



CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA



RECURSO DE OFÍCIO: 118/2013.
AUTO DE INFRAÇÃO: 1516163000106-5.
RECORRENTE: PROGRESSO PETRÓLEO LTDA.
RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL.
RELATOR: CONSELHEIRO JÂNIO CURY QUEIROZ

Sessão realizada em 28 de agosto de 2013.

ACÓRDÃO Nº 135/2013

EMENTA: ICMS. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - ICMS. MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (ÁLCOOL HIDRATADO COMBUSTÍVEL). OPERAÇÕES INTERNAS. RESPONSABILIDADE PELO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO RETIDO DO CONTRIBUINTE SUBSTITUTO. AUSÊNCIA DE PROVA DA PARTICIPAÇÃO DO CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO NA SONEGAÇÃO DO IMPOSTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA ATRIBUÍDA AO SUBSTITUÍDO. ILEGITIMIDADE PASSIVA DA RECORRENTE. IMPOSTO E MULTA INDEVIDOS.

- I. Recurso de ofício conhecido e não provido para ratificar a decisão recorrida e considerar o Auto de Infração improcedente.
- II. Decisão por unanimidade.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso de ofício em razão de decisão de primeira que julgou improcedente o Auto de Infração nº. 1516163000106-5, lavrado contra a empresa acima qualificada, relativo ao exercício de 2011, por deixar de recolher o ICMS relativo às operações internas



CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA



com Álcool Hidratado Combustível sujeitas ao regime de Substituição Tributária, porquanto lhe foi atribuída, na qualidade de contribuinte, a responsabilidade pelo ICMS retido pelo contribuinte substituto. Esse fato ficou constatado por meio da análise dos documentos fiscais emitidos nas aquisições de combustível. A irregularidade é passível da exigência fiscal abaixo discriminada.

Fundamenta-se o auto em questão no Art. 1º, §1º, XI; art. 14, XII; art. 19, com red. do art. 1º da Lei nº 4.892/96; art. 16, §4º, com red. da Lei 5.114/99; art. 1º, e art. 25, §§2º e 5º, todos da Lei nº 4.257/89, c/c os arts. 108, XIV; 169, XII; 1.140, III, “d”; 1.141, §2º; 1.142, §7º; e 1.588 § 4º, XXII, todos do Decreto nº 13.500/08.

Aplicada a título de penalidade a multa do art. 78, inciso I, alínea "d" da Lei nº. 4.257/89, com redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 5.364/03

Intimada regularmente da ação fiscal, a empresa interpôs impugnação, sendo que o Corpo de Julgadores através da decisão 113/2013 julgou improcedente o auto de infração.

Nos termos do art. 97, “caput”, da Lei 3.216/73, com redação dada pela Lei nº 5.321/03, a autoridade singular recorre a este Conselho.

A Procuradoria Tributária, em seu parecer nº 122/2013, manifestou-se pelo conhecimento e não provimento do recurso de ofício, no sentido de manter a decisão recorrida de Primeira Instância para considerar o Auto de Infração improcedente.

É o Relatório.

VOTO DO RELATOR

A autuação fiscal sob comento versa sobre a cobrança de ICMS sobre operações internas com Álcool Hidratado Combustível, produto sujeito ao regime de Substituição Tributária, tendo sido atribuída a responsabilidade tributária ao adquirente, na qualidade de contribuinte, no que tange o recolhimento do ICMS retido pelo contribuinte substituto.

Com efeito, as operações interestaduais com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não do petróleo, sujeitam-se ao regime de substituição tributária, na qual o imposto relativo à cadeia total de circulação deve ser retido e recolhido integralmente ao estado adquirente, pelo estabelecimento remetente, na condição de sujeito passivo por substituição, consoante inteligência do art. 1.189 do Dec. nº 13.500/08.

Dessa forma, consoante descrição do fato relatada no auto de infração e documentação



CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA



acostada ao mesmo, a empresa remetente COSMOS COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA, com inscrição Estadual nº 19.472.241-4, na categoria cadastral de Substituto Tributário, procedeu à retenção na fonte do imposto devido por substituição tributária nas aquisições, pela Impugnante, de Álcool Hidratado Combustível, consoante comprovado pela Consulta Geral NFE (fls.06/35), sem que tenha, no entanto, repassado o valor retido para o Estado do Piauí. Ato seguinte, considerando que não houve o recolhimento do imposto retido pelo substituto tributário, a Fiscalização lavrou o Auto de Infração, ora impugnado, contra o adquirente das mercadorias, contribuinte substituído, relativo às operações internas, atribuindo-lhe responsabilidade solidária, com fulcro no art. 14, inciso XII, da Lei nº 4.257/89, e nos arts. 169, inciso XII e 1.141, § 2º, do Dec. nº 13.500/08.

Com efeito, o Código Tributário Nacional albergou apenas duas espécies de sujeito passivo da obrigação tributária, quais sejam, o contribuinte e o responsável. O contribuinte é aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador, e o responsável, quando sem revestir da condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. Assim, o denominado *contribuinte substituto* nada mais é que uma espécie de responsável tributário.

Lado outro, segundo a doutrina de Rubens Gomes de Souza, colhendo-se o elemento temporal, vale dizer, o momento em que surge a obrigação para o responsável tributário, este pode ser classificado como: a) *substituto*, quando sua colocação no polo passivo da obrigação tributária ocorra desde logo, vale dizer, desde o nascimento da obrigação tributária, em virtude de disposição expressa de lei; e b) *responsável por transferência*, quando sua colocação no pólo passivo da obrigação tributária se der em virtude de fato posterior à ocorrência do fato gerador da obrigação respectiva.

No caso dos autos, integra, *ab initio*, a relação jurídico-tributária, na condição de sujeito passivo da obrigação tributária, o substituto tributário (Cosmos Comércio de Combustíveis Ltda.), responsável pela retenção e pelo recolhimento do imposto devido por substituição tributária nas aquisições feitas pela empresa desse estado, a qual cumpriu integralmente sua obrigação ao antecipar o numerário destinado ao pagamento do imposto na forma retida. No entanto, dado o não recolhimento do imposto retido pelo do substituto tributário, a autoridade fiscal indicou o substituído como responsável solidário (*responsável por transferência*, segundo a classificação do mestre Rubens Gomes de Souza), com espeque no art. 14, inciso XII, da Lei nº 4.257/89, que determina, *litteris*:



CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA



"Art. 14. São responsáveis pelo pagamento do imposto devido:

(...)

XII - solidariamente, todos aqueles que concorrerem para a sonegação do imposto."

Desta forma, segundo a dicção do dispositivo supratranscrito, é perfeitamente admissível, em direito tributário, a atribuição de responsabilidade solidária a terceiro, desde que atendida a condição legal necessária para tanto, *in casu*, desde que tenha concorrido para a sonegação do imposto.

No entanto, à vista do caso concreto, nada há nos autos que possa indicar que a empresa autuada tenha efetivamente concorrido para a prática da sonegação fiscal perpetrada pelo substituto tributário naquelas operações de remessa de mercadorias para a adquirente, ao deixar de recolher o imposto retido por substituição tributária, objeto da autuação sob comento. Nada há nos autos que demonstre, cabalmente, que houve fraude por parte do substituído tributário (adquirente) ou mesmo conluio entre substituto e substituído tributários. Como é cediço, a fraude não se presume, prova-se.

Neste sentido, colaciono esclarecedor julgado do Superior Tribunal de Justiça - STJ:

"O comerciante que adquire mercadoria de pessoa jurídica regularmente inscrita, mediante Nota Fiscal, e comprova o respectivo pagamento do preço e do ICMS, não pode ser responsabilizado pela omissão da vendedora em recolher o tributo. Imputar responsabilidade ao comprador, em tal situação, seria atribuir a terceiro, sem previsão legal, responsabilidade tributária, em flagrante ofensa ao art. 128 do CTN. Não é lícito exigir do comprador que recolha novamente o tributo, que ele pagara ao adquirir a mercadoria. Semelhante exigência ofenderia o princípio da não-cumulatividade. Na hipótese, a teor dos autos, nem mesmo o Fisco tinha conhecimento da situação irregular da fornecedora." - REsp 189.428/SP. STJ, 1ª T, Rel. Min. Gomes de Barros. DJU 17.121.99 (*No mesmo sentido*: AgRg 173.817/RJ. STJ, 2ª T, Rel. Min. Ari Pargendler. DJU 06.04.98.)

Com efeito, no processo administrativo fiscal, o ônus da prova incumbe a quem alega o fato. *In casu*, o Fisco não comprovou a efetiva participação da autuada na sonegação do imposto, consoante norma inculpada no inciso XII do art. 14 da Lei nº 4.257/89, de forma a



CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA



configurar a solidariedade passiva que justificasse a autuação fiscal sob análise, não se desincumbindo, dessa forma, de seu *onus probandi*. Por sua vez, o autuado alegou circunstância impeditiva ou extintiva do direito alegado e não provado pelo Fisco, ou seja, demonstrou que agiu de boa fé, tendo inclusive cumprido com suas obrigações de natureza acessória, bem como ter adiantado o numerário, na forma retida por substituição tributária, para pagamento do imposto sobre as operações internas.

Nesse sentido, dispõe o art. 333, I e II do Código de Processo Civil que:

"Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor."

Com efeito, o ônus da prova é regra de julgamento, cabendo ao julgador, quando da decisão administrativa, proferir julgamento contrário àquele que tinha o ônus da prova e dele não se desincumbiu. No caso dos autos, resta incontroverso que a autuada não pode figurar como parte da relação jurídico-tributária, à guisa da alegada solidariedade passiva, por falta de comprovação de sua participação na sonegação do tributo. O Fisco, portanto, limitou-se a instruir o processo com cópias das notas fiscais que apenas comprovam que houve a retenção do imposto devido por substituição tributária pelo substituto tributário, acompanhado de planilha que condensa os dados das aludidas notas fiscais, nada mais.

Concluída a análise do mérito, deixo de comentar outros questionamentos levantados pela autuada, vez que o órgão julgador não está obrigado a manifestar-se sobre todas as teses levantadas pela parte, se entender não relevantes para decidir a controvérsia, consoante corrobora a jurisprudência pacífica do STJ (RESP 617592-DF, DOU de 6-03-2006, p. 225).

Portanto, apesar do empenho do Auditor Fiscal na persecução do crédito tributário, não pode prosperar a ação fiscal, por absoluta ilegitimidade passiva da autuada, data a falta de comprovação, pelo Fisco, da participação desta na conduta lesiva ao erário estadual perpetrada pelo substituto tributário.

Nesse contexto, consentâneo com os princípios da legalidade e da busca da verdade material, cumpre admitir a insubsistência do auto de infração em tela, não merecendo a decisão "a quo" qualquer reparo. Assim, o recurso de ofício deve ser conhecido e não provido.

É o Voto.



**CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**



DECISÃO

A Segunda Câmara Recursal do Conselho de Contribuintes, em sessão realizada em 28 de agosto de 2013, por unanimidade, conheceu do recurso de ofício, mas negou-lhe provimento para manter decisão de Primeira Instância e considerar o Auto de Infração Improcedente. Participaram do julgamento os Conselheiros Jânio Cury Queiroz, Maria Cristina Lages Rebêllo Castelo Branco, representantes do Fisco, Paulo Antônio Teixeira de Sousa e a senhora Conselheira Evangelita Fernandes Vieira de Carvalho, representantes dos contribuintes, e a Procuradora do Estado Christianne Arruda.

Publique-se. Registre-se e Comunique-se.

Sala de Sessões do Conselho de Contribuintes do Estado do Piauí, em Teresina (PI), 28 de agosto de 2013.

Jânio Cury Queiroz-Conselheiro-Presidente-Relator

Maria Cristina Lages Rebêllo Castelo Branco-Conselheira

Paulo Antônio Teixeira de Sousa - Conselheiro

Evangelita Fernandes Vieira de Carvalho – Conselheira

Christianne Arruda - Procuradora do Estado