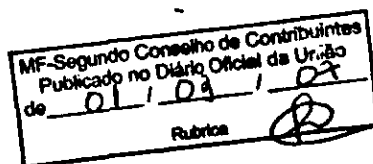




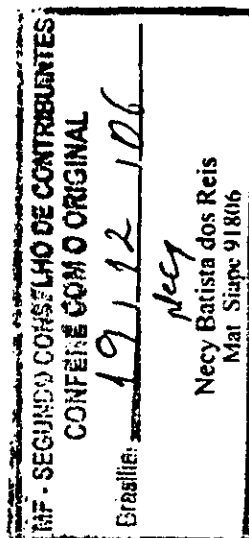
Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10980.004202/2001-87
Recurso nº : 118.083
Acórdão nº : 204-01.289



Recorrente : EXTENSÃO COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR



COFINS. GASOLINA ADQUIRIDA DE DISTRIBUIDORAS. Os valores relativos à gasolina adquirida de distribuidoras de combustíveis derivados de petróleo não devem compor a base de cálculo da Cofins devida pelos comerciantes varejistas deste combustível, nem da Contribuição devida pela recorrente nas operações em que era a substituta tributária, por ter adquirido combustíveis derivados de petróleo e álcool para fins carburantes diretamente das refinarias.

NORMAS PROCESSUAIS.

COMPENSAÇÃO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. A legitimidade para pleitear repetição de indébito tributário decorrente de substituição tributária prevista em lei, e consequentemente de utilizar-se destes créditos para realizar compensações é do substituto tributário.

ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. O ICMS substituição tributária recolhido pelo substituto tributário não há de integrar a base de cálculo da contribuição.

SUBSTITUIÇÃO tributária. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. Às instâncias administrativas não competem apreciar vícios de ilegalidade ou de inconstitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. É cabível a exigência, no lançamento de ofício, de juros de mora calculados com base na variação acumulada da Selic.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por EXTENSÃO COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.

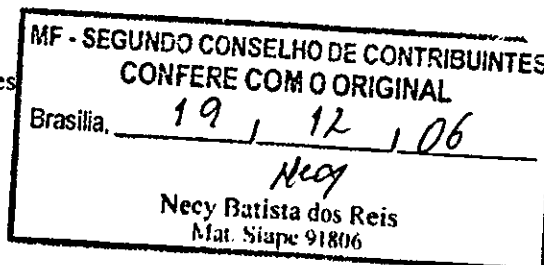
[Assinatura]

[Assinatura]



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10980.004202/2001-87
Recurso nº : 118.083
Acórdão nº : 204-01.289



2ª CC-MF
Fl.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir da base de cálculo os valores relativos ao ICMS, substituição tributária e aos valores correspondentes às aquisições de gasolina de distribuidoras, nos períodos de junho a dez/98. Esteve presente ao julgamento, o Dr. Oscar Sant'Anna de Freitas e Castro.

Sala das Sessões, em 23 de maio de 2006.

Henrique Pinheiro Torres
Presidente

Nayra Bastos Manatta
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Flávio de Sá Munhoz, Rodrigo Bernardes de Carvalho, Júlio César Alves Ramos, Leonardo Siade Manzan e Adriene Maria de Miranda.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 19, 12, 06
Necy
Necy Batista dos Reis
Mat. SIAPE 91806

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10980.004202/2001-87
Recurso nº : 118.083
Acórdão nº : 204-01.289

Recorrente : EXTENSÃO COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração objetivando a cobrança da Cofins relativa aos períodos de apuração de 01/06/1996 a 31/12/1996; 01/03/1997 a 31/03/1997; 01/09/1997 a 31/01/1999; 01/03/1999 a 30/09/1999 e 01/11/1999 a 30/11/1999, em virtude de insuficiência de recolhimento da contribuição.

De acordo com a descrição dos fatos constante do auto de infração a recorrente, até maio/96, comprava todos os combustíveis e derivados de petróleo de distribuidoras, que efetuavam o recolhimento da Cofins como substitutas tributárias, estando a recorrente desobrigada do referido recolhimento.

A partir de junho/96 a empresa passou a adquirir os derivados de petróleo da refinaria, passando a recolher a Cofins como substituta tributária dela própria, bem como a devida pelas distribuidoras. Neste período deixou de recolher ou recolheu a menor a referida contribuição na condição de substituta tributária dela própria nas operações relativas à venda de derivados de petróleo (comerciante varejista).

A partir de fevereiro/99 passou a ser substituta do comerciante varejista apenas nas operações de comercialização de álcool para fins carburantes e de álcool adicionado à gasolina automotiva. A partir de maio/99 a filial inscrita sob o CNPJ nº 77.994.177/0004-65 iniciou suas atividades, passando, então, as bases de cálculo, serem consolidadas (matriz e filial).

Os valores não-recolhidos deixaram de ser incluídos nas Declarações de Contribuições e Tributos Federais – DCTF, respectivas.

No item 01 da Peça Infracional constam os períodos que a contribuinte deixou de recolher a Cofins devida por ela na condição de distribuidora de combustíveis e derivados de petróleo. No item 02, constam os períodos nos quais a recorrente deixou de recolher ou recolheu a menos a Cofins, na condição de substituta tributária, dos revendedores de combustíveis e derivados de petróleo.

A contribuinte interpôs a impugnação de fls. 51/64, instruída com os documentos de fls. 66/476, alegando, em síntese, que:

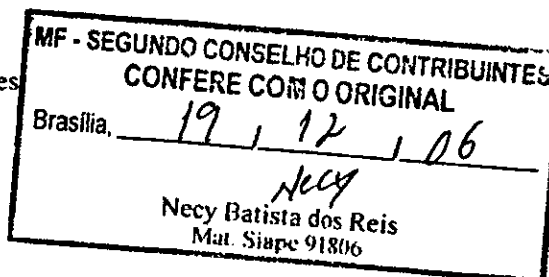
- tratando-se de supostos ilícitos, cuja comprovação depende dos mesmos elementos de prova (art. 9º, § 1º, do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972), conveniente e razoável seria que os autos de infração de PIS e Cofins (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) fossem reunidos em um só processo;
- em nenhum momento foram solicitadas informações ou esclarecimentos acerca das supostas diferenças encontradas, ou seja, não houve aprofundamento na investigação dos fatos (transcreve doutrina acerca do direito constitucional à ampla defesa);

11 134



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10980.004202/2001-87
Recurso nº : 118.083
Acórdão nº : 204-01.289



2ª CC-MF
Fl.

- houve equívoco na informação prestada acerca do valor da exclusão da base de cálculo no mês 12/1996 (junta as planilhas de fls. 66/69);
- o não-recolhimento dos débitos relativos ao período de apuração 01/09/1997 a 28/02/1998 deve-se à compensação implementada em face dos créditos relativos aos valores pagos a maior a título de Finsocial (contribuição para o Fundo de Investimento Social), em alíquotas superiores a 0,5% no período de 09/1989 a 03/1992, e de valores suportados, enquanto TRR, na qualidade de contribuinte substituto tributário, em montante superior ao devido (junta as planilhas de fls. 70/355);
- as diferenças relativas aos períodos de 06/1996 a 11/1996, 03/1997, 09/1997 a 10/1998 e 03/1999 a 11/1999 estão relacionados à substituição tributária, nelas se justificando;
- a substituição “progressiva” ou “para frente” sempre foi refutada pela doutrina, pois tributa operações futuras, cujo acontecimento é sempre incerto;
- a substituição tributária, na forma como implementada (“para frente”), implica a incorreta identificação da base de cálculo, tornando improcedentes os lançamentos de PIS e Cofins (transcreve doutrina);
- não foi considerado pela fiscalização o fato de que em algumas operações a contribuinte foi eleita como substituída (transcreve o art. 4º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991 e o art. 6º da Lei nº 9.715, de 1998), sendo de fácil percepção que a formação da base de cálculo, em vários períodos, ocorreu de modo absolutamente incorreto;
- no período de 1º/06/1998 a 31/12/1998 parte dos combustíveis foi adquirida para revenda diretamente de outras distribuidoras, e, nessas operações houve substituição tributária, tendo as contribuições ao PIS e Cofins sido retidas na operação originária (junta as planilhas de fls. 356/370);
- parte dos combustíveis comercializados no período de 1º/01/1998 a 31/01/1999 tem origem em operações de mútuo com a empresa Único Combustíveis Ltda., que já efetuou o pagamento, por substituição tributária, dos débitos de PIS e Cofins quando das aquisições feitas da distribuidora (junta as planilhas e documentos de fls. 371/405);
- o valor referente ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) não pode ser considerado no conceito de faturamento, tal como previsto no art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.715, de 1998, e no art. 2º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 70, de 1991, eis que representa mera recuperação de despesas da pessoa jurídica (transcreve jurisprudência e o disposto no art. 3º, § 2º, I, da Lei nº 9.728, de 1998);
- a exclusão do ICMS na formação da base de cálculo, seja nas operações próprias, seja nas operações de substituição é medida de rigor, estando incorretas as bases de cálculo do lançamento (junta as planilhas e documentos de fls. 406/476),

134



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10980.004202/2001-87
Recurso nº : 118.083
Acórdão nº : 204-01.289

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 19/12/06
Necy Batista dos Reis
Mul. Sinpe 91806

2º CC-MF
Fl. _____

- a parcela relativa à variação da Selic (Sistema Especial de Liquidação e Custódia) deve ser excluída da exigência, haja vista o flagrante descompasso com a Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988 (art. 192, § 3º); o Código Civil Brasileiro (Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916 – art. 1062); a Lei de Usura (Decreto nº 22.626, de 7 de abril de 1933) e o próprio CTN, de 1966, uma vez que todos prevêem que a taxa de juros moratórios deve ser de, no máximo, 12% (doze por cento) ao ano (transcreve jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça); e
- ao final, requer o cancelamento do auto de infração.

Tendo em vista os argumentos e a documentação apresentada, o processo foi devolvido à repartição de origem (fls. 480/481), retornando para julgamento (fl. 485) após a juntada dos esclarecimentos e planilhas de fls. 483/484.

Além dos documentos mencionados, instruem o processo: termo de início de ação fiscal (fl. 03); tabela de preços máximos ao consumidor e de menor preço máximo, de gasolina, álcool hidratado e óleo diesel (fls. 04/05); extratos do Sistema de Informações da Arrecadação Federal – 9ª Região Fiscal – SINAL09 (fls. 26/31); demonstrativos de imputação de pagamentos (fls. 32/33); termo de encerramento de ação fiscal (fl. 46) e cópias das planilhas referidas no subitem 4.1 do despacho de fls. 483/484 (fls. 487/190).

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba - PR manifestou-se pela procedência parcial do lançamento, não acatando as preliminares de necessidade de juntada dos processos administrativos referentes à contribuição para o PIS e a COFINS, por ser contrária às determinações do artigo 9º, § 1º, do Decreto nº 70.235/72, e de cerceamento de direito de defesa na fase de apuração dos dados para a elaboração do lançamento, por entender que, quando da realização da auditoria fiscal, ainda não se instalou o contraditório, que se inicia com a impugnação. Quanto ao mérito manifestou-se da seguinte forma: não acatou a alegativa de existência de erro material quando do levantamento da base de cálculo de dezembro de 1996, pois o valor apresentado pela autuada deu-se pela multiplicação do montante de litros de combustíveis vendidos pelo preço-base de retenção, quando o correto a metodologia utilizada pela fiscalização, que tomou o menor valor, no país, constante da tabela de preços máximos fixados para venda a varejo – Lei nº 9.715/98, artigo 6º; não conheceu as argumentações referentes às compensações efetuadas com valores que dizem respeito a crédito de contribuição para o FINSOCIAL, pagos a alíquotas superiores a 0,5%, como a créditos com valores suportados, na condição de Transportador Revendedor Retalhista – TRR, na qualidade de contribuinte substituído, em montante superior ao devido quando da efetiva venda dos produtos, invocando a falta de previsão legal que permita à autoridade julgadora de primeira instância administrativa apreciar questões ligadas à compensação de tributos, ressalvando-se as manifestações de inconformidade do sujeito passivo quanto a procedimentos emanados do órgão de domicílio do contribuinte; também deixou de apreciar as considerações acerca da sistemática da substituição tributária progressiva ou “para frente” por considerar que a sua imposição decorre de previsão legal, não sendo as instâncias administrativas foros competentes para apreciar inconformidade quanto à incidência de lei, cuja competência, por determinação constitucional, é do Poder Judiciário; não considerou a argumentação de que a fiscalização não observou o fato de que, em algumas operações realizadas no período de 1º/06/1998 a 31/12/1998, teria adquirido combustíveis diretamente de distribuidoras, o que implicaria em que

134



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10980.004202/2001-87
Recurso nº : 118.083
Acórdão nº : 204-01.289

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	19 / 12 / 06
Necy Batista dos Reis Mat. Siape 91806	

2º CC-MF
Fl.

foi contribuinte substituída, vez que a autuada apresentou apenas planilhas e relatórios, desacompanhados de provas capazes de elidir o lançamento, quando lhe caberia apresentar as notas fiscais respectivas, com a comprovação de que foram devidamente escrituradas; acatou o argumento de que parte dos combustíveis comercializados no período de 1º/01/1998 a 31/01/1999 teriam origem em operações de mútuo com a empresa Único Combustíveis Ltda, que já teria efetuado o pagamento da Cofins, por substituição tributária, pelo que foram ajustadas as bases de cálculo no período citado; refutou as alegações de que os valores correspondentes ao ICMS representariam mera recuperação de receitas, e não poderiam ser incluídos no conceito de faturamento, afirmando que o ICMS, como imposto incidente sobre as vendas, comporia a receita bruta da empresa, sendo, portanto, integrante da base de cálculo da contribuição; quanto ao ICMS retido pelo vendedor, na condição de substituto tributário afirmou ser mera antecipação do imposto devido pelos contribuintes substituídos, e que, de acordo com o Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação nº 77, de 23/10/1986, não deverá ser incluído na receita bruta, entretanto, não obstante a autuada ter apresentado as cópias das guias de recolhimento do ICMS e de algumas folhas do livro de apuração pertinente, não foi possível inferir com segurança se os valores relativos ao ICMS retido pelo substituto tributário foram ou não incluídos nas bases de cálculo listadas nos demonstrativos de fls. 06/25, e, considerando que tais demonstrativos foram preenchidos e firmados como sendo a expressão da verdade pelo sujeito passivo, e o disposto no artigo 16, III, do Decreto nº 70.235/72, não foi efetuada alteração no lançamento; por derradeiro, não acatou a inconformação quanto à utilização da taxa SELIC como base para os juros moratórios dizendo que decorrem de previsão legal, e que a apontada impertinência com o Código Civil e o Código de Defesa do Consumidor se deve a que tais leis têm caráter genérico, sendo dirigidas às relações de direito privado, e, por isso, culminam por sucumbir à existência de legislação específica para fins fiscais.

Irresignada com o julgamento *a quo*, a autuada, tempestivamente, interpôs recurso voluntário, observando que, embora a Intimação nº 281/2000 (fl. 511) exija, em seu item 3, a realização de depósito recursal de 30% do valor do crédito tributário mantido em primeira instância, a exigência fiscal já estaria integralmente garantida, vez que, durante o procedimento de verificação fiscal, após a lavratura do auto de infração, a autoridade fiscal levou a termo o arrolamento de bens e direitos, nos moldes previstos no artigo 64 da Lei nº 9.532/97, formalizado através do processo nº 10980.006021/00-98, assim sendo, não haveria que se falar em prestação de nova garantia, pois o arrolamento já existente supre a exigência legal, conforme expresso no artigo 14 da IN/SRF nº 26, de 06/03/2001, editada em face do Decreto nº 3.717, de 03/01/2001.

Na petição recursal, o sujeito passivo repisa todos os argumentos de defesa apresentados na impugnação pertinentes às argumentações não acatadas pela autoridade julgadora de primeira instância, para, ao final, defender o provimento do recurso, e anexa os documentos de fls. 544/1356.

A interessada apresenta petição de fls. 1338/1339, onde, argumenta que, na peça impugnatória, demonstrara que parte dos valores exigidos no auto de infração ora discutido haviam sido por ela compensados com créditos de sua titularidade, sendo que a autoridade julgadora singular se deu por incompetente para apreciar a compensação, e que não caberia à autuada pleitear, naquela fase processual, tal direito. Também na impugnação, solicitou diligência fiscal no sentido de aferir a veracidade de tudo quanto por ela foi afirmado, o que, todavia, não foi acatado. Nesse contexto, e em vista dos princípios da economia processual e da

134 6



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10980.004202/2001-87
Recurso nº : 118.083
Acórdão nº : 204-01.289

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	19 / 12 / 06
<i>Necy</i>	
Necy Batista dos Reis	
Mat. Siage 91806	

2ª CC-MF
Fl.

informalidade que regem o processo fiscal, requer a juntada dos documentos de fls. 1340/1361, de cuja análise restaria demonstrada inequivocamente a verdade dos dados e números relacionados nas planilhas apresentadas, ficando claro e evidente que a compensação dos créditos de que é titular foi procedida antes da lavratura do auto de infração.

A Procuradoria da Fazenda Nacional foi intimada a tomar ciência dos documentos acostados aos autos, o que se deu em 15/07/2002 (fl. 1362), não tendo se manifestado expressamente, até a presente data, acerca destes.

Por meio da Resolução nº 202-00.530 o julgamento do recurso foi convertido em diligência com o fito de que fossem verificadas:

- a) se ocorreram pagamentos referentes à contribuição para o FINSOCIAL, em alíquotas superiores a 0,5%;
- b) em caso afirmativo, indicar os valores pagos a maior, averiguando se são suficientes para absorver parte do crédito tributário exacionado, indicando o período e os respectivos valores;
- c) se houveram recolhimentos de Cofins, suportados na condição de Transportador Revendedor Retalhista – TRR, na qualidade de contribuinte substituído, em montante superior ao devido quando da efetiva venda dos produtos;
- d) em caso afirmativo, indicar os valores pagos a maior, averiguando se são suficientes para absorver parte do crédito tributário exacionado, indicando o período e os respectivos valores; e
- e) trazer aos autos qualquer outro elemento que perceba necessário ao desate da controvérsia aqui discutida.

Em resposta à diligência proposta a autoridade fiscal informou às fls. 1455/1461:

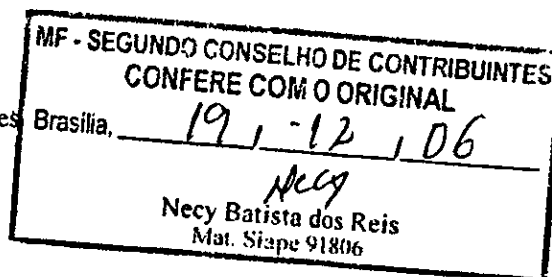
1. em relação aos supostos recolhimentos a maior a título do Finsocial não foi possível realizar a verificação em virtude da não apresentação por parte da contribuinte das notas fiscais de compra nos períodos de janeiro/92 a março/92, considerando serem estes os documentos capazes de atestar os recolhimentos a maior já que a contribuinte é substituída tributária;
2. quanto aos recolhimentos da COFINS suportados pela contribuinte na condição de Transportador Revendedor Retalhista – TRR, na qualidade de substituído tributário seriam necessárias para a conferência dos valores alegados pela contribuinte as notas fiscais de compra (recolhimentos a maior já que a contribuinte é substituída tributária) e notas fiscais de venda (alegação de que o faturamento foi inferior aos valores que serviram para base de cálculo por ocasião da retenção dos valores da substituição tributária), e a contribuinte apenas apresentou ambas as notas fiscais (compra e venda) para os períodos de janeiro/96 a dezembro/96, para os demais períodos apresentou a nota de entrada ou a de saída;
3. a verificação dos supostos valores recolhidos a maior foi efetuada apenas para os períodos de janeiro a dezembro/96, por só eles estarem amparados pela documentação necessária à correta verificação;

134 7



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10980.004202/2001-87
Recurso nº : 118.083
Acórdão nº : 204-01.289



2ª CC-MF
Fl.

4. do demonstrativo dos preços médios dos produtos vendidos (fls. 1390/1445) utilizados na planilha de cálculo das contribuições devidas (COFINS E PIS), fls. 1388, verificou-se a inexatidão dos valores dos preços de venda aplicados pela contribuinte nas planilhas de fls. 318/355 que demonstra a base de cálculo e os valores das contribuições devidas;
5. em relação aos meses de outubro a dezembro/96, a contribuinte não relacionou todas as notas nas planilhas acima citadas, conforme demonstram os documentos anexos às fls. 1446/1454;
6. ainda que todas as notas fiscais tivessem sido apresentadas o argumento de que há crédito a ser compensado em decorrência dos valores das vendas terem sido inferiores à base de cálculo efetiva não prospera, uma vez que a base de cálculo, no caso da substituição tributária, não é o valor da venda já que a legislação fixa base de cálculo própria para estes casos;
7. verificou-se também que quando o valor retido pela distribuidora era menor que o devido pela contribuinte, a diferença foi ignorada pela contribuinte como sendo devida, o que pode ser comprovado nas planilhas de fls. 78, 79, 133, 143, 146, 147, 148, 151, 154, 157, 173, 178, 185, 187, 190, 193, 196, 199, 202, 205 e 208 (PIS) e 213, 214, 215, 218, 221, 224, 227, 230, 233, 236, 241, 247, 250, 262, 265, 295 e 309 (PIS e COFINS);
8. a contribuinte deixou de calcular a COFINS devida relativa a abril/92 a dezembro/92, como se não fosse devida, utilizando todos os valores retidos como se fossem passíveis de restituição, tendo informado que tal procedimento foi respaldado na declaração de inconstitucionalidade da contribuição neste período (fls. 1382);
9. foram aplicados juros de 1% ao mês nos períodos anteriores à entrada em vigor da SELIC (janeiro/89 a dezembro/95), quando os valores a restituir eram corrigidos pela UFIR. A contribuinte, além da correção pela UFIR, aplicou os juros de 1% ao mês no cálculo dos valores a restituir;
10. concluiu pela inexistência dos créditos alegados e a conseqüente impossibilidade de compensação;
11. nos períodos de junho/98 a dezembro/98 adquiriu gasolina de outras distribuidoras, e na condição de substituído tributário, não estava sujeita ao recolhimento da contribuição relativa às referidas vendas, conforme comprovam as notas fiscais de aquisição, fls. 361/371, devendo ser excluídas das bases de cálculo da contribuição, nos citados períodos, as vendas relativas à gasolina adquirida de outras distribuidoras, conforme consta da planilha de fl. 1.459;
12. a base de cálculo das operações próprias em dezembro/98, único mês em que a quantidade vendida foi superior à adquirida das distribuidoras, foi calculada proporcionalmente aos litros da planilha de fl. 1.459 e a nova quantidade de litros sujeita à tributação, multiplicando-se a quantidade de litros pelo valor do litro; e

11/12/06



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10980.004202/2001-87
Recurso nº : 118.083
Acórdão nº : 204-01.289

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 19, 72, 06
Necy
Necy Batista dos Reis
Mat. Slape 91806

2º CC-MF
Fl.

13. quanto à exclusão da base de cálculo da contribuição os valores relativos ao ICMS substituição tributária, entendeu a fiscalização que apenas os valores lançados no livro Razão em conta redutora da receita podem ser excluídos da base de cálculo da contribuição, uma vez que apenas nas operações próprias é que pode haver a exclusão do ICMS, e não nas relativas à substituição tributária.

A contribuinte foi cientificada do teor do resultado da diligência efetivada em 24/10/2003 e, em 25/11/2003, apresentou manifestação acerca dos resultados da diligência, fls. 1.465/1.467, alegando em síntese:

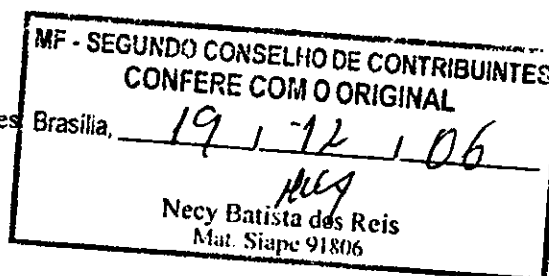
1. em relação ao argumento acerca da impossibilidade de verificação dos valores recolhidos a maior a título do Finsocial é de se observar que os demonstrativos elaborados pela empresa foram feitos a partir dos registros nos Livros Diário e Entrada de Mercadorias, nota por nota, e a simples falta de apresentação das notas fiscais de compra não podem desabonar os registros contábeis, ainda mais que a própria auditora diligenciadora confirmou, nos períodos de janeiro a dezembro/96, a boa forma e exatidão da contabilidade da empresa;
2. era dever da fiscalização diligenciar junto às empresas distribuidoras de petróleo a fim de obter a confirmação efetuados a título do Finsocial, em obediência ao disposto nos arts. 927 e 928 do RIR/99;
3. relativamente aos recolhimentos da Cofins, suportados na condição de TRR, na qualidade de substituído tributário, a diligência concluiu serem inexatos os valores apresentados pela empresa, restringindo-se a auditora fiscal a apontar irregularidades nos demonstrativos elaborados pela recorrente, entretanto não apontou, como solicitado na diligência, quais os valores estariam corretos;
4. igual procedimento foi adotado em relação aos juros de mora, em relação aos quais a auditora não fez a correção que entendeu necessária dos cálculos apresentados pela contribuinte, apenas limitou-se a desconsiderar todo o demonstrativo apresentado pela empresa;
5. a "inexistência" de crédito apontada pela auditora fiscal é baseada na inexatidão das planilhas apresentadas pela empresa e não na efetiva inexistência deles;
6. não foram indicados os valores que a fiscalização entendeu como passíveis de compensação, apenas foram apresentadas as inexatidões dos cálculos efetuados pela empresa;
7. concorda com o reconhecimento do direito da empresa de ter excluída da base de cálculo da Cofins os valores relativos à venda de gasolina adquirida de outras distribuidoras; e
8. discorda da exclusão do ICMS substituição tributária apenas em relação aos valores que estariam registrados na conta redutora de receitas no Livro Razão, sendo que todos os meses havia o registro de tais valores, conforme comprovam os documentos de fls. 1470/1481, na conta 4.1.2.3.0004-4 RED:

131



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10980.004202/2001-87
Recurso nº : 118.083
Acórdão nº : 204-01.289



123-6 ICMS S/SUBST: TRIBUTÁRIA, devendo, portanto, serem excluídos todos os valores relativos ao ICMS substituição tributária.

O julgamento foi convertido novamente em diligência para que fosse:

1. elaborado demonstrativo de cálculo dos valores devidos a título da Cofins, suportada na condição de TRR, na qualidade de contribuinte substituído, nos termos que a fiscalização entender como corretos;
2. elaborado demonstrativo dos valores efetivamente recolhidos a título da Cofins, suportada na condição de TRR, na qualidade de contribuinte substituído;
3. elaborado demonstrativo comparativo entre os valores obtidos nos itens 1 e 2, com a indicação dos valores porventura recolhidos a maior, caso existam;
4. caso existissem valores recolhidos a maior, que seja elaborado demonstrativo indicando se estes valores são suficientes para absorver parte do crédito tributário exacionado, indicando o período e os respectivos valores;
5. considerado os registros constantes do Livro Razão Analítico, xerocópias de fls. 1470/1481, na conta "4.1.2.3.0004-4 RED:123-6 ICMS S/SUBST: TRIBUTÁRIA", no cálculo do ICMS/substituição tributária a ser excluído da base de cálculo da contribuição; e
6. elaborado relatório conclusivo das averiguações efetuadas.

Em resposta à diligência proposta a autoridade competente manifestou no seguinte sentido:

- foram elaborados pela contribuinte (fls. 1504/1706) demonstrativos dos valores que seriam devido das contribuições para o PIS, Cofins e Finsocial com base no faturamento, como se os produtos por ela revendidos não estivessem sujeito à substituição tributária, e sim sujeitos à tributação no momento da venda;
- às fls. 1707/1863 constam demonstrativos dos valores recolhidos pelas substitutas tributárias das contribuições por ocasião da venda à recorrente;
- às fls. 1864/1871 constam as diferenças entre os valores que seriam devidos se as contribuições não estivessem sujeitas à sistemática da substituição tributária e os valores recolhidos pelos contribuintes substitutos tributários. Os valores recolhidos a maior pelos substitutos tributários encontram-se à fl. 1880;
- foi compensado um valor maior de R\$ 388.066,54;
- às fls. 1886/1887 constam os valores que devem ser excluídos da base de cálculo da contribuição por se referirem ao ICMS substituição tributária.

Informa ainda a autoridade diligenciadora que as diferenças dos valores pagos a maior na qualidade de substituído tributário entre os dois levantamentos apresentados pela contribuinte deve-se ao fato de: no cálculo dos juros e correção monetária dos supostos valores recolhidos a maior foram usados índices diferentes dos autorizados pela legislação; no levantamento das vendas nem todas as notas fiscais haviam sido incluídas; nos meses em que os

1384



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10980.004202/2001-87
Recurso nº : 118.083
Acórdão nº : 204-01.289

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍVEIS
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 19, 12, 06
Necy Batista dos Reis
Mut. Siape 91806

2ª CC-MF
Fl.

valores retidos pelas distribuidoras era menor que o devido pela contribuinte a diferença não fazia parte do levantamento; não compuseram as planilhas os valores devidos a título da Cofins entre abril/92 e dezembro/92; sobre os valores recolhidos a maior além da UFIR foi aplicado mais 1% de juros ao mês, nos períodos anteriores à entrada em vigor da Selic. Ressalta, ainda, a fiscalização, que nem todas a documentação suporte (notas de compras) da retenção efetuada pelos substitutos tributários foi apresentada o que impediu a conferência dos supostos valores recolhidos a maior. Manifesta-se também o Fisco no sentido de discordar do aproveitamento de eventuais diferenças de recolhimentos em decorrência dos valores das vendas terem sido inferiores a base de cálculo utilizada pelos contribuintes substitutos, uma vez que, na substituição tributária, a base de cálculo não é o valor de venda, mas sim uma base de cálculo própria fixada pela legislação.

Cientificada do teor do resultado da diligência a contribuinte apresentou nova manifestação alegando:

- os valores apresentados pela contribuinte nas planilhas de fls. 1504/1880 não foram devidamente atualizados pela Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/CORAT nº 08/97, apresentando novos valores agora devidamente corrigidos;
- no item 04 da diligência foram considerados não apenas os valores da Cofins, mas também os de PIS, e tais valores devem ser desdobrados por não pertencerem os últimos a este processo;
- concorda com os valores informados pela autoridade fiscal como relativos ao ICMS substituição tributária que devem ser excluídos da base de cálculo da contribuição;
- os valores objeto da compensação tem origem: nas diferenças de recolhimento a maior do Finsocial, no período de 09/89 a 03/92, em alíquota superior a 0,5%; e nas diferenças a maior de recolhimento do Finsocial e da Cofins, no período de 1983 e maio de 1996, quando era substituída tributária, tendo em vista as diferenças entre as bases de cálculo da retenção da contribuição e o valor efetivo e real da operação de venda;
- a DRJ não analisou as referidas compensações por considerar que não se tratava de convalidação de compensações já efetuadas pela empresa antes de qualquer procedimento de ofício, devendo, portanto os autos serem devolvidos aquela instância administrativa para que ela se manifeste sobre a questão, em obediência ao princípio do duplo grau de jurisdição;
- reafirma todos os argumentos de defesa apresentados no item III. A do seu recurso inicial; e
- repisa seus argumentos de defesa em relação à Cofins devida como substituta tributária (item 02 da autuação) e da ilegalidade da taxa Selic como juros de mora.

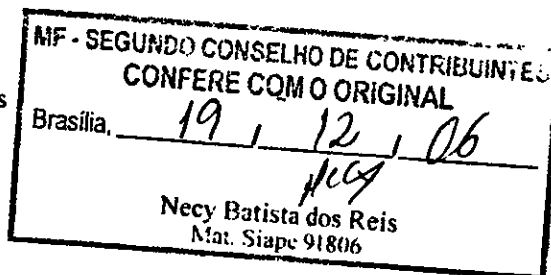
É o relatório.

134



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10980.004202/2001-87
Recurso nº : 118.083
Acórdão nº : 204-01.289



2ª CC-MF
Fl.

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
NAYRA BASTOS MANATTA

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

No que diz respeito ao argumento da recorrente de que a DRJ não analisou as compensações argüidas pela empresa por considerar que não se tratava de convalidação de compensações já efetuadas antes de qualquer procedimento de ofício, e que comprovada que as compensações em questão foram realizadas antes do lançamento em análise, devem os autos serem devolvidos aquela instância administrativa para que ela se manifeste sobre a questão, em obediência ao princípio do duplo grau de jurisdição, é de se observar que a manifestação da autoridade julgadora *a quo* deu-se em virtude de a recorrente não ter apresentado na fase impugnatória os documentos necessários a comprovar que as referidas compensações já haviam sido por ela realizadas antes de qualquer procedimento de ofício, deixando para anexa-los na fase recursal.

Assim, como o julgamento é feito em virtude das provas trazidas aos autos, se equívoco houve por parte da autoridade julgadora de primeira instância, tal equívoco foi proporcionado pela recorrente ao deixar de apresentar naquela instância administrativa as provas que pudessem comprovar suas alegações, razão pela qual entendo ser incabível o retorno dos autos à Delegacia da Receita Federal de Julgamento para que esta se manifeste sobre provas que só foram apresentadas na fase recursal.

Em relação às compensações efetuadas pela recorrente é de se observar que no período em questão (setembro/89 a até maio/96) a recorrente submetia-se ao regime de substituição tributária tanto em relação ao Finsocial como em relação à Cofins.

A questão acerca da substituição tributária, 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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10980.004202/2001-87
Recurso nº : 118.083
Acórdão nº : 204-01.289

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 19 / 12 / 06
Necy
Necy Batista dos Reis
Mat. SIAPE 91806

2ª CC-MF
Fl.

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 expresso 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 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

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

² Op. cit., p. 554.

³ Op. cit., p. 562.

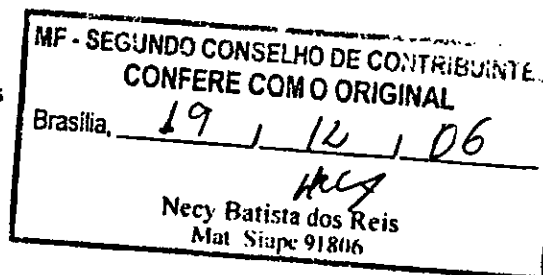
⁴ O Contribuinte Substituto do ICMS, tese aprovada no I Congresso Internacional de Direito Tributário, realizado em São Paulo, 1989.

134



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10980.004202/2001-87
Recurso nº : 118.083
Acórdão nº : 204-01.289



2º CC-MF
Fl.

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

...

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. 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, no caso dos autos, a compensação foi efetuada com créditos advindos de recolhimentos feitos por substitutos tributários e não pela própria recorrente, que à época, era substituída tributária nas operações em questão em relação tanto ao Finsocial como à

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes Brasília, 19/12/06

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Necy Batista dos Reis
Mat. Siape 91806

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10980.004202/2001-87
Recurso nº : 118.083
Acórdão nº : 204-01.289

Cofins e ao PIS. Esta consideração vale também para os recolhimentos do Finsocial efetuados com alíquota superior a 0,5% pelas distribuidoras (substitutas tributárias).

Por entender que à substituída tributária não cabe a legitimidade para pleitear repetição de indébito tributário decorrente de recolhimento indevido ou a maior do tributo sujeito ao regime de substituição tributária, também não considero como válida a compensação efetuada com pretensos créditos da mesma natureza (advindos de substituição tributária) exatamente em virtude de não deter a substituída o direito a pleitear a repetição de tal indébito, ou seja, o direito creditório decorrente de recolhimento a maior ou indevido de tributo sujeito ao regime de substituição tributária.

Desta forma, considero indevida toda a compensação efetuada pela recorrente e, conseqüentemente, devido o lançamento efetuado entre setembro/97 a fevereiro/02, cujo argumento de defesa para elidi-lo baseia-se em compensação com créditos advindos de recolhimentos efetuados a maior pelos substitutos tributários.

No que diz respeito à inclusão na base de cálculo da Cofins dos valores relativos ao ICMS substituição tributária é de se observar que tais valores aparecem em destacado na Nota Fiscal de venda do contribuinte substituto e é cobrado do destinatário, constituindo, portanto, mera antecipação de tributo devido pelo contribuinte substituído, já obedecida a não cumulatividade do imposto. Ou seja, no caso de substituição tributária, o ICMS devido pelo substituído deve ser excluído da base de cálculo da Cofins a ser recolhida pelo substituto.

Tal entendimento consta inclusive do Parecer Normativo Cosit nº 77/86.

A partir do advento da Lei nº 9718/98 tal exclusão está devidamente registrada no seu art. 3º, §2º.

Desta forma, devem ser excluídos da base de cálculo da Cofins os valores relativos ao ICMS substituição tributária constante das fls. 1886/1887 dos autos.

No que diz respeito às aquisições efetuadas pela recorrente nos meses de junho/98 a dezembro/98 de outras distribuidoras, é de se verificar que nestes períodos, em tais operações estava sujeita à substituição tributária, devendo, por conseguinte, serem excluídos da base de cálculo da contribuição, tanto a própria (item 01 da autuação) como a referente à substituição tributária (item 02 da autuação) tais valores.

Vale ressaltar que a fiscalização na diligência efetuada, concorda com tais exclusões indicando à fl. 1459 quais os valores a serem excluídos da base de cálculo da contribuição, tanto própria como a relativa à substituição tributária, no que diz respeito à gasolina, por ter sido esta adquirida de outra distribuidora.

Observe-se, todavia, que em relação ao mês de dezembro/98 a quantidade de gasolina vendida foi superior à adquirida de outras distribuidoras, o que comprova que parte da gasolina vendida foi adquirida pela própria empresa junto às refinarias, estando estas quantidades sujeitas à incidência da Cofins tanto própria como a relativa à substituição tributária.

A quantidade de gasolina sujeita à incidência da Cofins própria e à sujeita à substituição tributária, no mês de dezembro/98 foi calculada proporcionalmente aos litros constantes das planilhas de fl. 09 e a nova quantidade de litros sujeita à tributação foi multiplicada pelo valor do litro.

4 131 15



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10980.004202/2001-87
Recurso nº : 118.083
Acórdão nº : 204-01.289

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 19, 12, 06
Necy
Necy Batista dos Reis
Mat. Siapc 91806

2ª CC-MF
Fl.

Releva ressaltar que nos períodos de junho/98 a dezembro/98 as bases de cálculo permanecem inalteradas em relação às vendas de álcool hidratado e óleo diesel.

No que diz respeito ao item 02 da autuação, no que tange à substituição tributária, a contribuinte alega como razões de defesa que a substituição tributária para frente acarreta tributação incorreta, pois se está a tributar operação futura e incerta.

Tal argumento, sem duvidas, baseia-se, em derradeira instância na inconstitucionalidade da norma tributária que instituiu a substituição tributária, e, como bem arguiu a instância julgadora *a quo*, a análise da constitucionalidade de normas jurídicas foge à competência dos julgadores da esfera administrativa.

Os mecanismos de controle da constitucionalidade das leis estão regulados na própria Constituição Federal, todos passando necessariamente pelo Poder Judiciário, que detém com exclusividade essa prerrogativa, conforme se infere dos artigos 97 a 102 da Carta Magna.

Corroborando essa orientação, cabe lembrar o conteúdo do Parecer Normativo CST nº 329/70 (DOU de 21/10/70), que cita o seguinte ensinamento do Mestre Ruy Barbosa Nogueira:

Devemos distinguir o exercício da administração ativa da judicante. No exercício da administração ativa o funcionário não pode negar aplicação à lei, sob mera alegação de inconstitucionalidade, em primeiro lugar por que não lhe cabe a função de julgar, mas de cumprir e, em segundo, porque a sanção presidencial afastou do funcionário de administração ativa o exercício do "Poder Executivo"

Esse parecer também se arrimou em Tito Resende:

"É princípio assente, e com muito sólido fundamento lógico, o de que os órgãos administrativos em geral não podem negar aplicação a uma lei ou decreto, porque lhes pareça inconstitucional. A presunção natural é que o Legislativo, ao estudar o projeto de lei, ou o Executivo, antes de baixar o decreto, tenham examinado a questão da constitucionalidade e chegado à conclusão de não haver choque com a Constituição: só o Poder Judiciário é que não está adstrito a essa presunção e pode examinar novamente aquela questão."

Ainda sobre o tema, o Parecer COSIT/DITIR nº 650, de 28/05/1993, da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação, em processo de Consulta, assim dispôs:

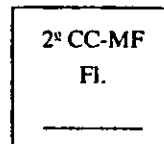
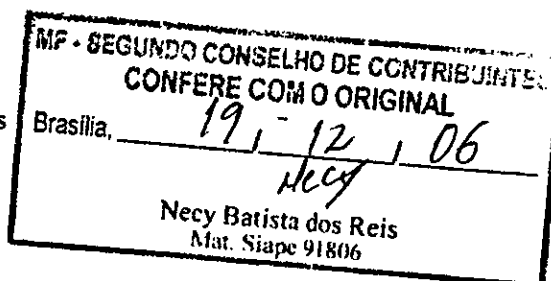
"5.1 - De fato, se todos os Poderes têm a missão de guardiões da Constituição e não apenas o Judiciário e a todos é de rigor cumpri-la, mencione-se que o Poder Legislativo, em cumprimento a sua responsabilidade, anteriormente à aprovação de uma Lei, a submete à Comissão de Constituição e Justiça (C.F., art. 58), para salvaguarda de seus aspectos de constitucionalidade e/ou adequação à legislação complementar. Igualmente, o Poder Executivo, antes de sancioná-la, através de seu órgão técnico, Consultoria-Geral da República, aprecia os mesmos aspectos de constitucionalidade e conformação à legislação complementar. Nessa linha seqüencial, o Poder Legislativo, ao aprovar determinada lei, e o Poder Executivo, ao sancioná-la, ultrapassam em seus âmbitos, nos respectivos atos, a barreira da sua constitucionalidade ou de sua harmonização à legislação complementar. Somente a outro Poder, independente daqueles, caberia tal arguição."

134



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10980.004202/2001-87
Recurso nº : 118.083
Acórdão nº : 204-01.289



*5.2 – Em reforço ao exposto, veja-se a diferença entre o controle judiciário e a verificação de inconstitucionalidade de outros Poderes: como ensina o Professor José Frederico Marques, citado pela requerente, se o primeiro é definitivo *hic et nunc*, a segunda está sujeita ao exame posterior pelas Cortes de Justiça. Assim, mesmo ultrapassada a barreira da constitucionalidade da Lei na órbita dos Poderes Legislativos e Executivo, como mencionado, chega-se, de novo, em etapa posterior, ao controle judicial de sua constitucionalidade.*

5.3 - (...) Pois, se ao Poder Executivo compete também o encargo de guardião da Constituição, o exame da constitucionalidade das leis, em sua órbita, é privativo do Presidente da República ou do Procurador-Geral da República (C.F., artigos 66, § 1º e 103, I, d VI).

A apreciação de matéria constitucional em tribunal administrativo exarceba a sua competência originária, que é a de órgão revisor dos atos praticados pela Administração, bem como invade competência atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal.

O Estado brasileiro assenta-se sobre o tripé dos três Poderes, quais sejam: Executivo, Legislativo e Judiciário. No seu Título IV, a Carta Magna de 1988 trata da organização destes três Poderes, estabelecendo sua estrutura básica e as respectivas competências.

No Capítulo III deste Título trata especialmente do Poder Judiciário, estabelecendo sua competência, que seria a de dizer o direito. Especificamente no que trata do controle da constitucionalidade das normas observa-se que o legislador constitucional teve especial cuidado ao definir quem poderia exercer o controle constitucional das normas jurídicas. Atribui, o constituinte, esta competência exclusivamente ao Poder Judiciário, e, em particular ao Supremo Tribunal Federal, que se pronunciará de maneira definitiva sobre a constitucionalidade das leis.

Ainda no Supremo Tribunal Federal, para que uma norma seja declarada, de maneira definitiva, inconstitucional, é preciso que seja apreciada pelo seu pleno, e não apenas por suas turmas comuns. Ou seja, garante-se a manifestação da maioria absoluta dos representantes do órgão Máximo do Poder Judiciário na análise da constitucionalidade das normas jurídicas, tal é a importância desta matéria.

Toda esta preocupação por parte do legislador constituinte objetivou não permitir que a incoerência de se ter uma lei declarada inconstitucional por determinado Tribunal, e por outro não. Resguardou-se, desta forma, a competência para manifestar-se sobre a constitucionalidade das leis, de maneira definitiva, à instância superior do Judiciário, qual seja, o Supremo Tribunal Federal.

Permitir que órgãos colegiados administrativos apreciassem a constitucionalidade de lei seria infringir disposto da própria Constituição Federal, padecendo, portanto, a decisão que assim o fizer, de vício de constitucionalidade, já que invadiu competência exclusiva de outro Poder definida no texto constitucional.

O professor Hugo de Brito Machado *in* “Mandado de Segurança em Matéria Tributária”, Ed. Revista dos Tribunais, páginas 302/303, assim concluiu:

A conclusão mais consentânea com o sistema jurídico brasileiro vigente, portanto, há de ser no sentido de que a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar uma lei por

124 17



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10980.004202/2001-87
Recurso nº : 118.083
Acórdão nº : 204-01.289

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 19, 12, 06
Necy Batista dos Reis
Mat. Siape 91806

2ª CC-MF
Fl.

considera-la inconstitucional, ou mais exatamente, a de que a autoridade administrativa não tem competência para decidir se uma lei é, ou não é inconstitucional.

Por ocasião da realização do 24º Simpósio Nacional de Direito Tributário, o ilustre professor, mais uma vez, manifestou acerca desta árdua questão afirmando que a autoridade administrativa tem o dever de aplicar a lei que não teve sua inconstitucionalidade declarada pelo STF, devendo, entretanto, deixar de aplicá-la, sob pena de responder pelos danos porventura daí decorrentes, apenas se a inconstitucionalidade da norma já tiver sido declarada pelo STF, em sede de controle concentrado, ou cuja vigência já houver sido suspensa pelo Senado Federal, em face de decisão definitiva em sede de controle difuso.

Ademais, como da decisão administrativa não cabe recurso obrigatório ao Poder Judiciário, em se permitindo a declaração de inconstitucionalidade de lei pelos órgãos administrativos judicantes, as decisões que assim a proferissem não estariam sujeitas ao crivo do Supremo Tribunal Federal que é a quem compete, em grau de definitividade, a guarda da Constituição. Poder-se-ia, nestes casos, ter a absurda hipótese de o tribunal administrativo declarar determinada norma inconstitucional e o Judiciário, em manifestação do seu órgão máximo, pronunciar-se em sentido inverso.

Assim sendo, uma vez ocorrida a situação retrocitada, estar-se-ia dispensando o pagamento de tributo indevidamente, o que corresponde a crime de responsabilidade funcional, podendo o infrator responder pelos danos causados pelo seu ato.

Estando, pois, as leis que prevêm a substituição tributária em relação às vendas a varejo dos derivados de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes (art. 4º da Lei Complementar nº 70/91 e art. 5º da Lei nº 9718/98) em pleno vigor à época da ocorrência dos fatos geradores em análise, não tendo sido declarada inconstitucional pelo Poder Judiciário, cabe à fiscalização aplicá-la, até mesmo porque a atividade por ela exercida é vinculada e obrigatória, e não discricionária.

Desta forma não há de ser acatada tal tese de defesa da recorrente.

Ainda no que tange à exigência de juros de mora, é de se salientar que em devaneio algum pode ser acolhida tese qualquer que pretenda ler no dispositivo legal citado pela contribuinte, qual seja, o art. 161, §1º, do CTN, a determinação de que os juros tributários fixados devidamente em lei específica jamais podem ultrapassar a taxa de um por cento ao mês. Bem destaca, em sua oração subordinada adverbial condicional, tal norma que esta será a taxa "se a lei não dispuser de modo diverso (*sic*)". Em nenhuma, absolutamente nenhuma, proposição normativa positivada em vigor há qualquer coisa de onde se possa extrair tal inferência. Ela é, simplesmente, tirada *ex nihilo*, ou seja, da própria mente de quem assim afirma, e de nada mais. E, devido a justamente isso, por mais brilhante a respeitável que seja a mente ou, *rectius*, o pensador, constitui mero subjetivismo. Como se trata de subjetivismo, configura algo totalmente arbitrário. Portanto, nada há de objetivo, no Direito vigente, que tenha erigido tal vedação que possa vincular a observância por parte de outrem, ora a recorrente, pois ninguém está obrigado a acatar arbitrariedades alheias.

Do contrário, a cláusula de que a lei pode estatuir em sentido diverso abre amplo leque de possibilidades, tanto para mais quanto para menos. A possibilidade de se legislar diversamente simplesmente traduz a viabilidade de que seja qualquer taxa, ou índice, que não um por cento. Não jaz ela jungida a nenhuma abertura de possibilidades menor que isto.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 19/12/06
Nery
Nery Batista dos Reis
Mat. SIAPE 91806

2º CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 10980.004202/2001-87
Recurso nº : 118.083
Acórdão nº : 204-01.289

De fato, qualquer e todos os índices numéricos diferentes de 1% constituem o algo “diverso (índice ou taxa de juros)”. O diverso é tão-somente a alteridade, equivalendo a afirmar: pode ser qualquer outro elemento do conjunto (no caso, o de índices percentuais) que não aquele tomado como paradigma inicial, o mesmo. Não significa uma determinada parcela dos outros elementos do conjunto, a exemplo dos “menores que (<)”, mas sim todos esses outros, ou seja, o conjunto total com exclusão de um único elemento (aquele de que se deve guardar diversidade ou diferença, aqui o 1%). Logicamente, portanto, inexistente o limite para menos, como tampouco existe algum para mais. Por sua vez, como tal limite é ilógico, recai em arbitrariedade manifesta.

Além disso, é justamente a exegese histórica que demonstra e comprova que os juros em discussão não podem restar jungidos à taxa de 1%, pois, consoante é consabido, tais juros (os da taxa Selic), além da remuneração própria do custo do dinheiro no tempo, ou seja, os juros *stricto sensu*, abarca a correção monetária correlata, pois é espécie de juros simples, e não de juros reais, de cuja definição ainda se prescinde em nosso ordenamento, segundo declarado pelo Colendo STF no julgamento do Adin 04/91. Ora, como esta, a correção monetária, desde a promulgação do CTN até período bem recente da nossa História, com raros períodos de exceção, manteve-se acima do 1%. Obviamente os juros também têm de estar aptos a ultrapassar tal percentual, e não inescapavelmente abaixo dele.

Por tudo isso, impõe-se o resultado de que, havendo previsão legal do ente tributante autorizadora, os **juros tributários podem ser superiores a 12% ao ano**, não se podendo tresler o CTN como tão desassissadamente pretende a executada, conquanto disponha ele exatamente o contrário, de modo explícito.

Outra não poderia ser a conclusão a que alçou Ricardo Lobo Torres acerca:

A critério do poder tributante os juros podem ser superiores a 1% ao mês, sem que contrastem com a lei de usura ou com o art. 192, §3º, da CF (apud Comentários ao Código Tributário Nacional, Vol 2, coord. Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Saraiva, 1998, pg. 349).

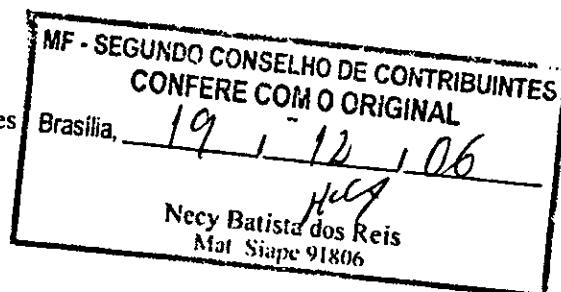
Mais divorciada ainda da realidade é a asserção de que não haveria previsão nem permissivo legal à cobrança do índice de juros em tela. Seus instrumentos legislativos veiculadores, notadamente no campo tributário, assim como o inaugural historicamente considerado, longe estão de não terem feições desta espécie. Eles são precisamente as Leis nºs 8981/95, 9069/95 (a partir desta, havendo expressa referência à denominação “SELIC”), 9250/95, 9528/97 e 9779/99. Portanto, não apenas jaz a taxa em questão dentro da legalidade plena, como ainda isso certifica que há lei federal específica em sentido determinante da aplicação de taxa de juros em sentido diverso daquela a que se refere o CTN.

Demais disso, o exame de tais leis bem demonstra outro distanciamento cabal da verdade pela recorrente. Decerto, a primeira das acima mencionadas – a Lei nº 8981/95 –, *verbi gratia*, em seu art. 84, I, já consignava expressamente que a taxa em tela seria equivalente à “taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna (*sic*)”. Com isso, bem se desvela que há sim, indubitavelmente, indicação legal precisa de como se aufer e mensura tal taxa, a contrário do asseverado pela contribuinte. Significa, em outros termos, que ela traduz a taxa média do que o Tesouro Nacional necessita pagar para obter capital, vendendo títulos mobiliários federais no mercado interno. Claramente improcedente, pois, delineia-se a pretensão da recorrente.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10980.004202/2001-87
Recurso nº : 118.083
Acórdão nº : 204-01.289



2º CC-MF
Fl. _____

Contudo, poderia ainda haver imprevisão legal específica que não traduziria ofensa à legalidade e à tipicidade. Decerto, no art. 25, I, dos ADCT, consagrou o legislador constituinte que as competências normativas atribuídas pela CF ao Congresso Nacional (no caso as leis ordinárias) que houvessem sido objeto de delegação a órgão do Executivo poderiam quedar prorrogadas. Tal prorrogação ocorreu pelas sucessivas MPs editadas, na hipótese da competência normativa do CMN, consubstanciando-se em definitivo nas Leis nºs 7763/89, 7150/83, 9069/95. Com isso, as disposições de fórmulas do CMN sobre como se efetuar o cômputo dos índices de juros no caso da taxa Selic mantêm-se hoje com força de lei, à ausência de disposição parlamentar em contrário, mas antes nessa direção.

Menor ainda é o azo de que a taxa de juros não pode ser cobrada por fazer sujeita às flutuações econômicas. Acaso a correção monetária, por definição, não é um índice variável sujeito a tais flutuações? Obviamente que sim. Entretanto, nem se há de sonhar que não possa ser cobrada, premiando os devedores renitentes, como é o caso da contribuinte. *Mutatis mutandi* idêntica lógica há de ser emprestada à taxa em questão, impondo-se a rejeição imediata de tal argumento da recorrente.

Por fim, a alegação de que o BACEN venha a definir a aludida taxa maior reprimenda ainda merece. De fato, em primeiro lugar, tem de se destacar que as normas regulamentares para aferição desse índice matemático não decorrem do Banco Central, mas sim do CMN. A depois, impende considerar que o quanto regulamentado nesse âmbito, uma vez já definida ser a taxa a média mensal das captações dos títulos da dívida pública mobiliária federal interna, emergem como meras disposições técnicas, sendo bem por isso própria do campo do regulamento, e nunca de lei. Igual fenômeno ocorre com a apuração da correção monetária. Quais produtos ou serviços terão seus preços aferidos para tanto, qual o peso ou proporção que cada um deles terá no resultado final, que locais do país serão objeto da pesquisa, bem como que proporção terão na fórmula de cálculo, se é que terão, durante que período haverá essa aferição, com qual periodicidade, que método exponencial empregará a fórmula matemática, tudo isso, dentre outros elementos, é objeto exclusivo de disposição regulamentar infralegal, no cômputo da correção ou desvalorização monetária (razão, aliás, pela qual diferentes institutos de pesquisa atingem resultados diversos, pois suas fórmulas são diferentes). Se assim se procede em relação à correção monetária, diverso não pode ser acerca dos juros, ressalvada a hipótese de percentual fixo. Por conseguinte, nada de ilegítimo ou reprimível há na aferição desenvolvida.

Por derradeiro, a arguição de que o índice de juros utilizado seria remuneratório, escapando ao caráter moratório, não apresenta qualquer coima que comprometa o montante cobrado. Com efeito, a distinção empreendida nas denominações atribuídas aos juros de serem eles remuneratórios, moratórios, compensatórios, inibitórios, retributivo, de gozo, de aprazamento ou qualquer outra não identifica nenhum elemento próprio de sua essência jurídica. Antes, correspondem a elementos extrínsecos à mesma, residentes na teleologia de sua cobrança. São, pois, fatores heterônimos à sua concepção jurídica, servindo tão-somente ao seu discurso justificatório.

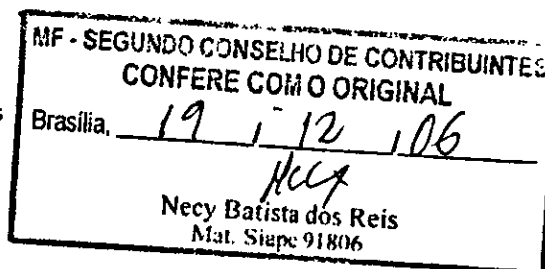
São os juros frutos civis do capital, segundo é amplamente consabido. Originam-se eles da produtividade e da rentabilidade potenciais do capital. Esse, o capital, é apto a gerar mais capital acaso utilizado a tanto. Por conta disso, o uso ou a retenção do capital de alguém por outrem, tolhe esse alguém de empregar seu capital, gerando-lhe renda a ser incorporada ao seu patrimônio, ao passo que permite aquele outro que o retém a gerar para si os frutos

134 20



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10980.004202/2001-87
Recurso nº : 118.083
Acórdão nº : 204-01.289



2ª CC-MF
Fl.

correspondentes a esta parcela de capital. Em contrapartida, aquele que subtrai tal uso do capital de seu proprietário lídimo, retendo-o consigo, ainda que seja por ato meramente contratual, jaz jungido a lhe transferir os rendimentos que este capital produz. Assim, são os frutos apenas desse capital que cristalizam a essência do juro.

Tampouco se deve confundir os próprios juros com sua respectiva taxa. Essa somente traduz o índice matemático, geralmente expresso em percentual ou em mero valor acrescido e embutido na parcela do capital a restituir. Seria, pois, uma razão, um numerário, mesmo que consignado sob modos de cálculo diversos, enquanto os juros são o próprio *quid* que essa expressão matemática traduz, em termos de acréscimos potencializados ao capital.

Os predicativos de moratório, remuneratório, compensatório, etc., a par da contingente variação doutrinária no manuseio da denominação, espelham a *causa efficiens* usada para embasar a obrigação do pagamento dos juros. Seriam o porquê de se dever pagá-los. São, com isso, conforme acima antecipado, elementos estranhos à essência da coisa. Como são alienígenas à coisa, não podem ser empregados para sua definição. A sua vez, como são impróprios à sua definição, são absolutamente imprestáveis à sua identificação, podendo sim identificar a razão inspirante daquela obrigação de se dever os juros, mas não estes propriamente ditos. O cerne de sua essência é o de serem frutos civis do capital, sendo, pois, este o componente que se revela como uma constante identificadora dos juros ubiquamente.

Outro não é o entendimento consolidado na doutrina, a respeito da jaez dos juros, invariavelmente:

Os juros são os frutos civis, constituídos por coisas fungíveis, que representam o rendimento de uma obrigação de capital. São, por outras palavras, a compensação que o obrigado deve pela utilização temporária de certo capital, sendo o seu montante em regra previamente determinado como uma fracção do capital correspondente ao tempo da sua utilização (Antunes Varela. Das Obrigações em Geral. Vol I. 10ª ed.. Coimbra: Almedina, 2000, pg. 870, com grifos do original).

Assim, pelo fato de que tanto nas hipóteses de serem devidos por ocasião da mora quanto nas de remuneração de empréstimos de capital ou ainda nas de recomposição de um dano, os juros conservam e mantêm a mesma natureza identificadora. Pouco importa que sejam eles devidos para recompensar um capital imobilizado ou disponibilizado a outrem ou para compensar os frutos que aquele capital podia ter rendido ao seu dono se tivesse sido entregue no termo devido, pois conservam eles a mesma feição, sendo todos elementos congêneres, em relação a sua natureza, somente se modificando o fator teleológico do dever de seu pagamento, que não o integra evidentemente.

Em virtude disso, no âmbito da tributação como o aqui divisado, a predicação “moratória” apenas identifica a causa obrigacional dos juros, mas não eles próprios. Eles conservam-se com a idêntica natureza e feição dos assim chamados “juros remuneratórios” por **impropriedade técnico-linguística**. Em função disso, os juros aqui cobrados continuam a ser frutos ou rendimentos do capital, bem como o motivo que embasa sua cobrança remanesce sendo o moratório, apenas havendo emprego de índice, ou seja, expressão matemática quantificadora dos juros, em caráter flutuante, ao invés de fixo, o que não afronta nenhuma norma vigente, antes faz cumprir várias, conforme acima elencadas.

4/ 134



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10980.004202/2001-87
Recurso nº : 118.083
Acórdão nº : 204-01.289

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 19-12-06
Necy Batista dos Reis
Mat. Siape 91806

2ª CC-MF
Fl.

O índice matemático configura apenas a taxa dos juros, não o juro em si. Esse, como já demonstrado, constitui o rendimento do capital, ao passo que a taxa emerge unicamente como o elemento de quantificação da obrigação, cujo aspecto material remanesce sendo o de pagar os juros, vale dizer, os frutos civis do capital. Juros esses que apenas têm sua extensão (*rectius* montante, tratando-se de obrigação pecuniária) determinada, ou determinável, pela taxa, mas não vem a ser ela, ou então sequer se poderia estar a cogitar da mensuração de uma coisa por outra, como ocorre aqui. Não se deve, nem se pode, pois, confundir e amalgamar os juros com a taxa dos juros.

Bastante precisa nesse sentido é a preleção de Letácio Jansen, a propósito:

Na linguagem corrente, a taxa e os juros muitas vezes se confundem: diz-se, por exemplo, que a taxa é periódica, de curto ou longo prazo, ou que é limitada, quando se quer dizer que os juros são periódicos, de curto ou longo prazo, ou que são limitados. Juridicamente, porém, não se devem confundir as noções de taxa e de juros. (Panorama dos Juros no Direito Brasileiro. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2002, pg 31).

Pode-se, pois, alcançar, enfim, o arremate, sem laivos de dúvidas, de que a taxa Selic obedece a devida legalidade, não havendo inconstitucionalidade qualquer nela, à similitude da TRD, nesses aspectos levantados, de maneira a inoportunizar vício que desautorize sua aplicação, sendo, pelo contrário, essa imperiosa, como necessidade de respeito aos preceitos legais vigentes disciplinadores da matéria.

De idêntica forma já se manifestou, a propósito, a Subprocuradoria Geral da República, nos autos do R. Esp. 215881/PR:

Como se constata, o SELIC obedeceu ao princípio da legalidade e da anterioridade fundamentais à criação de qualquer imposto, taxa ou contribuição, tornando-se exigível a partir de 1.1.1996. E, criado por lei e observada a sua anterioridade. O SELIC não é inconstitucional como se pretende no incidente. Tampouco o argumento de superação do percentual de juros instituído no CTN o torna inconstitucional, quando muito poderia ser uma ilegalidade, o que também não ocorre porque se admite a elevação desse percentual no próprio Código.

No mérito, portanto, mais do que incontestável treveja ser a total improcedência das alegações da recorrente, não se impondo outra alternativa além daquela de as refutar de pronto.

Conforme determinação legal, adota-se o percentual estabelecido na lei como juros de mora. Em sendo a atividade de fiscalização plenamente vinculada, não há outra medida que não seja a estrita obediência ao que dispõe a lei, nos termos do art. 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

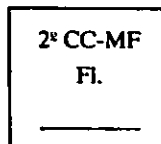
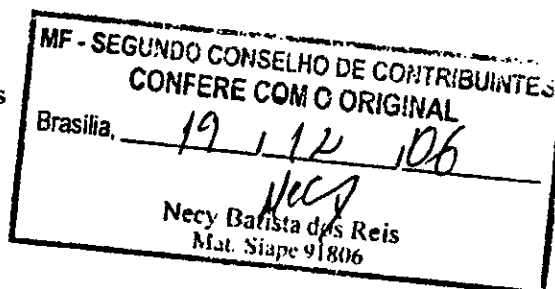
Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

48 137



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10980.004202/2001-87
Recurso nº : 118.083
Acórdão nº : 204-01.289



Diante do exposto, dou provimento parcial ao recurso interposto para excluir da base de cálculo da Cofins os valores relativos ao ICMS substituição tributária e aos valores correspondentes às aquisições de gasolina de distribuidoras, no período de junho a dezembro/98, nos exatos termos do voto.

Sala das Sessões, em 23 de maio de 2006.

NAYRA BASTOS MANATTA