



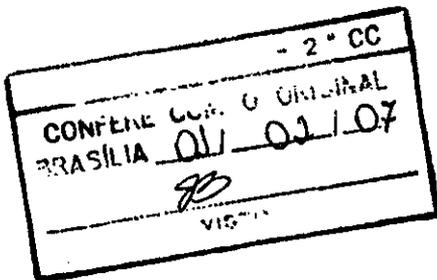
Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 11075-001934/2003-62
Recurso nº : 128.095
Acórdão nº : 203-11.525



Recorrente : HCS COMÉRCIO DE BEBIDAS IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.
Recorrida : DRJ em SANTA MARIA - RS



COFINS. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Na substituição tributária a relação jurídica tributária ocorre entre o substituto legal tributário e o sujeito ativo. Não havendo relação jurídica tributária entre o substituído e o Estado, por inexistência de direito material positivo que o obrigue àquela prestação, incabível a este excluir do faturamento, para fins de apuração da base de cálculo das contribuições, parcelas que a seu juízo referem-se a tributo do qual considera-se mero depositário, sob alegação de ser distribuidor e, portanto, substituto tributário do comerciante varejista.

MULTA AGRAVADA. Estando devidamente comprovada o não atendimento das intimações para apresentação de documentação indispensável para o andamento da fiscalização, nos prazos marcados, justifica-se plenamente o agravamento da multa de ofício.

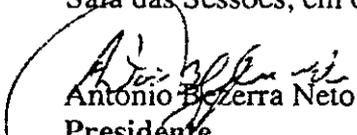
JUROS DE MORA. TAXA SELIC. A cobrança de juros de mora com base na taxa SELIC se encontra respaldada pela legislação vigente, com o que não há como afastá-la.

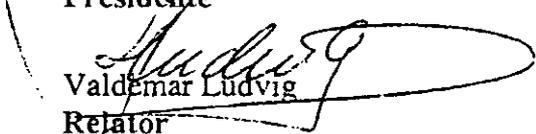
Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: HSC COMÉRCIO DE BEBIDAS IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis e Eric Moraes de Castro e Silva que davam provimento parcial para desagrar a multa.

Sala das Sessões, em 08 de novembro de 2006.


Antônio Bezerra Neto
Presidente


Valdemar Ludvig
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Odassi Guerzoni Filho e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Ausente, justificadamente, o Conselheiro Cesar Piantavigna
Eaal/inp



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

| |
|------------------------|
| MIN 11A FAZENDA - CC |
| CONFERE COM O ORIGINAL |
| BRASÍLIA 01/02/02 |
| <i>B</i> |
| VISTO |

| |
|----------|
| 2ª CC-MF |
| Fl. |
| _____ |

Processo nº : 11075-001934/2003-62
Recurso nº : 128.095
Acórdão nº : 203-11.525

Recorrente : HCS COMÉRCIO DE BEBIDAS IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.

RELATÓRIO

A interessada está sendo intimada a recolher aos cofres públicos a importância de R\$ 442.444,68, referente a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS (períodos de fevereiro de 1998 a novembro de 2002), juros de mora e multa agravada por falta de atendimento de intimação.

A autuação foi motivada pela exclusão da base de cálculo da contribuição de parcelas referentes ao ICMS, como se contribuinte substituto fosse.

A multa agravada prevista no artigo 959 do RIR/99, está assim justificada no Relatório de Atividade Fiscal:

"Ocorre que durante os trabalhos da fiscalização a empresa HCS precisou ser reintimada mais de uma vez para apresentar os documentos e esclarecimentos, conforme os exemplos abaixo citados:

LALUR relativo ao período de 1999 a 2002 (fls. 62,88,120,124,128,131,133);

Livros DIÁRIO E RAZÃO do ano-calendário 2002 (fls. 62,88,120,124);

Apresentar as DCTF dos quatro trimestres de 1998 (fls.63,89,120,124,128).

Em sua impugnação apresentada tempestivamente a contribuinte ataca inicialmente a cobrança de multa agravada por atraso no atendimento das intimações, registrando que o não atendimento das intimações relativas ao período de 2003, não podem justificar a aplicação de multa agravada uma vez que este período não consta da autuação.

Insurge-se também contra a cobrança de juros de mora com base na taxa SELIC por ser sua exigência ilegal e inconstitucional.

Quanto ao mérito da autuação a impugnante ataca o lançamento tributário respaldando-se no inciso I, do art. 3º da Lei nº 9.718/98, se colocando na figura de uma substituta tributária, pelo fato de não vender o produto ao consumidor final.

A DRJ/Santa Maria - RS, julgou o lançamento procedente em decisão assim ementada:

"Ementa: PRELIMINAR. MULTA AGRAVADA. NÃO ATENDIMENTO DE INTIMAÇÕES.

Comprovado nos autos que a contribuinte não atendeu às intimações para prestar esclarecimentos, aplica-se a multa agrava de 112,5%.

PRELIMINAR. JUROS DE MORA. TAXA SELIC. APLICAÇÃO.

As normas reguladoras dos juros de mora que determinam a aplicação do percentual equivalente à taxa SELIC encontram-se disciplinadas em lei plenamente em vigor.

ASSERTIVA. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. OFENÇA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

A
2



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 11075-001934/2003-62
Recurso nº : 128.095
Acórdão nº : 203-11.525

A apreciação de assertivas que se refiram a existência de ilegalidades, inconstitucionalidades ou afronta a princípios constitucionais, essas contidas em leis, normas ou atos, está deferida ao Poder Judiciário, por força do texto constitucional.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO.

No regime de substituição tributária os contribuintes substituídos não podem excluir da base de cálculo a parcela do ICMS que foi retida e recolhida pelo substituto."

Inconformada com a decisão supra, a impugnante apresenta Recurso Voluntário dirigido a este Colegiado, reiterando suas razões de defesa já apresentadas na peça impugnatória.

É o relatório.

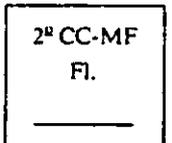
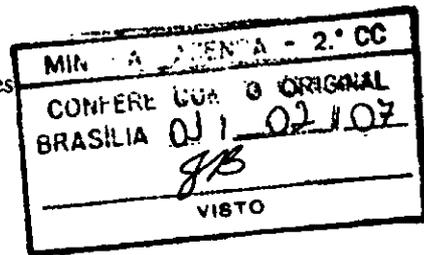
| | |
|--------------------------|--------------|
| MIN. DA FAZENDA - 2.ª CC | |
| BRASÍLIA | 03 / 02 / 07 |
| <i>JB</i> | |
| VISTO | |

13



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11075-001934/2003-62
Recurso nº : 128.095
Acórdão nº : 203-11.525



VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR VALDEMAR LUDVIG

O Recurso é tempestivo e preenche todos os demais requisitos exigidos para sua admissibilidade, estando, portanto, apto a ser conhecido.

No que se refere ao exclusão da base da COFINS, de parcelas referente ao ICMS, como pretende a requerente a matéria já foi devidamente analisada por esta câmara, como podemos observar pelo voto proferido pela ilustre Conselheira Maria Cristina Rosa da Costa, no voto do Acórdão nº 203-08540, do qual me valho para fundamentar este voto.

“Relativamente à substituição tributária pretendida pela recorrente, mister se faz uma análise mais detalhada do instituto.

A substituição tributária constitui-se num instituto jurídico atinente à simplificação e eficácia da arrecadação tributária. Consideradas as cadeias produtivas e de consumo que permitem cristalina identificação dos agentes intervenientes em todo o itinerário do produto até o consumidor final, o legislador avaliou por bem restringir a participação desses agentes no processo de realização da arrecadação tributária, elegendo quais deles atuariam nessa cadeia como substitutos legais tributários. Subtraiu aos demais inclusive a obrigatoriedade, no que pertine a esses produtos, da apuração em escrita fiscal do débito e crédito do tributo, com vistas ao atendimento do princípio da não-cumulatividade e conseqüente incidência tributária sobre o valor agregado ao preço final de venda ao consumidor. Isso porque, consoante presunção legal, considera-se recolhido todo o tributo devido pelo produto até sua venda ao consumidor final, determinando-se, para tanto, um valor de pauta como base de cálculo da incidência que, no caso em análise, refere-se ao ICMS.

Ora, se o valor de pauta do ICMS é estabelecido para o fabricante, como substituto legal tributário, desobrigando todo os demais agentes intervenientes na cadeia de oferta do produto a consumo da condição de contribuinte do ICMS, não há que falar em transferência da responsabilidade por esse imposto, por ausência de previsão legal.

Assim, não há raciocinar, como presunção natural e decorrente, que, por estar inserido no valor da pauta estabelecido pelo Estado o ICMS devido pelo comerciante varejista, não cabe incidência do PIS ou da COFINS na apuração da distribuidora. A substituição tributária é terminativa no responsável tributário legalmente eleito, não se aplicando aos demais qualquer coação legal de apurar e recolher aquele tributo. Mesmo porque o sujeito passivo de qualquer obrigação, mormente no direito tributário, não pode ser eleito por presunção fática, sendo incabível ao contribuinte ou substituto legal utilizá-la com vistas à transferência da obrigação, eximindo-se do recolhimento do tributo devido.

Sendo assim, o preço praticado pela distribuidora constitui-se no seu faturamento e, por conseguinte, a base de cálculo de apuração das contribuições, porque a lei o consignou como tal.

Esse entendimento tem respaldo na doutrina, destacando-se a preleção sobre a natureza jurídica da relação entre o substituto e o substituído (e, por conseqüência, deles com o Estado), proferida pelo ilustre tributarista gaúcho Alfredo Augusto Becker, em seu livro “Teoria Geral do Direito Tributário”, editora Lejus, 1998, fls. 562 e 563, conforme segue:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11075-001934/2003-62
Recurso nº : 128.095
Acórdão nº : 203-11.525

| |
|------------------------|
| MIN. A FAZENDA - 2ª CC |
| CONFERE COM O ORIGINAL |
| BRASILIA 01/02/07 |
| <i>RS</i> |
| VISTO |

| |
|----------|
| 2º CC-MF |
| Fl. |

"Todo o problema referente à natureza das relações jurídicas entre substituto e substituído resolve-se pelas três conclusões adiante indicadas. O fundamento científico-jurídico sobre o qual estão baseadas as três conclusões foi exposto quando se demonstrou que a valorização dos interesses em conflito e o critério de preferências que inspiraram a solução legislativa (regra jurídica) participam da objetividade da regra jurídica e não podem ser reexaminados, nem suavizados pelo interprete sob o pretexto de uma melhor adequação à realidade econômico-social.

As três referidas conclusões são as seguintes:

Primeira conclusão: não existe qualquer relação jurídica entre o substituído e o Estado. O substituído não é sujeito passivo da relação jurídica tributária, nem mesmo quando sofre a repercussão jurídica do tributo em virtude do substituto legal tributário exercer o direito de reembolso do tributo ou de sua retenção na fonte.

Segunda conclusão: em todos os casos de substituição legal tributária, mesmo naqueles em que o substituto tem perante o substituído o direito de reembolso do tributo ou de sua retenção na fonte, o único sujeito passivo da relação jurídica tributária (o único cuja prestação jurídica reveste-se de natureza tributária) é o substituto (nunca o substituído).

Terceira conclusão: o substituído não paga 'tributo' ao substituto. A prestação jurídica do substituído que satisfaz o direito (de reembolso ou de retenção na fonte) do substituto não é de natureza tributária, mas sim de natureza privada."

O art. 128 do Código Tributário Nacional – CTN trata, expressamente, da determinação da responsabilidade pelo crédito tributário:

"Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação."

Na visão de Sacha Calmon Navarro Coelho, o art. 128 reporta-se aos dois tipos de responsabilidade conhecidos pelo CTN:

a) a responsabilidade superveniente de terceira pessoa por fato gerador alheio (a chamada responsabilidade por transferência noticiada por Rubens Gomes de Souza); e

b) a responsabilidade por substituição, quando o dever de contribuir é imputado diretamente pela lei a uma pessoa não envolvida com o fato gerador, mas que mantém com o "substituído" relações que lhe permitem ressarcir-se da substituição.

Por citado, reporto-me, também à visão de Rubens Gomes de Souza:

"...a transferência 'ocorre quando a obrigação tributária depois de ter surgido contra uma pessoa determinada (que seria o sujeito passivo direto), entretanto, em virtude de um fato posterior, transfere-se para outra pessoa diferente..."

E a substituição 'ocorre quando em virtude de uma disposição expressa de lei a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, o fato ou negócio tributado. Nesse caso é a própria lei que substituiu o sujeito passivo direto por outro indireto."

Pode-se resumir assim a substituição:

RS
5



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

| | |
|------------------------|--------------------|
| MI | A FAZENDA - 2.º CC |
| COMPARE COM O ORIGINAL | |
| BRASÍLIA 01 / 02 / 07 | |
| <i>[Assinatura]</i> | |
| VISTO | |

| |
|----------|
| 2º CC-MF |
| Fl. |
| _____ |

Processo nº : 11075-001934/2003-62
Recurso nº : 128.095
Acórdão nº : 203-11.525

- “A” seria o destinatário legal da norma de incidência; “B” (substituto) é colocado na norma em lugar de “A” (substituído);
- fato gerador ocorre com “B”; “A” escapa do campo tributário; e
- “B” paga débito tributário próprio;

Assim, não havendo relação jurídica-tributária entre o substituído e o Estado, por inexistência de direito material positivo que o obrigue àquela prestação, incabível excluir do faturamento, para fins de apuração da base de cálculo de incidência das contribuições, parcelas que, a juízo da recorrente, referem-se a tributo do qual considera-se mero depositário.

A lei refere-se expressamente à exclusão da base de cálculo do ICMS pago na condição de substituto legal tributário. Engana-se a recorrente quando interpreta estar também na condição de substituto tributário do comerciante varejista. Essa compreensão extensiva não tem suporte na norma. A relação jurídica-tributária se instala somente com o substituto legal tributário, que, no presente caso, é o fabricante da cerveja. Não comportando o estabelecimento de relação obrigacional entre o substituído (distribuidor) e o Estado, por corolário, não se instala a condição de substituto legal do distribuidor em relação ao comerciante varejista, visto que todo o ICMS devido pelo produto foi apurado e recolhido em etapa anterior, não gerando, para o distribuidor, vínculo com aquela obrigação tributária. O *quantum* de ICMS pago pela distribuidora ao fabricante provém do valor de pauta estabelecido em ato normativo somente para aquela operação, não estipulando qualquer fracionamento do valor para distribuí-lo entre os demais agentes intervenientes nas sucessivas comercializações do produto.

Assim não comporta atribuir procedência à tese esposada pela recorrente.”

No que se refere ao agravamento da multa de ofício, esta não se deu, pela não apresentação da documentação referente aos períodos de 2003, como está a induzir a recorrente, mas pelo atraso na apresentação da documentação relativa aos demais períodos atingidos pela autuação (1999 a 2002) conforme consta do Relatório de Atividades Fiscais fl. 35, onde está comprovado que a recorrente, somente apresentou os livros indispensáveis para o andamento da fiscalização (Diário e Razão) após o transcurso de um prazo de quase noventa dias e após o recebimento de quatro intimações.

Com base nestas informações não há como atender ao pedido da requerente para que seja afastado o referido agravamento da multa de ofício.

Quanto a cobrança dos juros de mora com base na taxa SELIC, aqui também não vislumbro possibilidade de sucesso nas pretensões da recorrente, tendo em vista que esta cobrança se encontra respaldada em legislação em plena vigência, cujo afastamento somente será possível junto ao Poder Judiciário.

Face ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões, em 08 de novembro de 2006.

[Assinatura]
VALDEMAR LUDVIG