



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA	
Segundo Conselho de Contribuintes	
Publicado no Diário Oficial da União	
De	28 / 11 / 05
VISTO	

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13002.000282/00-03
Recurso nº : 118.042
Acórdão nº : 202-15.686

Recorrente : ABASTECEDORA DE COMBUSTÍVEIS SÃO LUIZ LTDA.
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 30 / 03 / 05
VISTO

PIS. RESTITUIÇÃO. BASE DE CÁLCULO. SEMESTRALIDADE.

Até a entrada em vigor da MP nº 1.212/95, a base de cálculo da Contribuição ao PIS, na forma da Lei Complementar nº 7/70, era o faturamento verificado no sexto mês anterior ao da incidência.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
ABASTECEDORA DE COMBUSTÍVEIS SÃO LUIZ LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator.** Os Conselheiros Antônio Carlos Bucno Ribeiro, Nayra Bastos Manatta, Henrique Pinheiro Torres e Jorge Freire votaram pelas conclusões e endossaram a declaração de voto do Conselheiro Jorge Freire. Fez sustentação oral, pela Recorrente, o Dr. Mário Mendes Alves Neto.

Sala das Sessões, em 07 de julho de 2004


Henrique Pinheiro Torres
Presidente


Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Rodrigo Bernardes Raimundo de Carvalho (Suplente), Raimar da Silva Aguiar e Cláudia de Souza Arzua (Suplente). Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

cl/



MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 31/03/05
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

Processo nº : 13002.000282/00-03
Recurso nº : 118.042
Acórdão nº : 202-15.686

Recorrente : ABASTECEDORA DE COMBUSTÍVEIS SÃO LUIZ LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de pedido de restituição formalizado pela interessada em 10.10.2000, no valor histórico de R\$ 35.210,92, pelo qual pretende reaver as quantias que entende como indevidamente pagas a título de Contribuição ao Programa de Integração Social – PIS relativamente aos fatos geradores ocorridos entre outubro de 1993 e dezembro de 1995, com base nos Decretos-Leis nºs 2.445, de 29 de junho de 1998, e 2.449, de 21 de julho de 1988.

Aduz em seu arrazoado que *“as empresas vendedoras de mercadorias, como a ora pleiteante, deveriam apurar, no mês de competência, a contribuição sobre o valor do faturamento do sexto mês anterior”*, justificando, desta forma, o que entende ser seu indébito, postulando sua devolução com *“correção monetária e os juros, autorizado pela Lei 9.250, incidentes sobre essa diferença.”*

Indeferida sua pretensão em primeira instância, interpôs o recurso voluntário de fls. 133/153 que, remetido a este Egrégio Conselho de Contribuintes, teve seu julgamento convertido em diligência na forma da Resolução nº 202-00.359, de fls. 203/206, para que fossem tomadas as seguintes providências pela Autoridade Preparadora:

“a) apurar, junto ao substituto tributário, as notas fiscais emitidas contra a Contribuinte, verificando, por amostragem e por períodos de apuração, se houve o destaque do PIS devido por esta última como substituída e, ainda, se os valores destacados nas referidas notas correspondem àqueles indicados no demonstrativo acostado à folha 02;

b) confirmar os recolhimentos indicados nos DARFs acostados às folhas 158 a 202;

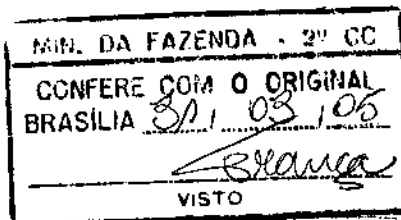
c) com base nas informações coletadas, elaborar demonstrativo de cálculo do crédito da Contribuinte, tendo como base de cálculo do PIS o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador; e

d) intimar a Contribuinte a se manifestar sobre os resultados da diligência, concedendo-lhe prazo de 10 (dez) dias.”

Cumprida a diligência tal como determinada, apresentou a Delegacia da Receita Federal em Novo Hamburgo o relatório de fls. 253/254, do qual se extrai o seguinte excerto:

“Conforme solicitado foram verificadas por amostragem as notas fiscais de vendas emitidas pelo substituto tributário contra o contribuinte. Por não haver nas notas destaque do PIS, foram considerados como valores pagos os que constam no demonstrativo de vendas apresentado pelo substituto tributário, fls. 222 a 248, atualizados até a data do pagamento de acordo com a

[Assinatura]



Processo nº : 13002.000282/00-03
Recurso nº : 118.042
Acórdão nº : 202-15.686

legislação da época, fl. 249. Considerou-se como data de pagamento as dos recolhimentos dos DARFs às fls. 158 a 171.

A planilha de cálculo do crédito, fls. 250 a 251, foi elaborada tendo como base de cálculo do PIS o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, tais valores foram retirados das DIRPJs dos anos calendários de 1993 e 1994 e de demonstrativo apresentado pelo contribuinte à fl. 82.

Na planilha a coluna 'valor pago moeda original' é constituída pelos recolhimentos efetuados pelo próprio contribuinte, conforme os DARFs apresentados, fl. 73 a 81, e pelos valores pagos pelo substituto tributário. Tais valores diferem da planilha apresentada pelo contribuinte pois o mesmo considerou como valor pago o resultado da aplicação da alíquota de 0,65% sobre o faturamento do período de apuração e não o valor recolhido pelo mesmo adicionado ao valor devido pelo substituto tributário." (grifos nossos)

Intimada a se manifestar sobre o resultado da diligência, apresentou a Contribuinte a petição de fls. 256/258, na qual aduz, em síntese, que:

"(...) verificou-se existência de erro de cálculo em relação à diferença entre o valor pago e o devido.

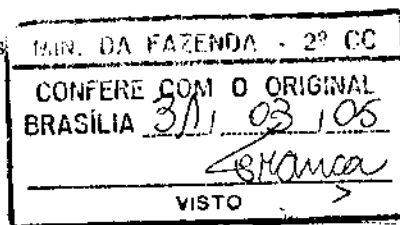
Os valores escriturados no item 'Diferença vlr. pago (-) vlr. devido' da planilha são referentes as parcelas de PIS pagas a maior. Nos períodos de dezembro de 1994 a abril de 1995 e junho a dezembro de 1995, o confronto entre valores devidos e os pagos resultaram na apuração de supostos débitos da Contribuinte em favor da Fazenda Nacional, que foram assinalados por parênteses. No cômputo geral do saldo a restituir esses débitos foram descontados dos créditos em favor da Empresa.

Ocorre que o Código Tributário Nacional estabelece expressamente prazo decadencial – que corre contra a Fazenda Pública – dentro do qual a autoridade fazendária deveria ter lançado o tributo que entendesse devido. Transcorrido esse prazo de cinco anos sem que a Fazenda se manifestasse, consideram-se decaídos – por tácita homologação dos recolhimentos antecipados – os valores que ora vêm exigidos na planilha apresentada pelo agente fiscal.

(...)

Com isso, pede-se que os valores relativos aos débitos apurados no período de dezembro de 1994 a abril de 1995 e junho a dezembro de 1995 sejam expurgados dos cálculos, para que não influam no montante a ser ressarcido ao contribuinte."

É o relatório.



Processo nº : 13002.000282/00-03
Recurso nº : 118.042
Acórdão nº : 202-15.686

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
MARCELO MARCONDES MEYER-KOZLOWSKI

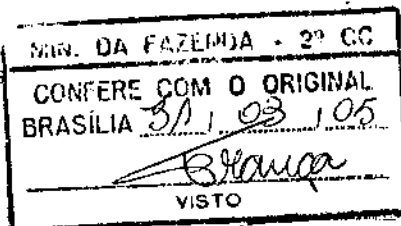
Assiste razão à Recorrente ao aduzir que o prazo para repetição/compensação da Contribuição ao PIS indevidamente recolhida sob a égide dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 é contado a partir da data da publicação da Resolução do Senado Federal nº 49, de 09/10/95, publicada em 10/10/95. Mesmo posicionamento é compartilhado por este Egrégio Conselho de Contribuintes, sob o fundamento de que apenas com a edição da referida Resolução é que surgiu para o contribuinte o seu direito de pleitear a devolução das quantias indevidamente recolhidas aos cofres públicos àquele título, como fazem prova as seguintes ementas:

"COFINS/PIS - COMPENSAÇÃO - PRESCRIÇÃO - O termo inicial do prazo prescricional de cinco anos para a compensação do PIS recolhido a maior, por julgamento da inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, flui a partir do nascimento do direito à compensação/restituição, no presente caso da data de publicação da Resolução do Senado Federal nº 49/95." (2º CC, 3ª Cam., Acórdão nº 203-08.661, Rel. Conselheiro Otacílio Dantas Cartaxo, julgado em 25.02.03)

"PIS. TERMO INICIAL DA CONTAGEM DO PRAZO PARA PLEITEAR RESTITUIÇÃO/ COMPENSAÇÃO - Nos pedidos de restituição de PIS, recolhido com base nos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, em valores maiores do que os devidos com base na Lei Complementar nº 7/70, o prazo decadencial de 05 (cinco) anos conta-se a partir da data do ato que concedeu ao contribuinte o efetivo direito de pleitear a restituição, assim entendida a data da publicação da Resolução nº 49/95, de 09.10.95, do Senado Federal, ou seja, 10.10.95." (2º CC, 1ª Cam., Acórdão nº 201-76.622, Rel. Conselheiro Serafim Fernandes Corrêa, julgado em 04.12.02)

"PIS - LEI COMPLEMENTAR Nº 7/70 - DECADÊNCIA - O direito do contribuinte pleitear a restituição/compensação do PIS, correspondente a valores recolhidos na forma dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, declarados inconstitucionais pelo STF, em valores superiores aos devidos segundo a LC nº 7/70, decai em 05 (cinco) anos contar da Resolução do Senado Federal nº 49/95. Processo ao qual se anula a partir da decisão de primeira instância, inclusive." (2º CC, 2ª Cam., Acórdão nº 202-14.322, Rel. Conselheiro Adolfo Montelo, julgado em 05.11.02)

Com efeito, considerando-se que o termo inicial do prazo prescricional de cinco anos para a restituição/compensação do PIS recolhido a maior com base nos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, flui a partir da data de publicação da Resolução do Senado Federal nº 49/95, ocorrida em 10.10.95, tenho como tempestivo o presente pedido, protocolizado em 10.10.2000.



Processo nº : 13002.000282/00-03
Recurso nº : 118.042
Acórdão nº : 202-15.686

Quanto ao segundo argumento suscitado pela Recorrente, este Egrégio Segundo Conselho de Contribuintes, bem o como o Egrégio Superior Tribunal de Justiça e a Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, têm reiteradamente declarado que a base de cálculo da Contribuição ao PIS, até a edição da MP nº 1.212/95, corresponde ao faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, como se depreende dos seguintes julgados:

"TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP - SEMESTRALIDADE - BASE DE CÁLCULO - CORREÇÃO MONETÁRIA - NÃO INCIDÊNCIA - PRECEDENTES DA EG. 1ª SEÇÃO.

- A iterativa jurisprudência desta eg 1ª Seção firmou entendimento no sentido de não admitir a correção monetária da base de cálculo do PIS por total ausência de expressa previsão legal.

- Ressalva do ponto de vista do Relator.

- Embargos de divergência conhecidos e providos." (STJ, 1ª Seção, Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 265.401/SC, Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins, unânime, DJU de 26.05.03, p. 254)

"EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. PIS SEMESTRAL. CORREÇÃO MONETÁRIA DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

É entendimento pacífico da egrégia Primeira Seção deste Superior Tribunal de Justiça que a base de cálculo do PIS é o faturamento de seis meses anteriores à ocorrência do fato gerador (art. 6º, parágrafo único da LC 07/70). 'A incidência da correção monetária, segundo posição jurisprudencial, só pode ser calculada a partir do fato gerador. O STJ entende que corrigir a base de cálculo do PIS é prática que não se alinha à previsão da lei e à posição da jurisprudência' (ERESP 255.973/RS, Relator Min. Francisco Peçanha Martins, Relator p/ Acórdão Min. Humberto Gomes de Barros, DJU 19.12.2002).

Embargos de Divergência acolhidos." (STJ, 1ª Seção, Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 274.260/RS, Rel. Ministro Franciulli Netto, unânime, DJU de 12.05.03, p. 207)

"PIS - BASE DE CÁLCULO - SEMESTRALIDADE - Até o advento da MP 1212/95, a base de cálculo da Contribuição para o PIS é o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, de acordo com o parágrafo único, do art. 6º, da Lei Complementar nº 07/70. Precedentes do STJ e da CSRF. Recurso especial da Fazenda Nacional negado." (CSRF, 2ª Turma, Acórdão CSRF/02-01.199, Rel. Conselheiro Otacílio Antas Cartaxo, julgado em 17.09.02 - no mesmo sentido, acórdãos CSRF/02-01.188, CSRF/02-01.208, CSRF/02-01.196, CSRF/02-01.186, CSRF/02-01.183, CSRF/02-01.184, CSRF/02-01.185, CSRF/02-01.169, CSRF/02-01.198)



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 31/03/05
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13002.000282/00-03
Recurso nº : 118.042
Acórdão nº : 202-15.686

Observa-se que essa orientação também não foi seguida pela r. decisão recorrida.

Entretanto, considerando-se o resultado da diligência determinada na Resolução nº 202-00.359, verifica-se que a Recorrente efetivamente considerou como valor pago o resultado da aplicação da alíquota de 0,65% sobre o faturamento do período de apuração, e não o valor efetivamente recolhido, adicionado ao valor devido pelo substituto tributário (Shell).

Não há que se falar em lançamento extemporâneo, como alegado na petição de fls. 256/258, mas sim em mera verificação do efetivo montante a ser restituído. Mesmo porque, a ninguém é dado enriquecer-se ilicitamente.

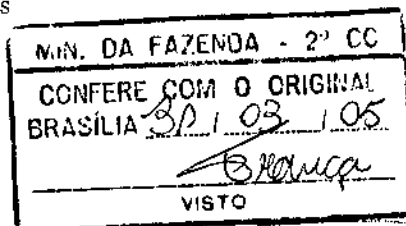
Pelas razões acima expostas voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do recurso voluntário, assegurando à Recorrente o direito à repetição do valor apurado no resultado de diligência.

Sala das Sessões, em 07 de julho de 2004

[Assinatura]
MARCELO MARCONDES MEYER-KOZLOWSKI //



Processo nº : 13002.000282/00-03
Recurso nº : 118.042
Acórdão nº : 202-15.686



DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO
JORGE FREIRE

Voto pelas conclusões com o ilustre relator. Contudo, quero deixar gizado duas questões que me chamaram a atenção ao analisar o processo em pedido de vistas.

A primeira refere-se à substituição tributária. O Decreto-Lei nº 2.449, de 21 de julho de 1988, em seu artigo 7º, instituiu a substituição tributária relativamente a derivados de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes devido pelos comerciantes varejistas, nos seguintes termos:

"Art. 7º - A contribuição dos comerciantes varejistas, relativamente a derivados de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes, continuará a ser calculada sobre o valor estabelecido, por órgão oficial, para venda a varejo e devida na saída dos referidos produtos do estabelecimento fornecedor, cabendo a este recolher o montante apurado, como substituto do comerciante varejista.

Parágrafo único. Sem prejuízo do recolhimento efetuado na condição de contribuinte substituto, os comerciantes varejistas continuarão obrigados a recolher a contribuição prevista neste Decreto-lei, calculada sobre a respectiva receita operacional bruta, nela não computado o valor da venda dos produtos referidos neste artigo."

Entendo que na hipótese de substituição tributária, que só pode derivar de texto expresso de lei, como criado pela norma retrotranscrita, a obrigação tributária já nasce tendo no pólo passivo o substituto, afastada assim toda e qualquer responsabilidade do contribuinte, que, nestes casos, não será sujeito passivo.

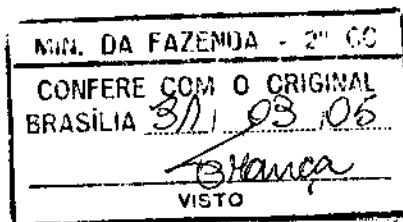
Creio que quem melhor apreendeu o instituto da substituição foi o inigualável Alfredo Augusto Becker¹, que cunhou a expressão contribuinte *de jure* como gênero, para nela incluir as espécies do contribuinte, propriamente dito, e o substituto legal tributário.

Ensina o mestre gaúcho que:

*"O fenômeno da substituição opera-se no momento político em que o legislador cria a regra jurídica. E a substituição que ocorre neste momento consiste na escolha pelo legislador de qualquer outro indivíduo em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo."*²

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

² Op. cit., p. 554.



Processo nº : 13002.000282/00-03
Recurso nº : 118.042
Acórdão nº : 202-15.686

E adiante, na mesma obra, conclui:

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

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

"A introdução acrítica de certas noções dogmatizadas a respeito do substituto tributário, por força principalmente do prestígio da doutrina italiana, permitiu que se aceitassem, sem maior indagação sobre a natureza jurídica da substituição tributária, certos equívocos em sede doutrinária, já agora a grassar no direito positivo.

O primeiro desses enganos é considerar o contribuinte substituto dentro da categoria dos responsáveis, como uma modalidade de sujeito passivo indireto. Este é um erro muito arraigado na doutrina pátria, que transbordou para o Código Tributário Nacional, pelo menos segundo a intenção e o depoimento dos seus inspiradores. Deste modo, o substituto estaria previsto no art. 121, parágrafo único, II, como um tipo de responsável.

O segundo desses desvios é representado pela concepção da tributação na fonte como exemplo típico de substituição tributária. Na verdade, se fosse melhor analisada nossa tributação do imposto de renda na fonte, verificaríamos que o tributo sempre foi retido e recolhido em nome do beneficiário, ou seja, do contribuinte, cabendo à fonte pagadora e retentora mero dever acessório (obrigação de fazer). Só mais recentemente, na área da tributação dos rendimentos auferidos por estrangeiro, é que se vem utilizando a figura do contribuinte substituto do imposto de renda."

Tal posicionamento foi abarcado pela jurisprudência em paradigmático Acórdão⁵ da Primeira Seção do STJ, votado à unanimidade, relatado pelo Ministro Ari Pargendler, que faz, 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

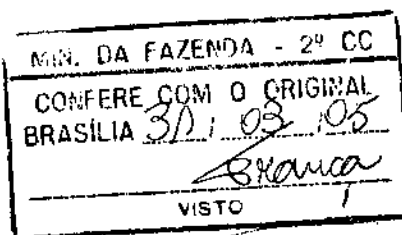
³ Op. cit., p. 562.

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

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



Processo nº : 13002.000282/00-03
Recurso nº : 118.042
Acórdão nº : 202-15.686



...

A responsabilidade tributária é uma obrigação de segundo grau, alheia ao fato gerador da obrigação tributária. Quando a norma jurídica incide, sabe-se que ela obriga o contribuinte ou o substituto legal tributário. Apenas se eles descumprirem essa obrigação tributária, é que entra em cena o substituto legal tributário.

Dessa forma, se no pólo passivo, desde o momento em que nasceu a relação jurídica tributária, estiver terceiro que não aquela pessoa que tenha relação pessoal e direta com o fato gerador, o contribuinte, estaremos frente ao instituto da substituição tributária, quando o regime jurídico do sujeito passivo será o do substituto, já que a obrigação tributária, ao nascer, terá este em seu pólo passivo, o qual será o responsável pelo pagamento do crédito tributário. Assim, ao instituir o substituto tributário, a lei há de excluir o substituído de qualquer responsabilidade.

Em síntese, quando o caso for de substituição tributária, no qual, como abordado, o substituto é sujeito passivo, o regime jurídico será o do próprio substituto. Dessa forma, o substituído não tem legitimidade passiva, e, por tal, não pode pleitear o indébito do valor cuja obrigação tributária lhe é alheia.

Todavia, tendo em conta que tal decreto-lei teve sua execução suspensa por força da Resolução senatorial nº 49, de 1995, o instituto da substituição por ele criado foi, por efeito da declaração de inconstitucionalidade que arremou aquela Resolução do Senado, nulo. Somente por isso, surgiu a legitimação do requerente, eis que ele é contribuinte, assim entendido aquele sujeito que realiza o fato jurídico tributário ou encontra-se vinculado diretamente à situação jurídica que enseja o fato tributável.

A outra questão que me chamou a atenção foi em relação à produção da prova do valor pago em substituição. Como bem pontuado na r. decisão, este ônus cabe ao contribuinte e não ao Fisco.

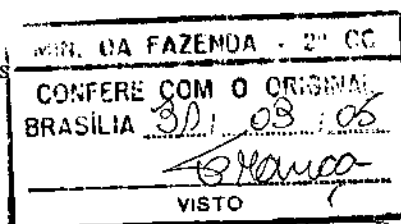
Com as minhas homenagens ao digno relator do voto diligência, em Sessão em que ainda na tinha a honra de compor esta Câmara de julgamento, ela foi indevida, pois não cabe ao Fisco produzir prova que não esteja de posse. Os DARF acostados pela peticionante referem-se ao recolhimento de sua contribuição própria, ou seja, da receita operacional bruta decorrente da venda de produtos que não os derivados de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes. Em relação a esta contribuição o valor pleiteado é líquido e certo.

Entretanto, se quer ver-se ressarcida do valor pago pelo substituto, na época da vigência da lei posteriormente declarada inconstitucional, ela deve provar o valor pago em substituição, caso contrário seu pedido é incerto e ilíquido, não cabendo ao sujeito ativo produzir tal prova, pelo que o pedido, em relação à substituição, sequer deveria ter sido conhecido.

Nada obstante tal vício em sua produção, o que me levou a formular a presente declaração de voto, a verdade é que prova já havia sido produzida no momento em que compulsei os



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2ª CC-MF
FL.

Processo nº : 13002.000282/00-03
Recurso nº : 118.042
Acórdão nº : 202-15.686

autos, tornando líquido e certo o pedido ora sob julgamento, pelo que só me resta acompanhar o voto do presente relator pelas suas conclusões.

Sala das Sessões, em 07 de julho de 2004

JORGE FREIRE