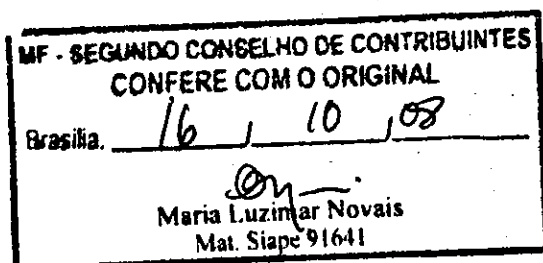
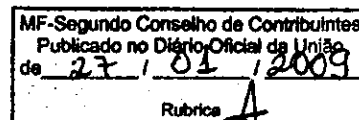




MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº 10580.011805/2002-29
Recurso nº 130.637 Voluntário
Matéria COFINS
Acórdão nº 204-03.307
Sessão de 01 de julho de 2008
Recorrente REPROPEL REVENDA DE PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA.
Recorrida DRJ em Salvador/BA



ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/1997 a 31/08/1999, 01/07/2000 a
31/12/2000

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LEGITIMIDADE PASSIVA.

Havendo falta de recolhimento do tributo submetido ao regime de
substituição tributária o lançamento deve ser contra o substituto
tributário, eleito por lei, já que ele foi eleito pelo legislador para
figurar no pólo passivo da obrigação tributária, nenhuma relação
tributária tendo o Estado com o substituído, nestes casos.

Processo Anulado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da quarta câmara do segundo conselho de
contribuintes, por unanimidade de votos, em anular o processo, por sujeição passiva.

Henrique Pinheiro Torres
Presidente

Nayra Bastos Manatta
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Júlio César Alves
Ramos, Rodrigo Bernardes de Carvalho, Ali Zraik Júnior, Mônica Monteiro Garcia de Los
Rios (Suplente), Alexandre Venzon Zanetti e Renata Auxiliadora Marcheti (Suplente).

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília	16 / 10 / 08
 Maria Lurdes Novais Mat. Sign. 91641	

Relatório

Trata-se de Auto de Infração objetivando a cobrança da Cofins relativa aos períodos de abril a agosto/97 e julho a dezembro/00 em virtude de a empresa, por comercializar combustíveis, estar sujeita ao pagamento da contribuição por substituição tributária. Entretanto, nas notas fiscais de aquisição dos combustíveis não está consignado o valor da Cofins devida por substituição tributária. Algumas distribuidoras registraram nas notas fiscais a informação de estarem protegidas por liminar. Outras nada informaram.

A empresa foi cientificada da autuação por edital em virtude de haver se recusado a tomar ciência dos autos de infração do IRPJ e CSLL.

Embora conste Termo de Revelia, à fl. 123, tendo sido o débito encaminhado à PFN para inscrição na DAU, tal posicionamento foi revisto face aos argumentos trazidos pela empresa nos documentos de fls. 181 a 182 protocolado junto à PFN. A impugnação apresentada à SRF foi recebida e a situação do débito hora constituído foi alterada para constar que estava na fase impugnatória.

Na impugnação apresentada a empresa alega em sua defesa, em síntese:

- tendo apresentado todos os livros contábeis fiscais e documentos solicitados pelo Fisco, descabe a lavratura de auto de infração, já que em momento algum procurou esconder algo do Fisco;
- não foram considerados no cálculo do tributo devido a compensação de 1% da Cofins efetivamente paga pelo regime de imposto substituto quando da apuração da CSLL;
- nos livros de ICMS há enganos prejudiciais à empresa que não foram considerados pela fiscalização;
- os registros contábeis foram procedidos na época correta, não podendo prosperar imputação injustificada;
- os autuantes admitem implicitamente que o procedimento adotado na apuração do *quantum* a tributar para efeitos da CSLL está correto e, portanto, pode ser maior que o imposto de renda arbitrado quando se sabe que existe parâmetro para a apuração, conforme demonstra Ficha 18-A, anexa; e
- descabida a multa de 75% pois não se configurou fraude.

A DRJ em Salvador/BA julgou procedente o lançamento, afastando a preliminar de nulidade por cerceamento de direito de defesa.

Cientificada, a contribuinte apresentou recurso voluntário alegando em sua defesa, em síntese que a tributação da Cofins para os combustíveis é única, ocorrendo na saída dos produtos das refinarias, pois há a substituição tributária prevista em lei. Assim não se pode exigir da contribuinte o tributo que deveria ter sido recolhido pelas refinarias em virtude de substituição tributária prevista em lei.

104 //

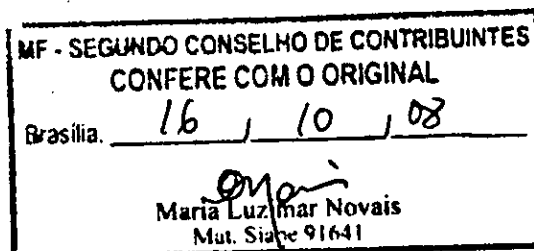
Apresenta declarações das refinarias, fls. 232 e 233, que informam que as vendas de combustíveis para distribuidores e comerciantes varejistas de combustíveis sujeitavam-se, na sistemática da Lei nº 9.718/98, ao regime de substituição tributária, sendo devido o tributo em fase única de incidência: faturamento efetuado pelas refinarias.

Às fls. 244 e 245 consta declaração da distribuidora Petroserra Distribuidora de Petróleo Ltda. através da qual afirma que nos casos de vendas de combustíveis sujeitos à substituição tributária, a Cofins e o PIS devido em todas as fases de comercialização dos produtos já estão quitadas pela refinaria, em virtude da referida substituição tributária, concluindo que nada deve a Reprocel (empresa autuada). Lista as notas fiscais de vendas de combustíveis à Reprocel sujeitas à substituição tributária. Apresenta cópia destas notas fiscais, emitidas pela refinaria, com a substituição tributária informada.

Apresenta notas fiscais emitidas pelas distribuidoras e refinarias nas quais consta, também, a substituição tributária.

É o relatório.

Voto



Conselheira NAYRA BASTOS MANATTA, Relatora

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

Primeiramente há de ser analisada a questão da substituição tributária, especificamente qual o contribuinte que está no pólo passivo da obrigação tributária, do qual há de ser exigido o tributo devido por substituição tributária e não recolhido.

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 imponible 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.

Analisando o posicionamento do Conselho Jorge Freire, formalizado na declaração de voto constante do Recurso Voluntário nº 118.042, acerca da natureza da substituição tributária, passei a concordar com os seus argumentos que abaixo transcrevo, embora no caso do referido voto tratava-se de repetição de indébito tributário decorrente de tributo recolhido indevidamente por substituição tributária. Todavia, entendo que a natureza jurídica da substituição tributária resta analisada no referido voto, razão pela qual adoto os argumentos nele contidos para fundamentar meu voto:

Entendo que na hipótese de substituição tributária, que só pode derivar de texto expresse de lei, como criado pela norma retro transcrita, a obrigação tributária já nasce tendo no pólo passivo o substituto,

134/11

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

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

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

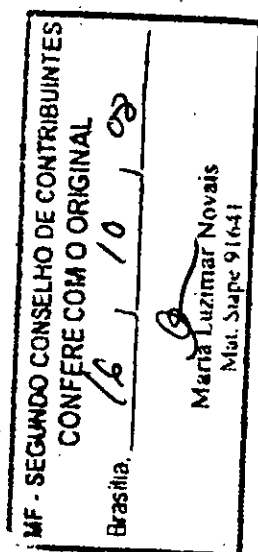
² Op. cit., p. 554.

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.

131/11



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

...

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.

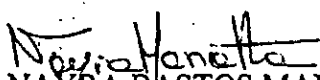
De outra banda, se no pólo passivo, quando do nascimento da obrigação tributária, estiver o contribuinte, mas, por fato posterior ou por disposição expressa de lei, atendido os termos do art. 128 do CTN, o responsável pelo pagamento seja terceiro contra quem não nasceu a obrigação tributária, estaremos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

Assim sendo, havendo falta de recolhimento do tributo submetido ao regime de substituição tributária o lançamento deve ser contra o substituto tributário eleito por lei, já que ele foi eleito pelo legislador para figurar no pólo passivo da obrigação tributária, nenhuma relação tributária tendo o Estado com o substituído, nestes casos.

Assim sendo, voto no sentido de considerar nulo o lançamento por erro na identificação do sujeito passivo.

Sala das Sessões, em 01 de julho de 2008.


NAYRA BASTOS MANATTA

