



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AgInt no RECURSO ESPECIAL Nº 1.431.824 - SC (2014/0016283-9)

RELATOR : MINISTRO BENEDITO GONÇALVES
AGRAVANTE : ESTADO DE SANTA CATARINA
PROCURADOR : JULIANO DOSSENA E OUTRO(S) - SC009522
AGRAVADO : SAINT-GOBAIN DO BRASIL PRODUTOS INDUSTRIAIS E PARA CONSTRUÇÃO LTDA
ADVOGADO : LUIZ PAULO ROMANO - DF014303

EMENTA

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BASE DE CÁLCULO. VALOR DO FRETE. MERCADORIA TRANSPORTADA PELA SUBSTITUÍDA. NÃO INCIDÊNCIA. APLICAÇÃO DO ENTENDIMENTO FIRMADO NO RESP 931.727/RS, JULGADO SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973.

1. A Primeira Seção desta Corte, no julgamento do REsp 931.727/RS, submetido ao rito do artigo art. 543-C do CPC/1973, firmou a compreensão de que, nos casos em que a substituta tributária (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 ICMS, em atenção ao disposto no art. 13, § 1º, inciso II, alínea "b", da Lei Complementar n. 87/96.
2. Agravo interno não provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao agravo interno, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Sérgio Kukina, Regina Helena Costa (Presidente), Gurgel de Faria e Napoleão Nunes Maia Filho votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 09 de maio de 2017(Data do Julgamento)

MINISTRO BENEDITO GONÇALVES
Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AgInt no RECURSO ESPECIAL Nº 1.431.824 - SC (2014/0016283-9)

RELATOR : **MINISTRO BENEDITO GONÇALVES**
AGRAVANTE : ESTADO DE SANTA CATARINA
PROCURADOR : JULIANO DOSSENA E OUTRO(S) - SC009522
AGRAVADO : SAINT-GOBAIN DO BRASIL PRODUTOS INDUSTRIAIS E PARA
CONSTRUÇÃO LTDA
ADVOGADO : LUIZ PAULO ROMANO - DF014303

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO BENEDITO GONÇALVES (Relator): Trata-se de agravo interno interposto contra decisão, assim ementada (fl. 426):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO A DISPOSITIVO DE LEI FEDERAL. ALEGAÇÃO GENÉRICA. ÓBICE DA SÚMULA 284/STF. AFRONTA DO ART. 535 DO CPC/73 AUSENTE. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE. VALOR DO FRETE. BASE DE CÁLCULO. RESPONSABILIDADE EXCLUSIVA DO SUBSTITUÍDO PELO TRANSPORTE DA MERCADORIA. NEGATIVA DE INCLUSÃO DA VERBA NO MONTANTE DE INCIDÊNCIA. ENTENDIMENTO ASSENTADO NO RESP 931.727/RS, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC/73. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE PROVIDO.

O agravante alega que o caso dos autos envolve o setor de atacado de matérias primas industriais e agropastoris, bem como materiais para construção civil, razão pela qual não lhe é aplicável o entendimento firmado por esta Corte no REsp 931.727/RS, o qual restringe-se ao setor de produção e comercialização de automóveis (montadora/fabricante e concessionária/revendedora). Reitera, assim, que o valor do frete deve ser incluído na base de cálculo do ICMS.

Com impugnação.

É o relatório.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AgInt no RECURSO ESPECIAL Nº 1.431.824 - SC (2014/0016283-9)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BASE DE CÁLCULO. VALOR DO FRETE. MERCADORIA TRANSPORTADA PELA SUBSTITUÍDA. NÃO INCIDÊNCIA. APLICAÇÃO DO ENTENDIMENTO FIRMADO NO RESP 931.727/RS, JULGADO SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973.

1. A Primeira Seção desta Corte, no julgamento do REsp 931.727/RS, submetido ao rito do artigo art. 543-C do CPC/1973, firmou a compreensão de que, nos casos em que a substituta tributária (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 ICMS, em atenção ao disposto no art. 13, § 1º, inciso II, alínea "b", da Lei Complementar n. 87/96.
2. Agravo interno não provido.

VOTO

O SENHOR MINISTRO BENEDITO GONÇALVES (Relator): O cerne da controvérsia reside na possibilidade da composição da base de cálculo do ICMS com o valor do frete relativo ao transporte de mercadorias, no caso dos autos, produtos destinados à construção civil, agrícola, pastoris e minerais.

As razões do presente agravo, no entanto, não são aptas a infirmar o entendimento manifestado pelo *decisum* agravado.

De fato, entendia esta Corte que, nos termos do art. 123 do CTN, a cláusula *FOB (Free on Board)* não pode ser oposta perante a Fazenda Pública para exonerar a responsabilidade tributária do vendedor, razão pela qual o valor do frete integrava a base de cálculo do ICMS. Nesse sentido: REsp 896.045/RN, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 15/10/2008; REsp 886.695/MG, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJ 14/12/2007.

Ocorre que a Primeira Seção, no julgamento do REsp 931.727/RS, submetido ao rito do artigo art. 543-C do CPC/1973, modificou tal entendimento e passou a adotar a tese de que, nos casos em que a substituta tributária (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 ICMS, em atenção ao disposto no art. 13, § 1º, inciso II, alínea "b", da Lei Complementar n. 87/96.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Eis a ementa do citado precedente:

PROCESSO 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 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 ideias 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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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. 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. Consequentemente, "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 (schuld) 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 (...) 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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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 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 (REsp 931.727/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 14/09/2009).

Assim, tendo sido o frete contratado pela própria substituída tributária, e não pela substituta, não cabe a incidência do ICMS, sob pena de violação do disposto no art. 128 do CTN.

Saliente-se, por oportuno, que, ao contrário do afirmado pelo agravante, referida orientação tem sido aplicada por essa Corte a casos que não envolvem apenas montadoras/fabricantes e concessionária/revendedora de veículos. Exemplificativamente, confira-se:

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO DEMONSTRADA. ICMS. BASE DE CÁLCULO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE. DISTRIBUIDOR DE BEBIDAS. TRANSPORTE



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

REALIZADO PELA SUBSTITUTA TRIBUTÁRIA. INCLUSÃO DO FRETE. POSSIBILIDADE.

1. Hipótese em que o Tribunal local consignou que "quando o transporte da mercadoria é feito por caminhões próprios da autora, existe um custo na operação (gasto com gasolina, funcionários, manutenção dos caminhões, etc.) que são repassados para o consumidor final". Uma vez operado o transporte por frota própria do distribuidor de bebidas, deve incidir o frete na base de cálculo do ICMS.
2. O Tribunal de origem julgou integralmente a lide e solucionou a controvérsia, tal como lhe foi apresentada. Não é o órgão julgador obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos trazidos pelas partes em defesa da tese que apresentaram. Deve apenas enfrentar a demanda, observando as questões relevantes e imprescindíveis à sua resolução.
3. **A Primeira Seção do STJ, ao julgar o REsp 931.727/RS, mediante a sistemática prevista no art. 543-C do CPC (recursos repetitivos), consolidou o entendimento segundo o qual, 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 ICMS, ante o disposto no art. 13, § 1º, inciso II, alínea "b", da Lei Complementar n. 87/96.**
4. Agravo Regimental não provido (AgRg no AREsp 355.739/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 25/9/2014, com grifo nosso).

Com essas considerações, **nego provimento** ao agravo interno.

É como voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2014/0016283-9

**AgInt no
REsp 1.431.824 / SC**

Números Origem: 20110598279 20110598279000100 20110598279000200 23100062639

PAUTA: 09/05/2017

JULGADO: 09/05/2017

Relator

Exmo. Sr. Ministro **BENEDITO GONÇALVES**

Presidente da Sessão

Exma. Sra. Ministra REGINA HELENA COSTA

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. DENISE VINCI TULIO

Secretária

Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : SAINT-GOBAIN DO BRASIL PRODUTOS INDUSTRIAIS E PARA
CONSTRUÇÃO LTDA
ADVOGADO : LUIZ PAULO ROMANO - DF014303
RECORRIDO : ESTADO DE SANTA CATARINA
PROCURADOR : JULIANO DOSSENA E OUTRO(S) - SC009522

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

AGRAVO INTERNO

AGRAVANTE : ESTADO DE SANTA CATARINA
PROCURADOR : JULIANO DOSSENA E OUTRO(S) - SC009522
AGRAVADO : SAINT-GOBAIN DO BRASIL PRODUTOS INDUSTRIAIS E PARA
CONSTRUÇÃO LTDA
ADVOGADO : LUIZ PAULO ROMANO - DF014303

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 agravo interno, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Sérgio Kukina, Regina Helena Costa (Presidente), Gurgel de Faria e Napoleão Nunes Maia Filho votaram com o Sr. Ministro Relator.