



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

Processo n° 13887.000603/2002-03
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-004.715 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de janeiro de 2019
Matéria COFINS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA
Recorrente AUTO POSTO 201 LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMERCIANTE DE COMBUSTÍVEL.

Nos termos do art. 4º, da Lei 9718/98, a refinaria de petróleo faz o recolhimento das contribuições sociais, substituindo o comerciante de combustível.

CONTRIBUINTE DE FATO. ILEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM.

O contribuinte de fato não detém legitimidade para pleitear a restituição, nos termos do REsp 903.394/AL, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado 24/03/2010, DJe 26/04/2010

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Votou pelas conclusões o conselheiro Leonardo Vinicius Toledo.

CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA - Presidente.

LAÉRCIO CRUZ ULIANA JUNIOR - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisario, Marcelo Giovani Vieira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Laercio Cruz Uliana Junior e Charles Mayer de Castro Souza (Presidente)

Relatório

Por traduzir a realidade dos fatos, adoto o Relatório da DRJ:

Trata o presente de pedido de restituição no valor de R\$ 185.255,17 combinado com declarações de compensação relativos ao PIS e Cofins incidentes sobre faturamento da venda de combustíveis, entendido pelo interessado como retidos em excesso pela refinaria de petróleo, por meio de distribuidora, em regime de substituição tributária, alegando que o preço de venda por ele praticado seria inferior ao utilizado como base de cálculo para a retenção, pelo contribuinte substituto.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Limeira, através do Despacho Decisório de fls. 195/198, indeferiu o pedido de restituição e não homologou as compensações declaradas, pela inexistência de crédito em favor do contribuinte, fundamentando sua decisão no disposto no art. 4º da Lei nº 9.718, de 1998, e afirmando que não há previsão legal "que considere que o combustível comercializado à varejo em valor inferior ao que serviu de base de cálculo para a retenção gere crédito em favor do contribuinte".

*Cientificado em 16/11/2007, fl. 202, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade em 05/12/2007, fls. 203/207, alegando, em breve síntese, que é parte legítima na ação e que "não deve prevalecer o entendimento do presente julgado que o ora Requerente (contribuinte substituído) por ser ele quem sofre efetivamente o ônus da imposição fiscal. **É parte legítima ad causam para requerer a restituição dos valores recolhidos a título de tributo (PIS/COFINS)** Seguindo a marcha processual normal, foi proferido o seguinte julgamento:*

COMPENSAÇÃO.

A homologação das compensações declaradas pelo contribuinte está condicionada à existência de crédito em seu favor.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTARIA. COMERCIANTE DE COMBUSTÍVEIS.

O valor da contribuição incidente sobre o faturamento decorrente da venda de combustíveis derivados de petróleo, devida pelos comerciantes varejistas, é retida e recolhida pelas refinarias de petróleo, na condição de contribuintes substitutos, nos termos do disposto no art. 4º, da Lei nº 9.718, de 1988.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMERCIANTE DE COMBUSTÍVEIS.

O valor da contribuição incidente sobre o faturamento decorrente da venda de combustíveis derivados de petróleo, devida pelos comerciantes varejistas, é retida e recolhida pelas refinarias de petróleo, na condição de contribuintes substitutos nos termos do disposto no art. 4º da Lei nº 9.718, de 1988.

No mérito, alega que é comerciante varejista que realiza vendas com preços inferiores aos presumidos por base de cálculo arbitrada por substituição tributária para o Cofins; que é contribuinte substituído e, portanto o titular do direito em litígio.

Seguindo a marcha processual normal, a DRJ assentou o seguinte entendimento:

COMPENSAÇÃO.

A homologação das compensações declaradas pelo contribuinte está condicionada à existência de crédito em seu favor.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/01/1999 a 30/06/2000 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMERCIANTE DE COMBUSTÍVEIS.

O valor da contribuição incidente sobre o faturamento decorrente da venda de combustíveis derivados de petróleo, devida pelos comerciantes varejistas, é retida e recolhida pelas refinarias de petróleo, na condição de contribuintes substitutos, nos termos do disposto no art. 4º, da Lei nº 9.718, de 1988.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/1999 a 30/06/2000 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMERCIANTE DE COMBUSTÍVEIS.

O valor da contribuição incidente sobre o faturamento decorrente da venda de combustíveis derivados de petróleo, devida pelos comerciantes varejistas, é retida e recolhida pelas refinarias de petróleo, na condição de contribuintes substitutos, nos termos do disposto no art. 4º, da Lei nº 9.718, de 1988.

Inconformado, o Contribuinte apresentou o Recurso Voluntário, requerendo reforma em síntese, por entender que por ser substituto tributário teria direito à compensação do crédito, nos termos da lei 9.718, artigos 4º, 5º e 6.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior

O recurso é tempestivo e merece ser conhecido.

O Contribuinte pede restituição de PIS/COFINS entre o período de 01/01/99 a 30/06/00. Que a substituição tributária PIS/COFINS decorreu do art. 4º da Lei 9718/98, assim, a refinaria fazendo o recolhimento.

No entanto, sobre a possibilidade da restituição de tributária envolvendo a chamada substituição para frente, o Superior Tribunal de Justiça assentou o seguinte entendimento:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA.

ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO.

DISTRIBUIDORAS DE BEBIDAS. CONTRIBUINTES DE FATO. ILEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM. SUJEIÇÃO PASSIVA APENAS DOS FABRICANTES (CONTRIBUINTES DE DIREITO). RELEVÂNCIA DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA DO TRIBUTO APENAS PARA FINS DE CONDICIONAMENTO DO EXERCÍCIO DO DIREITO SUBJETIVO DO CONTRIBUINTE DE JURE À RESTITUIÇÃO (ARTIGO 166, DO CTN). LITISPENDÊNCIA. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SÚMULAS 282 E 356/STF. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 7/STJ.

APLICAÇÃO.

1. O "contribuinte de fato" (in casu, distribuidora de bebida) não detém legitimidade ativa ad causam para pleitear a restituição do indébito relativo ao IPI incidente sobre os descontos incondicionais, recolhido pelo "contribuinte de direito" (fabricante de bebida), por não integrar a relação jurídica tributária pertinente.

2. O Código Tributário Nacional, na seção atinente ao pagamento indevido, preceitua que: "Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos: I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la." 3. Consequentemente, é certo que o recolhimento indevido de tributo implica na obrigação do Fisco de devolução do indébito ao contribuinte detentor do direito subjetivo de exigí-lo.

4. Em se tratando dos denominados "tributos indiretos" (aqueles que comportam, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro), a norma tributária (artigo 166, do CTN) impõe que a restituição do indébito somente se faça ao contribuinte que comprovar haver arcado com o referido encargo ou, caso contrário, que tenha sido autorizado expressamente pelo terceiro a quem o ônus foi transferido.

5. A exegese do referido dispositivo indica que: "...o art. 166, do CTN, embora contido no corpo de um típico veículo introdutório de norma tributária, veicula, nesta parte, norma específica de direito privado, que atribui ao terceiro o direito de retomar do contribuinte tributário, apenas nas hipóteses em que a transferência for autorizada normativamente, as parcelas correspondentes ao tributo indevidamente recolhido: Trata-se de norma privada autônoma, que não se confunde com a norma construída da interpretação literal do art. 166, do CTN. É desnecessária qualquer autorização do contribuinte de fato ao de direito, ou deste àquele. Por sua própria conta, poderá o contribuinte de fato postular o indébito, desde que já recuperado pelo contribuinte de direito junto ao Fisco. No entanto, note-se que o contribuinte de fato não poderá acionar diretamente o Estado, por não ter com este nenhuma relação jurídica. Em suma: o direito subjetivo à repetição do indébito pertence exclusivamente ao denominado contribuinte de direito. Porém, uma vez recuperado o indébito por este junto ao Fisco, pode o contribuinte de fato, com base em norma de direito privado, pleitear junto ao contribuinte tributário a restituição daqueles valores.

A norma veiculada pelo art. 166 não pode ser aplicada de maneira isolada, há de ser confrontada com todas as regras do sistema, sobretudo com as veiculadas pelos arts. 165, 121 e 123, do CTN. Em nenhuma delas está consignado que o terceiro que arque com o encargo financeiro do tributo possa ser contribuinte. Portanto, só o contribuinte tributário tem direito à repetição do indébito.

Ademais, restou consignado alhures que o fundamento último da norma que estabelece o direito à repetição do indébito está na própria Constituição, mormente no primado da estrita legalidade. Com efeito a norma veiculada pelo art. 166 choca-se com a própria Constituição Federal, colidindo frontalmente com

o princípio da estrita legalidade, razão pela qual há de ser considerada como regra não recepcionada pela ordem tributária atual. E, mesmo perante a ordem jurídica anterior, era manifestamente incompatível frente ao Sistema Constitucional Tributário então vigente." (Marcelo Fortes de Cerqueira, in "Curso de Especialização em Direito Tributário - Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho", Coordenação de Eurico Marcos Diniz de Santi, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2007, págs. 390/393) 6. Deveras, o condicionamento do exercício do direito subjetivo do contribuinte que pagou tributo indevido (contribuinte de direito) à comprovação de que não procedera à repercussão econômica do tributo ou à apresentação de autorização do "contribuinte de fato" (pessoa que sofreu a incidência econômica do tributo), à luz do disposto no artigo 166, do CTN, não possui o condão de transformar sujeito alheio à relação jurídica tributária em parte legítima na ação de restituição de indébito.

7. À luz da própria interpretação histórica do artigo 166, do CTN, deduz-se que somente o contribuinte de direito tem legitimidade para integrar o pólo ativo da ação judicial que objetiva a restituição do "tributo indireto" indevidamente recolhido (Gilberto Ulhôa Canto, "Repetição de Indébito", in Caderno de Pesquisas Tributárias, n° 8, p. 2-5, São Paulo, Resenha Tributária, 1983; e Marcelo Fortes de Cerqueira, in "Curso de Especialização em Direito Tributário - Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho", Coordenação de Eurico Marcos Diniz de Santi, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2007, págs. 390/393).

8. É que, na hipótese em que a repercussão econômica decorre da natureza da exação, "o terceiro que suporta com o ônus econômico do tributo não participa da relação jurídica tributária, razão suficiente para que se verifique a impossibilidade desse terceiro vir a integrar a relação consubstanciada na prerrogativa da repetição do indébito, não tendo, portanto, legitimidade processual" (Paulo de Barros Carvalho, in "Direito Tributário - Linguagem e Método", 2ª ed., São Paulo, 2008, Ed. Noeses, pág. 583).

9. In casu, cuida-se de mandado de segurança coletivo impetrado por substituto processual das empresas distribuidoras de bebidas, no qual se pretende o reconhecimento do alegado direito líquido e certo de não se submeterem à cobrança de IPI incidente sobre os descontos incondicionais (artigo 14, da Lei 4.502/65, com a redação dada pela Lei 7.798/89), bem como de compensarem os valores indevidamente recolhidos àquele título.

10. Como cediço, em se tratando de industrialização de produtos, a base de cálculo do IPI é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria do estabelecimento industrial (artigo 47, II, "a", do CTN), ou, na falta daquele valor, o preço corrente da mercadoria ou sua similar no mercado atacadista da praça do remetente (artigo 47, II, "b", do CTN).

11. A Lei 7.798/89, entretanto, alterou o artigo 14, da Lei 4.502/65, que passou a vigorar com a seguinte redação: "Art. 14. Salvo disposição em contrário, constitui valor tributável: (...)

II - quanto aos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial.

§ 1º. O valor da operação compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário.

§ 2º. Não podem ser deduzidos do valor da operação os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente.

(...) 12. Malgrado as Turmas de Direito Público venham assentando a incompatibilidade entre o disposto no artigo 14, § 2º, da Lei 4.502/65, e o artigo 47, II, "a", do CTN (indevida ampliação do conceito de valor da operação, base de cálculo do IPI, o que gera o direito à restituição do indébito), o estabelecimento industrial (in casu, o fabricante de bebidas) continua sendo o único sujeito passivo da relação jurídica tributária instaurada com a ocorrência do fato imponible consistente na operação de industrialização de produtos (artigos 46, II, e 51, II, do CTN), sendo certo que a presunção da repercussão econômica do IPI pode ser ilidida por prova em contrário ou, caso constatado o repasse, por autorização expressa do contribuinte de fato (distribuidora de bebidas), à luz do artigo 166, do CTN, o que, todavia, não importa na legitimação processual deste terceiro.

13. Mutatis mutandis, é certo que: "1. Os consumidores de energia elétrica, de serviços de telecomunicação não possuem legitimidade ativa para pleitear a repetição de eventual indébito tributário do ICMS incidente sobre essas operações.

2. A caracterização do chamado contribuinte de fato presta-se unicamente para impor uma condição à repetição de indébito pleiteada pelo contribuinte de direito, que repassa o ônus financeiro do tributo cujo fato gerador tenha realizado (art. 166 do CTN), mas não concede legitimidade ad causam para os consumidores ingressarem em juízo com vistas a discutir determinada relação jurídica da qual não façam parte.

3. Os contribuintes da exação são aqueles que colocam o produto em circulação ou prestam o serviço, concretizando, assim, a hipótese de incidência legalmente prevista.

4. Nos termos da Constituição e da LC 86/97, o consumo não é fato gerador do ICMS.

5. Declarada a ilegitimidade ativa dos consumidores para pleitear a repetição do ICMS." (RMS 24.532/AM, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 26.08.2008, DJe 25.09.2008) 14. Consequentemente, revela-se escorreito o entendimento exarado pelo acórdão regional no sentido de que "as empresas distribuidoras de bebidas, que se apresentam como contribuintes de fato do IPI, não detém legitimidade ativa para

postular em juízo o creditamento relativo ao IPI pago pelos fabricantes, haja vista que somente os produtores industriais, como contribuintes de direito do imposto, possuem legitimidade ativa".

15. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 903.394/AL, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/03/2010, DJe 26/04/2010)

Corroborando com tal tese, o Superior vem aplicando o Resp 903.394/AL, em casos idênticos desse processo, vejamos:

AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. COMBUSTÍVEIS. REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ART. 4º, DA LEI N. 9.718/98 (REDAÇÃO ORIGINAL ANTERIOR À LEI N.

9.990/2000). AUSÊNCIA DE LEGITIMIDADE DO COMERCIANTE VAREJISTA (CONTRIBUINTE DE FATO - SUBSTITUÍDO) PARA PLEITEAR A REPETIÇÃO DE INDÉBITO PAGO PELA REFINARIA (CONTRIBUINTE DE DIREITO - SUBSTITUTO).

TEMA JÁ JULGADO EM SEDE DE RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA NA FORMA DO ART. 543-C, CPC.

1. Segundo o decidido no recurso representativo da controvérsia REsp. n. 903.394/AL, Primeira Seção, Rel. Ministro Luiz Fux, DJe de 26.04.2010, submetido ao rito do artigo 543-C do CPC, em regra o contribuinte de fato não tem legitimidade ativa para manejar a repetição de indébito tributário, ou qualquer outro tipo de ação contra o Poder Público de cunho declaratório, constitutivo, condenatório ou mandamental, objetivando tutela preventiva ou repressiva, que vise a afastar a incidência ou repetir tributo que entenda indevido.

2. No presente caso, a situação da empresa comerciante varejista de combustível (substituído tributário) é justamente a situação de contribuinte de fato, pois a redação original do art. 4º, da Lei n.

9.718/98 estabelece que as refinarias de petróleo é que figuram na qualidade de contribuinte de direito das exações ao PIS e COFINS (substitutos tributários). Sem legitimidade ativa a empresa comerciante varejista.

3. Superada a jurisprudência que reconhecia a legitimidade das empresas comerciantes varejistas de combustíveis desde que demonstrado que não repassaram o ônus financeiro do tributo aos consumidores finais ou que estejam autorizadas pelos

Processo nº 13887.000603/2002-03
Acórdão n.º **3201-004.715**

S3-C2T1
Fl. 321

consumidores a restituir o indébito (aplicação do art. 166, do CTN).

4. Agravo regimental não provido.

(AgRg no AgRg no REsp 1228837/PE, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/09/2013, DJe 17/09/2013)

Diante da dicção do art. 62, II, b, ANEXO II, RICARF, deve ser aplicado o presente Recurso Repetitivo ao presente julgado.

Assim voto, em NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário

Laércio Cruz Uliana Junior - Relator