



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 02 / 12 / 2003
Rubrica

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 11080.005017/00-46

Recurso nº : 119.168

Acórdão nº : 203-08.540

Recorrente : FAIXA AZUL DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA.

Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

NORMAS PROCESSUAIS. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.
A autoridade administrativa não tem competência legal para apreciar a constitucionalidade 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 da COFINS 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 o art. 13 da Lei nº 9.065/95.

Recurso negado.

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 rejeitar a preliminar de inconstitucionalidade; e II) no mérito, em negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 06 de novembro de 2002.

Otacilio Dantas Cartaxo
Presidente

Maria Cristina Roza da Costa
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Valmar Fonseca de Menezes (Suplente), Antônio Augusto Borges Torres, Lina Maria Vieira, Mauro Wasilewski, Maria Teresa Martínez López e Francisco Mauricio R. de Albuquerque Silva.

Ausente, justificadamente, o Conselheiro Renato Scalco Isquierdo.

Eaal/cf/ja



Processo n^o : 11080.005017/00-46
Recurso n^o : 119.168
Acórdão n^o : 203-08.540

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 de recolhimento da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, no período de novembro e dezembro de 1998, janeiro a maio de 1999 e março de 2000, no valor total de R\$1.247.258,18.

A decisão monocrática assim relatou a autuação e a impugnação:

“2. A autuada impetrou duas Ações Declaratórias, processos n^o 97.0000355-8 e 97.0004943-4. 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 4^a 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 1^o/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.

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 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



Processo nº : 11080.005017/00-46
Recurso nº : 119.168
Acórdão nº : 203-08.540

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 atuada 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. 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 atuada 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 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 atuada 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

o



Processo nº : 11080.005017/00-46
Recurso nº : 119.168
Acórdão nº : 203-08.540

único do art. 6º da LC 07/1970. Afirma que não há previsão legal de correção 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 atuada abrangem os valores lançados em quatro processos fiscais distintos. O presente processo fiscal refere-se exclusivamente à contribuição para a Cofins que deixou de ser recolhida entre novembro/1998 a maio/1999 devido à compensação efetuada com créditos de Finsocial e ao período de apuração março/2000, onde a atuada compensou a Cofins devida com créditos oriundos da própria Cofins 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." (O destaque não é do original)

Ⓢ



Processo nº : 11080.005017/00-46
Recurso nº : 119.168
Acórdão nº : 203-08.540

Da análise do mérito impugnado, a decisão recorrida expediu decisão da qual consta a seguinte ementa:

“Ementa: Apurada falta ou insuficiência de recolhimento da COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - é devida sua cobrança, com os encargos legais correspondentes.

EXPURGOS INFLACIONÁRIOS – Havendo decisão judicial sobre a correção do crédito passível de compensação sem a inclusão dos expurgos inflacionários, esses não serão utilizados.

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 apresentou recurso voluntário a este Conselho de Contribuintes em 26/07/2001, alegando em desfavor da decisão o que segue:

- a) após historiar o relatório supra-reproduzido, principia sua defesa atacando a inadmissibilidade da semestralidade pela autoridade singular, constante do parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 7/1970, que arrimou seu entendimento na existência de legislação a ela superveniente, não afetada pela declarada inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988. Cita jurisprudência administrativa e do Superior Tribunal de Justiça – STJ;
- b) no que pertine à apuração do excedente de recolhimento da Contribuição ao FINSOCIAL utilizado para compensar com a COFINS devida, recorre às súmulas nºs 32 e 35, expedidas pelo Tribunal Federal da 4ª Região, nas quais estão sacramentados os índices de inflação expurgados pelos diversos planos econômicos baixados pelo Governo Federal. Entende ser inquestionável sua extensão a todos os contribuintes e que já se socorreu do Poder Judiciário, em sede de Embargos à Execução Fiscal, objetivando obter esse benefício em sentença de mérito;
- c) 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;

Ⓜ



Processo nº : 11080.005017/00-46
Recurso nº : 119.168
Acórdão nº : 203-08.540

b.2) arrima-se em institutos jurídicos oriundos do direito comercial, como o conceito de fatura, faturamento e outros que tais, para defender, citando o Código Comercial e a Lei nº 5.474, de 18/07/1968, 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 da COFINS sobre o montante do ICMS pago no mês, o qual, por sua natureza tributária, não constitui lucro da 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”.

- a) 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 as IN SRF nºs 3 e 31/97;

Q



Processo nº : 11080.005017/00-46
Recurso nº : 119.168
Acórdão nº : 203-08.540

- b) 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 à multas de outras procedências legais onde é realçado seu caráter confiscatório; e
- c) 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.

À fl. 219 a autoridade preparadora dá conta da efetivação de arrolamento de bens pelo auditor-fiscal atuante, 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 : 11080.005017/00-46
Recurso nº : 119.168
Acórdão nº : 203-08.540

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA

O recurso voluntário atende aos requisitos legalmente impostos para sua admissibilidade. Portanto, dele conheço.

o recurso voluntário apresentado extravasa o procedimento fiscal inserido no presente processo, conforme destacado pela decisão recorrida:

“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 a Cofins que deixou de ser recolhida entre novembro/1998 a maio/1999 devido à compensação efetuada com créditos de Finsocial e ao período de apuração março/2000, onde a autuada compensou a Cofins devida com créditos oriundos da própria Cofins 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)

Dessarte, também aqui a análise do mérito detém-se na referida premissa.

Primeiramente, merece ser esmiuçada a perífrase atinente à aplicação, pela recorrente, dos expurgos inflacionários dos diversos planos econômicos sobre os recolhimentos maior que o devido efetuados a título de FINSOCIAL.

Como é consabido, as decisões proferidas por Juizes Singulares ou Tribunais de Recurso, pelo Superior Tribunal de Justiça, ou ainda, pelo Supremo Tribunal Federal, em grau de recurso, em processos circunscritos ao caso concreto, produzem efeitos interpartes. As súmulas editadas pelos tribunais se prestam à observância de seus termos pelos juizes em julgados que se lhes forem aplicáveis.

Na esfera administrativa, o Decreto nº 2.346, de 10/10/1997, expedido pelo Poder Executivo, autorizou o afastamento de aplicação de norma que tenha sido definitivamente julgada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. E nessa circunstância é admissível a declaração *“incidenter tantum”*.

Conclui-se ser inadmissível, no âmbito administrativo, proceder ao acatamento de súmula proferida pelo Judiciário, em que pese todo o respeito e submissão que se deve ter aos seus julgados. Porém, tal submissão esta adstrita às partes componentes dos polos ativo e passivo da relação jurídica em conflito que a ensejou.

Não constando da decisão judicial transitada em julgado, proferida em favor da recorrente, a determinação de correção dos recolhimentos efetuados em valores superiores ao devido pelos expurgos inflacionários e não sendo esse o entendimento da administração



Processo nº : 11080.005017/00-46
Recurso nº : 119.168
Acórdão nº : 203-08.540

tributária, uma vez que não os aplica em débitos ou créditos tributários que cobra ou restitui, não há como reconhecer esse direito à recorrente.

Por incabíveis, procedente o procedimento fiscal que excluiu da atualização dos recolhimentos a maior que o devido efetuados a título de FINSOCIAL os expurgos inflacionários levados a efeito pelos planos econômicos. Deve a atualização ater-se aos índices estabelecidos na Norma de Execução Conjunta COSIT/COSAR nº 08/97.

Quanto aos Embargos à Execução Fiscal impetrados pela recorrente, os mesmos produzirão, a seu tempo, os efeitos que lhes forem pertinentes, por força da decisão judicial que vier a ser proferida.

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



Processo nº : 11080.005017/00-46
Recurso nº : 119.168
Acórdão nº : 203-08.540

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 cinetífico-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 expresse 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.



Processo nº : 11080.005017/00-46
Recurso nº : 119.168
Acórdão nº : 203-08.540

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:

- "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.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 06 de novembro de 2002.


MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA