Relator

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

O indeferimento da DRF teve como fundamento a impossibilidade de restituir-se ao substituído os valores decorrentes da diferença entre os preços por ele praticados e os que foram considerados para o cálculo do tributo pago pelo substituto tributário, sem menção à questão da legitimidade para o pleito.

Importante trazer à vista a legislação que trata do regime de substituição tributária no setor de combustíveis. No que respeita à COFINS, a substituição existe desde sua instituição pela Lei Complementar n.º 70, de 1991, cujo art. 4º trazia a seguinte redação:

Art. 4º A contribuição mensal devida pelos distribuidores de derivados de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes, na condição de substitutos dos comerciantes varejistas, será calculada sobre o menor valor, no País, constante da tabela de preços máximos fixados para venda a varejo, sem prejuízo da contribuição incidente sobre suas próprias vendas.

Posteriormente a Lei nº 9.718/98, unificando as legislações da COFINS e do PIS, introduziu algumas modificações sobre a matéria, as quais entraram em vigor em 01/02/1999. Embora tenha mantido o regime de substituição, esse diploma legal transferiu o papel de substituto nas operações com derivados de petróleo da distribuidora para a refinaria, alterando também a base de cálculo para efeito de recolhimento da parcela relativa à substituição. Passou-se a tomar como referência não mais o preço de varejo fixado em tabela, mas o preço da operação de venda da refinaria de petróleo. Tais inovações acham-se no art. 4º da lei em questão, abaixo transcrito:

Art. 4º. As refinarias de petróleo, relativamente às vendas que fizerem, ficam obrigadas a cobrar e recolher, na condição de contribuintes substitutos, as contribuições a que se refere o art. 2º, devidas pelos distribuidores e comerciantes varejistas de combustíveis derivados de petróleo, inclusive gás.

CA

Parágrafo único. Na hipótese deste artigo, a contribuição será calculada sobre o preço de venda da refinaria, multiplicado por quatro.

Portanto, a legislação atribuiu às distribuidoras/refinarias a condição de substituto tributário e, nos termos do art. 121 do Código Tributário Nacional (CTN), a de responsável. Conseqüentemente, definiu-as como sujeitos passivos da relação obrigacional tributária decorrente da comercialização de combustíveis. Veja-se que a relação tributária já nasce tendo como pólo passivo o substituto, não existindo vínculo de mesma natureza entre o substituído e o sujeito ativo.

Decorre daí que, nos termos do art. 165 do CTN, o direito à restituição do tributo se restringe ao substituto, por sua condição de sujeito passivo, não se comunicando ao substituído, que não integra a relação tributária.

Observe-se, nesse ponto, que a substituição tributária não se confunde com responsabilidade tributária em sentido próprio, como parece crer a contribuinte, pois que somente nesta última existe relação jurídica entre o sujeito passivo indireto (responsável) e o sujeito ativo, a exemplo do que ocorre com o Imposto Retido na Fonte.

Nesse sentido, e em contraponto à jurisprudência trazida pela contribuinte, cita-se trecho do voto do Ministro Ari Pargendler, vencedor por unanimidade, prolatado por ocasião do julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial processado sob nº 59.513/SP:

A primeira dificuldade a vencer, em termos de direito positivo, é a de que o Código Tributário Nacional não refere a expressão substituto legal tributário, nem mesmo a expressão substituição tributária, que no âmbito federal só veio a ser utilizada pela Constituição Federal de 1988. O Código Tributário Nacional fala em responsável, mas com a impropriedade de empregar esse vocábulo com, pelo menos, duas conotações diferentes; o responsável do artigo 121, parágrafo único, inciso II, que é substituto legal tributário; o responsável do artigo 128 e seguintes que é o responsável tributário no sentido próprio.

O artigo 121 do Código Tributário Nacional trata da sujeição passiva originária ou direta, aquela que resulta da incidência da norma jurídica tributária; é a sujeição passiva descrita na regra legal. Se o legislador optar por imputá-la à pessoa "cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo" [o Ministro cita Alfredo Augusto Becker], estar-se-á diante da figura do contribuinte, aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (artigo 121, parágrafo único, inciso I). Se a opção for por terceira pessoa, não vinculada ao fato gerador, cuja obrigação decorra de obrigação expressa de lei, estar-se-á diante do substituto legal tributário (artigo 121, parágrafo único, inciso II).

A obrigação tributária, portanto, 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 principal, a de pagar o tributo (CTN, artigo 113, § 1º). Para garantir a efetividade da obrigação tributária, a lei criou a responsabilidade tributária, que é sempre derivada do inadimplemento da obrigação tributária original (ou, como querem outros, sujeição passiva indireta, por oposição à sujeição passiva direta).

Quer dizer, em linha de princípio, o contribuinte ou o substituto legal tributário estão obrigados a pagar o tributo, mas o inadimplemento da obrigação tributária originária ou direta dá causa à obrigação derivada ou indireta, positivamente prevista como responsabilidade tributária (CTN, artigo 128 e seguintes).

A responsabilidade tributária é uma responsabilidade de segundo grau, alheia ao fato gerador da obrigação tributária. Quando a norma jurídica incide, sabe-se que ela obriga o contribuinte ou o substituto legal tributário. Apenas se eles descumprirem essa obrigação tributária, é que entra em cena o responsável tributário.

Nada mais é preciso dizer para acentuar a diferença ontológica existente entre o substituto legal tributário e o responsável tributário; aquele é a pessoa, não vinculada ao fato gerador, obrigada originariamente a pagar o tributo; este é a pessoa, vinculada ao fato gerador, obrigada a pagar o tributo, se este não for adimplido pelo contribuinte ou pelo substituto legal tributário, conforme o caso.

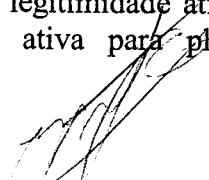
À vista do exposto, não se pode dizer que o “substituído” recolhe antecipadamente o ICMS; ele não recolhe nem antes nem nunca, porque é alheio à relação jurídica tributária. Ainda no magistério de Alfredo Augusto Becker, “não existe qualquer relação jurídica entre substituído e o Estado”(ibid., p.513).

É preciso que isso fique claro: na substituição legal tributária há só uma obrigação tributária, e não várias, porque seu efeito é, exatamente, o de suprir obrigações tributárias que corresponderiam às etapas do ciclo de comercialização anteriores ou posteriores, conforme a substituição se processe “para trás” ou “para frente”; o que esse fato gerador tem de especial é a base de cálculo, a qual considera valores agregados em outras etapas do ciclo de comercialização.

A questão de saber quem suporta esse encargo é de natureza econômica, nada tendo a ver com o fenômeno jurídico. Fora de toda dúvida, é um custo de quem adquire o produto para revendê-lo. Mas, como está embutido no preço, é repassado ao consumidor. (destaques acrescidos).



Por outro lado, ainda que se dê relevo ao aspecto econômico revelado no transpasse do encargo tributário, melhor sorte não teria a contribuinte. Com efeito, no âmbito da substituição tributária, uma coisa é ter legitimidade ativa para questionar a exação fiscal, outra, bem distinta, é ter legitimidade ativa para pleitear restituição/compensação. O



substituído reúne todas as condições para questionar a exigência – certo que o substituto embute no preço pago pelo substituído o valor do tributo que antecipadamente dele descontou e recolheu aos cofres públicos.

Nesse sentido, colacione-se passagem do voto do Sr. Min. Teori Albino Zavascki nos autos o Embargos de Divergência em REsp nº 648.288:

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).

Este Conselho tem se manifestado no mesmo entendimento aqui explicitado, conforme exemplifica o Ac. nº 204-01289, de 23/05/2006, cuja ementa tem o seguinte conteúdo:

NORMAS PROCESSUAIS. COMPENSAÇÃO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. 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.

Ainda quanto à legitimidade, a legislação infralegal, no caso, a Instrução Normativa SRF nº 6/99, que regulamentava a Lei nº 9.718/98, 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.

§ 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 recorrente.

Não obstante, outros aspectos da legislação aplicável militam contra a pretensão da recorrente de ver reconhecidos créditos contra a Fazenda Nacional.

De fato, ainda que a contribuinte tivesse legitimidade para o pleito, como o presente processo foi formalizado em 06/05/2005, estaria extinto seu direito à restituição relativamente aos valores recolhidos anteriormente à 06/05/2000, em conformidade com os artigos 165, inciso I, e 168, inciso I, do CTN, bem como do Ato Declaratório SRF nº 96/99.

Ademais, a fundamentação trazida no pedido da contribuinte, de que o valor recolhido na substituição tributária teria sido maior do que o devido no momento do fato gerador, não encontra respaldo no § 7º do art. 150 da Constituição Federal, o qual alberga a restituição apenas na hipótese de não se realizar o fato gerador:

(...)

§ 7º 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, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (destaque acrescido)

Aliás, o Supremo Tribunal Federal já deixou assentado esse mesmo entendimento, consoante se verifica, entre outros, no julgado na Adin nº 1851, assim ementada:

A EC n.º 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7.º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade. A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido

CA

como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação. Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente. (destacou-se)

Demais disso, na sistemática introduzida pelo já transcrito art. 4º da Lei n.º 9.718/98, o valor do PIS e da Cofins a ser retido pela refinaria independe do preço efetivamente praticado pela substituída ao revender o produto no mercado varejista, já que toma como base de cálculo exclusivamente o preço de venda da substituta para aplicação dos coeficientes legais. Tendo sido apurado, pelo substituto, o valor do tributo a ser pago de acordo com os parâmetros legais, não existe pagamento indevido ou a maior, senão que o estritamente definido em lei.

Em consonância com o entendimento acima expresso, traz-se ementa de decisão da 1ª Turma do STJ, de 24/04/2007, em sede de Agravo Regimental no Recurso em Mandado de Segurança (22040/RN):

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE OU PROGRESSIVA. OPERAÇÃO SUBSEQÜENTE. BASE DE CÁLCULO INFERIOR À CONSIDERADA PARA O RECOLHIMENTO ANTECIPADO. RESTITUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

I - Esta Corte, adotando entendimento consolidado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADIN 1.851-4/AL, firmou orientação no sentido da impossibilidade de restituição/creditamento da importância recolhida, quando a operação subsequente à cobrança do tributo, sob a modalidade de substituição tributária para frente ou progressiva, se realizar com valor inferior à base de cálculo presumida. Precedentes: RMS nº 20263/RJ, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 15.05.2006; AgRg no Ag nº 720644/GO, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, DJ de 20.02.2006; AgRg no Ag nº 489785/MG, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, DJ de 07.11.2005; AgRg no Ag nº 388881/MG, Rel. Ministro FRANCIULLI NETTO, DJ de 21.02.2005.

II - Agravo regimental improvido.

Nesse contexto, ainda que pudessem ser afastadas as questões da legitimidade ativa e da decadência, não existiria crédito a ser restituído à contribuinte.

Diante do exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** à pretensão deduzida
no recurso voluntário.

CARLOS HENRIQUE MARTINS DE LIMA

CA

