



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 886.646 - RS (2006/0128705-7)

RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES
AGRAVANTE : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADOR : LUCIANE FABBRO E OUTRO(S)
AGRAVADO : SAN MARINO VEÍCULOS LTDA
ADVOGADO : ANTONINHA DE OLIVEIRA BALSEMÃO E OUTRO

EMENTA

PROCESSO CIVIL. MATÉRIA DE FUNDO JÁ SUBMETIDA A REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE. MONTADORA/FABRICANTE (SUBSTITUTA) E CONCESSIONÁRIA/REVENDEDORA (SUBSTITUÍDA). VEÍCULOS AUTOMOTORES. VALOR DO FRETE. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO QUANDO O TRANSPORTE É EFETUADO PELA MONTADORA OU POR SUA ORDEM. EXCLUSÃO NA HIPÓTESE EXCEPCIONAL EM QUE O TRANSPORTE É CONTRATADO PELA PRÓPRIA CONCESSIONÁRIA. ARTIGOS 8º, II, "B", C/C 13, § 1º, II, "B", DA LC 87/96. ARTIGO 128, DO CTN. APLICAÇÃO DA MULTA PREVISTA NO ART. 557, § 2º DO CPC.

1. "O valor do frete (referente ao transporte do veículo entre a montadora/fabricante e a concessionária/revendedora) integra a base de cálculo do ICMS incidente sobre a circulação da mercadoria, para fins da substituição tributária progressiva ("para frente"), à luz do artigo 8º, II, "b", da Lei Complementar 87/96.
2. Entrementes, nos casos em que a substituta tributária (a montadora/fabricante de veículos) não efetua o transporte, nem o engendra por sua conta e ordem, o valor do frete não deve ser incluído na base de cálculo do imposto, *ex vi* do disposto no artigo 13, § 1º, II, "b", da LC 87/96" (Recurso Especial nº 931.727/08 submetido ao regime do recurso representativo de controvérsia - artigo 543-C, do CPC, artigo 2º, § 1º, da Resolução n.º 08, de 07.08.2008, do STJ).
3. Multa de 10% (dez por cento) sobre o valor atualizado da causa, na forma do art. 557, §2º, do CPC.
4. Agravo regimental não provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, por unanimidade, negar provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a).

Os Srs. Ministros Eliana Calmon, Castro Meira, Humberto Martins (Presidente) e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Humberto Martins.

Brasília (DF), 19 de agosto de 2010.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES , Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 886.646 - RS (2006/0128705-7)

RELATOR : **MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES**
AGRAVANTE : **ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**
PROCURADOR : **LUCIANE FABBRO E OUTRO(S)**
AGRAVADO : **SAN MARINO VEÍCULOS LTDA**
ADVOGADO : **ANTONINHA DE OLIVEIRA BALSEMÃO E OUTRO**

RELATÓRIO

O SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator): Cuida-se de agravo regimental manifestado pelo Estado do Rio Grande do Sul contra decisão a qual entendeu que:

"o valor do frete (referente ao transporte do veículo entre a montadora/fabricante e a concessionária/revendedora) integra a base de cálculo do ICMS incidente sobre a circulação da mercadoria, para fins da substituição tributária progressiva ("para frente"), à luz do artigo 8º, II, "b", da Lei Complementar 87/96. Entretanto, nos casos em que a substituta tributária (a montadora/fabricante de veículos) não efetua o transporte, nem o engendra por sua conta e ordem, o valor do frete não deve ser incluído na base de cálculo do imposto, ex vi do disposto no artigo 13, § 1º, II, "b", da LC 87/96, o que ocorre na presente hipótese dos autos. "

Sustenta o recorrente que não houve o trânsito em julgado do representativo da controvérsia, isto é, o Recurso 931.727/08 o qual foi submetido ao regime previsto no artigo 543-C do CPC. Assim, não poderia ter sido julgado estes autos, pelo que requer a nulidade e a suspensão do presente feito.

No mérito, pretende rediscutir a incidência do ICMS sobre o frete nas operações comerciais de veículos, quando a montadora não recolhe o tributo referente ao transporte para a concessionária.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 886.646 - RS (2006/0128705-7)

EMENTA

PROCESSO CIVIL. MATÉRIA DE FUNDO JÁ SUBMETIDA A REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE. MONTADORA/FABRICANTE (SUBSTITUTA) E CONCESSIONÁRIA/REVENDEDORA (SUBSTITUÍDA). VEÍCULOS AUTOMOTORES. VALOR DO FRETE. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO QUANDO O TRANSPORTE É EFETUADO PELA MONTADORA OU POR SUA ORDEM. EXCLUSÃO NA HIPÓTESE EXCEPCIONAL EM QUE O TRANSPORTE É CONTRATADO PELA PRÓPRIA CONCESSIONÁRIA. ARTIGOS 8º, II, "B", C/C 13, § 1º, II, "B", DA LC 87/96. ARTIGO 128, DO CTN. APLICAÇÃO DA MULTA PREVISTA NO ART. 557, § 2º DO CPC.

1. "O valor do frete (referente ao transporte do veículo entre a montadora/fabricante e a concessionária/revendedora) integra a base de cálculo do ICMS incidente sobre a circulação da mercadoria, para fins da substituição tributária progressiva ("para frente"), à luz do artigo 8º, II, "b", da Lei Complementar 87/96.
2. Entrementes, nos casos em que a substituta tributária (a montadora/fabricante de veículos) não efetua o transporte, nem o engendra por sua conta e ordem, o valor do frete não deve ser incluído na base de cálculo do imposto, *ex vi* do disposto no artigo 13, § 1º, II, "b", da LC 87/96" (Recurso Especial nº 931.727/08 submetido ao regime do recurso representativo de controvérsia - artigo 543-C, do CPC, artigo 2º, § 1º, da Resolução n.º 08, de 07.08.2008, do STJ).
3. Multa de 10% (dez por cento) sobre o valor atualizado da causa, na forma do art. 557, §2º, do CPC.
4. Agravo regimental não provido.

VOTO

O SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator): Não prosperam as razões recursais, pois essas não tem a virtude de alterar a conclusão adotada pela decisão ora agravada.

Cumpra-se explicitar que não implica nulidade a adoção, no presente caso, do entendimento esposado no Recurso Repetitivo Resp nº 931.727/08 ainda que esse esteja pendente de apreciação dos aclaratórios, porquanto os embargos de declaração servem tão somente para sanar omissão, contradição, obscuridade ou erro material. Inobstante, vale informar que já foram julgados os embargos de declaração opostos ao julgamento do Recurso Especial nº 931.727/08



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

em 23/06/2010.

No mérito, impera o entendimento consagrado no recurso especial citado e submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008, assim ementado:

ROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE. MONTADORA/FABRICANTE (SUBSTITUTA) E CONCESSIONÁRIA/REVENDEDORA (SUBSTITUÍDA). VEÍCULOS AUTOMOTORES. VALOR DO FRETE. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO QUANDO O TRANSPORTE É EFETUADO PELA MONTADORA OU POR SUA ORDEM. EXCLUSÃO NA HIPÓTESE EXCEPCIONAL EM QUE O TRANSPORTE É CONTRATADO PELA PRÓPRIA CONCESSIONÁRIA. ARTIGOS 8º, II, "B", C/C 13, § 1º, II, "B", DA LC 87/96. ARTIGO 128, DO CTN. APLICAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535, DO CPC. INOCORRÊNCIA.

1. O valor do frete (referente ao transporte do veículo entre a montadora/fabricante e a concessionária/revendedora) integra a base de cálculo do ICMS incidente sobre a circulação da mercadoria, para fins da substituição tributária progressiva ("para frente"), à luz do artigo 8º, II, "b", da Lei Complementar 87/96.

2. Entrementes, nos casos em que a substituta tributária (a montadora/fabricante de veículos) não efetua o transporte, nem o engendra por sua conta e ordem, o valor do frete não deve ser incluído na base de cálculo do imposto, ex vi do disposto no artigo 13, § 1º, II, "b", da LC 87/96, *verbis*:

"Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto:

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

(...)

II - o valor correspondente a:

(...)

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

(...)"

3. Com efeito, o valor do frete deverá compor a base de cálculo do ICMS, recolhido sob o regime de substituição tributária, somente quando o substituto encontra-se vinculado ao contrato de transporte da mercadoria, uma vez que, nessa hipótese, a despesa efetivamente realizada poderá ser repassada ao substituído tributário (adquirente/destinatário). Ao revés, no caso em que o transporte é contratado pelo próprio adquirente (concessionária de veículos), inexistente



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

controle, ingerência ou conhecimento prévio do valor do frete por parte do substituto, razão pela qual a aludida parcela não pode integrar a base de cálculo do imposto (Precedente da Primeira Turma: **REsp 865.792/RS**, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 23.04.2009, DJe 27.05.2009).

4. O artigo 128, do CTN (cuja interpretação estrita se impõe), dispõe que, sem prejuízo do disposto no capítulo atinente à Responsabilidade Tributária, "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".

5. Deveras, doutrina abalizada elucida o conteúdo normativo do artigo 128, do Codex Tributário:

"O artigo pretende consubstanciar uma norma geral formalizada em duas idéias básicas, a saber:

1) a responsabilidade tributária é aquela definida no capítulo;

2) a lei, entretanto, pode estabelecer outros tipos de responsabilidade não previstos no capítulo a terceiros.

O artigo começa com a expressão 'sem prejuízo do disposto neste Capítulo', que deve ser entendida como exclusão da possibilidade de a lei determinar alguma forma de responsabilidade conflitante com a determinada no Código.

Isso vale dizer que a responsabilidade não prevista pelo Capítulo pode ser objeto de lei, não podendo, entretanto, a lei determinar nenhuma responsabilidade que entre em choque com os arts. 128 a 138.

A seguir o artigo continua: 'a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa', determinando, de plano, que esta escolha de um terceiro somente pode ser feita se clara, inequívoca e cristalinamente exposta na lei.

Uma responsabilidade, entretanto, sugerida, indefinida, pretendidamente encontrada por esforço de interpretação nem sempre juridicamente fundamentado, não pode ser aceita, diante da nitidez do dispositivo, que exige deva a determinação ser apresentada 'de forma expressa'.

Por outro lado, fala o legislador, em 'crédito tributário', de tal maneira que a expressão abrange tanto os tributos como as multas, quando assim a lei o determinar.

Significa dizer que o crédito tributário, cuja obrigação de pagar for transferida a terceiros, sempre que não limitado, por força do CTN ou de lei promulgada nesses moldes, à tributação apenas, deve ser entendido por crédito tributário total. Em havendo, todavia, qualquer limitação expressa, a transferência da responsabilidade pela liquidação do crédito só se dará nos limites da determinação legal." (Ives Gandra da Silva Martins, in "Comentários ao Código Tributário Nacional", vol. 2, Ed.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Saraiva, 1998, p. 232/234).

6. Nesse segmento, Paulo de Barros Carvalho, enfatizando que o substituído permanece à distância, como importante fonte de referência para o esclarecimento de aspectos que dizem com o nascimento, a vida e a extinção da obrigação tributária, consigna que:

"A responsabilidade tributária por substituição ocorre quando um terceiro, na condição de sujeito passivo por especificação da lei, ostenta a integral responsabilidade pelo quantum devido a título de tributo. 'Enquanto nas outras hipóteses permanece a responsabilidade supletiva do contribuinte, aqui o substituto absorve totalmente o debitum, assumindo, na plenitude, os deveres de sujeito passivo, quer os pertinentes à prestação patrimonial, quer os que dizem respeito aos expedientes de caráter instrumental, que a lei costuma chamar de 'obrigações acessórias'. Paralelamente, os direitos porventura advindos do nascimento da obrigação, ingressam no patrimônio jurídico do substituto, que poderá defender suas prerrogativas, administrativa ou judicialmente, formulando impugnações ou recursos, bem como deduzindo suas pretensões em juízo para, sobre elas, obter a prestação jurisdicional do Estado." (In "Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência", Ed. Saraiva, 4ª ed., 2006, São Paulo, págs. 158/177)

7. Conseqüentemente, *"o tributo é indevido pela concessionária nesse caso, não por que houve sua incidência na operação anterior, mas, antes, porquanto em sendo o regime da substituição tributária, técnica de arrecadação, e sendo uma das característica da técnica a consideração presumida da base de cálculo, nas hipóteses em que um dos dados que a integram não se realiza na operação promovida pelo substituído, deve o Fisco buscar a diferença junto ao substituto. Com efeito, cobrando o valor faltante do substituído, como faz o requerido, está considerando como sujeito passivo quem não figura na relação jurídico-tributária."* (REsp 865.792/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 23.04.2009, DJe 27.05.2009).

8. É que a responsabilização da concessionária (substituída) pelo ICMS referente à não inclusão pelo substituto do valor do frete (que este último não realizara) na base de cálculo do imposto, à luz da Cláusula Terceira, § 3º, do Convênio ICMS 132/92, conspira contra a *ratio essendi* da sistemática da substituição tributária progressiva. Isto porque a exigência do valor "remanescente" do substituído contraria a sujeição passiva atribuída integralmente ao substituto (montadora), este, sim, integrante da relação jurídica tributária.

9. Outrossim, ressaltando-se o entendimento de que a obrigação tributária admite a sua dicotomização em débito (*shuld*) e responsabilidade (*haftung*), merece destaque a lição do saudoso tributarista Alfredo Augusto Becker, segundo o qual inexistente relação jurídica entre o substituído e o Estado:

"145. Embriogenia e conceito de substituto legal tributário



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

(...)

A fenomenologia jurídica da substituição legal tributária consiste, pois, no seguinte: Existe substituto legal tributário toda a vez em que o legislador escolher para sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo, em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo. Em síntese: se em lugar daquele determinado indivíduo (de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é signo presuntivo) o legislador escolheu para sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo, este outro qualquer indivíduo é o substituto legal tributário.

(...)

149. Natureza da relação jurídica entre substituto e substituído

(...)

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 quando se demonstrou que a valorização dos interesses em conflito e o critério de preferência que inspiraram a solução legislativa (regra jurídica) participam da objetividade da regra jurídica e não podem ser reexaminados, nem suavizados pelo intérprete 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 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.

(...)

150. Inexistência de relação jurídica entre substituído e Estado

A inexistência de qualquer relação jurídica entre substituído e Estado é conclusão que decorre facilmente das duas premissas já analisadas. Primeira: embriogenia e conceito



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

do substituto legal tributário. Segunda: natureza da relação jurídica entre substituto e substituído.

(...)" (Alfredo Augusto Becker, in "Teoria Geral do Direito Tributário", Ed. Noeses, 4ª ed., 2007, São Paulo, págs. 581/586 e 595/601)

10. Impende ainda ressaltar que a transportadora não tem qualquer vinculação com o fato gerador do ICMS incidente sobre a comercialização de veículos, o que reforça a tese de que não subsiste qualquer saldo de imposto a ser cobrado da concessionária que contratou o serviço de transporte.

11. Ademais, o artigo 535, do CPC, resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

12. Recurso especial provido, para declarar a inexigibilidade da cobrança de complementação da base de cálculo do ICMS da concessionária de veículos, invertendo-se o ônus de sucumbência. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Ante o fato de a decisão agravada ter adotado entendimento consolidado nesta Corte sobre a matéria, revela-se manifestamente inadmissível o presente recurso, razão pela qual aplica-se multa de 10% (dez por cento) sobre o valor atualizado da causa, nos termos do art. 557, §2º, do CPC. É como voto.

Ante o fato de a decisão agravada ter adotado entendimento consolidado nesta Corte sobre a matéria, revela-se manifestamente inadmissível o presente recurso, razão pela qual aplica-se multa de 10% (dez por cento) sobre o valor atualizado da causa, nos termos do art. 557, §2º, do CPC.

Ante o exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao agravo regimental.

É como voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2006/0128705-7

**AgRg no
REsp 886.646 / RS**

Números Origem: 10503570374 70011271301 70013407770

PAUTA: 19/08/2010

JULGADO: 19/08/2010

Relator

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro HUMBERTO MARTINS

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. ELIZETA MARIA DE PAIVA RAMOS

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : SAN MARINO VEÍCULOS LTDA
ADVOGADO : ANTONINHA DE OLIVEIRA BALSEMÃO E OUTRO
RECORRIDO : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADOR : LUCIANE FABBRO E OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias

AGRAVO REGIMENTAL

AGRAVANTE : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADOR : LUCIANE FABBRO E OUTRO(S)
AGRAVADO : SAN MARINO VEÍCULOS LTDA
ADVOGADO : ANTONINHA DE OLIVEIRA BALSEMÃO E OUTRO

CERTIDÃO

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

"A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Os Srs. Ministros Eliana Calmon, Castro Meira, Humberto Martins (Presidente) e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 19 de agosto de 2010

VALÉRIA ALVIM DUSI
Secretária