

*Superior Tribunal de Justiça*

RECURSO ESPECIAL 79.555 - SÃO PAULO (95 59583-4)

RELATOR O EXMº SR. MINISTRO ARI PARGENDLER  
RECORRENTE LUBINTER LUBRIFICANTES INTERNACIONAIS LTDA  
ADVOGADOS DRS. CARLOS SOARES ANTUNES E OUTROS  
RECORRIDA FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO  
ADVOGADOS DRS. MARIA DA PENHA MILEO E OUTROS

EMENTA

RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. DISTINÇÃO. O substituto legal tributário é a pessoa, não vinculada ao fato gerador, obrigada originariamente a pagar o tributo; o responsável tributário é a pessoa, vinculada ao fato gerador, obrigada a pagar o tributo se este não for adimplido pelo contribuinte ou pelo substituto legal tributário, conforme o caso. 2. SUBSTITUÍDO OU CONTRIBUINTE DE FATO. O substituído ou contribuinte de fato não participa da relação jurídico-tributária, carecendo, portanto, de legitimação para discuti-la. Recurso especial não conhecido.

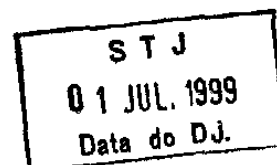
ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Hélio Mosimann, por maioria, não conhecer do recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator. Vencido, em parte, somente quanto à extensão, o Sr. Ministro Hélio Mosimann. Votaram com o Sr. Ministro-Relator os Srs. Ministros Aldir Passarinho Junior e Francisco Peçanha Martins. Ausente, nesta assentada, o Sr. Ministro Ari Pargendler.

Brasília, 08 de junho de 1999 (data do julgamento).

  
MINISTRO ALDIR PASSARINHO JUNIOR, Presidente

  
MINISTRO ARI PARGENDLER, Relator



*Superior Tribunal de Justiça*

RECURSO ESPECIAL 79.555 - SÃO PAULO (95 59583-4)

RECORRENTE LUBINTER LUBRIFICANTES INTERNACIONAIS LTDA  
RECORRIDA FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO

RELATÓRIO

O EXMº SR. MINISTRO ARI PARGENDLER (RELATOR):-

Lubinter Lubrificantes Internacionais Ltda. impetrou mandado de segurança contra ato do Coordenador da Administração Tributária da Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda do Estado de São Paulo para "eximir-se da sistemática de substituição tributária nas operações de compra e venda de lubrificantes" (fl. 31).

O MM. Juiz de Direito Dr. Venício Antônio de Paula Salles concedeu a ordem (fl. 128/145), sentença que foi reformada por acórdão da Egrégia 13ª Câmara Civil do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, Relator o eminente Desembargador Correia Lima (fl. 205/212).

Lê-se no julgado:

... "4. Tem-se como legítima a antecipação do recolhimento do ICMS pelo comerciante sobre a subsequente operação no momento da aquisição de combustíveis ou óleos lubrificantes para posterior revenda, posto não ocorrer - preservado respeitável entendimento diverso - ilegalidade nem inconstitucionalidade alguma nesta hipótese de substituição tributária.

5. A Constituição Federal de 05/10/1988, em seu art. 155, § 2º, inciso XII, letra "b", ordena caber à lei complementar dispor sobre substituição tributária, enquanto no art. 34, § 5º, do ADCT, recepcionou nesta matéria a legislação anterior compatível com o novo sistema e no § 8º previu que, não sendo editada em 60 dias, a lei complementar necessária à instituição do ICMS, os Estados e o Distrito Federal, por convênio, fixariam normas para regular provisoriamente o instituto.

Daf que, ultrapassado o lapso anunciado sem que o Congresso Nacional elaborasse o diploma preconizado, os Estados editaram as normas complementares provisórias.

Assim, adveio o Convênio Nº 66, de 06/12/88, estabelecendo:

"Art. 25. A Lei poderá atribuir a condição de substituto tributário a:

II - produtor, extrator, gerador, inclusive de energia industrial, distribuidor, comerciante ou transportador, pelo pagamento do imposto devido nas operações subsequentes".

*Ari*

Em seguida a Lei Estadual N° 6.374, de 01/03/89, regulou a aplicação do ICMS no Estado, cuidando da matéria (Art. 8º, inciso XIII, art. 28 e outros) e o Convênio N° 105 de 25/09/92, dispôs especificamente sobre a figura da substituição tributária nas operações de compra e venda de combustíveis e óleos lubrificantes.

O Decreto-Lei N° 406/68, recepcionado pela nova ordem jurídica, mesmo com os §§ 3º e 4º do art. 6º acrescentados pela Lei Complementar N° 44, de 07/12/83 mencionando "responsável" e "contribuinte substituído", não disciplinou a substituição tributária e por isto a lacuna podia ser, como o foi, suprida mediante normas de convênio (Apelação Cível n° 181.321-2, Relator o Des. CARLOS ORTIZ).

O fato imponível, é verdade, não ocorre antes da saída do bem, mas nada impede que a lei, e somente ela, antecipe o momento do pagamento do tributo ante a expectativa próxima da ocorrência do fato gerador.

A imposição não é confiscatória, pois, não transfere o patrimônio do contribuinte nem parte dele para o Estado ou para qualquer entidade pública, apenas antecipa o pagamento do tributo, numa previsão da cadeia negocial que se desenvolve, praticamente, na totalidade dos casos, em tempo relativamente curto.

Colhe-se em caso análogo decisão lapidar deste E. Tribunal de Justiça cuja ementa traz a seguinte dicção:

"IMPOSTO - Circulação de mercadorias e serviços - Veículos - Concessionária - Recolhimento antecipado, em face de substituição tributária - Convênio n. 107/89 - Constitucionalidade - Imposição não confiscatória e ininvocabilidade do princípio da proporcionalidade - Ação improcedente - Recursos providos" (Ap. Cív. n° 187.563-2-SP, 11º Câmara, J. em 13.02.92, v.u. , Rel. Des. CÉSAR DE MORAES - in RJTJESP 136.164).

6. Não há falar em agressão ao princípio da não cumulatividade e da capacidade contributiva, uma vez que o pagamento da exigência tributária acaba por recair no contribuinte na medida em que a base de cálculo é fixada pelo preço máximo de venda estipulado pelo produtor ou pela autoridade competente (art. 43 do RICMS) e a possibilidade de aproveitamento do crédito das operações anteriores é expressamente regulada na Subseção IV da Seção II do Título III, da Lei Estadual N° 6.374/89 (arts. 36 e segs.).

Assim também já decidiu em oportunidade anterior, esta E. Corte, "in verbis":

"IMPOSTO - Circulação de mercadorias e serviços - Veículo - Concessionária - Recolhimento antecipado, em face de substituição tributária - Convênio n. 107, de 1989 - Constitucionalidade -

*Arri*

Inocorrência de ofensa aos princípios da capacidade contributiva e da não cumulatividade - Liminar cassada - Sentença reformada - Recursos providos" (Ap. Cív. n° 181.292-2-S. Paulo, E. 9° Câm. Civil, J. 26.03.92, v.u., Rel. Des. MESQUITA DE PAULA - in RJTJESP 138/195).

7. Finalmente, a base de cálculo por estimativa, e não necessariamente pelo valor real da operação, encontra definição no art. 28 da Lei N° 6.374/89 e na cláusula 2ª do Convênio ICMS N° 105/92, sendo de reconhecida legitimidade porque lastreada em tabelas elaboradas pelos órgãos competentes ou pelo fabricante, as quais sempre foram de aceitação geral.

Critério equivalente (base de cálculo estimada) também já era consagrado pelo DL. N° 406/68 (art. 2°, incisos II e IV)." (fl. 208/212).

Opostos embargos de declaração (fl. 217/219), foram rejeitados (fl. 223/228), seguindo-se o presente recurso especial, interposto com base no artigo 105, inciso III, letra "a", da Constituição Federal, por violação dos artigos 113, 114 e 116 do Código Tributário Nacional (fl. 234/245).

*Handwritten signature*

*Superior Tribunal de Justiça*

RECURSO ESPECIAL 79.555 - SÃO PAULO (95 59583-4)

RECORRENTE LUBINTER LUBRIFICANTES INTERNACIONAIS LTDA  
RECORRIDA FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO

VOTO

O EXMº SR. MINISTRO ARI PARGENDLER (RELATOR):-

A controvérsia só pode ser dirimida à base de um conceito preciso de substituição tributária.

"O sujeito passivo da relação jurídica tributária," - escreveu Alfredo Augusto Becker - "normalmente, deveria ser aquela determinada pessoa de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é um fato-signo presuntivo. Entretanto, freqüentemente, colocar esta pessoa no polo negativo da relação jurídica tributária é impraticável ou simplesmente criará maiores ou menores dificuldades para o nascimento, vida e extinção destas relações. Por isso, nestas oportunidades, o legislador como solução emprega uma **outra** pessoa em lugar daquela e, toda a vez que utiliza esta outra pessoa, cria o substituto legal tributário" (Teoria Geral do Direito Tributário, Edição Saraiva, São Paulo, 2ª edição, 1972, p. 504).

"A crescente multiplicidade de relações sócio-econômicas; a complexidade e a variedade cada vez maior de negócios são os principais fatores que estão tornando **impraticável** aquela solução do legislador" ... de escolher "para sujeito passivo da relação jurídico-tributária aquele determinado indivíduo de cuja verdadeira renda ou capital a hipótese de incidência é um fato-signo presuntivo. Até há alguns decênios atrás, este indivíduo era, quase sempre, aquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência tributária é fato-signo presuntivo. Entretanto, os fatores que acabaram de ser apontados estão induzindo o legislador a escolher um **outro** indivíduo para a posição de sujeito passivo da relação jurídica tributária. E este outro indivíduo consiste precisamente no **substituto legal tributário** cuja utilização, na época atual, já é freqüentíssima, de tal modo que, dentro de alguns anos, o uso do substituto legal pelo legislador será a **regra geral**" (op. cit. 501/502).

A expressão **substituição tributária** não é uma boa expressão para definir esse instituto. Juridicamente, o substituto tributário não substitui ninguém. "O fenômeno da substituição" - ainda nas palavras de Becker - "opera-se no **momento político** em que o legislador cria a regra jurídica. E a substituição que ocorre neste momento consiste na escolha pelo legislador de **qualquer outro** indivíduo em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo" (ibid., p. 505/506). Quando essa escolha do

*Ar*

RESP 79.555/SP VOTO

legislador se torna regra jurídica, e ela incide criando a obrigação tributária, essa obrigação tributária já nasce contra o substituto legal tributário. "Entre o Estado e o substituído não existe qualquer relação jurídica" (ibid., p. 507).

A primeira dificuldade a vencer, em termos de direito positivo, é a de que o Código Tributário Nacional não refere a expressão **substituto legal tributário**, nem mesmo a expressão **substituição tributária**, que no âmbito federal só veio a ser utilizada pela Constituição Federal de 1988. O Código Tributário Nacional fala em **responsável**, mas com a impropriedade de empregar esse vocábulo com, pelo menos, duas conotações diferentes; o responsável do artigo 121, parágrafo único, inciso II, que é o substituto legal tributário; o responsável do artigo 128 e seguintes que é o responsável tributário no sentido próprio.

O artigo 121 do Código Tributário Nacional trata da **sujeição passiva originária** ou **direta**, aquela que resulta da incidência da norma jurídica tributária; é a sujeição passiva descrita na regra legal. Se o legislador optar por imputá-la à pessoa "cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo", estar-se-á diante da figura do **contribuinte**, aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (artigo 121, parágrafo único, inciso I). Se a opção for por terceira pessoa, não vinculada ao fato gerador, cuja obrigação decorra de disposição expressa de lei, estar-se-á diante do **substituto legal tributário** (artigo 121, parágrafo único, inciso II).

A obrigação tributária, portanto, nasce, por efeito da incidência da norma jurídica, **originária e diretamente**, contra o **contribuinte** ou contra o **substituto legal tributário**; a sujeição passiva é de um ou de outro, e, quando escolhido o substituto legal tributário, só ele, ninguém mais, está obrigado a pagar o tributo.

A sujeição passiva originária, nas modalidades de contribuinte e de substituto legal tributário, pode não ser suficiente para o cumprimento da obrigação tributária principal, a de pagar o tributo (CTN, artigo 113, § 1º). Para garantir a efetividade da obrigação tributária, a lei criou a responsabilidade tributária, que é sempre **derivada** do inadimplemento da obrigação tributária **originária** (ou, como querem outros, **sujeição passiva indireta**, por oposição à **sujeição passiva direta**).

Quer dizer, em linha de princípio, o **contribuinte** ou o **substituto legal tributário** estão obrigados a pagar o tributo, mas o inadimplemento da obrigação tributária **originária** ou **direta** dá causa à obrigação **derivada** ou **indireta**, positivamente prevista como **responsabilidade tributária** (CTN, artigo 128 e seguintes).

A **responsabilidade tributária** é uma obrigação de segundo grau, alheia ao fato gerador da obrigação tributária. Quando a norma jurídica incide, sabe-se que ela obriga o **contribuinte** ou o **substituto legal tributário**. Apenas se eles descumprirem essa obrigação tributária, é que entra em cena o **responsável tributário**.

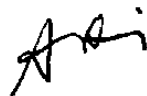
Nada mais é preciso dizer para acentuar a diferença ontológica existente entre o **substituto legal tributário** e o **responsável tributário**; aquele é a pessoa, **não vinculada ao fato gerador**, obrigada originariamente a pagar o tributo; este é a pessoa, **vinculada ao fato gerador**, obrigada a pagar o tributo, se este não for adimplido pelo contribuinte ou pelo substituto legal tributário, conforme o caso.

À vista do exposto, não se pode dizer que o "substituído" recolhe antecipadamente o ICMS; ele não recolhe nem antes nem nunca, porque é alheio à relação jurídica tributária. Ainda no magistério de Alfredo Augusto Becker, "*não existe qualquer relação jurídica entre substituído e o Estado*" (ibid., p. 513).

É preciso que isso fique claro: na substituição legal tributária há só uma obrigação tributária, e não várias, porque seu efeito é, exatamente, o de suprimir obrigações tributárias que corresponderiam às etapas do ciclo de comercialização anteriores ou posteriores, conforme a substituição se processe "para trás" ou "para frente"; **o que esse fato gerador tem de especial é a base de cálculo, a qual considera valores agregados em outras etapas do ciclo de comercialização.**

A questão de saber quem suporta esse encargo é de natureza **econômica**, nada tendo a ver com o fenômeno jurídico. Fora de toda dúvida, tal encargo é um **custo** de quem adquire o produto para revendê-lo. Mas, como está embutido no **preço**, é repassado ao consumidor.

Voto, por isso, no sentido de não conhecer do recurso especial.



*Superior Tribunal de Justiça*

CERTIDÃO DE JULGAMENTO

SEGUNDA TURMA

Nro. Registro: 95/0059583-4

RESP 00079555/SP

PAUTA: 16 / 10 / 1997

JULGADO: 05/03/1999

Relator

Exmo. Sr. Min. ARI PARGENDLER

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Min. ARI PARGENDLER

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. MOACIR GUIMARAES MORAIS FILHO

Secretário (a)

Sra. Dra. BARDIA TUPY VIEIRA FONSECA

AUTUAÇÃO

RECTE : LUBINTER LUBRIFICANTES INTERNACIONAIS LTDA

ADVOGADO : CARLOS SOARES ANTUNES E OUTROS

RECDO : FAZENDA DO ESTADO DE SAO PAULO

ADVOGADO : MARIA DA PENHA MILEO E OUTROS

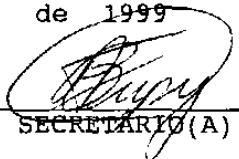
CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA ao apreciar o processo em epígrafe, em sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Apos o voto do Sr. Ministro-Relator, nao conhecendo do recurso, no que foi acompanhado pelo Sr. Ministro Aldir Passarinho Junior, pediu vista o Sr. Ministro Helio Mosimann. Aguarda o Sr. Ministro Peçanha Martins.

O referido é verdade. Dou fé.

Brasilia, 5 de março de 1999

  
SECRETÁRIO(A)



**RECURSO ESPECIAL Nº 79.555 – SP**

**Relator: Ministro Ari Pargendler**

**V O T O – V I S T A**

**O SENHOR MINISTRO HÉLIO MOSIMANN: -**

O mandado de segurança foi impetrado tendo por objetivo eximir-se a autora da sistemática de substituição tributária nas operações de compra e venda de lubrificantes.

Concedida a segurança, a sentença de primeiro grau foi reformada no Tribunal, que considerou legítima a antecipação do recolhimento do ICMS pelo comerciante sobre a subsequente operação no momento da aquisição de combustíveis ou óleos lubrificantes para posterior revenda, posto não ocorrer ilegalidade nem inconstitucionalidade alguma nesta hipótese de substituição tributária.

Seguiu-se recurso especial fundamentado apenas na alínea a do permissivo constitucional.

O eminente relator não conheceu do recurso.

Pedi vista e, na conclusão, também não conheço do recurso, mantendo a decisão recorrida.

A exigência do pagamento antecipado do ICMS nada tem de ilegal ou inconstitucional. A uma, porque o Decreto-Lei nº 406/68, reconhecido como lei complementar, está recepcionado na Nova Carta. A duas, porque amparada nos Convênios 66/88 e 107/89, editados de acordo com o art. 34, § 8º, do ADCT.

Destaco, quanto ao tema, precedente oriundo da egrégia Primeira Turma, Resp nº 105.393-PR, da relatoria do eminente Ministro Demócrito Reinaldo, com ementa posta nos seguintes termos:

**"TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS REALIZADAS COM DERIVADOS DE PETRÓLEO. EXIGÊNCIA DO RECOLHIMENTO ANTECIPADO, PELO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ADMISSIBILIDADE. PRECEDENTES DA PRIMEIRA SEÇÃO.**

***Assentou-se pacificamente no âmbito da Primeira Seção deste STJ, em sede de embargos de divergência, a orientação jurisprudencial, segundo a qual, nos casos da espécie é admissível a exigência do recolhimento antecipado do ICMS, pelo regime de substituição tributária. Precedentes da Primeira Seção deste STJ: EREsps 37.361-SP, 45.923-RS e 52.520-SP."***

Pelo exposto, não conheço do recurso (somente pela letra a).

É como voto



*Superior Tribunal de Justiça*

CERTIDÃO DE JULGAMENTO

SEGUNDA TURMA

Nro. Registro: 95/0059583-4

RESP 79555/SP

Pauta: 16 / 10 / 1997

JULGADO: 08/06/1999

Relator

Exmo. Sr. Min. ARI PARGENDLER

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Min. ALDIR PASSARINHO JUNIOR

Subprocurador-Geral da República

EXMO. SR. DR. WAGNER DE CASTRO MATHIAS NETTO

Secretário (a)

Sra. Dra. BARDIA TUPY VIEIRA FONSECA

AUTUAÇÃO

RECTE : LUBINTER LUBRIFICANTES INTERNACIONAIS LTDA  
ADVOGADO : CARLOS SOARES ANTUNES E OUTROS  
RECDO : FAZENDA DO ESTADO DE SAO PAULO  
ADVOGADO : MARIA DA PENHA MILEO E OUTROS

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA ao apreciar o processo em epigrafe, em sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Helio Mosimann, a Turma, por maioria, não conheceu do recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator. Vencido, em parte, somente quanto a extensão, o Sr. Ministro Helio Mosimann.

Votaram com o Sr. Ministro-Relator os Srs. Ministros Aldir Passarinho Junior e Francisco Peçanha Martins.

Ausente, nesta assentada, o Sr. Ministro Ari Pargendler.

O referido é verdade. Dou fé.

Brasília, 8 de junho de 1999

  
SECRETÁRIO(A)