



CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA



RECURSO DE OFÍCIO: 196/2013

AUTO DE INFRAÇÃO: 1516163000069-7

RECORRENTE: FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

RECORRIDA: POSTO NOSSA SENHORA DE NAZARÉ COMÉRCIO DE
COMBUSTÍVEIS LTDA

RELATORA: MARIA CRISTINA LAGES REBÊLLO CASTELO BRANCO

Sessão realizada em 06 de novembro de 2013.

ACÓRDÃO Nº 199/2013

EMENTA: ICMS. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. 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 manter a decisão de primeira instância que julgou o auto de infração improcedente.

II. Decisão por unanimidade.



CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA



RELATÓRIO

Contra a empresa POSTO NOSSA SENHORA DE NAZARÉ COM. DE COMBUSTIVEIS LTDA, estabelecida na Av. Zequinha Freire, nº 2260 – Bairro- Vale Quem Tem, em Teresina-PI, inscrita no CAGEP sob nº 19.452.628-3, foi lavrado o auto de infração 1516163000069-7, relativo ao período de 2010, contendo a seguinte descrição: “O contribuinte, acima identificado deixou de recolher o ICMS relativo às operações internas 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, cujo demonstrativo com respectivos espelhos da NF-e seguem em anexo. A irregularidade é passível da exigência fiscal abaixo discriminada.

O auto de infração possui valor nominal de R\$ 39.342,03 (trintas e nove mil, trezentos e quarenta e dois reais e três centavos), valor este acrescido de atualização monetária, multa e juros.

Na fundamentação legal, foram listados os seguintes dispositivos: 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.

A multa aplicada foi a prevista no art. 78, inciso I, alínea “d”, da Lei nº 4.257/89, com a redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 5.364/03.

O contribuinte apresentou impugnação junto ao Corpo de Julgadores – COJUL, e, através da Decisão 246/2013, esse órgão considerou o auto de infração IMPROCEDENTE.

Ressalta-se que ainda que por considerar o Auto de Infração IMPROCEDENTE, a Primeira Instância recorreu de ofício ao Conselho de Contribuintes do estado do Piauí, nos termos do artigo 97 da Lei nº3.216/73, com redação dada pelo artigo 1º da Lei nº5.321, de 19 de agosto de 2003.

A Procuradoria Tributária, em seu Parecer nº 163/2013, manifestou-se pelo conhecimento e não provimento do recurso de ofício, no sentido de manter a decisão de Primeira Instância para considerar o Auto de Infração improcedente.

É o Relatório.



CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA



VOTO DA RELATORA

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 acostada ao mesmo, a empresa remetente COSMO 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.06/26), 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 constitui 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*,



CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA



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 defendente, 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*:

"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 Impugnante 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



CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA



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 insculpida no inciso XII do art. 14 da Lei nº 4.257/89, de forma a 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."

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.



CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA



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.

Assim, voto pelo conhecimento do recurso de ofício, negando-lhe provimento para manter a decisão de Primeira Instância e considerar o auto de infração improcedente.

É o Voto.

DECISÃO

A Segunda Câmara Recursal do Conselho de Contribuintes, em sessão realizada em 06 de novembro 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),
06 de novembro de 2013.

Jânio Cury Queiroz-Conselheiro-Presidente

Maria Cristina Lages Rebêllo Castelo Branco-Conselheira-Relatora

Paulo Antônio Teixeira de Sousa - Conselheiro



**CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**



Evangelita Fernandes Vieira de Carvalho – Conselheira

Christianne Arruda - Procuradora do Estado