



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

Processo nº 13840.000535/2004-72
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2801-000.114 – 1ª Turma Especial
Sessão de 02 de junho de 2009
Matéria PIS - RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO
Recorrente POSTO MAGADI LTDA.
Recorrida DRJ-CAMPINAS/SP

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

RESTITUIÇÃO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SUJEIÇÃO PASSIVA. ILEGITIMIDADE.

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.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

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 da Primeira Turma Especial da Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em não conhecer do recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)
Walber José da Silva - Presidente *Ad Hoc*

(assinado digitalmente)
Belcior Melo de Sousa - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Daniel Maurício fedato e Carlos Henrique Martins de Lima.

Relatório

Trata o presente de recurso voluntário contra o Acórdão de nº 05-16.829, de 26 de março de 2007, da DRJ/Campinas/SP, fls. 66 a 72, que indeferiu a solicitação, e não reconheceu o direito creditório requerido em razão do regime de substituição tributária a que está sujeito, na qualidade de substituído, ratificando a decisão da DRF, em face da manifestação de inconformidade, fls. 60 a 64.

Cientificada da decisão em 14 de maio de 2007, irressignada, apresenta recurso voluntário, fls. 76 a 83, em 18 de maio de 2007, por meio do qual ancora-se em alguns julgados da Corte Superior para defender, de forma concisa, a sua condição de legitimada para pleitear a restituição em foco.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Belchior Melo de Sousa, Relator

Tendo em vista que a recorrente foi considerada pela decisão recorrida parte não legítima para pleitear, entre as demais condições de admissibilidade, que, *per se*, habilitam o recurso para que dele se conheça, este é o requisito que se passará a analisar, inicialmente, para que, após, se alcance o mérito, se o caso.

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 JÚNIOR³

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.]

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.

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]

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 MORSCHBACKER, 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 das contribuições para o PIS, 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.

§ 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.

⁵ [opus cit.]

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

§ 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. Desse modo, esta posição prejudica a análise do mérito.

Pelas razões expostas e pelo efeito vinculante da decisão na ADI nº 1.851/2002, voto por não conhecer do recurso

Sala das Sessões, em 02 de junho de 2009

(assinado digitalmente

Belchior Melo de Sousa