IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS — CONTRIBUINTE SUBSTITUTO

— Não é possível atribuir ao industrial ou comerciante atacadista, a responsabilidade pelo tributo devido pelo comerciante varejista.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Estado de Minas Gerais *versus* Refrescos Ipiranga S.A.
Recurso Extraordinário Nº 77 462 — Relator: Sr. Ministro XAVIER DE ALBUQUERQUE

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, de conformidade com a ata de julgamentos e notas taquigráficas, por maioria de votos, não conhecer do recurso.

Brasília, 27 de fevereiro de 1975. *Djaci Falcão,* Presidente. *Xavier de Albuquerque,* Relator para o acórdão.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Bilac Pinto: O recorrido, Refrescos Ipiranga S. A., com sede em Ribeirão Preto e depósitos em S. João da Boa Vista, ambas cidades do Estado de São Paulo, requereu mandado de segurança, alegando que, em razão da Resolução de nº 150, de 24.11.71, da Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais fundada no Decreto nº 13 251, de 13.12.70, viu-se obrigada a pagar, no momento em que suas mercadorias entravam em território mineiro, e assim lhe exigia o Delegado Fiscal em Poços de Caldas, o "ICM devido pelos varejistas, na venda dos mesmos produtos ao consumidor final", o que implicaria em ser posta na condição de "contribuinte substituto" não mais admissível em face do Decreto-lei nº

406, de 1968, que expressamente revogara o art. 58 do CTN, que então criara o sistema da "substituição tributária".

Não logrando êxito em primeira instância (fls. 46-58), teve a segurança concedida pela Terceira Câmara Cível do Tribunal de Justiça (fls. 86-89).

O Estado, amparado na letra *a*, recorreu extraordinariamente, invocando negativa de vigência ao art. 128 do CTN, mas o apelo foi inadmitido em despacho que traz esta redação:

"O V. ac. recorrido concedeu a segurança ao argumento de ser indevido o ICM pelo industrial ou atacadista nas vendas efetuadas pelo varejista ao consumidor, porque a esse fato gerador não está aquele vinculado. Quando "o atacadista entregou a mercadoria ao varejista, seu contrato de venda ficou perfeito e acabado, e dele se desvinculou inteiramente", face ao que preceitua o art. 191 do C. Comercial. A revenda do comprador ao consumidor é "outra operação da qual o primitivo vendedor se desvinculou..." Não é substituto tributário, pois.

Daí este RE, com supedâneo na letra *a* do p.c., sob a alegação de infringência do art. 128 da Lei 5 172/66 (CTN).

A operação Comercial que faz o atacadista ao varejista é distinta da posterior realizada por este ao consumidor, e daí porque a realização desta última não pode gerar conseqüência tributária para o atacadista ou industrial, de sorte a responsabilizá-lo pelo ICM, como substituto tributário. O fato gerador não é um só.

A esse fato gerador não está, de modo algum, vinculado o industrial.

Tal decisão deu exata inteligência ao texto legal apontado como malferido e, por isso, desmerece processar-se este RE (*Súmula* 400)" (fl. 104).

Determinei, no entanto, a subida do recurso para melhor exame, que, nesta Corte, teve este parecer da Procuradoria-Geral da República:

"Embora o Decreto-lei nº 406/68 tenha revogado o art. 58 do CTN, que expressamente previa a substituição tributária do ICM, o artigo 128 continua a facultá-la, desde que o terceiro, a quem seja cometida a responsabilidade pelo recolhimento do tributo, esteja vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação.

O Recorrente, Estado de Minas Gerais, ao legislar sobre o recolhimento do ICM, o fez dentro da competência que lhe é atribuída pela Constituição Federal e em consonância com o art. 128 do CTN.

O eg. Supremo Tribunal Federal, Pleno, em 14.4.71, julgou improcedente a Representação nº 848 (fls. 125-134), proposta com o fim de declarar a inconstitucionalidade dos Decretos n.os 9 158 e 9 165, do Estado do Ceará, que instituíram o regime da substituição tributária para situações de fato idênticas às previstas pela legislação tributária do Recorrente.

Tendo a decisão do Tribunal *a quo* contrariado o art. 128 do CTN, opinamos pelo conhecimento e provimento do Recurso" (fl. 145).

É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Bilac Pinto (Relator): Conheço do recurso pela letra *a* e lhe dou provimento.

A matéria que aqui se discute é a de se saber se o legislador estadual pode, mesmo diante da revogação do art. 58 do CTN, emitir normas atribuindo a condição de contribuinte substituto do ICM, aos industriais e comerciantes atacadistas em relação às vendas efetuadas aos comerciantes varejistas, inclusive feirantes e ambulantes.

A resposta a essa questão já foi dada pelo Tribunal Pleno, ao julgar a Repre-

sentação nº 848-DF, do Ceará, relatada pelo ilustre Ministro Thompson Flores, na qual se argüi a inconstitucionalidade de normas legais cearenses, em tudo idênticas às leis e decretos mineiros, impugnados nesta ação.

O acórdão proferido em 19.2.71, considerou improcedente a aludida Rp 848, por entender que os textos legais impugnados não padeciam do vício de inconstitucionalidade, e continuavam em pleno vigor, amparadas que estavam pelo art. 128 do CTN.

Isto posto, como já antecipei, conheço do recurso e lhe dou provimento para cassar a segurança.

EXTRATO DA ATA

RE 77 462 — MG — Rel., Ministro Bilac Pinto. Recte., Estado de Minas Gerais (Adv., José de Ávila Oliveira Júnior). Recda., Refrescos Ipiranga S. A. (Advs., José Guilherme Villela e outros).

Decisão: Adiado o julgamento por haver pedido vista o Ministro Xavier de Albuquerque, depois do voto do Relator que conhecia do recurso e lhe dava provimento. Falou, pela recorrida, o Dr. José Guilherme Villela.

Presidência do Sr. Ministro Thompson Flores. Presentes à Sessão os Senhores Ministros Bilac Pinto, Antônio Neder, Xavier de Albuquerque e Leitão de Abreu. Procurador-Geral da República, substituto, Dr. Oscar Corrêa Pina.

EXTRATO DA ATA

RE 77 462 — MG — Rel., Ministro Bilac Pinto. Recte., Estado de Minas Gerais (Adv., José de Ávila Oliveira Júnior). Recda., Refrescos Ipiranga S. A. (Advs., José Guilherme Villela e outros).

Decisão: Remetido ao Tribunal Pleno por indicação do Ministro Relator. Unânime. Compareceu o Ministro Bilac Pinto por ser o Relator.

Presidência do Sr. Ministro Thompson Flores. Presentes à Sessão os Senhores Ministros Antônio Neder, Xavier de Albuquerque e Leitão de Abreu. Não tomou parte no julgamento o Sr. Ministro Cordeiro Guerra. Compareceu o Sr. Ministro Bilac Pinto por ser o Relator. Subprocurador-Geral da República, Dr. Oscar Corrêa Pina.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Bilac Pinto: O recorrido, Refrescos Ipiranga S. A., com sede em Ribeirão Preto e depósitos em S. João da Boa Vista, ambas cidades no Estado de São Paulo, requereu mandado de segurança, alegando que, em razão da Resolução de nº 150, de 24.11.71, da Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais fundada no Decreto nº 13 257, de 23.12.70, viu-se obrigada a pagar, no momento em que suas mercadorias entravam em território mineiro, e assim lhe exigia o Delegado Fiscal em Poços de Caldas, o "ICM devido pelos varejistas, na venda dos mesmos produtos ao consumidor final", o que implicaria em ser posta na condição de "contribuinte substituto" não mais admissível em face do Decreto-lei nº 406, de 1968, que expressamente revogara o art. 58 do CTN, que então criara o sistema da "substituição tributária".

Não logrando êxito em primeira instância (fls. 46-58), teve a segurança concedida pela Terceira Câmara Cível do Tribunal de Justiça (fls. 86-89).

O Estado, amparado na letra *a*, recorreu extraordinariamente, invocando negativa de vigência ao art. 128 do CTN, mas o apelo foi inadmitido em despacho que traz esta redação:

"O v. ac. recorrido concedeu a segurança ao argumento de ser indevido o ICM

pelo industrial ou atacadista nas vendas efetuadas pelo varejista ao consumidor, porque a esse fato gerador não está aquele vinculado. Quando "o atacadista entregou a mercadoria ao varejista, seu contrato de venda ficou perfeito e acabado, e dele se desvinculou inteiramente", face ao que preceitua o art. 191 do C. Comercial. A revenda do comprador ao consumidor é "outra operação da qual o primitivo vendedor se desvinculou..." Não é substituto tributário, pois.

Daí este recurso extraordinário, com supedâneo na letra *a* do p.c., sob a alegação de infringência do art. 128 da Lei nº 5 172/66 (CTN).

A operação comercial que faz o atacadista ao varejista é distinta da posterior realizada por este ao consumidor, e daí porque a realização desta última não pode gerar conseqüência tributária para o atacadista ou industrial, de sorte a responsabilizá-lo pelo ICM, como substituto tributário. O fato gerador não é um só.

A esse fato gerador não está, de modo algum, vinculado o industrial.

Tal decisão deu exata inteligência ao texto legal apontado como malferido e, por isso, desmerece processar-se este recurso extraordinário (*Súmula* 400)" (fls. 104).

Determinei, no entanto, a subida do recurso para melhor exame, que, nesta Corte, teve este parecer da Procuradoria-Geral da República:

"Embora o Decreto-lei nº 406/69 tenha revogado o art. 58 do CTN, que expressamente previa a substituição tributária do ICM, o artigo 128 continua a facultá-la, desde que o terceiro, a quem seja cometida a responsabilidade pelo recolhimento do tributo, esteja vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação.

O Recorrente, Estado de Minas Gerais, ao legislar sobre o recolhimento do ICM, o fez dentro da competência que lhe é atribuída pela Constituição Federal e em consonância com o art. 128 do CTN.

O eg. Supremo Tribunal Federal, Pleno, em 14.4.71, julgou improcedente a Representação nº 848-DF (fls. 125-134), proposta com o fim de declarar a inconstitucionalidade dos Decretos n.os 9 158 e 9 165, do Estado do Ceará, que instituíram o regime da substituição tributária para situações de fato idênticas às previstas pela legislação tributária do Recorrente.

Tendo a decisão do Tribunal *a quo* contrariado o art. 128 do CTN, opinamos pelo conhecimento e provimento do Recurso" (fls. 145).

É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Bilac Pinto (Relator): Conheço do recurso pela letra *a* e lhe dou provimento.

A matéria que aqui se discute é a de se saber se o legislador estadual, pode, mesmo diante da revogação do art. 58 do CTN, emitir normas atribuindo a condição de contribuinte substituto do ICM, aos industriais e comerciantes atacadistas em relação às vendas efetuadas aos comerciantes varejistas, inclusive feirantes e ambulantes.

A resposta a essa questão já foi dada pelo Tribunal Pleno, ao julgar a Rp 848, do Ceará, relatada pelo ilustre Ministro Thompson Flores, na qual se argüia a inconstitucionalidade de normas legais cearenses, em tudo idênticas às leis e decretos mineiros, impugnados nesta ação.

O acórdão proferido em 19.2.71, considerou improcedente a aludida Representação nº 848 — DF, por entender que os textos legais impugnado não padeciam do vício de inconstitucionalidade, e continua-

vam em pleno vigor, amparadas que estavam pelo art. 128 do CTN.

Isto posto, como já antecipei, conheço do recurso e lhe dou provimento para cassar a segurança.

EXTRATO DA ATA

RE 77 462 — MG — Rel., Ministro Bilac Pinto. Recte., Estado de Minas Gerais (Adv., José de Ávila Oliveira Júnior). Recdo., Refrescos Ipiranga S.A. (Advs., José Guilherme Villela e outros).

Decisão: Pediu vista o Ministro Aliomar Baleeiro, após o voto do Relator, que conhecia e dava provimento ao recurso. Falou, pelo recorrido, o Doutor José Guilherme Villela.

Presidência do Sr. Ministro Eloy da Rocha. Presentes à Sessão os Srs. Ministros Oswaldo Trigueiro, Aliomar Baleeiro, Djaci Falcão, Thompson Flores, Bilac Pinto, Antônio Neder, Xavier de Albuquerque, Rodrigues Alckmin, Leitão de Abreu e Cordeiro Guerra. Procurador-Geral da República, o Professor José Carlos Moreira Alves.

VOTO

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro: Na ocasião do julgamento, tive dúvida, porque a substituição do varejista pelo atacadista fora determinada pela Resolução nº 150, do Secretário da Fazenda, fundado no Decreto Estadual nº 13 251, de 13.12.70, não se mencionando lei sobre o assunto.

É que o CTN exige que a *substituição* seja feita *por lei,* o que exclui a validade de ato normativo de Executivo para esse fim:

"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."

Por isso pedi vista. Verifiquei que o próprio Recorrido admite que o Decreto nº 13 251 está calcado na Lei Estadual nº 4 337, de 30.12.66, citada nos *considerandas,* daquele regulamento.

O dispositivo essencial está transcrito às fls. 120.

Tranqüilizado quanto a este ponto acompanho o voto do nobre Relator.

A generalização da prática da "substituição" de contribuinte pelo "responsável", pode constituir má política fiscal, estorvando o comércio do importador, produtor e grossistas, que necessitarão de maior capital ou maior apelo ao crédito. Mas para isso não há remédios nos Tribunais. Os contribuintes ajustem contas com seus representantes parlamentares ou com os seus partidos nas próximas eleições.

EXTRATO DA ATA

RE 77 462 — MG — Rel., Ministro Bilac Pinto. Recte., Estado de Minas Gerais (Adv., José de Ávila Oliveira Júnior). Recdo., Refrescos Ipiranga S.A. (Advs., José Guilherme Villela e outros).

Decisão: Pediu vista o Ministro Xavier de Albuquerque, após os votos dos Ministros Relator e Aliomar Baleeiro, que conheciam e davam provimento ao Recurso.

Presidência do Sr. Ministro Djaci Falcão. Presentes à Sessão os Srs. Ministros Aliomar Baleeiro, Eloy da Rocha, Thompson Flores, Bilac Pinto, Antônio Neder, Xavier de Albuquerque, Rodrigues Alckmin, Leitão de Abreu e Cordeiro Guerra. Procurador-Geral da República, o Prof. José Carlos Moreira Alves.

VOTO (VISTA)

O Sr. Ministro Xavier de Albuquerque: Assim relatou, em sessão anterior, o Sr. Ministro Bilac Pinto: (lê).

Foi este o voto de S. Exª: (lê).

Após pedido de vista, votou o Senhor Ministro Aliomar Baleeiro, nestes termos: (lê).

Peço licença para relembrar a questão.

Na sua redação primitiva, o CTN dispunha, no § 2º do seu art. 58:

"§ 2º. A lei pode atribuir a condição de responsável:

I — ao comerciante ou industrial, quanto ao imposto devido por produtor pela saída de mercadoria a eles destinada;

II — ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido por comerciante varejista, mediante acréscimo, ao preço da mercadoria a ele remetida, de percentagem não excedente de 30% que a lei estadual fixar;

III — à cooperativa de produtores, quanto ao imposto relativo às mercadorias a ela entregues por seus associados."

Todavia, foi esse preceito revogado pelo Decreto-lei nº 406/68, que não o reproduziu nem reeditou em termos diversos.

Questionou-se, então, se, mesmo depois de revogados o § 2º e seus incisos do art. 58 do CTN, ainda podia a lei estadual atribuir a terceiro a condição de responsável. Posta a questão na Representação nº 848 — DF, do Ceará, que versava hipótese de venda a varejista, opinei, como Procurador-Geral da República, pela constitucionalidade da norma estadual, e o fiz inspirado na lição de Mestre Aliomar Baleeiro, *verbis*:

"Não o obsta, pensamos, o silêncio do Decreto-lei nº 406, desde que continua a vigorar o art. 128 do CTN" (*Direito Tributário Brasileiro*, pág. 230).

Julgando aquela representação, em acórdão no qual se louva o eminente Relator para conhecer do recurso e dar-lhe provimento, o Supremo Tribunal acolheu os fundamentos do meu parecer e a repeliu. Não o integravam, ao tempo, os Srs. Ministros Antônio Neder, Rodrigues Alckmin, Leitão de Abreu e Cordeiro Guerra, o que bem mostra a conveniência e oportunidade do reexame da questão.

Reexaminando-a, reconheço haver-me equivocado no parecer já referido e penitencio-me de haver concorrido para que o Tribunal também se equivocasse.

Com efeito, reza o art. 128 do CTN que constituiria suporte para a atribuição, a terceiro, nos moldes em que o permitia, antes, o revogado § 2º do art. 58 do mesmo Código, da condição de responsável:

"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."

Vê-se, pois, que esse preceito impõe condição inafastável, isto é, a de estar a terceira pessoa, à qual se deva atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário, "vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação."

O ilustre Dr. José Guilherme Villela, advogado da recorrida, pondera, no memorial que elaborou para o julgamento deste recurso:

"Previa, pois, o art. 58, por razões de comodidade administrativa da arrecadação, a possibilidade de transferência do gravame às pessoas enumeradas naquele artigo, as quais, naturalmente, se ressarciam através da repercussão para trás (v. Aliomar Baleeiro, op. cit., pág. 230). Com a revoga-

ção expressa do art. 58, só duas das situações previstas poderiam subsistir por efeito da regra genérica do artigo 128, isto é, as das letras *a* e *c*, porquanto as pessoas que recebem a mercadoria ficam vinculadas ao fato gerador do ICM. Já o atacadista, como se disse, não está de nenhum modo vinculado à venda futura, e até incerta, a ser feita pelo varejista ao consumidor final."

Parece-me, novamente refletindo sobre a questão, que o ilustre patrono da recorrida tem integral razão. Aliás, relendo a passagem de Mestre Baleeiro, verifico que as considerações que desfecham na conclusão só têm em conta aquelas duas outras hipóteses — saída do produtor para o comerciante ou industrial, ou para cooperativa, esta última isenta pelo art. 1º, § 4º do Decreto-lei nº 406/68 — e não a de que se cuida, isto é, saída de mercadoria do estabelecimento varejista, à qual não está vinculado o atacadista, comerciante ou produtor, que lha vendeu.

Além disso, como também observa o memorial do Dr. Villela, a tributação da saída do estabelecimento varejista, no momento, obviamente anterior, da saída do estabelecimento atacadista, para aquele, constitui antecipação vetada por acórdão do Supremo Tribunal, da lavra do eminente Ministro Aliomar Baleeiro, como se vê da respectiva ementa (RE 68 971, *R.T.J.*, 67/445):

"Instituir antecipação de pagamento de imposto antes de constituir-se o crédito respectivo, porque ainda não ocorreu o fato gerador da obrigação fiscal, é o mesmo que decretar o Estado empréstimo compulsório inconstitucional, porque negado à sua competência" (CF art. 18, § 3º).

Em tais condições, retificando a opinião que expressei no parecer exarado na Rp 848, não conheço do recurso.

EXTRATO DA ATA

RE 77 462 — MG — Rel., Ministro Bilac Pinto. Recte., Estado de Minas Gerais (Adv., José de Ávila Oliveira Júnior). Recdo., Refrescos Ipiranga S.A. (Advs., José Guilherme Villela e outros).

Decisão: Pediu visto o Ministro Cordeiro Guerra, após os votos dos Ministros Relator e Aliomar Baleeiro, que conheciam e davam provimento ao Recurso, e do Ministro Xavier de Albuquerque, que dele não conhecia.

Presidência do Sr. Ministro Djaci Falcão. Presentes à Sessão os Srs. Ministros Aliomar Baleeiro, Eloy da Rocha, Thompson Flores, Bilac Pinto, Antônio Neder, Xavier de Albuquerque, Rodrigues Alckmin, Leitão de Abreu e Cordeiro Guerra. Procurador-Geral da República, o Prof. José Carlos Moreira Alves.

VOTO

O Sr. Ministro Cordeiro Guerra: — Os eminentes Ministros Bilac Pinto e Aliomar Baleeiro, de conformidade com o decidido na Representação nº 848-DF, em que era representado o Estado do Ceará, de que foi relator o eminente Ministro Thompson Flores, conhecem do recurso e lhe dão provimento.

O eminente Ministro Xavier de Albuquerque, entretanto, divergindo na interpretação do art. 128 do CTN, não conhece do recurso.

Acompanho, *data venia*, o voto do eminente Ministro Xavier de Albuquerque, porque, como foi salientado, a meu ver com acerto, "o atacadista não está de nenhum modo vinculado à venda futura e até incerta, a ser feita pelo varejista ao consumidor final".

VOTO PRELIMINAR

O Sr. Ministro Thompson Flores: — O eminente Ministro Xavier de Albuquerque, em seu voto, rememorou a Representação nº 848-DF, do Ceará, da qual fui Relator, e acentuou que o acórdão se calcara em seu parecer, quando Procurador-Geral da República. S. Exª, realmente, naquela ocasião, propugnara pela tese que se concilia com o voto dos eminentes Ministros Aliomar Baleeiro e Bilac Pinto, mas considerou o equívoco, reapreciou o art. 128 do CTN e chegou a conclusão diversa, porque, aqui, se trata da terceira hipótese e não das duas outras, que poderiam ser levadas, pelo referido artigo, a conclusão diferente.

De maneira que, diante dessa situação, acompanho o Sr. Ministro Xavier de Albuquerque, acolhendo a argumentação de S. Exª no que se refere à exegese do citado art. 128. Também peço *venia* aos Srs. Ministros Relator e Aliomar Baleeiro para, dissentindo de S. Exªs, não conhecer do recurso.

EXTRATO DA ATA

RE 77 462 — MG — Rel., Ministro Bilac Pinto. Recte., Estado de Minas Gerais (Adv., José de Ávila Oliveira Júnior). Recdo., Refrescos Ipiranga S.A. (Advs., José Guilherme Villela e outros).

Decisão: Não conhecido, contra os votos dos Ministros Relator e Aliomar Baleeiro.

Presidência do Sr. Ministro Djaci Falcão. Presentes à Sessão os Srs. Ministros Eloy da Rocha, Thompson Flores, Bilac Pinto, Antônio Neder, Xavier de Albuquerque, Rodrigues Alckmin, Leitão de Abreu e Cordeiro Guerra. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Aliomar Baleeiro. Procurador-Geral da República, o Professor José Carlos Moreira Alves.