



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

Processo nº 13841.000403/2004-31
Recurso nº 256.674 Voluntário
Acórdão nº 3402-00.712 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de julho de 2010
Matéria COFINS - RESTITUIÇÃO COMPENSAÇÃO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA
Recorrente OSVALDO BENTO DA SILVA & CIA. LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

PIS

COMPENSAÇÃO. 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

Recurso Negado.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. Os Conselheiros Sílvia de Brito Oliveira, Leonardo Siade Manzan e Raquel Mota Brandão Minatel (Suplente) votaram pelas conclusões e conforme a declaração de Nayra Bastos Manatta. Designada a Conselheira Nayra Bastos Manatta para redigir a ementa vencedora..


Nayra Bastos Manatta – Presidenta


Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça – Relator

EDITADO EM 17/08/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Ali Zraik Júnior, Sílvia de Brito Oliveira, Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, Leonardo Siade Manzan e Nayra Bastos Manatta.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls.74/78) contra o v. Acórdão DRJ/CPS nº 05-20.462 de 07/12/07 (fls. 65/69), exarado pela 1ª Turma da DRJ de Campinas - SP que, por unanimidade de votos, houve por bem “indeferir” a Manifestação de Inconformidade de fls. 59/63 e não reconhecer o crédito objeto do Pedido de Restituição de PIS de fls. 02/03 formulado em 26/10/04, indeferido por despacho decisório de fls. 53/55 exarado pela SEORT da DRJ de Campinas-SP, através do qual a ora Recorrente pretendia ver restituídos supostos recolhimentos a maior de PIS no valor de R\$ 11.967,26 efetuados no período de 01/99 a 06/00.

Por seu turno a decisão de fls. 65/69 da 1ª Turma da DRJ de Campinas - SP, houve por bem “indeferir” a Manifestação de Inconformidade de fls. 59/63 e não reconhecer o crédito objeto do Pedido de Restituição de COFINS e PIS de fls. 01, aos fundamentos sintetizados em sua ementa nos seguintes termos:

“Assunto: CONTRIBUIÇÃO PARA O O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS.

Período de apuração. 01/01/2000 a 30/06/2004 Ementa:

RESTITUIÇÃO. LEGITIMIDADE ATIVA.

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

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 fato gerador presumido.

Solicitação indeferida”

Nas razões de Recurso Voluntário (74/78) oportunamente apresentadas, a ora Recorrente sustenta que a reforma da r. decisão recorrida e a legitimidade do crédito restituendo, tendo em vista: a) a sua legitimidade ativa para pleitear a restituição no regime de substituição tributária, conforme os precedentes do STJ que cita .

JOY

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, Relator

O recurso reúne as condições de admissibilidade mas, no mérito não merece provimento.

Inicialmente anoto que a Jurisprudência desta Corte Administrativa também já assentou que “a autoridade administrativa não é competente para decidir sobre a constitucionalidade e a legalidade dos atos baixados pelos Poderes Legislativo e Executivo”

No mérito verifica-se que a r. decisão recorrida não merece o menor reparo, vez que, ao indeferir os pedidos de restituição em tela, nada mais fez do que reproduzir a orientação da Jurisprudência do STJ, que já proclamou a ilegitimidade do pleito da ora Recorrente, como se pode ver da seguinte e elucidativa ementa:

“TRIBUTÁRIO. FINSOCIAL. EMPRESAS VAREJISTAS DE COMBUSTÍVEIS. COMPENSAÇÃO. LEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM.

1. A Primeira Seção, ao julgar os EREsp 648.288/PE, da relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, publicado no DJ de 11 de novembro de 2006, manifestou-se no sentido de que, no âmbito do regime de substituição tributária, o comerciante varejista de combustível, substituído tributário, só terá legitimidade ativa para pleitear a repetição do indébito tributário, mediante restituição ou compensação, se demonstrar nos autos que não houve o repasse do encargo tributário ao consumidor final.

2. Recurso especial desprovido. (cf. Ac. da 1ª Turma do STJ no REsp nº 643.389-PE, Reg. nº 2004/0053681-9, em sessão de 20/03/07, Rel. Min. DENISE ARRUDA, publ. in DJ 23/04/07 p. 232)

Isto posto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para manter a r. decisão recorrida, por seus próprios e jurídicos fundamentos.

É como voto.



Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça

Declaração de Voto

Conselheira Nayra Bastos Manatta

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

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 repetição do indébito 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 respectivo 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 impositivo 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.

Analisando, ainda, o posicionamento do Conselho 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 pólo 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 Becker¹, que cunhou a expressão



¹ Teoria Geral do Direito Tributário, 3ª. ed, São Paulo, Lejus, 1998, p. 547.

contribuinte de jure como gênero, para nela incluir as espécies do contribuinte, propriamente dito, e o substituto legal tributário.

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.²

E adiante, na mesma obra, conclui:

Não existe qualquer relação jurídica entre o substituído e Estado.³

No mesmo sentido, a bem lançada crítica de Johnson Barbosa Nogueira⁴:

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 grassar 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 desvios é representado pela concepção da tributação na fonte 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 Acórdão⁵ da Primeira Seção do STJ, votado à unanimidade, relatado pelo Ministro Ari Pargendler, que faz,



² Op. cit., p. 554.

³ Op. cit., p. 562.

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

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

com arrimo 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 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.

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."


Nayra Bastos Manatta