



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

**Processo nº** 18471.002362/2003-13  
**Recurso nº** 140.202 Voluntário  
**Acórdão nº** 2803-00.089 – 3ª Turma Especial  
**Sessão de** 5 de maio de 2009  
**Matéria** COFINS - AUTO DE INFRAÇÃO - FALTA DE RECOLHIMENTO  
**Recorrente** POSTO DE GASOLINA SANTANA LTDA.  
**Recorrida** DRJ-RIO DE JANEIRO I/RJ

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/01/2001

REGIME DE APURAÇÃO CONCENTRADO. RESPONSABILIDADE.

A partir de 01/07/2000, aplica-se à contribuição incidente sobre as vendas de derivados de petróleo o regime concentrado de tributação, sendo as contribuições devidas pela refinaria, na qualidade de contribuinte.

SUJEIÇÃO PASSIVA. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO.

Cancela-se o lançamento de ofício para determinação e exigência de crédito tributário quando o autuado não figura no pólo passivo da relação jurídico-tributária obrigacional.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Turma Especial da SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.

  
GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO  
Presidente

  
ALEXANDRE KERN  
Relator

Participaram ainda do presente julgamento os Conselheiros Luís Guilherme Queiroz Vivácqua e Andréia Dantas Lacerda Moneta.

## Relatório

Cuida-se de recurso (fls. 177 a 197) interposto pelo recorrente acima qualificado, contra o Acórdão nº 12.13.059, de 18 de janeiro de 2007, da DRJ/RJO-I, fls. 162 a 172, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS*

*Ano-calendário: 2001*

*PIS. REVENDEDORA DE COMBUSTÍVEIS. COBRANÇA PELO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO. DIFERENÇA ENTRE FATO GERADOR PRESUMIDO E EFETIVO. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA COBRADA MEDIANTE ORDEM JUDICIAL. REVOGAÇÃO DA ORDEM JUDICIAL. TRIBUTAÇÃO DA DIFERENÇA RECEBIDA – Procede a exigência de PIS, quando a quantia é recebida por força de ordem judicial posteriormente cancelada. A situação em que o fato gerador presumido for superior ao efetivo não configura a situação prevista no art. 150, § 7º da CF/1988, que é a de não ocorrência do fato gerador.*

*MULTA DE OFÍCIO – Cancela-se a exigência da multa de ofício tendo em vista não configurar o caso concreto em nenhuma das hipóteses previstas no art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996, em razão do disposto nos arts. 97, inc. V, do CTN.*

*JUROS DE MORA – Mantém-se a exigência dos juros moratórios por força de expressa determinação legal, a partir de quando o contribuinte se constitui em mora com a Fazenda Nacional.*

*Lançamento Procedente em Parte*

O recorrente, após resumir os fatos relacionados com a exação, pede reforma da decisão da DRJ/RJO-I com os argumentos do arrazoado a seguir transcrito na íntegra.

### DA IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO

A ora recorrente é pessoa jurídica de direito privado, que se dedica ao comércio varejista de combustíveis derivados do petróleo (posto de gasolina).

As operações relativas a tais produtos foram submetidas ao regime de substituição tributária, instituído pela Lei nº 9.718/98, para o recolhimento das contribuições da COFINS e do PIS:

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

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

Posteriormente, a MP nº 1.858-11/99 alterou em parte a dispositivo acima, que passou a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 4º - O disposto no art. 4º da Lei nº 9.718, de 1998, aplica-se exclusivamente, em relação às vendas de gasolina automotiva, óleo diesel e gás liquefeito de petróleo - GLP

Parágrafo único: Nas vendas de óleo diesel ocorridas a partir de 1º de fevereiro de 1999, o fator de multiplicação previsto no parágrafo único do art. 4º da Lei n.º 9.718, de 1998, fica reduzido de quatro por três inteiros e trinta e três centésimos."

O referido regime foi extinto por força das alterações feitas pela MP nº 1991-15/2000, relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de julho de 2000 (art. 46, III), que concentrou o recolhimento das contribuições da COFINS e do PIS exclusivamente nas refinarias de petróleo.

Todavia, no período de 1º/02/1999 a 1º/07/2000, foram cobradas do recorrente (contribuinte substituto) pela refinaria (contribuinte substituta), através de seu distribuidor, as contribuições da COFINS e do PIS que seriam devidas na operação subsequente de revenda ao consumidor final, utilizando-se, para tanto, bases de cálculo legalmente estimadas, como será visto adiante.

Ocorre, porém, que as referidas bases de cálculo estimadas foram superiores às efetivamente praticadas quando da revenda desses mesmos produtos. Houve, pois, nesses casos, um visível excesso da base de cálculo estimada, resultando em um pagamento de tributos a maior por parte do contribuinte substituído, no caso em tela, nos postos, que deveria ser restituído de forma imediata e preferencial, como determina expressamente o artigo 150, § 7º, da Constituição Federal, introduzido pela Emenda Constitucional nº 03/93, verbis:

"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."

Em razão do exposto, o recorrente propôs ação de conhecimento sob o rito ordinário (documento nº 3 da impugnação), distribuída sob o nº 2000.51.014.031114-0, perante a 17ª Vara Federal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro, onde foi deferida a antecipação de tutela (documento nº 4 da impugnação) determinando a restituição imediata e preferencial da contribuição recolhida a maior.

Assim, para proceder à restituição imediata e preferencial determinada judicialmente, foi adotado o procedimento sugerido na referida ação ordinária:

O recorrente, contribuinte substituído, emitiu "Nota Fiscal de Ressarcimento" destinada à refinaria, destacando os valores dos tributos cobrados a maior e a serem ressarcidos; após,

A refinaria, ao proceder o recolhimento do PIS e da COFINS aos cofres da ré, deduziu dos seus próprios recolhimentos o valor constante da "Nota Fiscal de Ressarcimento", anulando e estornando a cobrança indevida anterior;

Em seguida, a refinaria depositou judicialmente este mesmo valor, que foi levantado e entregue ao recorrente.

Há de se ressaltar, desde já, que os fundamentos levantados pela fiscalização para legitimar a lavratura do presente auto de infração são absolutamente estéreis, conforme se passa a demonstrar.

Por deveras equivocada é a alegação de que o recorrente não recolheu aos cofres da UNIÃO os valores ora lançados.

Em primeiro lugar, como asseverado no Termo de Verificação Fiscal, o contribuinte figurou como autor do processo judicial nº 2000.51.01.031114-0, no qual obteve antecipação dos efeitos da tutela autorizando a restituição dos valores pagos indevidamente a título de PIS e COFINS, cobrados pelo regime de substituição tributária.

Note-se bem: restituição dos valores pagos indevidamente a título de PIS e COFINS. Ora, para se pleitear qualquer restituição, é fundamental que tenha ocorrido, a priori, um pagamento e, no presente caso, têm-se que todos os valores de PIS e COFINS incidentes sobre as operações subseqüentes de venda ao consumidor final, no período de fevereiro/99 a junho/2000, foram devidamente arrecadados pela PETROBRÁS.

O que se pode e deve ser questionado é se o responsável pelo recolhimento do tributo - contribuinte substituto - repassou tais valores aos cofres da União.

Como já asseverado, no período de fevereiro de 1999 a junho de 2000, a legislação tributária vigente - leia-se Lei nº 9.718/98 - determinou que as refinarias de petróleo, relativamente às vendas efetuadas, ficariam "obrigadas a cobrar e a 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 (grifos no original)

Tem-se, então, duas figuras da mesma relação jurídica, os contribuintes substitutos - ou seja, as refinarias de petróleo - e os contribuintes substituídos - quais sejam, os distribuidores e comerciantes varejistas, enquadrando-se nesta última categoria o ora recorrente.

Assim, a PETROBRÁS, atuando como substituto tributário, cobrou dos contribuintes substituídos, dentre os quais o recorrente, no período de janeiro de 1999 a junho de 2000, os valores de PIS e COFINS incidentes sobre a venda de combustíveis e derivados do petróleo.

É importante ter-se em mente que, se efetivamente não foram efetuados os recolhimentos de PIS e COFINS no período ora cobrado, durante a vigência da referida lei, o ora recorrente, apesar de contribuinte substituído, não pode ser considerado o responsável pelo seu recolhimento aos cofres da União, incumbência esta impingida às refinarias de petróleo, no presente caso, à PETROBRÁS!!

Mas não é só. Cabe acrescentar que, quando do depósito judicial dos valores que foram ressarcidos ao recorrente, este não mais constituía-se como sujeito passivo obrigação tributária, em virtude das alterações feitas pela Medida Provisória nº 1.991-15/2000, relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º/07/2000 (art. 46, inc. II), que concentrou o recolhimento das contribuições da COFINS e do PIS exclusivamente nas refinarias de petróleo.

Assim, a refinaria, para adimplir a ordem judicial que determinou a restituição imediata e preferencial, ao proceder o recolhimento do PIS e da COFINS aos cofres da União, deduziu dos seus próprios recolhimentos os valores que foram restituídos ao recorrente e que agora lhe são arbitrariamente cobrados pelo lançamento impugnado.

Logo, quem não recolheu integralmente tais contribuições aos cofres públicos foi a PETRÓLEO BRASILEIRO S. A. - PETROBRÁS, cabendo à União Federal constituir o crédito tributário contra o sujeito passivo da obrigação, nos termos do art. 142 do CTN, formalizando-se a cobrança e concedendo ao contribuinte seu direito de defesa assegurado constitucionalmente. Poderia, então, a PETROBRÁS cobrar do recorrente tais valores, seguindo os preceitos da ordem jurídica vigente.

De acordo com RICARDO LOBO TORRES (Curso de Direito Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 217.) o sujeito passivo tributário "é a pessoa obrigada a pagar o tributo e a penalidade pecuniária ou a praticar os deveres instrumentais para a garantia do crédito. Deve ser explicitamente indicado na lei que define o fato gerador".

In casu, a lei não definiu em momento algum que o recorrente era o responsável pelo recolhimento do tributo, isto porque com já bem frisado, no período de fevereiro de 1999 a junho de 2000, o responsável pelo cumprimento da obrigação tributária eram as refinarias de petróleo e, relativamente ao período lançado - janeiro/2001 - estas últimas eram as únicas contribuintes da contribuição ora lançada (MP nº 1991-15/2000).

Aproveitando-nos, mais uma vez do escólio de RICARDO LOBO TORRES (Op. cit., p. 222-223), temos a definição de "substituto tributário":

"Substituto é aquele que, em virtude de determinação legal, fica em lugar do contribuinte, assumindo a responsabilidade pela obrigação tributária. O conceito de substituição se subsume na definição do art. 128 do CTN: a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, excluindo a responsabilidade do contribuinte.

(...)

O substituto legal tributário tem não só a responsabilidade pela obrigação principal, como também pelas acessórias, incumbindo-lhe praticar todos os deveres instrumentais no interesse do Fisco. Assume com exclusividade a responsabilidade do contribuinte, que deixa de participar da relação tributária. Se o substituto não recolher o tributo, nenhuma responsabilidade terá o contribuinte substituído ( ... ). As reclamações e recursos passam para a iniciativa do substituto, que poderá impugnar os vícios de legalidade ou constitucionalidade da imposição."

E, nos dizeres de DEJALMA DE CAMPOS (in: Cadernos de Pesquisas Tributárias n. 5. São Paulo: Resenha Tributária, Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1950, p94-95.):

"O sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa (física ou jurídica) obrigada por lei ao pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária (obrigação principal) e às prestações (positivas ou

negativas) previstas em lei no interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos (obrigações acessórias).

O sujeito passivo é denominado contribuinte quando tem relação pessoa e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador; quando existe uma obrigação tributária vinculando o contribuinte dá-se uma sujeição passiva direta.

O sujeito passivo é denominado responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorre de disposição expressa na lei; dá-se aí, uma sujeição passiva indireta.

O sujeito passivo da obrigação tributária ~ portanto, quem tem a responsabilidade pelo cumprimento da mesma, e, pelo nosso Código Tributário temos duas espécies de sujeito passivo: o CONTRIBUINTE, quando tem relação pessoa e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador e, o RESPONSÁVEL, quando sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorre de disposição expressa em lei."

Em síntese: a) o substituto tributário, no presente caso a PETROBRÁS, é o sujeito que, submetido a uma obrigação típica, substituiu o contribuinte em sua relação tributária com o Fisco, pagando o tributo que foi devido por este, em seu nome (do substituto), conforme disposto pela lei nº 9.718/98, assumindo exclusivamente a responsabilidade do contribuinte, que foi substituído na relação tributária. Dessa forma, se o substituto não recolheu o tributo, nenhuma sanção deve sofrer o substituído; b) o substituído tributário, ou seja, o recorrente, foi contribuinte (em tese) substituído, por força da mesma lei, por outro sujeito, que ocupou seu lugar no pólo passivo da relação jurídica tributária travada com o Fisco e, c) em 31-01-2001, o ora recorrente não se constituía como sujeito passivo da obrigação tributária que agora lhe é cobrada, em virtude das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 1991-15/2000.

Resta claro, portanto, que o fato do recorrente ter sido restituído de tributo que havia sido retido indevidamente, em estrita obediência ao ordenamento constitucional, não autoriza que dele seja cobrado o montante desse ressarcimento quando a lei sequer não o definia como sujeito passivo da obrigação tributária, não tendo ele deixado de recolher qualquer valor aos cofres públicos.

Do mérito: o direito à restituição dos valores recolhidos a maior no regime de substituição tributária

De acordo com o disposto na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, o lançamento foi efetuado em razão da exclusão do recorrente do pólo passivo da ação ordinária nº 2001.51.01031114-0, tendo sido determinada a formalização da cobrança dos valores recebidos pelo recorrente como restituição "imediate e preferencial" das parcelas da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e da contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, recolhidas a maior pelo regime de substituição tributária.

Assim, ainda que por um absurdo jurídico se entenda que o recorrente é sujeito passivo da obrigação tributária lançada - o que se admite apenas por argumentação -, resta claro que a discussão do mérito do presente lançamento já não se encontra sob a égide do Poder Judiciário, cabendo trazê-la para o âmbito administrativo, como se passa a fazer.

O lançamento ora combatido refere-se à cobrança dos valores restituídos ao recorrente, de forma "imediata ~ preferencial" (CF/88, art. 150, §7º), relativos ao excesso ~<sup>a</sup> título de COFINS ~ PIS, através do regime de substituição tributária, instituído pela Lei nº 9.718/98, art. 4º, mediante processo de anulação ou estorno oponível às parcelas vincendas desses mesmos tributos, sempre que a operação final resultasse em valor inferior ao presumido.

Como já informado, o recorrente é pessoa jurídica de direito privado, que se dedica ao comércio varejista de combustíveis derivados do petróleo ("posto de gasolina").

Também já foi explicitado que as operações relativas a tais produtos foram submetidas ao regime de substituição tributária, instituído pela Lei nº 9.718/98, para o recolhimento das contribuições da COFINS e do PIS:

"Art. 4º As refinarias de petróleo, relativamente às vendas que fizerem, ficam obrigadas a cobrar e a 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.

Parágrafo único. Na hipótese deste artigo, a contribuição será calculada sobre o preço de venda da refinaria, multiplicado por quatro."(grifo no original)

Posteriormente, a MP nº 1.858-11/99 alterou em parte o dispositivo acima, que passou a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 4º O disposto no art. 4º da Lei nº 9.718, de 1998, aplica-se, exclusivamente, em relação às vendas de gasolina automotiva, óleo diesel e gás liquefeito de petróleo - GLP.

Parágrafo único. Nas vendas de óleo diesel ocorridas a partir de 1º de fevereiro de 1999, o fator de multiplicação previsto no parágrafo único do art. 4º da Lei nº 9.718, de 1998, fica reduzido de quatro para três inteiros e trinta e três centésimos. "

O referido regime foi extinto em decorrência das alterações feitas pela MP nº 1.991-15/2000, relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/07/2000 (art. 46, inc. II), que concentrou o recolhimento das contribuições da COFINS e do PIS exclusivamente nas refinarias de petróleo.

Todavia, no período de 01/02/1999 a 01/07/2000, foram cobrados do recorrente (contribuinte substituída) pela "refinaria" (contribuinte substituta), através de seu "distribuidor", as contribuições da COFINS e do PIS que seriam devidas na operação subsequente de revenda ao consumidor final, utilizando-se, para tanto, as seguintes bases de cálculo legalmente estimadas:

<i>Produtos</i>	<i>Bases de cálculo estimadas</i>
<i>Gasolina automotiva e gás liquefeito de petróleo</i>	<i>O preço da refinaria x 4,00</i>
<i>Óleo diesel</i>	<i>O preço da refinaria x 3,33</i>

Ocorre, porém, que as referidas bases de cálculo estimadas foram superiores às efetivamente praticadas quando da revenda desses mesmos produtos, como perfeitamente demonstrado nos documentos anexados à sua inicial.

Houve, pois, nesses casos, um visível excesso da base de cálculo estimada, resultando num pagamento de tributos a maior por parte do contribuinte substituído (o recorrente), que deve ser restituído de forma "imediate e preferencial", como determina expressamente o art. 150, § 7º, da CF, introduzido pela EC nº 03/93, verbis:

"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. "

Tem esse preceptivo constitucional, aplicação imediata e incondicional, por ser norma de direito e garantia fundamental do contribuinte (CF, art. 5º, § 1º), ou como entende CLELIO CHIESA (ICMS. A Denominada Substituição Tributária 'para frente'. Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas nº 29. São Paulo: RT, 1999.):

"O comando normativo do § 7º, do art. 150 da CF, inserido pela EC 03/93, afigura-se como norma auto-aplicável, ou seja, não depende de nenhum outro comando complementar para que possa gerar os seus efeitos, pois já possui todos os elementos necessários para sua operatividade."

No entanto, apesar do recorrente ter pago tais contribuições SOCIAIS em valores além do devido, por força do regime de substituição tributária, não havia ocorrido a respectiva restituição de forma "imediate e preferencial", a que alude, peremptoriamente, o art. 150, § 7º, CF/88, até que fosse determinado judicialmente, montante esse que originou o presente lançamento.

O direito à restituição do excesso in casu tem as seguintes raízes constitucionais:

a) art. 3º, inc. I: que elege o princípio da justiça como um dos "objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil";

b) art. 5º, inc. XXII: que protege o "direito de propriedade", nele incluído as somas em dinheiro;

c) art. 37: que impõe à administração o princípio da moralidade, vedando o locupletamento estatal à "custa da jactância alheia", segundo a vetusta máxima de Pompônio;

d) art. 37, § 6º: que obriga o Estado a ressarcir os danos causados a terceiros, inclusive no caso da cobrança de tributos e contribuições indevidos;

e) art. 5º, inc. LV: que garante aos contribuintes prejudicados amplo direito de defesa;

f) art. 150, inc. IV: que "proíbe utilizar tributo com efeito de confisco";

g) art. 150, § 7º: que, entre as "Limitações do Poder de Tributar", assegura ao contribuinte substituído a "imediate e preferencial" restituição do excesso do tributo ou contribuição pago a maior, no caso de fato gerador presumido;



h) art. 5º, § 1º: que determina que "as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata", como é a hipótese do art. 150, § 7º, acima referido, e

i) art. 5º, § 2º: que consagrou outros princípios constitucionais implícitos, entre os quais o da proporcionalidade, que é um escudo dos contribuintes contra, entre outras arbitrariedades fiscais, a desmedida fixação do valor do fato gerador futuro incerto, e o da praticabilidade do direito, segundo o qual, devem ser removidas eventuais dificuldades para a aplicação dos postulados constitucionais que ofertam direitos e garantias individuais.

Não restam dúvidas, então, quanto a clareza e a procedência do direito invocado pelo recorrente, merecendo ser cancelado o lançamento que cobra os valores que lhe foram restituídos em estrita observância ao ordenamento constitucional e legal.

Nem se diga que não há previsão legal para a devolução da diferença entre as contribuições recolhidas sobre base presumida e aquelas efetivamente devidas sobre o valor real da operação, posto que isso só ocorreria caso o fato gerador presumido não ocorresse.

Como visto, a Emenda Constitucional nº 03/93, ao acrescentar o § 7º ao art. 150 da Constituição Federal, tolerou o regime de substituição tributária "para a frente", desde que (condição sine qua non) fosse assegurado ao contribuinte substituído a "imediata e preferencial restituição" da quantia paga a maior, caso não se efetive o fato gerador presumido, parcial ou totalmente. É impossível, pois, a sobrevivência de tal regime sem a garantia da restituição, pois esta é pressuposto inafastável daquele.

SACHA CALMON NAVARRO COELHO ("A Substituição Tributária por fato gerador futuro - Emenda nº 3 à Constituição de 88", in Repertório IOB de Jurisprudência 16/321, 1993. Grifos no original) afirma "ser necessário que a lei garanta àqueles que sofrem a tributação antecipada três ordens de providências legais", a saber:

"Primus - A imediata recuperação, indexada se for o caso, do imposto que compulsoriamente o substituto lhe cobrou, no caso de não vir a realizar fato gerador suposto;

Secundus - A compensação imediata do imposto retido a maior, se menor for o valor da operação, antes suposta;

Tertius - O direito de o adquirente do substituído se contribuinte for - aproveitar o crédito daquele imposto pago pelo substituto, para preservar o princípio da não-cumulatividade."

Corroborando esse entendimento, o ilustre tributarista paulista HAMILTON DIAS DE SOUZA, assim amnifestou-se (Revista Dialética de Direito Tributário nº 12, pág. 26. Grifos nossos. 11 in Revista de Direito Tributário nº 65, p. 288.):

"d) a atual Constituição Federal, em seu art. 150, § 10, prevê possa ser estabelecida substituição tributária relativa a fatos geradores não ocorridos (substituição para frente). Limita, porém, o exercício desta competência, à medida em que exige lei ordinária para regular todos os aspectos da matéria, bem como exige que tal lei contenha mecanismo que permita a imediata devolução do imposto pago por

substituição, caso não se realiza o fato gerador presumido ou caso tenha ele dimensão menor que a considerada. A não previsão do mecanismo referido implicará em inconstitucionalidade da lei, pois é ela que assegura a manutenção da estrutura do imposto e o atingimento daquele que, efetivamente, tem capacidade econômica para suportar o respectivo ônus. De outro lado, a legislação anterior à Emenda Constitucional nº 3/93 (que introduziu o par. 7º do art. 150 da CF) foi por ela revogada em face de não conter previsão da sistemática ora posta em vigor."

Dentro dessa conformação, sentenciou o magistrado VENÍCIO ANTÔNIO DE PAULA SALLER, titular da 9ª Vara da Fazenda Pública em São Paulo (in Revista de Direito tributário nº 65, p. 288):

"De outra parte, necessária a efetivação dos pressupostos que o dispositivo transcrito exige. A EC nº 3/93 permitiu que a legislação ordinária institua o substituto tributário para fatos futuros, desde lhe seja assegurada a restituição imediata e preferencial, quando o fato gerador não se realize.

Assim, a legislação infraconstitucional para cumprir o preceito em questão, deve prever o caso da substituição, e a mesmo tempo, criar mecanismo eficiente de restituição. Não pode criar esta hipótese de incidência para o futuro, sem assegurar o direito dos contribuintes. Uma coisa não pode valer sem a outra."

Em caso semelhante, relativo à restituição de ICMS pago a maior em regime de substituição tributária, seguinte a mesma linha de raciocínio, o MM. Juiz da Vara da Fazenda Pública do Estado do Rio de Janeiro - Dívida Ativa, ALEXANDER DOS SANTOS MACEDO (Tutela Antecipada no processo nº 7.847, em 2-4-96), obviou a possibilidade da ação de repetição de indébito para o ressarcimento in casu, ao dispor:

"O § 7º do art. 150 da Constituição Federal, ao consagrar o instituto da substituição tributária, assegurou 'imediate e preferencial' restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Indaga-se: assegurar a quem?

A resposta me parece óbvia: assegurar ao substituído que assumiu os ônus do ICMS, pago pelo substituto e, como na hipótese destes autos, não conseguiu ver realizado o fato gerador presumido.

Outra indagação: assegurar como, isto é, de que forma?

Nem se alegue que a imediata e preferencial restituição da quantia paga dependa de ação demorada de repetição de indébito, com pagamento através de precatório."

Assim, percebe-se que o instituto da "imediate e preferencial restituição" deve ser aplicado a todo e qualquer regime de substituição tributária, sempre que o contribuinte substituído pagar tributo a maior do que o devido.

Finalmente, tanto a jurisprudência como uma certa parte da doutrina, em relação aos chamados tributos "indiretos" (ICMS, IPI e ISS), distinguem o contribuinte de direito (aquele que realiza o fato impositivo), do contribuinte de fato (o que suporta a carga econômica). Nesses casos, exige o CTN, para fins de

restituição do indébito ao contribuinte de direito, a prova da não transladação do ônus tributário ao contribuinte de fato:

"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."

Quanto às contribuições sociais, porém, diferentemente do que ocorre com os tributos indiretos, a figura dos contribuintes de fato e de direito se confundem numa só. Não há, pois, como transferir o respectivo ônus financeiro de um para outro, ou seja, para si mesmo, porque se trata de tributo direto. Nesse preciso sentido vêm decidindo o E. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA:

"2. Considerando tributo direto, desafeiçoa-se à razão de prova algemada à transferência, ou não, 14 do ônus financeiro ao contribuinte de fato." (REsp. nº 128.512, 1ª Turma, Rel. Min. MILTON LUIZ PEREIRA, unânime, in DJ Seção 1, de 05-06-98, p. 22.)

E, ainda que fosse entendido de forma diversa, gratia argumentandi, o ônus dessa prova caberia não à recorrente, mas sim à União Federal, conforme recente entendimento do E. STJ:

"Tenho para mim, que, em havendo repercussão de tributo direto, o Estado pode impugnar a compensação ou o pedido de restituição. Nesta hipótese, entretanto, ao Estado cabe o encargo de provar a repercussão. Imputar ao contribuinte-credor o encargo de provar a negativa de transferência seria laborar em prova diabólica." (RE nº 211.330/RJ, 1ª Turma, Rel. Min. HUMBERTO GOMES DE BARROS, unânime, in DJ Seção 1, de 02-08-99.)

Conclui-se, pois, que, diante da regra do art. 166 do CTN e da interpretação que lhe dão os Tribunais, não há qualquer ressalva à restituição ao recorrente dos valores que foram indevidamente recolhidos em seu nome.

#### CONCLUSÃO

1º) como o recorrente, apesar de sujeito passivo da obrigação tributária, no período de fevereiro de 1999 a junho de 2000, nunca foi responsável pelo recolhimento do tributo lançado e, a partir de julho de 2000 deixou de ser contribuinte, jamais poderia ter sido lavrado auto de infração impondo-lhe o seu pagamento, cabendo à administração fazê-lo contra o efetivo contribuinte, ou substituto tributário e;

2º) ainda que assim não se entenda, é perfeitamente cabível a restituição, ao recorrente, dos valores recolhidos a maior pelo regime de substituição tributária, em consonância com o disposto no art. 150, § 7º da Constituição Federal de 1988, cabendo à Fiscalização Federal aferi-la, ao invés de simplesmente lançar e cobrar os valores que foram ressarcidos.

#### O PEDIDO

Em face do exposto, espera o recorrente seja julgada inteiramente improcedente a presente autuação fiscal, cancelando os lançamentos efetuados a título de PIS.



É o Relatório.

## Voto

Conselheiro ALEXANDRE KERN, Relator

Presentes os pressupostos recursais, a petição de fls. 177 a 197 merece ser conhecida como recurso voluntário contra o Acórdão DRJ-RJO-I nº 12.13.059, de 18 de janeiro de 2007.

Compulsando-se os autos, constato que a Ação Ordinária nº 2000.51.01.031114-0, com pedido de antecipação de tutela, foi ajuizada originalmente por Sociedade Comercial Radial Oeste Ltda, objetivando a restituição, de forma imediata e preferencial, da quantia alegadamente recolhida em excesso a título de COFINS e PIS, sob a sistemática de substituição tributária, no período de 01/02/1999 a 01/07/2000, sob o fundamento de que os valores cobrados antecipadamente pelas refinarias, na condição de substitutas tributárias, calculados sobre as bases de cálculo estimadas, na forma prevista na Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, foram superiores às contribuições efetivamente devidas, se calculadas sobre o preço praticado nas operações de revenda dos produtos comercializados pela empresa (fls. 109 a 129).

Para a efetivação da restituição pleiteada, a parte autora solicitou a autorização de compensação, mediante adoção de sistemática que consiste na emissão de "nota fiscal de ressarcimento" destinada à refinaria, destacando os valores a serem ressarcidos, valores esses que seriam deduzidos do PIS e da COFINS devidos pela refinaria e repassados à autora da ação. Posteriormente foi requerido o ingresso, como litisconsortes ativas, de diversas empresas atuantes no mesmo ramo da autora, dentre as quais a empresa autuada (fls. 103 a 108).

O pedido de litisconsórcio foi deferido, bem como a tutela antecipada, na forma como requerida (fls. 28 a 30). A Petróleo Brasileiro S/A – Petrobras foi intimada e, agindo em conformidade com a determinação judicial, deixou de recolher parte da COFINS e do PIS devidos referentes ao período de competência de janeiro de 2001, no valor de R\$ 4.220.194,31 relativo à COFINS, e de R\$ 913.861,99 relativo ao PIS, efetuando o depósito judicial das quantias não recolhidas (fls. 32). Posteriormente, foi expedido alvará permitindo às autoras o levantamento dos valores depositados (fls. 33 e 34).

A decisão prolatada pela Justiça Federal no Rio de Janeiro foi posteriormente reformada em juízo de retratação, com decisão proferida em 23/01/2002, excluindo da relação processual todas as empresas anteriormente admitidas em litisconsórcio ativo, dentre elas a ora recorrente (fls. 48 a 52), determinando, ainda, a ciência à PFN para os efeitos do artigo 142 do Código Tributário Nacional - CTN.

Diante desses fatos, a DEFIC/RJ apurou a parcela da contribuição correspondente à "restituição" indevida da qual se beneficiou a recorrente, tomando como base a nota fiscal de ressarcimento de fl. 23 e a data em que foi efetuado o depósito judicial, fevereiro de 2001, entendendo que, em decorrência, a exigência se refere ao período de apuração janeiro de 2001. Afirma, ainda, que o lançamento se fez, inclusive, em atendimento à



ordem judicial que determinou à Fazenda buscar seus créditos mediante lançamento, e encontra fundamento nos artigos 273, § 3º, 588-I e 811 do Código de Processo Civil – CPC.

*O artigo 142 do CTN trata da constituição do crédito tributário e estabelece o conceito legal de lançamento, nos seguintes termos:*

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Dentre os elementos essenciais ao lançamento identificados no dispositivo acima, devemos destacar, por ser de fundamental importância à solução da lide, a identificação do sujeito passivo, uma vez que a essência das alegações contidas na impugnação do contribuinte relaciona-se exatamente a esse ponto.*

*Segundo o ensinamento de Ricardo Lobo Torres in Curso de Direito Financeiro e Tributário, “sujeito passivo é a pessoa obrigada a pagar o tributo e a penalidade pecuniária ou a praticar os deveres instrumentais para a garantia do crédito. Deve ser explicitamente indicado na lei que define o fato gerador. O sujeito passivo da obrigação de pagar o tributo diz-se contribuinte ou responsável”.*

*Sujeito passivo da obrigação tributária, portanto, é a pessoa que tem o dever de prestar, ao sujeito ativo, o objeto da obrigação tributária principal, que consiste no pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.*

*Tal conceito encontra-se no artigo 121 do CTN, que elege, ainda, as duas espécies de sujeito passivo, de acordo com a relação que possui com o fato gerador:*

*Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.*

*Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:*

*I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;*

*II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.*

*Mais adiante, o artigo 128 do CTN determina, ainda, que a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa deve ser atribuída por lei, de modo expresso:*

*Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito*



*tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.*

*Depreende-se do dispositivo acima que o legislador, ao definir a sujeição passiva tributária, pode eleger um terceiro para ocupar o pólo passivo da obrigação principal, ocupando a condição de responsável, sendo a substituição uma das modalidades de responsabilidade.*

*Por sua vez, uma das formas de sujeição passiva por substituição ocorre segundo o regime comumente denominado de substituição para frente. Tal regime encontra amparo no artigo 150, § 7º da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 03, de 1993:*

*Art. 150. § 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.*

*A Lei específica, ao estabelecer o regime de substituição tributária define o sujeito passivo responsável e prescreve o mandamento de o substituto cumprir com a obrigação tributária gerada em virtude de fato jurídico praticado pelo substituído, ao mesmo tempo em que exonera este último de cumprir com tal obrigação.*

No que pertine à incidência da contribuição na venda a varejo de combustíveis, no período entre fevereiro de 1999 e junho de 2000, o artigo 4º da Lei nº 9.718, de 1998, com as alterações das Medida Provisória nº 1.807, de 28 de janeiro de 1999, e Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, elegia as refinarias de petróleo, em relação às vendas de gasolina automotiva, óleo diesel e GLP, como substitutos dos distribuidores e dos comerciantes varejistas de combustíveis derivados de petróleo, incumbindo-lhes a obrigação pelo recolhimento das referidas contribuições devidas pelos substituídos:

*Lei 9.718, de 1998 Art. 4º*

*As refinarias de petróleo, relativamente às vendas que fizerem, ficam obrigadas a cobrar e a 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.*

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

*Medida Provisória 1.807, de 1999 Art. 4º*

*O disposto no art. 4º da Lei n.º 9.718, de 1998, aplica-se, exclusivamente, em relação às vendas de gasolina automotiva e óleo diesel.*



*Parágrafo único. Nas vendas de óleo diesel ocorridas a partir de 1º de fevereiro de 1999, o fator de multiplicação previsto no parágrafo único do art. 4º da Lei n.º 9.718, de 1998, fica reduzido de quatro para três inteiros e trinta e três centésimos.*

*Medida Provisória 1.858, de 1999 Art 4º*

*O disposto no art. 4º da Lei n.º 9.718, de 1998, aplica-se, exclusivamente, em relação às vendas de gasolina automotiva, óleo diesel e gás liquefeito de petróleo - GLP.*

*Parágrafo único. Nas vendas de óleo diesel ocorridas a partir de 1º de fevereiro de 1999, o fator de multiplicação previsto no parágrafo único do art. 4º da Lei n.º 9.718, de 1998, fica reduzido de quatro para três inteiros e trinta e três centésimos.*

O regime de substituição tributária, assim instituído, transferiu às refinarias a responsabilidade pelo recolhimento do tributo relativo a fato gerador ainda não ocorrido e que se tornaria devido em uma etapa subsequente, por ocasião da venda a varejo ao consumidor. Para tanto, a lei estabeleceu uma sistemática de cálculo capaz de determinar antecipadamente a contribuição que seria devida em um momento futuro, por meio de uma presunção do preço de venda a ser praticado pelos contribuintes substituídos.

Nesse sistema, enquanto o substituído, conforme o próprio nome diz, é excluído da relação jurídica tributária, o substituto assume totalmente os deveres de sujeito passivo, tanto aqueles decorrentes da obrigação principal pelo recolhimento do tributo, quanto os relacionados às obrigações acessórias.

Diante do exposto, não há dúvida de que no período entre fevereiro de 1999 e junho de 2000, as refinarias ocupavam o pólo passivo da obrigação tributária, na modalidade de substitutos dos distribuidores e dos comerciantes varejistas, obrigando-se ao recolhimento da COFINS e do PIS sobre as vendas de gasolina automotiva e óleo diesel que lhes fizessem. Assim, na hipótese de lançamento relativo a tais períodos de apuração em nome dos substituídos, haveria evidente erro na identificação do sujeito passivo da obrigação, o que acarretaria a ineficácia do auto de infração sendo, conseqüentemente, insustentável a exigência do crédito nele formalizado.

No entanto, no caso ora *sub judice*, o lançamento da contribuição foi efetuado relativamente ao período de apuração 01/2001, por ter considerado a autoridade fiscal a data do depósito judicial. Nesse período, a apuração da contribuição incidente sobre a comercialização de derivados de petróleo já se dava sob a égide da Medida Provisória nº 1.991-15, de 10 de março de 2000, a qual alterou o artigo 4º da Lei nº 9.718, de 1998, nos seguintes termos:

*Art. 4º. As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS devidas pelas refinarias de petróleo serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:*

*I - três inteiros e vinte centésimos por cento e quinze por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente da vendas de gasolina automotiva e de gás liquefeito de petróleo - GLP;*

*II - dois inteiros e oito décimos por cento e treze por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de óleo diesel;*

*III - sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrentes das demais atividades.*

*Art. 46. Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:*

*(...)*

*II - no que se refere à nova redação dos arts. 4º a 6º da Lei nº 9.718, de 1998, e ao art. 43 desta Medida Provisória, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de julho de 2000, data em que cessam os efeitos das normas constantes dos arts. 4º a 6º da Lei nº 9.718, de 1998, em sua redação original, e dos arts. 4º e 5º desta Medida Provisória.*

Conclui-se que, no período de apuração objeto do AI, não mais existia o regime de substituição tributária instituído pela Lei nº 9.718, de 1998, passando a contribuição a ser apurada sob o regime concentrado de tributação, nos termos da MP recém-transcrita, sendo devida a contribuição pela refinaria, a qual não mais se inseria na condição de substituto tributário (responsável), mas de contribuinte.

Assim, também em relação ao período de apuração objeto do lançamento em análise verifica-se a ocorrência de erro na identificação do sujeito passivo da obrigação, considerando que em 2001 não mais subsistia o regime de substituição tributária, aplicando-se o regime concentrado, sendo o contribuinte a refinaria, e não o revendedor. Desta forma, não há como permanecer o lançamento efetuado em nome de quem não se encontrava obrigado ao recolhimento das contribuições.

Além do erro na identificação do sujeito passivo, que por si só já é suficiente para conduzir à improcedência do auto de infração, deve-se registrar, ainda, que a infração apurada e descrita pela autoridade autuante como falta de recolhimento da contribuição devidas para o período de apuração janeiro de 2001 (fl. 62) não se encontra devidamente caracterizada e comprovada nos autos. Ou melhor dizendo, a falta de recolhimento que se verifica no processo não pode ser imputada à sociedade autuada.

O que se constata é a falta de recolhimento de parte da contribuição devida pela Petrobras para o fato gerador ocorrido em janeiro de 2001, em virtude de uma "compensação" realizada por força de uma decisão judicial aplicável à época, mas posteriormente reformada, e um pagamento indevido efetuado à sociedade autuada, também por conta da decisão revogada. A infração apurada não foi devidamente comprovada, já que não há como equiparar o recebimento indevido de valor em decorrência de decisão judicial revogada ao não recolhimento de tributo ou contribuição já declarado pelo sujeito passivo da obrigação, não podendo prosperar, também nesse aspecto, o lançamento fiscal, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade.

Por derradeiro, é de se ressaltar que os artigos do CPC citados pela autoridade fiscal como fundamento para o lançamento (fl. 62) não se aplicam à relação tributária, sendo cabíveis em relação ao processo civil, criando obrigação entre as partes na

Processo nº 18471.002362/2003-13  
Acórdão n.º 2803-00.089

S2-TE03  
Fl. 223

esfera privada. No âmbito fiscal, ocorrendo hipótese de prejuízo à Fazenda, materializado pelo não recolhimento de tributo ou contribuição em decorrência de decisão judicial, deverá o Fisco constituir o correspondente crédito tributário, caso ainda não declarado pelo sujeito passivo, nos termos da legislação aplicável à espécie, o que não se verifica no caso em análise.

### Conclusões

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso, para cancelar integralmente o lançamento.

Sala das Sessões, em 5 de maio de 2009

  
ALEXANDRE KERN