



MINISTÉRIO DA FAZENDA

ZSS

Sessão de 22 de junho de 1982

ACORDÃO Nº-CSRF/02-0.051

Recurso nº RP/201-0.038

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrido PRIMEIRA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Sujeito Passivo: EMIBELDAS LTDA.

IUM - Quando destacado, faturado e arrecadado, ainda que indevido fosse, no todo ou em parte, deverá ser recolhido aos cofres públicos, sob pena de sujeitar-se o infrator ao seu recolhimento compulsoriamente e ainda à sanção prevista para a falta de recolhimento do tributo destacado no documento fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL :

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, dar provimento ao Recurso Especial. Vencidos os Conselheiros LOURIERDES FIUZA DOS SANTOS (Relator), JOSÉ GERALDO DE SOUZA JUNIOR e WILFRIDO AUGUSTO MARQUES. Designado Relator para o Acórdão o Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ.

Sala das Sessões (DF), em 22 de junho de 1982.

AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ

- PRESIDENTE e RELATOR DESIGNADO PARA O ACÓRDÃO

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL.

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: PAULO DE ALMEIDA, PAULO CÉSAR DE ÁVILA E SILVA, EDWALDO REIS DA

SILVA e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PROCESSO N.º 0660-003.346/78

Recurso n.º: RP/201-0.038

Acórdão n.º: CSRF/02-0.051

Recorrente : FAZENDA NACIONAL

Sujeito Passivo: EMIBELDAS LTDA.

R E L A T Ó R I O

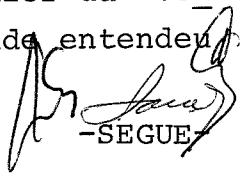
A decisão da qual recorre o ilustre Procurador-Representante da Fazenda Nacional, junto ao 2º Conselho de Contribuintes - Acórdão nº 59.239 - está sintetizada na seguinte ementa:

"IUM - Lançamento indevido. Não ocorrendo o fato gerador da obrigação tributária, descabe o lançamento de ofício. Multa não prevista na legislação pertinente. Dã-se provimento, por maioria de votos."

Entendeu a maioria que as operações de revenda de substâncias minerais efetuadas pela recorrente - COMERCIANTE ATACADISTA - não caracterizaram qualquer das hipóteses de ocorrência do fato gerador do imposto. Como se vê no relatório que precedeu o voto, a própria autoridade julgadora da instância singular reconheceu que não cabia lançar o IUM nas notas fiscais, mas, apenas, indicar o que fora pago na aquisição. É o que se vê no CONSIDERANDO a seguir transcrito (Decisão-fls. 159)

"CONSIDERANDO que a transferência do IUM nas vendas, visam do a propiciar às indústrias consumidoras de minerais o aproveitamento por via de crédito desse imposto, nos termos do § 2º do art. 73 do RIUM, não implica em cobrança mas em simples indicação do IUM pago na aquisição da substância mineral revendida."

Entretanto, como o imposto foi cobrado sobre o valor da venda, ou seja, como foi lançado nas notas fiscais, a autoridade entendeu


-SEGUE-

Proc. nº 0660-003.346/78

Acórdão nº CSRF/02-0.051

que o recolhimento se impunha, nos termos do § 1º do artigo 13 do regulamento (Dec. nº 66.694/70).

Preambularmente, o recorrente acata os termos da decisão de primeiro grau face ao enquadramento nos dispositivos legais em que se fundamentou e que considera correto: artigos 15, 21, 30 e 41 do RIUM. A propósito, acentua:

"O art. 15 trata do recolhimento do imposto. O art. 21 trata da obrigatoriedade de emissão de Nota Fiscal na saída de substância mineral tributada ou isenta das áreas mencionadas no art. 5º e dos estabelecimentos mencionados no § único do art. 6º (inciso I) e na saída de substância mineral dos estabelecimentos revendedores por atacado (inciso II). O art. 30 trata da obrigatoriedade do livro de registro do imposto único e, finalmente, o art. 41, trata do conceito de infração."

Diz a seguir, o recorrente, que a fiscalização constatou recolhimento do imposto com deficiência e, a partir dessa constatação, pontua:

"Houve, portanto, fato gerador do IUM, tanto que houveram recolhimentos, embora deficientes. Onde, então, a inoportunidade do fato gerador?"

Adiante, censura a decisão da maioria por não ter fundamentado a alegação de inoportunidade do fato gerador, constante da ementa. Com isso, a seu ver, "Não houve aquilo que se chama 'discussão' do assunto". No final, postula a reforma da decisão "por dois basilares princípios de direito que foram violados: a) não houve recurso quanto ao tema 'fato gerador'; b) a própria decisão 'a quo' é carente de qualquer fundamentação."

O sujeito passivo não ofereceu contra-razões.

É o relatório.



V O T O

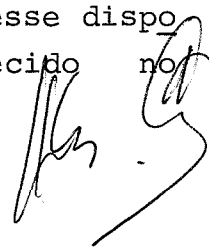
Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ, Relator-Designado para o Acórdão.

Mantendo tradicional entendimento, segundo o qual o tributo efetivamente descontado na fonte de terceiros ou cobrado de terceiros, para o recolhimento aos cofres públicos, mesmo que indevido fosse (porque a parcela ou produto não estivesse no campo da incidência, a base de cálculo ou alíquota devessem ser menores, o contribuinte fosse outro, etc.), o intermediário na sua arrecadação deveria recolhê-lo aos cofres públicos, sob pena de pesadas sanções, pois nem mesmo o instituto da consulta o desobriga de tal encargos: o Código de Processo Administrativo-Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 70.235, de 06.03.72, ratificou esse entendimento, estabelecendo no art. 49, in verbis :

"Art. 49 - A consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo, retido na fonte ou autolancado antes ou depois de sua apresentação, nem o prazo para a apresentação de declaração de rendimentos."

A ratio essendi de tal disposição legal está em que o contribuinte ou quem suporta o ônus, nos tributos sujeitos a retenção na fonte e nas hipóteses dos chamados tributos autolancados (sujeitos a lançamento por homologação, na terminologia do C.T.N.) não é quem efetua a retenção (fonte pagadora) ou quem procede ao cálculo e destaque do tributo na Nota Fiscal, adicionando-o ao valor da mercadoria vendida e incluindo-o no faturamento, mas sim quem sofre o desconto (na hipótese de fonte), ou quem desembolsa o seu montante, entregando-o ao intermediário (nos tributos sujeitos a lançamento por homologação), para recolhimento aos cofres públicos.

A interpretação histórico-legislativa desse dispositivo (art. 49 do Decreto nº 70.235/72) e do estabelecido no



Acórdão nº CSRF/02-0.051

art. 13, § 1º, do Regulamento do Imposto Único sobre Minerais, aprovado pelo Decreto nº 66.694/70, encontramos-na na legislação dos tributos internos, tipicamente indiretos, especialmente nas leis do I.P.I, (Cf. Lei nº 4.502, de 30.11.64, art. 80, § 1º, inc. V, e § 3º e o Regulamento, aprovado pelo Decreto 61.514/67, Art.249, § 2º, inc. II), onde se estabeleceu que :

"Art. 80 A falta do lançamento do valor total ou parcial do imposto na nota fiscal ou de seu recolhimento ao órgão arrecadador competente, no prazo e na forma legais, sujeitará o contribuinte às seguintes multas :

.....
§ 1º Nas mesmas penas incorrem :

.....
V - os que indevidamente destacarem o imposto na nota fiscal, ou o lançarem a maior.

§ 3º Na hipótese do inciso V do § 1º, a multa regular-se-á pelo valor do imposto indevidamente destacado ou lançado, e não será aplicada se o responsável, já tendo recolhido, antes do procedimento fiscal, a importância irregularmente lançada, provar que a infração decorreu de erro escusável, a juízo da autoridade julgadora, ficando, porém, neste caso, vetada a respectiva restituição.

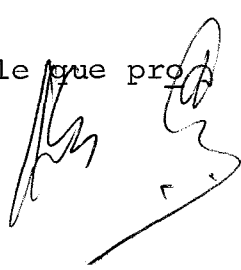
.....
Art. 249 - (Omissis)

§ 1º Durante o curso do processo de consulta e até o término do prazo fixado para cumprimento da decisão final, mas exclusivamente quando obedecidas a tramitação e as formalidades previstas no art. 241 e parágrafos, nenhum procedimento fiscal será instaurado contra o consulente, com relação à espécie consultada.

§ 2º O disposto neste artigo e § 1º não se aplica:

II - ao imposto lançado na nota fiscal, antes ou depois de formulada a consulta, caso em que o contribuinte recolherá o tributo no prazo previsto, sob pena de multa por falta de recolhimento."

Dessa interpretação se conclui que aquele que pro



Acórdão nº CSRF/02-0.051

ceda ao desconto na fonte ou autolance tributo indevido ou maior que o devido :

- a) Se o responsável pelo recolhimento não o tiver feito antes do início da ação fiscal, ficará sujeito ao recolhimento e às multas previstas para a falta de recolhimento do tributo, corretamente lançado ;
- b) Se já o tiver recolhido, a sanção dependerá do que estabelecer a legislação específica, podendo inclusive dela ser dispensado.

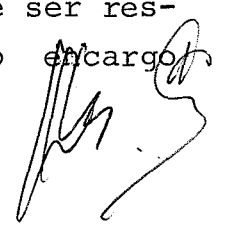
O instituto da consulta declara a lei, não suspense o prazo para o recolhimento do tributo retido na fonte ou autolancado, antes ou depois de sua apresentação, e também devido ou não, da do que o texto legal não faz distinção e a legislação material invocada (analogicamente) é expressa ao exigir o recolhimento do tributo descontado ou autolancado indevidamente.

E, em ambas as hipóteses, também, a restituição somente poderá ser feita a quem prove haver assumido o respectivo encargo, nos termos do art. 166 do Código Tributário Nacional.

A lógica da obrigatoriedade do recolhimento desse tributo indevidamente descontado ou autolancado, legalmente prevista, tanto na legislação específica (Regulamento, aprovado pelo Decreto nº 66.694/70, art. 13, § 1º). como na legislação, genérica (Decreto nº 70.235/72, art. 49), como na legislação analógica (Legislação do IPI, Lei nº 4.502/64, art. 80, § 1º, inc. V, e § 3º): assenta em diversos pressupostos, podendo ser citados exemplificativamente:

- a) O fato de o intermediário (depositário do tributo) o haver arrecadado em nome e para o recolhimento à FAZENDA NACIONAL ;

- b) O fato de que, sendo indevido, terá de ser restituído (art. 165 do CTN), a quem provar haver assumido o encargo



Acórdão nº CSRF/02-0.051

(C.T.N.), art. 166). Ora, se por ser indevido e porque o comprador vier a provar haver arcado com o ônus, tiver de a ele ser restituído, como ficará a FAZENDA se não puder exigir do descontador ou autolancador o tributo descontado ou o arrecadado do comprador?

c) O fato de que seria inacreditável que, enquanto do Fisco se exige autorização legal para que possa arrecadar tributo, se admitisse que o particular pudesse destacar, arrecadar e se locupletar de tributo arrecadado em nome do Poder Público, sem qualquer sanção.

Daí haver decidido, a unanimidade de votos, a Colenda 4a. Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, inexistir decadência no caso de tributo descontado de terceiros, deixado de recolher aos cofres públicos.

Também é certo que, se mesmo nos casos de consulta, em que o fato é denunciado, através de comunicação à autoridade pública, o recolhimento é obrigatório, como dispensar-se o recolhimento de tributo destacado sem o conhecimento do Poder Público.

Portanto, ainda que, ad argumentandum, deficiência legislativa se observasse, o interesse coletivo teria de sobrepor-se ao interesse do sujeito passivo, pois já ensinou HELY LOPES MERELES (in Direito Administrativo Brasileiro, 2a. ed., Rev. dos Trib., pág. 21) que :

"Sempre que entrarem em conflito o direito individual e o interesse da comunidade, há de prevalecer este, uma vez que o objetivo primacial da Administração é o bem-comum."

Deste modo, entendo que, tanto a decisão recorrida, como os próprios argumentos utilizados no recurso, não andaram na trilha acertada, merecendo, todavia, o recurso ser provido, para exigir-se o recolhimento do tributo destacado, faturado, arrecadado e não recolhido aos cofres públicos.

Brasília, DF, em 22 de junho de 1982.

AMADOR QUTERELO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE e RELATOR -
-DESIGNADO PARA O ACÓRDÃO.

Proc. nº 0660-003.346/78

Acórdão nº CSRF/02-0.051

V O T O VENCIDO DO RELATOR, CONSELHEIRO LOURIERDES FIUZA DOS SANTOS

A controvérsia que se instalou entre as partes leva a discutir-se, primordialmente, nestes autos a ocorrência ou não de fato gerador do imposto único sobre minerais. As hipóteses de ocorrência contêm-se no artigo 5º do regulamento do tributo (Dec. nº 66.694/70):

"Art. 5º - Constitui fato gerador do imposto:

I - A saída de substância mineral ou fósfil, constante da lista anexa, das áreas da salina, da jazida, da mina ou de outros depósitos minerais, de onde provém, ou de áreas limítrofes ou vizinhas onde se situem as suas instalações de tratamento pelos processos previstos no § 2º do artigo 1º;

II - A primeira aquisição ao produtor, quando se trata de substância mineral constante da lista anexa obtida por faiscação, garimpagem, cata ou extraída por trabalhos rudimentares."

Quanto à caracterização de contribuinte do imposto, diz o artigo 19:

"Art. 19 - São contribuintes do imposto único sobre minerais:

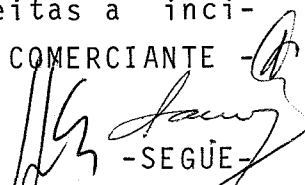
I - O titular de direitos sobre substância mineral;

II - O primeiro comprador, quando a substância mineral for obtida por faiscação, garimpagem, cata ou extraída por trabalhos rudimentares;

III - As pessoas físicas ou jurídicas que se dedicarem às atividades constantes do artigo 1º deste Regulamento."

As atividades referidas no inciso III são: "a extração, a circulação, a exportação, o tratamento, a distribuição e o consumo de substâncias minerais". Na forma do artigo 20, "são também responsáveis, com o contribuinte, o beneficiador, o transportador, o adquirente e o consumidor".

Do exame dos textos acima transcritos, verifica-se que as operações de REVENDA não se incluem entre aquelas sujeitas à incidência do tributo. Conclui-se, do mesmo exame, que o COMERCIANTE


-SEGUE-

como é o caso da recorrente - só seria contribuinte na hipótese do inciso II do artigo 19 (primeiro comprador, nos casos ali enumerados). Não sendo contribuinte, sua responsabilidade pelo imposto teria que advir do descumprimento das obrigações especificadas no artigo 37, especialmente no seu § 3º, ou seja, receber substâncias minerais desacompanhadas de documentação comprobatória da procedência, sem comunicar a irregularidade à repartição competente e ao vendedor (§ 2º).

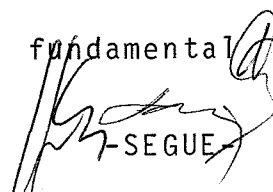
Do que se extrai dos autos, nenhuma dessas circunstâncias foi objeto da denúncia fiscal.

A situação que ora se aprecia é a de comerciante, não-contribuinte, que destacou o IUM em notas fiscais que emitiu, recolhendo-o parcialmente. A decisão condenatória da primeira instância, embora admitindo que o destaque era indevido, entendeu que, por força do § 1º do artigo 13 do regulamento, o recolhimento do tributo se tornara obrigatório.

O Conselho recorrido discordou do entendimento, fundamentando-se em que "*o crédito tributário não nasce enquanto não ocorre o fato gerador da obrigação tributária.*"

Já o recorrente sustenta a ocorrência do fato gerador. Não indica, contudo, em qual dispositivo da lei baseia sua afirmativa. A referência feita indiretamente, via comentário do artigo 21, não supre a lacuna, eis que o citado artigo menciona, apenas, as hipóteses de obrigatoriedade de emissão de nota fiscal, inclusive nas saídas dos estabelecimentos revendedores, por atacado. Ora, a emissão de nota fiscal não implica, necessariamente, destaque do tributo, visto que pode ocorrer tratar-se de substância mineral isenta ou saída de substância cujo imposto já foi pago. Por isso mesmo é que foram instituídas notas fiscais de séries diferentes para atender às diversas situações que se apresentam (IN/SRF nº 22/73, subitem 2.3).

Do exposto, tendo em vista a característica fundamental


-SEGUE-

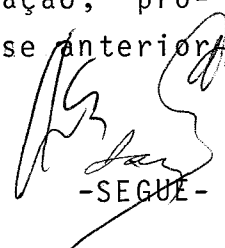
Acórdão nº CSRF/02-0.051

do tributo (incidência única), a operação de revenda não configura hipótese de ocorrência de fato gerador. Por outro lado, o destaque indevido não obriga ao recolhimento. A norma do § 1º do artigo 13 dirige-se, evidentemente, para o cumprimento da obrigação de recolher imposto DEVIDO, ressaltando-se, ali, preceito derivado de norma geral pelo qual a consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo retido na fonte ou, como no caso em exame, em que a legislação atribuiu ao sujeito passivo a obrigação de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa (lançamento por homologação). Nesses casos, uma vez destacado, há de ser recolhido. Em qualquer hipótese, porém, a efetividade dessa obrigação há de subordinar-se à prévia existência da EXIGIBILIDADE LEGAL da obrigação tributária. E essa não existe na hipótese que ora se aprecia.

Nas razões com que fundamenta o recurso, o apelante aponta o que considera violação a "*dois basilares princípios de direito*", que, entende, levarão à reforma do decidido: 1º) fato gerador não foi objeto do recurso; e 2º) a decisão recorrida é carente de fundamentação.

Quanto à primeira objeção, considero que a maioria, ao decidir, aplicou o princípio básico de direito pelo qual "*o julgador aplica a lei ao fato*", sendo sua sentença "*a conclusão lógica das duas premissas - a exposição dos fatos e a aplicação aos mesmos da lei adequada*."

A exposição dos fatos, no presente feito, levou à convicção de que o deslinde da controvérsia se faria através da verificação da ocorrência ou não do fato gerador. De um lado, porque a decisão de primeiro grau entendeu que o "lançamento" nas notas fiscais impunha o recolhimento. Mas a lei diz que a obrigação tributária principal nasce com a ocorrência de fato gerador. Logo, seria inviável decidir sem a apuração dessa circunstância. De outra parte, o sujeito passivo, embora sem apresentar adequada fundamentação, procurou mostrar que o imposto incidia uma única vez, e na fase anterior


-SEGUIE-

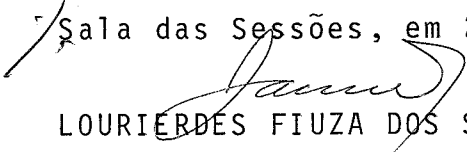
às operações de revenda que efetuou; tendo, porém, feito recolhimentos tentou justificá-los com argumentação imprecisa.

Apreciando a questão, e adotando o princípio básico já referido, o Conselho aplicou a lei aos fatos. Não se trata, como pode parecer, de decisão sobre matéria não questionada ou, ainda, FORA ou ALÉM do pedido.

Relativamente à segunda objeção, não me parece que o estilo conciso da redatora do voto vencedor leve à conclusão de que não o fundamentou. Primeiro, porque o acórdão em discussão, como qualquer outro, há de ser examinado em todas as suas partes: relatório, fundamentação e conclusão. O voto se inicia com a afirmação de que ficou assentado que as saídas da substância mineral não configura-vam fato gerador da obrigação tributária. As premissas para essa conclusão estão no relatório e explicitados no voto: (a) tratava-se de comerciante atacadista (não-contribuinte); (b) a decisão de primeiro grau entendia que o lançamento era indevido, mas exigia o recolhimento. São, pois, razões suficientes para esclarecer a decisão.

Por esses fundamentos, voto pelo não provimento do recurso especial.

Sala das Sessões, em 25 de agosto de 1982


LOURIÊRDES FIUZA DOS SANTOS