



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.068.811 - RS (2007/0281955-4)

RELATOR : **MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**
RECORRENTE : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADOR : PAULO CÉSAR KLEIN E OUTRO(S)
RECORRIDO : FRATELLI VITA BEBIDAS S/A
ADVOGADOS : CLÁUDIO LEITE PIMENTEL
PAULA CESÁRIO TEIXEIRA E OUTRO(S)
EDUARDO PRETTO MOSMANN

EMENTA

TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSTO NÃO RECOLHIDO PELO SUBSTITUTO POR CONTA DE DECISÃO JUDICIAL. IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DO SUBSTITUTO EM RELAÇÃO ÀS EXAÇÕES GERADAS NO PERÍODO DE VIGÊNCIA DO *DECISUM*. RECURSO ESPECIAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. Nos termos do art. 128 do CTN, o responsável tributário não é equiparado ao contribuinte, mas é aquele que, embora não tenha relação direta com o fato gerador, possui algum vínculo com a situação enquadrada na hipótese de incidência.

2. A regra, portanto, é que o substituto tributário assume os deveres do sujeito passivo para o recolhimento do tributo (no caso, o ICMS), e deve ter a possibilidade de repassar o seu ônus ao verdadeiro contribuinte, mediante a inclusão do valor do imposto no preço das mercadorias.

3. No caso concreto, a empresa recorrida estava desobrigada do ônus tributário, tendo em vista decisão judicial que afastou o regime da substituição tributária (fls. 363).

4. Dessa forma, considerando que houve decisão judicial autorizando a desconsideração do regime da substituição tributária, não há como responsabilizar o substituto pelo inadimplemento do tributo, pois estava protegido por força de decisão judicial. Precedentes: REsp. 887.585/RS, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJe 13.3.2009 e REsp. 1.028.716/RS, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 3.5.2010.

5. Recurso Especial do ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL a que se nega provimento.

ACÓRDÃO



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da PRIMEIRA Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina (Presidente), Regina Helena Costa e Olindo Menezes (Desembargador Convocado do TRF 1ª Região) votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília/DF, 18 de fevereiro de 2016 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO
MINISTRO RELATOR



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.068.811 - RS (2007/0281955-4)
RELATOR : MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO
RECORRENTE : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADOR : PAULO CÉSAR KLEIN E OUTRO(S)
RECORRIDO : FRATELLI VITA BEBIDAS S/A
ADVOGADOS : PAULA CESÁRIO TEIXEIRA E OUTRO(S)
EDUARDO PRETTO MOSMANN

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Especial interposto pelo ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, com fulcro no art. 105, inciso III, alíneas a e c da Constituição Federal, contra o acórdão prolatado pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, que está assim ementado:

APELAÇÃO E REEXAME NECESSÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. EMBARGOS A EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

1 - Por força de decisão judicial, não tem a embargante responsabilidade pelo inadimplemento do ICMS.

II - Honorários de advogado reduzidos, de acordo com o art. 20, § 3o., do CPC.

RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO, MANTIDA, NO MAIS, A SENTENÇA EM REEXAME NECESSÁRIO.

2. Originariamente, FRATELLI VITA BEBIDAS S/A propôs Embargos à Execução Fiscal que lhe movia a FAZENDA PÚBLICA, com o objetivo de cobrar créditos de ICMS no regime de substituição tributária.

3. O Juízo singular apreciou os autos e acolheu o pedido dos Embargos, a fim de declarar a recorrida parte ilegítima para figurar no pólo passivo da execução, extinguindo o processo executivo em relação a ela e condenando a FAZENDA PÚBLICA ao pagamento das custas processuais e verba honorária, fixada em 10% sobre o valor atualizado da execução.

4. Irresignada, a FAZENDA PÚBLICA interpôs Apelação,



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

arguindo a legitimidade da Apelada para figurar no polo passivo da execução fiscal, uma vez que era integrante de uma mesma execução, que foi objeto de Mandado de Segurança (Processo 01197069485, apreciado pela 4a. Vara da Fazenda Pública da Capital Gaúcha) para excluir a exigência de ICMS, via substituição tributária.

5. O Tribunal *a quo*, por unanimidade de votos dos seus integrantes, deu parcial provimento à Apelação e remessa necessária, exclusivamente para reduzir a verba honorária para o montante de 5% do valor da condenação.

6. Inconformada com o acórdão, a FAZENDA ESTADUAL opôs Declaratórios, que foram rejeitados.

7. Nas razões do Recurso Especial (fls. 371/404), a Recorrente sustenta, além de divergência jurisprudencial, a negativa de vigência aos arts. 6o., 7o. e 8o. da LC 87/96, 2o., 20, § 4o., 468, 472, 512, 515 e 535 do CPC e 121, 128, 142, 144 e 173 do CTN, apontando a incidência do ICMS no regime de substituição tributária.

8. Contrarrazões apresentadas às fls. 440/450.

9. Na origem, o feito recebeu crivo negativo de admissibilidade (fls. 433/437), ascendendo a esta Corte Superior em decorrência do deferimento do Ag 988.342/RS.

10. Após o provimento do Recurso Especial, o eminente Ministro LUIZ FUX, tornou a decisão sem efeito (fls. 555/556).

11. É o relatório.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.068.811 - RS (2007/0281955-4)
RELATOR : MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO
RECORRENTE : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADOR : PAULO CÉSAR KLEIN E OUTRO(S)
RECORRIDO : FRATELLI VITA BEBIDAS S/A
ADVOGADOS : PAULA CESÁRIO TEIXEIRA E OUTRO(S)
EDUARDO PRETTO MOSMANN

VOTO

TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSTO NÃO RECOLHIDO PELO SUBSTITUTO POR CONTA DE DECISÃO JUDICIAL. IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DO SUBSTITUTO EM RELAÇÃO ÀS EXAÇÕES GERADAS NO PERÍODO DE VIGÊNCIA DO DECISUM. RECURSO ESPECIAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. *Nos termos do art. 128 do CTN, o responsável tributário não é equiparado ao contribuinte, mas é aquele que, embora não tenha relação direta com o fato gerador, possui algum vínculo com a situação enquadrada na hipótese de incidência.*

2. *A regra, portanto, é que o substituto tributário assume os deveres do sujeito passivo para o recolhimento do tributo (no caso, o ICMS), e deve ter a possibilidade de repassar o seu ônus ao verdadeiro contribuinte, mediante a inclusão do valor do imposto no preço das mercadorias.*

3. *No caso concreto, a empresa recorrida estava desobrigada do ônus tributário, tendo em vista decisão judicial que afastou o regime da substituição tributária (fls. 363).*

4. *Dessa forma, considerando que houve decisão judicial autorizando a desconsideração do regime da substituição tributária, não há como responsabilizar o substituto pelo inadimplemento do tributo, pois estava protegido por força de decisão judicial. Precedentes: REsp. 887.585/RS, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJe 13.3.2009 e REsp. 1.028.716/RS, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 3.5.2010.*

5. *Recurso Especial do ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL a que se nega provimento.*

1. O Tribunal de origem reconheceu a ilegitimidade passiva da



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

empresa, por entender que atuava como substituta tributária. Inconformada, a FAZENDA ESTADUAL pugna pela reforma do acórdão para que se reconheça a legitimidade da substituta e a alteração do pagamento dos honorários de sucumbência.

2. Nos termos do art. 128 do CTN, o responsável tributário não é equiparado ao contribuinte, mas é aquele que, embora não tenha relação direta com o fato gerador, possui algum vínculo com a situação enquadrada na hipótese de incidência.

3. O Professor PAULO DE BARROS CARVALHO, enfatiza que, no caso de responsabilidade tributária por substituição, 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, consignando 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 (Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência, Ed. Saraiva, 4a. ed., 2006, São Paulo, p. 158/177).

4. A regra, portanto, é que o substituto tributário assume os deveres do sujeito passivo para o recolhimento do tributo (no caso, o ICMS), e deve ter a possibilidade de repassar o seu ônus ao verdadeiro contribuinte,



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

mediante a inclusão do valor do imposto no preço das mercadorias.

5. Contudo, a empresa recorrida estava desobrigada do ônus tributário, tendo em vista decisão judicial que afastou o regime da substituição tributária (fls. 363).

6. Em caso similar (REsp. 887.585/RS), julgado pela 2a. Turma desta Corte, como bem explanado pelo Ministro HERMAN BENJAMIN, *exigir o ICMS do substituto, como pretende o fisco, é subverter o princípio da capacidade contributiva, exonerando o contribuinte do imposto por ele devido e onerando exclusivamente o responsável*. Eis a ementa do referido julgado:

TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSTO NÃO RECOLHIDO PELO SUBSTITUTO POR CONTA DE SENTENÇA JUDICIAL IMPEDITIVA EM AÇÃO MOVIDA PELO SUBSTITUÍDO. COBRANÇA DO SUBSTITUTO. INVIABILIDADE.

1. *Hipótese em que o recorrido-substituto deixou de recolher o ICMS na sistemática da substituição tributária por conta de sentença judicial proferida em ação movida pelo substituído. Posteriormente, a sentença foi reformada pelo Tribunal, e o Fisco passou a cobrar o tributo do recorrido-substituto.*

2. *No Direito Tributário brasileiro, nos termos dos arts. 121 e 128 do CTN, sujeito passivo é contribuinte ou responsável.*

3. *O contribuinte tem relação pessoal e direta com o fato gerador e, como regra, responde diretamente pelo ônus da tributação, em atenção ao princípio da capacidade contributiva.*

4. *Na sistemática da substituição tributária, o substituto apura e recolhe o ICMS que incidirá na operação futura a ser realizada pelo substituído. É este último, como contribuinte, que deve suportar diretamente o ônus do tributo, ainda que o repasse ao consumidor final, por se tratar de imposto indireto.*

5. *Caso o substituto deixe de apurar e recolher o ICMS por culpa ou dolo, responderá pelo tributo, pois descumpriu a obrigação legal correspondente, mantendo-se como sujeito passivo.*



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

6. Inviável exigir do recorrido-substituto o ICMS não recolhido, se inexistiu culpa ou dolo. Ao contrário, respeitou-se determinação judicial para não apurar e recolher o tributo. Em caso de cobrança, seria impossível ao responsável repassar o ônus do tributo ao substituído-contribuinte.

7. Entender de maneira diversa seria subverter o disposto nos arts. 121 e 128 do CTN, interpretados à luz do princípio da capacidade contributiva, para exonerar o contribuinte e onerar exclusivamente o responsável tributário, um despropósito e uma injustiça.

8. Recurso Especial não provido (DJe 13.3.2009).

7. Outro não é o entendimento desta Turma, como se pode observar no julgado proferido pelo eminente Ministro BENEDITO GONÇALVES:

DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. NÃO RECOLHIMENTO PELO SUBSTITUTO POR FORÇA DE DECISÃO LIMINAR. ULTERIOR REVOGAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DO SUBSTITUTO EM RELAÇÃO ÀS EXAÇÕES GERADAS NO PERÍODO DE VIGÊNCIA DO DECISUM.

1. Controvérsia relativa aos efeitos da revogação da liminar concedida em mandado de segurança que, durante a sua vigência, afastou a obrigação do substituto tributário de recolher o ICMS referente às operações realizadas com a revendedora substituída, a qual obteve o provimento de urgência. Discute-se a possibilidade de se exigir do substituto tributário o pagamento do ICMS que não foi recolhido pelo regime de substituição, em obediência a decisão judicial liminar que reconheceu o direito do substituído de não recolher o tributo sob essa sistemática, e que foi posteriormente revogada.

2. É cediço que, nos termos da Súmula 405/STF, a revogação da decisão liminar concedida em mandado de segurança produz efeitos *ex tunc*. Entretanto, em algumas hipóteses, especialmente naquelas em que a concessão da liminar gera situações caracterizadas como definitivas, seus efeitos devem ser preservados, justamente em razão de fugir a decisão interlocutória à sua natureza cautelar, concedendo tutela de cunho satisfativo.

3. No caso concreto, o provimento jurisdicional requerido



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

liminarmente pela substituída acabou por antecipar os efeitos da sentença final, na medida em que permitiu que ela realizasse o recolhimento do ICMS sem se sujeitar ao regime de substituição tributária. Retomou-se, para aquela contribuinte em especial, o regime normal de recolhimento do ICMS previsto nos artigos 19 e 20 e da Lei Complementar 87/96, segundo o qual a responsabilidade pelo pagamento é da empresa que realiza a revenda.

4. A partir do momento em que foi notificada da concessão do provimento liminar em favor da substituída, a ora recorrente (fabricante), obrigada a cumprir a determinação judicial que lhe foi comunicada, ficou impedida de realizar o recolhimento do ICMS na qualidade de substituta tributária, o que configura a irreversibilidade da situação.

5. Em atenção ao Princípio da Capacidade Contributiva, o substituto tributário, ainda que seja o responsável pelo recolhimento do tributo (no caso, o ICMS no regime antecipado), deve ter a possibilidade de repassar o seu ônus ao verdadeiro contribuinte, mediante a inclusão do valor do imposto no preço das mercadorias.

Por tal motivo, o substituto apenas poderá ser cobrado pelo Fisco se, por culpa ou dolo, deixar de proceder ao recolhimento do tributo, ocasião em que passará a figurar na posição de devedor principal, por desrespeito à determinação legal de proceder ao recolhimento de acordo com a sistemática da substituição.

6. Não havendo dolo ou culpa do substituto tributário, considerando que o comando legal que determinava o recolhimento do tributo pelo regime da substituição tributária foi substituído pela determinação judicial que autorizou o recolhimento pelo próprio contribuinte, não há como responsabilizá-lo pelo inadimplemento do tributo, sob pena de locupletamento do contribuinte substituído.

7. Nessas hipóteses exigir o ICMS do substituto, como pretende o fisco, é subverter o princípio da capacidade contributiva, exonerando o contribuinte do imposto por ele devido e onerando exclusivamente o responsável (REsp 887585/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 18/12/2008, DJe 13/3/2009).

8. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido (REsp. 1.028.716/RS, DJe 3.5.2010).



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

8. Dessa forma, considerando que houve decisão judicial autorizando a desconsideração do regime da substituição tributária – decisão deferida em Mandado de Segurança e anterior a este processo, mas que discute o mesmo período que o Fisco pretende cobrar (fls. 363) –, não há como responsabilizar o substituto pelo inadimplemento do tributo, pois estava protegido por força de decisão judicial.

9. Quanto à modificação da porcentagem dos honorários advocatícios, é sabido que nas causas em que for vencida a Fazenda Pública, os honorários devem ser estabelecidos conforme apreciação equitativa do magistrado, que deve considerar o grau de zelo do profissional, o lugar da prestação do serviço, a natureza e importância da causa, o trabalho realizado pelo advogado e o tempo exigido para o exercício de seu mister (art. 20, §§ 3o. e 4o. do CPC).

10. *In casu*, conforme apreciação equitativa realizada pelo Tribunal de origem, a sucumbência já foi reduzida para 5% do valor da condenação.

11. Ante o exposto, nego provimento ao Recurso Especial do ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL.

12. É como voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2007/0281955-4 **PROCESSO ELETRÔNICO Resp 1.068.811 / RS**

Números Origem: 10505535576 10600251903 118653022 70017906454 70020457313

PAUTA: 18/02/2016

JULGADO: 18/02/2016

Relator

Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **SÉRGIO KUKINA**

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. **ANA BORGES COELHO SANTOS**

Secretária

Bela. **BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE	: ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADOR	: PAULO CÉSAR KLEIN E OUTRO(S)
RECORRIDO	: FRATELLI VITA BEBIDAS S/A
ADVOGADOS	: PAULA CESÁRIO TEIXEIRA E OUTRO(S) EDUARDO PRETTO MOSMANN

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

CERTIDÃO

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

A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina (Presidente), Regina Helena Costa e Olindo Menezes (Desembargador Convocado do TRF 1ª Região) votaram com o Sr. Ministro Relator.