



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

**Processo n°** 10980.007329/00-79  
**Recurso n°** 127.020 Voluntário  
**Acórdão n°** **3402-001352 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 06 de julho de 2011  
**Matéria** RESTITUIÇÃO PIS - POSTO  
**Recorrente** POSTO RODOVIA DOS MINERIOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/1988 a 31/12/1995

Ementa: **NORMAS PROCESSUAIS REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PRESCRIÇÃO.**

O *dies a quo* para contagem do prazo prescricional de repetição de indébito é o da data de extinção do crédito tributário pelo pagamento antecipado e o termo final é o dia em que se completa o quinquênio legal, contado a partir daquela data.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTARIA.**

A legitimidade para pleitear repetição de indébito tributário decorrente de substituição tributaria prevista em lei, e conseqüentemente de utilizar-se destes créditos para realizar compensações é do substituto tributário.

**ÔNUS DA PROVA.**

Cabe a quem alega o direito comprova-lo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário interposto.

Nayra Bastos Manatta – Presidente e relatora

EDITADO EM: 12/08/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, SILVIA DE BRITO OLIVEIRA, RAQUEL MOTTA BRANDAO MINATEL (suplente), JOAO CARLOS CASSULI JUNIOR, GUSTAVO JUNQUEIRA CARNEIRO LEÃO (suplente).

## Relatório

Trata-se de pedido de restituição da contribuição para o PIS decorrente de recolhimentos efetuados a maior com base nos Decretos-Leis nº 2.445 e 2.449, ambos de 1988, retirados do ordenamento jurídico do país por meio da Resolução do Senado Federal nº 49/1995, relativos aos períodos de 01/07/1988 a 31/12/1995, protocolado em 10/10/2000.

A contribuinte solicita que a restituição se dê com base na semestralidade e os valores sejam atualizados com base no disposto na Lei nº 9.250. Entretanto, não anexou ao pleito inicial planilhas demonstrativas dos valores a serem restituídos, nem comprovantes de recolhimento.

A autoridade competente indeferiu o pedido sob os argumentos de que o direito a pleitear a restituição encontrava-se decaído uma vez transcorrido cinco anos da data do pagamento; e que a ausência de comprovantes dos pagamentos efetuados e de demonstrativos de cálculo instruindo o pedido impediam a sua apreciação, nos termos da IN SRF nº 21/97.

Inconformada a contribuinte interpôs manifestação de inconformidade na qual alega em sua defesa:

- Durante a vigência dos Decretos-Leis nº 2.445 e 2.449, ambos de 1988, os postos de combustíveis entregavam às distribuidoras de petróleo valores referentes ao recolhimento do PIS, sendo estas substitutas tributárias dos comerciantes varejistas;
- Não possui DARF's comprobatórios dos recolhimentos da contribuição em virtude de terem sido efetuados pelas distribuidoras na condição de substitutas tributárias, responsáveis pelo pagamento do PIS;
- A IN SRF nº 21/97 determina no seu art. 7º que a autoridade fiscal efetue diligências fiscais prévias nos estabelecimentos fiscais da contribuinte com o intuito de apurar a veracidade dos dados apresentados pela requerente nos pleitos compensatórios, sendo, portanto, incabível a negativa do pedido em razão de falta de documentos comprobatórios;
- Apresenta DARF's relativos aos valores que não dizem respeito às vendas abrangidas pelo regime de substituição tributária e planilha de cálculo referente ao faturamento mensal da empresa, na qual constam os valores recolhidos a maior com base nos Decretos-Leis inconstitucionais;
- No que diz respeito ao prazo decadencial alega que o termo inicial de contagem seria o de cinco anos contados do recolhimento, com a homologação tácita, acrescidos de mais cinco anos para pleitear a restituição, ou seja, dez anos contados da ocorrência do fato gerador,

e que, em se tratando de situação jurídica conflituosa, o termo de contagem do início do prazo decadencial seria a data de publicação da Resolução do Senado Federal que retirou do ordenamento jurídico os Decretos-Leis julgados inconstitucionais pelo STF;

- Base de cálculo da contribuição seria o faturamento do sexto mês anterior, sem correção monetária, conforme previsto na LC nº 07/70.

A autoridade julgadora de primeira instância manifestou-se por meio do Acórdão DRJ/CTA nº 33/2001, indeferindo a solicitação sob os argumentos de que não é possível o reconhecimento de direito creditório sem comprovação dos recolhimentos efetuados; os créditos tributários pleiteados pela empresa foram atingidos pela decadência do direito de pedir restituição; e que não se aplica a chamada semestralidade ao cálculo do PIS no período em questão.

A contribuinte tomou ciência do teor do referido Acórdão em 14/03/2002, fl. 101, e, inconformada com o julgamento proferido interpôs, em 15/04/2002, recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes no qual arguiu como razões de defesa, em síntese:

- Reitera os argumentos acerca da decadência apresentados na inicial;
- A empresa não foi intimada, em momento algum, a apresentar os comprovantes de recolhimento a maior da contribuição para o PIS, nem foi efetuada diligência com o fito de comprovar as alegações da contribuinte, conforme preceitua o art. 7º da IN SRF nº 21/97 e a Lei nº 9.784/99;
- Incabível que a autoridade administrativa ao invés de solicitar da contribuinte os documentos comprobatórios dos recolhimentos a maior ou efetuar diligência prévia a fim de verificar a veracidade dos dados apresentados, simplesmente deixou de analisar o pleito, indeferindo-o;
- O recolhimento da contribuição para o PIS aconteceu por meio do regime de substituição tributária, razão porque a recorrente não anexou os DARF's comprobatórios, entretanto a SRF deve possuir em seus arquivos os controles de tais dados;
- Tendo o Estado transferido a responsabilidade pelo recolhimento da contribuição às distribuidoras, caberia ao Fisco diligenciar junto a estas distribuidoras para obter os respectivos comprovantes de recolhimento do PIS, ainda mais que a recorrente não dispõe de poder para efetuar tal demanda junto às distribuidoras;
- No momento da compra do combustível está incluído, na fatura, o montante pago a título do PIS, por antecipação, pela distribuidora, presumindo-se recolhido o valor pela recorrente;
- Apresenta as notas fiscais de compra de combustíveis emitidas pela distribuidora, Anexos I a X, nas quais encontra-se inserido o valor da contribuição para o PIS recolhido antecipadamente pela recorrente

com base no valor de venda a varejo do combustível, consoante o disposto na Portaria nº 238, de 21/12/1984, item I;

- Apresenta planilha no Anexo I na qual consta a listagem de todas as notas fiscais de compra de combustíveis no período sobre as quais foram calculados os valores recolhidos a título do PIS;
- Insere no Anexo I planilha de cálculo na qual consta a base de cálculo da contribuição, apurada mês a mês, e os valores recolhidos a maior;
- Por meio dos valores fixados nas portarias relacionadas no documento 10, fls. 252/256, obteve-se o preço de venda a varejo dos diversos combustíveis, observando-se, quando necessário, a base de distribuição – no caso Araucária, exceto no caso de diesel, no qual foi utilizado o menor preço-bomba do Brasil, e sobre estes foi feito incidir os tributos pertinentes e o frete, quando cabível, obtendo-se o preço de venda ao consumidor dos combustíveis;
- Pelo valor de venda a varejo do combustível foi multiplicada a quantidade de combustível adquirida em cada nota fiscal, de modo a se obter a base de cálculo do PIS para cada nota fiscal de compra, e por conseguinte, após a aplicação da alíquota pertinente, os valores recolhidos e os devidos a título desta contribuição, conforme comprovam planilhas de fls. 258/259 do Anexo II;
- Discorre acerca da possibilidade de apresentação de documentos na fase recursal do processo, lastreada no princípio basilar da verdade material;
- Argúi ser a base de cálculo da contribuição, no período, o faturamento do sexto mês anterior, sem correção monetária, conforme estabelecido na Lei Complementar nº 07/70, citando farta jurisprudência que vai ao encontro de suas pretensões;
- Requer, por fim, a reforma da decisão a quo e a manutenção integral do crédito tributário requerido.

O julgamento do recurso foi convertido em diligência para que fosse averiguado o seguinte:

1. se ocorreram, no período de julho/88 a dezembro/95, pagamentos referentes à contribuição para o PIS em valores superiores aos devidos com base na Lei Complementar nº 07/70, adotando-se como base de cálculo o faturamento do sexto mês anterior, sem correção monetária para os valores que não dizem respeito às vendas abrangidas pelo regime de substituição tributária;
2. verificar, no período de julho/88 a dezembro/95, se ocorreram pagamentos a maior da contribuição para o PIS relativa às vendas com substituição tributária, observando-se, no cálculo deste indébito o disposto na Portaria MF 238/84 que estabelecia que o PIS devido pelos comerciantes varejistas de

derivados de petróleo e álcool etílico para fins carburantes seria “*calculada sobre o valor estabelecido para a venda a varejo e devida na saída dos referidos produtos do respectivo estabelecimento fornecedor, cabendo a este recolher o montante apurado, como substituto do comerciante varejista*”, e suas alterações posteriores; (grifo nosso)

3. em caso afirmativo, indicar os valores pagos a maior, indicando o período e os respectivos valores;
4. trazer aos autos qualquer outro elemento que perceba necessário ao desate da controvérsia aqui discutida.

Em resposta à diligência proposta foi informado:

Em relação às vendas próprias a contribuinte não conservou em seu poder as notas fiscais de vendas, razão pela qual não se pode verificar o faturamento da empresa havido com vendas próprias nos termos da LC 07/70;

No cálculo dos valores devidos com base na substituição tributária foi informado:

- A contribuinte considerou a quantidade física de produtos adquiridos, multiplicou pelo preço constantes nas Portarias de fls 252 a 256, e informou o faturamento apurado (planilhas de fls. 209 a 247) relacionado com a venda de produtos em substituição tributária;
- o total do crédito no valor de R\$ 135.580,16 informado na planilha de fls. 258 a 262 não pode ser considerado uma vez que tais planilhas foram substituídas pelas de fls. 209 a 247;
- foram elaboradas planilhas considerando o faturamento mensal constante das planilhas de fls. 209 a 247 (apresentadas pela contribuinte);
- o PIS foi calculado multiplicando-se o faturamento pelas alíquotas devidas;
- o valor do PIS devido na data do pagamento foi atualizado até a data do levantamento da exação e a data do efetivo recolhimento, conforme os índices previstos em lei;
- o valor do PIS pago (pelas distribuidoras) considera o faturamento do mês corrente multiplicado pela alíquota vigente (0,65%);
- A coluna “diferença” apresenta os valores a maior ou a menor entre o que foi pago e o que seria devido.
- Os valores a serem ressarcidos foram atualizados na forma da lei

- O valor do PIS, obtido na sistemática anterior, de substituição tributária recolhido a maior foi de R\$ 30.621,71.

Cientificada a contribuinte não se manifestou

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Nayra Bastos Manatta

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

Primeiramente há de ser analisada a questão da prescrição. A autoridade singular indeferiu o pleito da recorrente por considerar, primeiramente, caduco, em parte, o direito pretendido, vez que, o pedido de repetição do indébito fora feito após transcorrido cinco anos da extinção do crédito pelo pagamento.

A propósito, essa questão da prescrição foi muito bem enfrentada pelo Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, no voto proferido quando do julgamento do Recurso Voluntário nº129109, no qual baseio-me para retirar as razões acerca da contagem de prazo prescricional.

*“O direito a repetição de indébito é assegurado aos contribuintes no artigo 165 do Código Tributário Nacional - CTN. Todavia, como todo e qualquer direito esse também tem prazo para ser exercido, in casu, 05 anos contados nos termos do artigo 168 do CTN, da seguinte forma:*

*I. da data de extinção do crédito tributário nas hipóteses:*

*de 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;*

*de 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;*

*II. da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória nas hipóteses:*

*a) de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.*

*Como visto, duas são as datas que servem de marco inicial para contagem do prazo extintivo do direito de repetir o indébito, a de*

*extinção do crédito tributário e a do trânsito em julgado de decisão administrativa ou judicial. Nos casos em que houvesse resolução do Senado suspendendo a execução de lei declarada inconstitucional em controle difuso pelo STF, a jurisprudência dominante nos Conselhos de Contribuintes e, também, na Câmara Superior de Recursos Fiscais é no sentido de que o prazo para repetição de eventual indébito contava-se a partir da publicação do ato senatorial. Especificamente, para a hipótese de restituição de pagamentos efetuados a maior por força dos inconstitucionais Decretos-Leis 2.445/1988 e 2.449/1988, o marco inicial da contagem da prescrição, consoante a jurisprudência destes colegiados, é 10 de outubro de 1995, data de publicação da Resolução 49 do Senado da República. Entretanto, com a edição da Lei Complementar nº 118, de 09/02/2005, cujo artigo 3º deu interpretação autêntica ao artigo 168, inciso I do Código Tributário Nacional, estabelecendo que a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o art. 150, § 1º da Lei 5.172/1966, o único entendimento possível é o trazido na novel Lei Complementar.*

*Esclareça-se, por oportuno, que em se tratando de norma expressamente interpretativa, deve ser obrigatoriamente aplicada aos casos não definitivamente julgados, por força do disposto no art. 106, I, do CTN.”*

Assim sendo, no caso em análise, quanto o pedido foi formalizado (10/10/2000) o direito de a contribuinte formular tal pleito relativo aos pagamentos efetuados até 10/10/1995 já se encontrava prescrito por haver transcorrido mais de cinco anos da data do pagamento.

Analisaremos, assim o período posterior ao que restou decaído.

No que tange às vendas próprias que não foram objeto de substituição tributaria há de ser dito que a contribuinte, embora intimada, não apresentou a documentação necessária para que se pudesse averiguar o seu direito creditório.

A restituição é um direito potestativo da contribuinte cabendo-lhe o ônus de provar a existência deste direito. Se ela própria não reúne provas suficientes e necessárias à comprovação deste direito não pode a União reconhecê-lo.

Desta forma, para as vendas próprias havidas fora do regime de substituição tributaria não se pode reconhecer o direito ao suposto crédito por falta de provas capaz de sustenta-lo.

No que diz respeito às vendas havidas por substituição tributaria, primeiramente há de ser analisada a questão acerca da substituição tributaria, 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 exposto 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 Becker<sup>1</sup>, que cunhou a expressão 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.<sup>2</sup>*

*E adiante, na mesma obra, conclui:*

<sup>1</sup> **Teoria Geral do Direito Tributário**, 3ª. ed, São Paulo, Lejus, 1998, p. 547.

<sup>2</sup> Op. cit., p. 554.

*Não existe qualquer relação jurídica entre o substituído e Estado.<sup>3</sup>*

*No mesmo sentido, a bem lançada crítica de Johnson Barbosa Nogueira<sup>4</sup>:*

*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 Acórdão<sup>5</sup> da Primeira Seção do STJ, votado à unanimidade, relatado pelo Ministro Ari Pargendler, que faz, 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*

...

<sup>3</sup> Op. cit., p. 562.

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

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

*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 substituo 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.*

*De outra banda, se no pólo passivo, quando do nascimento da obrigação tributária, estiver o contribuinte, mas, por fato posterior ou por disposição expressa de lei, atendido os termos do art. 128 do CTN, o responsável pelo pagamento seja terceiro contra quem não nasceu a obrigação tributária, estaremos frente a casos de responsabilidade por transferência ou sujeição passiva.*

*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.”*

Desta forma, o que se verifica é que não há credito a ser restituído os relativas às vendas próprias por ausência de provas capaz de sustentar o alegado direito e os relativos à substituição tributaria por falta de legitimidade do substituído para pleitea-los.

A questão versando sobre a semestralidade não será apreciada considerando que não há credito a ser restituído, a priori.

Diante do exposto voto por negar provimento ao recurso voluntário interposto.

Nayra

Bastos

Manatta-

Relator

Processo nº 10980.007329/00-79  
Acórdão n.º **3402-001352**

**S3-C4T2**  
Fl. 6

---