



Processo nº : 11080.005016/00-83  
Recurso nº : 119.160  
Acórdão nº : 203-08.642

Recorrente : FAIXA AZUL DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA.  
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

**NORMAS PROCESSUAIS. CONCOMITÂNCIA DE AÇÃO JUDICIAL.** A matéria submetida à apreciação judicial importa em renúncia ou desistência de sua apreciação na esfera administrativa, devendo ser acatada a sentença judicial transitada em julgado.

**INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI -** A autoridade administrativa não tem competência legal para apreciar a inconstitucionalidade de lei.  
**Preliminar rejeitada.**

**PIS. 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.

**LANÇAMENTO DE OFÍCIO EXIGÊNCIA DE MULTA E JUROS DE MORA.** A falta ou insuficiência de recolhimento do PIS enseja a sua exigência por meio de lançamento de ofício, sendo legítima a aplicação da multa punitiva de 75%, em conformidade com o art. 44, I e § 1º da Lei nº 9.430/96 e juros de mora, nos termos da Lei no. 8.981/95 c/c art. 13 da Lei no. 9.065/95.

**Recurso não conhecido, em parte, por opção pela via judicial, e negado na parte conhecida.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **FAIXA AZUL DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos: I) em não conhecer do recurso, em parte, por opção pela via judicial; e II) na parte conhecida: a) em rejeitar a preliminar de inconstitucionalidade; e b) no mérito, em negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 29 de janeiro de 2003

Otacilio Dantas Cartaxo  
Presidente

Maria Cristina Roza da Costa  
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Augusto Borges Torres, Valmar Fonseca de Menezes, Mauro Wasilewski, Maria Teresa Martinez López, Luciana Pato Peçanha Martins e Francisco Mauricio R. de Albuquerque Silva.

Ausente, justificadamente, o Conselheiro Renato Scalco Isquierdo.

Imp/cf/ja



Processo nº : 11080.005016/00-83  
Recurso nº : 119.160  
Acórdão nº : 203-08.642

Recorrente : FAIXA AZUL DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA.

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra decisão proferida pelo Delegado da DRJ em Porto Alegre - RS, referente à autuação lavrada em razão da falta/insuficiência de recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, em virtude de valores declarados a menor em DCTF, resultante da exclusão da base de cálculo da contribuição dos valores relativos à “recuperação do ICMS substituição tributária”, no período de janeiro de 1997 a janeiro de 2000 e março de 2000, no valor total de R\$1.437.488,74.

A autoridade monocrática proferiu a decisão DRJ/POA nº 529, de 21/05/2001, relatando o procedimento fiscal como segue:

*“A interessada acima qualificada impugna, tempestivamente (fls. 174/200), o Auto de Infração de fls. 03, lavrado em ação fiscal levada a efeito na referida empresa, onde apurou-se a falta/insuficiência de recolhimentos a título de PIS, nos períodos de apuração janeiro/1997 a janeiro/2000 e março/2000.*

*2. A autuada impetrou duas Ações Declaratórias, processos nº 97.0000355-8 e 97.000-4943-4. A primeira, relativa ao PIS/PASEP, pleiteia a ilegalidade da exação, o reconhecimento do crédito como líquido e certo e o direito de compensar as importâncias indevidamente pagas à Ré, corrigidas monetariamente, com os valores devidos a título da mesma contribuição social - PIS. A sentença de primeiro grau declarou inconstitucional os Decretos-Leis 2.445/1988 e 2.449/1988, mantendo o recolhimento da contribuição nos termos da Lei Complementar 07/1970 e reconheceu o direito à compensação das importâncias indevidamente recolhidas, corrigidas monetariamente (OTN/BTN/INPC/UFIR/SELIC/ Expurgos Súmula 37), ressaltando o direito da Fazenda Pública fiscalizar o procedimento de compensação. Os autos foram apreciados pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região que negou provimento à apelação da União, mantendo a decisão de primeira instância, esclarecendo apenas que a base de cálculo do PIS (faturamento) não teve previsão de correção na Lei Complementar 07/1970 e, conseqüentemente, deve ser mantida em seu valor histórico até 1º/01/1989, a partir de quando a Lei 7.691/1988 determinou a sua conversão em OTN. O acórdão transitou em julgado em 03/07/2000, conforme fls. 239/240.*

*3. Baseada na ação judicial acima referida, a autuada compensou o montante de R\$675.677,00 com valores devidos a título de PIS nos períodos de apuração janeiro/1997 a janeiro/2000. Os créditos utilizados levaram em consideração o faturamento do sexto mês anterior àquele em que a exação seria devida.*

*4. Na segunda ação judicial impetrada, a autuada pleiteia a ilegalidade do Finsocial, o reconhecimento do crédito como líquido e certo e o direito de compensar as importâncias indevidamente pagas à Ré, corrigidas monetariamente, com os valores devidos a título de Cofins e/ou Contribuição Social sobre o Lucro, ou no caso da*



Processo nº : 11080.005016/00-83  
Recurso nº : 119.160  
Acórdão nº : 203-08.642

*autoridade julgadora entender ser o Finsocial de natureza imposto a compensação dessas importâncias recolhidas a maior com débitos do Imposto de Renda ou qualquer outro tributo. Alternativamente, requer a repetição das importâncias indevidamente pagas. A sentença proferida declarou o direito da autora ao não recolhimento do Finsocial a alíquotas superiores a 0,5% e à compensação das importâncias pagas indevidamente a este título, com parcelas vincendas da Cofins. Os créditos deveriam ser acrescidos de correção monetária calculada pelo BTN, INPC, e UFIR e pela taxa Selic, a partir de 1º de janeiro de 1996. O acórdão proferido confirmou a decisão de 1ª instância, alterando apenas o percentual de honorários advocatícios. Referido acórdão transitou em julgado em 31/08/1998, conforme informação de fls.*

*5. De posse da referida decisão, a autuada compensou o montante de R\$1.175.691,72 com valores devidos a título de Cofins no período de março de 1997 a maio de 1999. Desse montante, a parcela de R\$700.000,66 (período de março/1997 a outubro/1998) é objeto do pedido de compensação nº 11080.010198/98-45 e não foi analisada pela fiscalização, não sendo objeto de lançamento. A diferença desses montantes, ou seja, R\$475.691,06 foi alvo de verificação fiscal.*

*6. Além das compensações apoiadas nas referidas ações judiciais, a autuada compensou o montante de R\$30.000,00, relativo ao PIS, e R\$170.000,00 de Cofins, alegando que esses créditos referir-se-iam ao ICMS substituição tributária não excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins no período compreendido entre março/1999 e março/2000.*

*7. Os fatos acima relatados deram origem a quatro autos de infração distintos.*

*8. Em sua impugnação, a autuada insurge-se contra a autuação alegando que a autoridade fiscal teria desconsiderado a decisão judicial que permitiria o pagamento do PIS seis meses após a ocorrência do fato gerador e teria autorizado a compensação de importâncias pagas indevidamente devido à inconstitucionalidade dos Decretos-leis 2.445/1988 e 2.449/1988.*

*9. Entende que os referidos Decretos-leis teriam antecipado o vencimento da contribuição para o mês imediatamente seguinte à ocorrência do fato gerador, ao passo que a LC 07/1970 facultaria o recolhimento seis meses após a 'competência' do fato gerador. O legislador complementar não teria indexado a obrigação fiscal, e leis ordinárias extravagantes e de hierarquia inferior não poderiam modificar lei complementar.*

*10. Chama atenção para o fato de que os cálculos elaborados pela fiscalização não teriam demonstrado a exclusão das receitas financeiras nos períodos abrangidos pelos decretos-leis inconstitucionais.*

*11. Defende a tese de que o fato gerador do PIS ocorria no sexto mês subsequente ao do faturamento sobre o qual a contribuição era calculada. Não concorda com o entendimento de que a Lei 7.691/1988 revogou o parágrafo único do art. 6º da LC 07/1970. Afirma que não há previsão legal de correção*



Processo nº : 11080.005016/00-83  
Recurso nº : 119.160  
Acórdão nº : 203-08.642

*monetária entre a data do faturamento (base de cálculo) e a data do fato gerador.*

*12. Afirma que a divergência apurada pela fiscalização no montante compensado de Finsocial com Cofins advém da correção monetária no período, uma vez que a fiscalização não teria aplicado 'SÚMULAS de jurisprudência de nosso TRF desta 4ª Região'.*

*13. Insurge-se contra a incidência da Cofins sobre o montante de ICMS pago no mês, o qual, segundo seu entendimento, não constituiria lucro da empresa, não seria mercadoria e portanto não se enquadraria no conceito de faturamento. Esclarece que apesar de não concordar com essa inclusão, excluiu da base de cálculo da Cofins e do PIS 'somente a parcela do ICMS relativa ao comerciante varejista, consumidor final, não incluindo aí a parcela do imposto retida pelo contribuinte substituto'. Entende que no momento que efetua a venda da mercadoria para o comerciante varejista está na 'condição' de substituto tributário e o ICMS correspondente à venda a varejo não poderia fazer parte da base de cálculo da contribuição por ela devida.*

*14. Defende seu direito à compensação citando o art. 39 da Lei 9.069/1995, o art. 66 da Lei 8383/1991, bem como a Lei 9.430/1996 e IN SRF 3/1997 e 31/1997.*

*15. Discorda do percentual de multa de ofício aplicada alegando ser inconstitucional a cobrança de tributo com efeito de confisco.*

*16. Por fim, alega que o Superior Tribunal de Justiça teria afastado os efeitos da Taxa Selic para os débitos fiscais em atraso.*

*17. Tanto o relatório fiscal, quanto a impugnação apresentada pela autuada abrangem os valores lançados em quatro processos fiscais distintos. O presente processo fiscal refere-se exclusivamente à contribuição para o PIS que deixou de ser recolhida entre janeiro/1997 e janeiro/2000 devido à compensação efetuada com créditos do próprio PIS e ao período de apuração março/2000, onde a autuada compensou o PIS devido com créditos oriundos do PIS incidente sobre a parcela do ICMS devida pelo comerciante varejista (e recolhida pelo substituto tributário), nos períodos de apuração março/1999 a março/2000. Sendo assim, analisaremos nesta decisão apenas os itens da impugnação que dizem respeito ao lançamento em tela, deixando os demais pontos de divergência para serem analisados no momento da decisão dos processos referentes àqueles lançamentos." (destaquei).*

transcreve: *Apreciando a impugnação, a autoridade singular decidiu conforme ementa que se*

*"Ementa: PIS/PASEP - Apurada falta ou insuficiência de recolhimento de PIS/PASEP é devida sua cobrança, com os encargos legais correspondentes.*

ⓐ



Processo nº : 11080.005016/00-83  
Recurso nº : 119.160  
Acórdão nº : 203-08.642

*CONCOMITÂNCIA DE AÇÃO JUDICIAL - A opção pela via judicial importa em renúncia ou desistência da esfera administrativa, naquilo em que o processo no âmbito do judiciário abordar.*

*SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – não há previsão legal para excluir da base de cálculo da Cofins a parcela do ICMS cobrada pelo intermediário (contribuinte substituído) da cadeia de substituição tributária do comerciante varejista.*

### *LANÇAMENTO PROCEDENTE”.*

Intimada a conhecer da decisão em 17/07/2001, a interessada, não se conformando com o *decisum*, apresentou recurso voluntário a este Eg. Conselho de Contribuintes em 26/07/2001, com as seguintes razões de divergir:

- a) discorre sobre o procedimento fiscal que alcançou as compensações efetuadas pela recorrente relativamente a duas ações judiciais impetradas visando reconhecimento do direito de crédito dela quanto às parcelas do PIS e do FINSOCIAL recolhidas a maior do que o devido em função de legislação considerada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. Alega que a decisão judicial autorizou calcular o valor do PIS com base no faturamento do sexto mês anterior e a compensar as importâncias pagas a maior a esse título. A ação judicial também autorizou a compensação do FINSOCIAL no valor recolhido excedente a 0,5%, com aplicação dos índices de correção, inclusive os expurgos de que cogitam as Súmulas nºs 32 e 37 do TRF da 4ª Região. Apresenta extensos argumentos, reproduzindo jurisprudência administrativa e judicial, visando contrapor a manutenção da exigência da exação pela decisão monocrática;
- b) verbera contra a parte da decisão que considerou improcedente a exclusão do ICMS recolhido sob o sistema de substituição tributária da base de cálculo da COFINS e do PIS;
  - b.1) raciocina que tanto a COFINS quanto o PIS tem como base de cálculo o faturamento e, a partir da Lei nº 9.718, de 28/10/1998, também a receita financeira da empresa. Daí decorrendo não poderem as referidas contribuições incidirem sobre o montante de outro tributo. Vale dizer, o ICMS não pode ser considerado como inserido no conceito de faturamento;
  - b.2) citando o Código Comercial e a Lei nº 5.474, de 18/07/1968, afirma que faturamento é o ato de emissão de faturas relativas à compra e venda mercantil e à prestação de serviços;
  - b.3) reportando-se também ao conceito de mercadoria existente no Código Comercial, conclui que, ao teor do artigo 110 do Código Tributário Nacional, não pode a lei tributária alargar conceitos e formas de direito privado. Por conseguinte, não comporta a incidência do PIS sobre o montante do ICMS pago no mês, o qual, por sua natureza tributária, não constitui lucro da



Processo nº : 11080.005016/00-83  
Recurso nº : 119.160  
Acórdão nº : 203-08.642

empresa, não é mercadoria e, portanto, não se enquadra no conceito de faturamento, não podendo, por essa razão, ser base de cálculo do tributo;

b.4) partindo de um raciocínio matemático, busca demonstrar que a indústria de cerveja retém da distribuidora um valor de ICMS apurado sobre um valor de pauta fixado por órgãos governamentais. Que no bojo desse valor está embutido tanto o valor do ICMS devido por ela – distribuidora - quanto o valor do ICMS devido pelo comerciante varejista. Em decorrência, considera-se substituto tributário do comerciante varejista;

b.5) considera, por esse raciocínio, que o valor do ICMS devido por ela, distribuidora, é o calculado sobre o seu valor de venda da cerveja e que a parcela do ICMS excedente, ou seja, o valor situado entre aquele por ela devido e o efetivamente pago, calculado sobre o valor de pauta estipulado pelo poder público, é de responsabilidade do comerciante varejista;

b.6) para exemplificar formula o seguinte cálculo:

Vr. de pauta da dúzia de cerveja: R\$14,28 (base de cálculo do ICMS)

Vr. de venda da cerveja pela Distribuidora: R\$11,54

Vr. que considera ter pago de ICMS substituição tributária: R\$ 2,40 (fl. 170)

Ressarcimento do vr. repassado para o varejista, por considerar ser da responsabilidade dele: (Base de cálculo) - R\$2,72 (14,28-11,54) x (Alíquota ICMS) 25% = R\$0,68.

Assim, efetua a recuperação desse valor ao revender a cerveja. Alega, também, que tal valor deveria ser, tecnicamente, contabilizado em uma conta do Ativo Circulante (não o sendo em razão da legislação estadual), por tratar-se de um adiantamento por conta de terceiros, portanto, excluído do conceito de “receita”;

- c) escora-se na legislação para defender a compensação efetuada, citando as Leis nºs 9.069/95, que alterou a Lei nº 8.383/91; 9.430/96 e 9.250/95 e IN SRF nºs 3/97 e 31/97;
- d) labora em extenso arrazoado para combater o percentual de 75% da multa aplicada, caso não sejam acatadas suas razões de divergir. Pugna por considerar a multa uma remanescente dos tempos inflacionários, incabível nos tempos de moeda estabilizada pelo Plano Real. Remete-se à jurisprudência expedida relativamente às multas de outras procedências legais, onde é realçado seu caráter de confisco; e
- e) finalmente, em argumento terminativo, aduz que a Taxa SELIC teve sua aplicação afastada por decisão do STJ, que a considerou inconstitucional, reproduzindo o acórdão da 2ª Turma do STJ, relativo ao REsp nº 215.881.

Requer a recepção do recurso voluntário e seu provimento, no sentido de julgar nulo e de nenhum efeito o auto de infração impugnado, desconstituindo o crédito tributário por ele lançado.

*R*



**Processo nº** : 11080.005016/00-83  
**Recurso nº** : 119.160  
**Acórdão nº** : 203-08.642

À fl. 279 a autoridade preparadora dá conta da efetivação de arrolamento de bens pelo auditor-fiscal autuante, em cumprimento ao determinado no art. 64 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, o que dispensou o cumprimento do § 2º do art. 33 do Decreto nº 70.235/72, por se constituir em redundância de procedimento.

É o relatório.



Processo nº : 11080.005016/00-83  
Recurso nº : 119.160  
Acórdão nº : 203-08.642

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA  
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos para sua admissibilidade, portanto, dele conheço.

o recurso voluntário apresentado extravasa o procedimento fiscal inserido no presente processo, conforme destacado pela decisão recorrida, de que *“O presente processo fiscal refere-se exclusivamente à contribuição para o PIS que deixou de ser recolhida entre janeiro/1997 e janeiro/2000 devido à compensação efetuada com créditos do próprio PIS e ao período de apuração março/2000, onde a autuada compensou o PIS devido com créditos oriundos do PIS incidente sobre a parcela do ICMS devida pelo comerciante varejista (e recolhida pelo substituto tributário), nos períodos de apuração março/1999 a março/2000.”*

Portanto, serão abordados na presente análise, exclusivamente, os argumentos a ele pertinentes, por inaplicável, sequer por analogia, os que dizem respeito a este ou a outro tributo, especado em legislação aqui alienígena.

A autoridade monocrática, nos fundamentos da decisão, deixou de abordar o argumento apresentado na impugnação às folhas 176 a 182, relativa à semestralidade da base de cálculo da exação.

A recorrente retornou à tese defendida no recurso voluntário às folhas 257 a 263.

Em conseqüência da ação judicial impetrada, a matéria encontra-se definitivamente resolvida pela decisão transitada em julgado proferida pela MM Juíza Ellen Gracie Northfleet, do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, na Apelação Cível nº 1998.04.01.089283-0/RS, cujo voto pode ser conferido às fls. 95 a 103. Mais especificamente à fl. 98, assim se manifesta a digna pretora em seu voto, acerca da base de cálculo do PIS:

*“Tal base de cálculo não teve previsão de correção na Lei Complementar 07/70 e, conseqüentemente, deve ser mantida em seu valor histórico até 1º/01/89, a partir de quando a Lei nº 7.691/88 determinou a conversão em OTN do valor das contribuições, respeitado o prazo fixado na alínea ‘b’, do inciso III, do art. 3º, do mesmo ordenamento.”*

No ordenamento jurídico processual pátrio, a coisa julgada faz lei entre as partes.

Os ilustres mestres e autores Cintra, Grinover e Dinamarco, em seu livro Teoria Geral do Processo, assim se reportam à coisa julgada:

*“A coisa julgada formal é pressuposto da coisa julgada material. Enquanto a primeira torna imutável dentro do processo o ato processual sentença, pondo-a com isso ao abrigo dos recursos definitivamente preclusos, a coisa julgada material torna imutáveis os efeitos produzidos por ela e lançados fora do processo. É a imutabilidade da sentença, no mesmo processo ou em qualquer outro, entre as mesmas partes. Em virtude dela, nem o juiz pode voltar a julgar, nem as partes a litigar, nem o legislador a regular diferentemente a relação jurídica.”*



Processo nº : 11080.005016/00-83  
Recurso nº : 119.160  
Acórdão nº : 203-08.642

Dessarte, incabível apreciar as alegações postas pela recorrente relativas à semestralidade da base de cálculo do PIS sob a égide da Lei Complementar nº 7/70. Mesmo sendo esse o entendimento da jurisprudência consolidada no âmbito do julgamento de segunda instância administrativa, pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, não cabe manifestação deste Colegiado acerca da sentença judicial analisando ou revendo-lhe as premissas, devendo ser cumprida nos seus estritos termos.

Relativamente à atualização dos valores a compensar, entendo deva ser cumprida “*ipso jure*” a decisão judicial veiculada às folhas 95 a 99, mais especificamente, às folhas 98 e 99.

Quanto à matéria relativa à substituição tributária, tem-se que ela 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 todos 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 o apurar e recolher. Mesmo porque o sujeito passivo de qualquer obrigação, mormente no direito tributário, não pode ser eleito por presunção, 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, base de cálculo de apuração das contribuições que o consignaram 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:

*“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*



Processo nº : 11080.005016/00-83  
Recurso nº : 119.160  
Acórdão nº : 203-08.642

*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 expresso 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:



Processo nº : 11080.005016/00-83

Recurso nº : 119.160

Acórdão nº : 203-08.642

*“...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:

- “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 legal tributário do comerciante varejista. Essa compreensão extensiva não tem suporte na norma. A relação jurídica tributária se instala somente entre o Estado e o substituto legal tributário, que, no presente caso, é o fabricante da cerveja.

Não comportando o estabelecimento de relação obrigacional entre o substituído (varejista) 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 varejista, 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.

Quanto à alegação de inconstitucionalidade e do caráter de confisco da multa aplicada aos débitos apurados, é consabido que o processo administrativo não se constitui no escorreito veículo de manifestação da desinteligência da aplicação de normas regularmente editadas. A competência para apreciação de ilegalidade ou inconstitucionalidade está circunscrita ao Poder Judiciário. Portanto, a imposição da multa está amparada em lei e fixada em níveis compatíveis para coibir a sonegação, o retardamento no pagamento dos tributos e a evasão fiscal.

O pronunciamento do Judiciário acerca da aplicação de multa está adstrito às partes do processo do qual resultou a sentença. A intervenção da autoridade judicial nesse quesito é pontual e não pacificado, não comportando observância pelo julgador administrativo.

Assim, não dando o sujeito passivo cumprimento ao seu dever tributário, o órgão fiscalizador efetua o lançamento de ofício e constitui o crédito tributário que deixou de ser pago,



Processo nº : 11080.005016/00-83  
Recurso nº : 119.160  
Acórdão nº : 203-08.642

acrescido dos encargos legais moratórios e das penalidades pecuniárias resultantes da infração cometida.

Portanto, a multa de ofício é cobrada quando há falta de recolhimento, detectada e exigida através de procedimento fiscal, fato esse que exclui a espontaneidade do contribuinte e afasta a incidência de penalidade menos gravosa, como é o caso da multa moratória, aplicando-se perfeitamente ao caso em epígrafe, a teor do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Na seqüência, apresentou em sua defesa arrazoado acerca da impossibilidade de utilização da SELIC como taxa de juros moratórios incidentes sobre débitos de natureza fiscal, trazendo em apoio à sua tese jurisprudência sobre o assunto.

Nesse aspecto, também não cabe reparar o lançamento, tendo em vista que a utilização da Taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia para Títulos Federais – SELIC, como parâmetro de juros moratórios, deu-se por força do art. 13 da Lei nº 9.065, de 1995, c/c o art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996.

A aplicação dos juros de mora calculados pela Taxa SELIC especia-se no Código Tributário Nacional, recepcionado pela Constituição vigente, que outorga à lei a faculdade de estipular os juros de mora incidentes sobre os créditos não integralmente pagos no vencimento, estabelecendo, em seu artigo 161, § 1º, que os juros serão calculados à taxa de 1%, **se outra não for fixada em lei.**

Trata-se, pois, de prerrogativa atribuída ao legislador ordinário, que, através da Lei nº 9.065, de 1995, estabeleceu a Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, para títulos federais, como sendo a taxa de juros de mora a ser aplicada tanto nos débitos quanto nos créditos devidos e havidos pela União.

Quanto ao afastamento da aplicação da referida taxa por decisão do STJ que a considerou inconstitucional, há que se esclarecer não ser oponível na esfera administrativa a alegação de inconstitucionalidade de norma regularmente editada. A constitucionalidade de norma é apreciada no âmbito administrativo quando se encontra pacificada a interpretação no Judiciário, não mais comportando divergência quanto a essa circunstância ou quando haja pronunciamento do Supremo Tribunal Federal – STF declarando a referida inconstitucionalidade.

A esse respeito, reproduzo voto proferido pela ilustre Conselheira Lina Maria Vieira em recente julgado nesta Câmara, a quem peço vênias para adotar, na parte que interessa a este processo:

*“Como bem decidiu a autoridade ‘a quo’, a análise da legalidade ou constitucionalidade de uma norma legal está reservada exclusivamente ao Poder Judiciário, conforme previsto nos arts. 97 e 102 da Carta Magna, não cabendo, portanto, à autoridade administrativa, apreciar a constitucionalidade de lei, limitando-se tão-somente a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor sobre a sua legalidade ou constitucionalidade.*

Ⓢ



Processo nº : 11080.005016/00-83  
Recurso nº : 119.160  
Acórdão nº : 203-08.642

*Nesse sentido se apresenta a jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda que unanimemente reconhecem que as autoridades administrativas não têm competência para apreciar arguição de inconstitucionalidade de lei. Referida competência é privativa do Supremo Tribunal Federal (arts. 97 e 102, III, b, da Constituição Federal).*

*Com maestria, enfrentou a presente questão o eminente Conselheiro José Antônio Minatel, através do Acórdão nº 108-03.820, da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, cujas razões de decidir adoto, transcrevendo parte do voto condutor de referido acórdão:*

*'Primeiramente, quero consignar que tenho entendimento firmado no sentido de que a declaração de inconstitucionalidade de norma, em caráter originário e com grau de definitividade, é tarefa da competência reservada, com exclusividade, ao Supremo Tribunal Federal, a teor dos artigos 97 e 102, III 'b', da Carta Magna.*

*O pronunciamento do Conselho de Contribuintes tem sido admitido não para declarar a inexistência de harmonia da norma com o Texto Maior, por lhe faltar esta competência, mas para certificar, em cada caso, se há pronunciamento definitivo do Poder Judiciário sobre a matéria em litígio e, em caso afirmativo, antecipar aquele decisum para o caso concreto sob exame, poupando o Poder Judiciário de ações repetitivas, com a antecipação da tutela, na esfera administrativa, que viria mais tarde a ser reconhecida na atividade jurisdicional.'*

*Nesse mesmo sentido, ratificando o entendimento até aqui defendido, dispõe o Parecer COSIT/DITIR nº 650, de 28/05.93, expedido pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação, em decisão de processo de consulta:*

*'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, 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.*

*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*



Processo nº : 11080.005016/00-83  
Recurso nº : 119.160  
Acórdão nº : 203-08.642

*Poderes Legislativo 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, par. 1º e 103, I e VI).'*

*Portanto, rejeito a alegação de inconstitucionalidade da aplicação da Taxa Selic."*

Por todo o exposto, e por tudo mais que consta do processo, voto no sentido de não conhecer do recurso voluntário, na parte em que há concomitância com a decisão judicial, e, na parte conhecida, negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 29 de janeiro de 2003

*Maria Cristina Roza da Costa*  
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA