



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

**Processo n°** 10830.004322/2004-41  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3301-002.318 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de abril de 2014  
**Matéria** PIS - PER  
**Recorrente** IVAN LANCINI  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

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

**INDÉBITO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESTITUIÇÃO.**

A restituição de indêbitos tributários decorrentes de venda de produto sujeito ao regime de pagamento por substituição tributária para frente somente é possível quando não ocorre o fato gerador.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto Relator.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Adão Vitorino de Moraes - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Maria Teresa Martínez López, José Adão Vitorino de Moraes, Andrada Márcio Canuto Natal, Fábila Regina Freitas e Jaques Maurício Ferreira Veloso de Melo.

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da DRJ em Campinas (SP) que julgou improcedente manifestação de inconformidade apresentada contra

despacho decisório que indeferiu o Pedido Restituição às fls. 03, protocolado em 01/09/2004, decorrentes de pagamentos a maior do PIS, pelo regime de substituição tributária, retidos em excesso pela substituta, para as competências de janeiro de 1999 a junho de 2006, pelo fato de a recorrente ter praticado preços inferiores aos utilizados para a base de cálculo da contribuição.

A Delegacia da Receita Federal em Campinas indeferiu o pedido de restituição sob o fundamento de que não existe direito creditório a favor do contribuinte, conforme despacho decisório às fls. 62/64.

Inconformada com a decisão daquela DRF, a recorrente apresentou manifestação de inconformidade, alegando razões assim resumidas pela DRJ:

- o indeferimento em tela foi alicerçado em total dissonância às mais recentes jurisprudências havidas sobre a mesma matéria, qual seja, baseou tal decisão, num prematuro e irrelevante fundamento, sobre a ilegitimidade do contribuinte, ora requerente. Melhor dizendo, a este título, está pacífico em nossos Tribunais, que o ora Requerente (contribuinte substituído), por ser ele quem sofreu efetivamente o ônus da imposição fiscal, é parte legítima ad causam para requerer a restituição dos valores recolhidos a título de tributo (PIS). Desta feita, não merece prevalecer o entendimento do presente julgado, eis que, segundo este, tal legitimidade seria da refinaria de petróleo e ou distribuidora, ora ambas contribuintes SUBSTITUTAS;

- o Requerente, perante o regime da Substituição Tributária, é considerado o CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO das operações realizadas. (..) Conveniente, porém, se torna para o caso, a aplicação obrigatória da interpretação literal dessa legislação tributária, pois, esta é clara, quando se refere que a refinaria de petróleo e ou as distribuidoras de álcool, somente são obrigadas a cobrança (retenção) e o seu posterior recolhimento (repasse à União), mas que, na verdade quem sofre o ônus da carga tributária nessas operações, é o contribuinte SUBSTITUÍDO;

- a intenção da Lei, é reduzir as fases de cobrança dos tributos, deixando assim, a refinaria como responsável pela retenção e recolhimento desses, pertinentes aos contribuintes varejistas, e não a reconhecendo como parte legítima ao mesmo pleito.

Analisada a manifestação de inconformidade, aquela DRJ julgou-a improcedente, conforme Acórdão nº 05-20.466, datado de 07/12/2007, às fls. 73/81, sob as seguintes ementas:

*“RESTITUIÇÃO. LEGITIMIDADE ATIVA.*

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

*SUBSTITUIÇÃO TRIBUTARIA. FATO GERADOR PRESUMIDO.*

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

Cientificada dessa decisão, a recorrente interpôs recurso voluntário (fls. 85/90, requerendo sua reforma, a fim de que se defira seu pedido, alegando, em síntese, as mesmas razões expendidas na manifestação de inconformidade, ou seja, de que é parte legítima para pleitear os indébitos decorrentes dos pagamentos efetuados a maior, sob o regime de substituição tributária, pelo fato de ter vendido os produtos por preços inferiores ao utilizado

para o cálculo da contribuição devida e retida pelo substituto e, ainda, porque, de fato, o ônus tributário foi suportado por ela.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes

O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Assim, dele conheço.

No presente caso, a recorrente alega que revendeu os produtos adquiridos sob o regime de substituição tributária, no pagamento do PIS, por preços inferiores aos utilizados para o cálculo da contribuição retida pelo substituto.

Contudo, não apresentou documentos fiscais, notas fiscais de compra e notas fiscais de vendas à varejo dos produtos comprados e revendidos sob o regime de substituição, mas apenas e tão somente as planilhas às fls. 11/53.

Ora, tais planilhas desacompanhadas das notas fiscais de compra e das notas fiscais de venda a varejo dos produtos não provam que as vendas foram efetuadas por valores inferiores aos utilizados pela substituta para o cálculo da contribuição retida e recolhida sob o regime de substituição tributária.

Ainda, que tivesse comprovado que as vendas a varejo foram efetuadas por preços inferiores aos da base de cálculo da contribuição utilizada, no regime de substituição tributária, a recorrente não tem direito a restituição dos indébitos decorrentes de tais operações.

O Código Tributário Nacional (CTN) assim dispõe a restituição de tributos indiretos cujo ônus, de fato, é suportado pelo consumidor final:

*“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.”*

Embora, o PIS seja uma contribuição incidente sobre o faturamento, não deixa de ser um tributo indireto.

O fato de ter revendido os produtos por preços inferiores aos adotados (presumidos) para o cálculo da contribuição devida, sob o regime de substituição tributária, não garante que o revendedor tenha assumido o ônus do tributo. O fato de a despesa tributária da contribuição ser computada nos custos para a apuração da margem de comercializa e, conseqüentemente, do lucro operacional implica na transferência do encargo para o consumidor final.

Além disto, a Constituição Federal (CF) de 1988, ao tratar de **responsabilidade tributária**, assim dispõe:

*“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*[...].*

*§ 7.º 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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)”*

Ora, segundo este parágrafo, a restituição de tributo retido/pago sob o regime de substituição tributária somente é possível quando o fato gerador não se realiza.

O Supremo Tribunal Federal já firmou jurisprudência sobre esta matéria, decidindo que a restituição somente é possível quando o fato gerador não se concretiza, conforme se verifica da ementa transcrita, a seguir:

*“RE 352.979 AgR/SP – SÃO PAULO. AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO*

*EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LEGITIMIDADE. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA E VALOR REAL DA OPERAÇÃO. DIFERENÇAS APURAS. RESTITUIÇÃO. 1. É responsável tributário, por substituição, o industrial, o comerciante ou o prestador de serviço, relativamente ao imposto devido pelas anteriores ou subseqüente saídas de mercadorias ou, ainda, por serviços prestados por qualquer outra categoria de contribuinte. Legitimidade do regime de substituição tributária declarada pelo Pleno deste Tribunal. 2. Base de cálculo presumida e valor real da operação. Diferenças apuradas. RESTITUIÇÃO. Impossibilidade, dada a ressalva contida na parte final do artigo 150, § 7º, da Constituição Federal que apenas assegura a imediata e preferencial restituição da quantia paga somente na hipótese em que o fato gerador presumido não se realize. 3. Precedente do Tribunal Pleno. Agravo Regimental não provido.”*

A Lei nº 9.718, de 1998, que instituiu o regime de substituição para o PIS e a Cofins, assim dispunha:

*“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.”*

Este dispositivo legal deixa claro que, no regime de substituição tributária, a relação jurídica do contribuinte substituído não desaparece, apenas a sistemática de apurar e recolher o tributo é alterada.

No caso específico da substituição tributário do PIS e da Cofins sobre combustíveis, como no presente caso, tanto as refinarias como as distribuidoras e os comerciantes varejistas são contribuintes. O fato gerador de cada operação realizada pelo

Processo nº 10830.004322/2004-41  
Acórdão n.º **3301-002.318**

**S3-C3T1**  
Fl. 94

---

distribuidor e pelo comerciante varejistas é presumido e, portanto, pode não ocorrer de fato. Se o fato gerador não ocorrer, a norma constitucional referida assegurava a imediata e preferencial restituição da quantia paga.

Em face do exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

José Adão Vitorino de Moraes - Relator