



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.118.885 - RJ (2009/0011181-6)

RELATOR : **MINISTRO BENEDITO GONÇALVES**
RECORRENTE : FIAT AUTOMÓVEIS S/A
ADVOGADO : JOÃO DÁCIO DE SOUZA PEREIRA ROLIM E OUTRO(S)
RECORRIDO : ESTADO DO RIO DE JANEIRO
PROCURADOR : CARLOS AUGUSTO ZANANDREA E OUTRO(S)

EMENTA

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DECISÃO ANTECIPATÓRIA DA TUTELA FAVORÁVEL ÀS CONCESSIONÁRIAS, DETERMINANDO O ESTORNO DE VALORES RELATIVOS AO ICMS/ST, EM RAZÃO DE DIFERENÇA ENTRE A BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA E VALOR VENAL DO BEM. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO REFERENTE AOS VALORES ESTORNADOS EM NOME DA SUBSTITUTA TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CARACTERIZADA.

1. Não há falar em violação do art. 535 do CPC, quando o acórdão recorrido julga a matéria, de forma clara, coerente e fundamentada, pronunciando-se, suficientemente, sobre os pontos relevantes para a solução da controvérsia.

2. Se a montadora, na qualidade de substituta tributária, por força de decisão judicial proferida em ação movida pelas concessionárias, então substituídas, não procede ao recolhimento integral do crédito de ICMS que o Fisco entende devido, não se pode cobrar-lhe a diferença, mesmo que revogada a referida decisão. Precedentes: REsp 1090414/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 11/05/2011; REsp 1229308/GO, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 04/03/2011; REsp 1028716/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 03/05/2010.

3. Recurso especial 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, dar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki, Arnaldo Esteves Lima e Napoleão Nunes Maia Filho votaram com o Sr. Ministro Relator. Licenciado o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília (DF), 20 de setembro de 2011(Data do Julgamento)

MINISTRO BENEDITO GONÇALVES
Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.118.885 - RJ (2009/0011181-6)

RELATOR : **MINISTRO BENEDITO GONÇALVES**
RECORRENTE : FIAT AUTOMÓVEIS S/A
ADVOGADO : JOÃO DÁCIO DE SOUZA PEREIRA ROLIM E OUTRO(S)
RECORRIDO : ESTADO DO RIO DE JANEIRO
PROCURADOR : CARLOS AUGUSTO ZANANDREA E OUTRO(S)

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO BENEDITO GONÇALVES (Relator): Trata-se de recurso especial interposto por Fiat Automóveis S/A contra acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, que negou provimento a seu recurso de apelação, no qual se discutiu a possibilidade de o Fisco cobrar-lhe, na qualidade de substituta tributária, os créditos tributários de ICMS, resultantes da diferença entre a base de cálculo presumida e a real, em razão de as concessionárias substituídas terem conseguido provimento judicial autorizando o estorno de ICMS já recolhido. Eis a ementa do acórdão:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SUBSTITUIÇÃO PARA FRENTE. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO RELATIVO A ESTORNOS DE ICMS/ST. A DECISÃO ANTECIPATÓRIA DOS EFEITOS DA TUTELA QUE, EM AÇÃO ORDINÁRIA MOVIDA PELOS SUBSTITUÍDOS TRIBUTÁRIOS, AUTORIZA A TRANSFERÊNCIA DOS CRÉDITOS RELATIVOS À DIFERENÇA DO ICMS/ST (DIFERENÇA ENTRE SUA BASE DE CÁLCULO ARBITRADA E O EFETIVO VALOR DA VENDA FINAL AO CONSUMIDOR), NÃO TEM O CONDÃO DE EXTINGUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO DE RESPONSABILIDADE DA SUBSTITUTA, MAS TÃO-SOMENTE DE SUSPENDÊ-LO DIANTE DA NATUREZA PROVISÓRIA DO PROVIMENTO. É CORRETA A PROVIDÊNCIA DO FISCO EM PROMOVER O LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFERENTE AO ESTORNO DO TRIBUTO, SOB PENA DE VER OPERADA A DECADÊNCIA DO DIREITO CORRESPONDENTE QUANDO DA SOLUÇÃO FINAL DA AÇÃO ORDINÁRIA MANEJADA PELOS SUBSTITUÍDOS TRIBUTÁRIOS. IMPOSSIBILIDADE, TODAVIA, DE IMPOSIÇÃO DE MULTA AO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO EM RAZÃO DO INADIMPLEMENTO DO CRÉDITO DIANTE DA SUSPENSÃO DESTE. SENTENÇA MANTIDA. DESPROVIMENTO DOS RECURSOS.

Houve a oposição de embargos declaratórios, alegando omissão quanto à análise dos artigos 128 do CTN e 472 do CPC, mas foram rejeitados, por se entenderem ausentes as hipóteses do art. 535 do CPC.

A recorrente alega que o acórdão recorrido viola: **(i) o art. 535 do CPC**, por entender que era obrigatória a manifestação do Tribunal de origem a respeito do artigo 128 do CTN e do artigo



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

472 do CPC, pois entende não poder ser responsabilizada por ter cumprido ordem judicial exarada em ação na qual não foi parte; **(ii) o art. 472 do CPC**, ao fundamento de que "não houve recolhimento a menor de ICMS/ST pela recorrente, mas o simples cumprimento de ordem judicial em vigor no momento em que houve a compensação dos créditos do imposto ressarcido às concessionárias [...] caso ocorra a cassação da decisão que autorizou o ressarcimento mediante a transferência de créditos de ICMS/ST, cabe à Fazenda Pública autuar as concessionárias, autoras da ação judicial em que a decisão foi proferida e únicas beneficiárias efetivas dos valores ressarcidos" (fl. 428); **(iii) o art. 128 do CTN**, "uma vez que a recorrente estará sendo condenada a arcar economicamente com valores referentes a fatos praticados pelos substitutos e por ter dado efetivo cumprimento à ordem judicial, sem ter como repassar esse ônus aos substituídos por meio da própria sistemática da substituição tributária" (fl. 436).

Intimado para apresentar contrarrazões, o Estado do Rio de Janeiro se limitou a ratificar os argumentos do recurso de apelação (fl. 444). Em consulta ao referido recurso (fl. 271-273), observa-se a alegação de que, pelo fato de a impetrante beneficiar-se do benefício instituído pelo Decreto n. 23.358/99, que impõe aos beneficiários a renúncia a eventuais restituições de ICMS recolhido por meio de substituição tributária, não poderia ter procedido à compensação do ICMS com o crédito desse imposto que fora reconhecido às **substituídas** tributárias na ação ordinária n. 2002.001.136269-0 e que lhe foi transferido.

Recurso especial processado por força do Ag n. 1.013.705/RJ, de relatoria do Ministro José Delgado.

É o relatório.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.118.885 - RJ (2009/0011181-6)

EMENTA

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DECISÃO ANTECIPATÓRIA DA TUTELA FAVORÁVEL ÀS CONCESSIONÁRIAS, DETERMINANDO O ESTORNO DE VALORES RELATIVOS AO ICMS/ST, EM RAZÃO DE DIFERENÇA ENTRE A BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA E VALOR VENAL DO BEM. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO REFERENTE AOS VALORES ESTORNADOS EM NOME DA SUBSTITUTA TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CARACTERIZADA.

1. Não há falar em violação do art. 535 do CPC, quando o acórdão recorrido julga a matéria, de forma clara, coerente e fundamentada, pronunciando-se, suficientemente, sobre os pontos relevantes para a solução da controvérsia.

2. Se a montadora, na qualidade de substituta tributária, por força de decisão judicial proferida em ação movida pelas concessionárias, então substituídas, não procede ao recolhimento integral do crédito de ICMS que o Fisco entende devido, não se pode cobrar-lhe a diferença, mesmo que revogada a referida decisão. Precedentes: REsp 1090414/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 11/05/2011; REsp 1229308/GO, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 04/03/2011; REsp 1028716/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 03/05/2010.

3. Recurso especial provido.

VOTO

O SENHOR MINISTRO BENEDITO GONÇALVES (Relator): Fiat Automóveis S/A, em 21 de outubro de 2004, impetrou mandado de segurança (n. 2004.001.124231-7) contra ato atribuído Diretor da Departamento Especializado de Fiscalização de Substituição Tributária da Secretaria de Receita do Estado do Rio de Janeiro, objetivando assegurar direito, que entende líquido e certo, de não lhe ser exigido pelo Fisco **o estorno de créditos de ICMS recebidos por transferência das concessionárias substituídas** (referentes aos meses de outubro e novembro de 2003), por força de decisão antecipatória da tutela proferida na ação ordinária n. 2002.001.136269-0, que foi movida por Brilhauto Veículos Ltda, PST veículos e peças Ltda e Motor Haus Comércio de Veículos Ltda contra o Estado do Rio de Janeiro (fls. 145 e seguintes).

No 1º Grau de Jurisdição, a segurança foi concedida em parte "para permitir que, no período de eficácia da tutela antecipada proferida nos autos do Processo n. 2002.001.136269-0, não seja exigido da impetrante o estorno de créditos de ICMS recebidos em transferência, mantendo-se íntegras as notas de lançamento" (fl. 228); e a motivação foi a seguinte (fl. 227):



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Ao ver deste juízo, seria contraditório e injusto dar com uma mão (autorizando as concessionárias à expedição de nota fiscal de ressarcimento em face das montadoras) e retirar com outra (não impedir o exigido estorno de créditos de ICMS recebidos em transferência).

Contudo, por outro lado, não se pode impedir que a autoridade coatora faça o lançamento do crédito tributário, sob pena de decadência.

Observe-se que se de toda suspensão da exigibilidade do crédito tributário decorresse automaticamente a desconstituição do lançamento, certamente, haveria sempre a decadência do direito da Fazenda de lançar, uma vez que o referido prazo tem natureza decadencial.

Insatisfeita, a impetrante apelou, pretendendo declaração de "total responsabilidade pelo cumprimento da tutela antecipada proferida nos autos da ação n. 2002.001.136269-0, de forma que não lhe seja exigido o estorno dos créditos de ICMS recebidos em transferência em razão dessa decisão, ainda que a mesma perca sua eficácia, e seja determinado o cancelamento das notas de lançamento n. 003701 e 003726" (fl. 266).

O TJ/RJ, entretanto, desprovendo o recurso, manteve a sentença, nos seguintes termos, no que interessa:

[...]

Com efeito, na sistemática adotada pelo Constituinte, após a Emenda Constitucional n. 3/93 e pelo legislador ordinário, o substituto legal tributário é, efetivamente, o contribuinte da exação.

[...]

Entretanto, não há como negar que, na substituição tributária para frente, ocorre o pagamento de um tributo com o fato gerador futuro, ou seja "o substituído deve recolher o tributo que seria devido pelo substituído em momento posterior do ciclo econômico" (Luiz Emygdio F. da Rosa Jr., obra cit., p. 564).

Nota-se, portanto, que ocorrendo alteração futura na base de cálculo do tributo recolhido pelo substituído, por via direta, o quantum recolhido antecipadamente sofrerá modificação também.

Na vertência, a 1ª apelante creditou-se dos valores relativos ao estorno de ICMS das concessionárias, apenas, porque houvera decisão judicial possibilitando tal operação, conforme se denota da cópia do documento de fls. 70.

Ou seja, inicialmente, a 1ª apelante recolheu o ICMS em consonância com as determinações do fisco. Posteriormente, restituiu às concessionárias de veículos, autoras do processo n. 2002.001.136269-0, os valores pagos a maior, em decorrência da decisão antecipatória deferida no feito supra citado (fls. 70) e mantida por este Egrégio Tribunal - Agravo de instrumento n. 1328/03, fls. 73/75 - Finalmente, creditou-se nos valores do ICMS estornado.

Assim, realmente, a conduta praticada pela 1ª apelante encontra escora na decisão antecipatória multicitada. Todavia, tal decisão não é definitiva, podendo ser reformada quando da sentença ou no recurso respectivo. **Assim, o crédito tributário relativo ao estorno do ICMS não está extinto, mas, apenas, suspenso [...]**

Neste particular, andou bem o fisco ao promover o lançamento do crédito tributário correspondente ao estorno do ICMS, porque, de forma contrária, poderia ocorrer a decadência de tal direito quando da solução final do processo n. 2002.001.136269-0.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Nos embargos de declaração opostos contra a fundamentação supra, alegou-se omissão quanto às disposições do art. 128 do Código Tributário Nacional - CTN e do art. 472 do Código de Processo Civil - CPC, ao argumento de que, "ao se manter a possibilidade do fisco fluminense cobrar da embargante o valor constante das citadas notas de lançamento, caso o processo ajuizado pelas substituídas tributárias se encerre com vitória do Estado do Rio de Janeiro, está se transferindo indevidamente o ônus dessa discussão para o ora embargante, com violação ao disposto no art. 128 do CTN" (fl. 388); e porque, "uma vez mantido o disposto na r. Sentença recorrida, estar-se-á transferindo para terceiro (no caso a embargante) os efeitos jurídicos e econômicos de decisão judicial proferida em processo no qual a mesma não é parte ou tem qualquer interesse" (fl. 390).

E o Tribunal de origem respondeu (fls. 410-411):

[...] não haveria necessidade de menção ao artigo 128 do Código Tributário Nacional dados os próprios fundamentos da decisão embargada.

Na forma em que foi impetrado o mandado de segurança, a embargante buscou tratar de forma autônoma um direito que vinha sendo discutido em sede de ação ordinária e envolvia terceiros, as concessionárias. Não há, pois, violação do art. 472 do Código de Processo Civil.

No recurso especial, sustentam-se as seguintes teses: **(i)** "a recorrente [...] não pode ser responsabilizada, mediante estorno dos créditos de ICMS recebidos em transferência das concessionárias em cumprimento de ordens judiciais que as autorizava o ressarcimento dos valores pleiteados. Isto, mesmo no caso em que a decisão judicial anteriormente obtida pelas concessionárias venha a ser posteriormente reformada, sob pena de se operar indiscutível e indevida ofensa aos artigos 128 do CTN e 472 do CPC" (fl. 421); **(ii)** "caso ocorra a cassação da decisão que autorizou o ressarcimento mediante transferência de créditos de ICMS/ST, cabe à Fazenda Pública autuar as concessionárias, autoras da ação judicial em que a decisão foi proferida e únicas beneficiárias efetivas dos valores ressarcidos pela recorrente [...] considerar que a recorrente pode ser responsabilizada [...] resulta em clara afronta ao art. 742 do CPC, que determina expressamente que a sentença só faz coisa julgada entre as partes, não beneficiando ou prejudicando terceiros" (fls. 428-430); **(iii)** "A atribuição de responsabilidade tributária a terceiro somente será válida se observado o pressuposto estabelecido por este dispositivo, qual seja, o vínculo do responsável com o fato gerador da obrigação tributária [...] a violação ao artigo 128 do CTN [...] é patente, uma vez que a recorrente estará sendo condenada a arcar economicamente com valores referentes a fatos praticados pelos substituídos e por ter dado efetivo cumprimento à ordem judicial, sem ter como



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

repassar esse ônus aos substituídos por meio da própria sistemática da substituição tributária. Dessa forma, resta demonstrado que as notas de lançamento n. 3701 e 3726 também ofendem o art. 128 do CTN, da mesma forma que o faz o v. acórdão recorrido, ao manter íntegros os lançamentos nelas consubstanciados" (fls. 432-436).

Vejamos.

De início, cumpre consignar que, nos termos em que decidido pelo Tribunal de origem, não há falar em violação do art. 535 do CPC, pois o acórdão recorrido julgou a matéria, de forma clara, coerente e fundamentada, pronunciando-se, suficientemente, sobre os pontos relevantes para a solução da controvérsia. Precedentes: REsp 1.102.575/MG, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe 1/10/2009; EDcl no MS 13.692/DF, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção, DJe 15/9/2009; AgRg no Ag 1.055.490/RJ, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 14/9/2009.

A manifestação expressa do Tribunal de origem a respeito do art. 128 do CTN e do art. 472 do CPC, embora possível, não era necessária, pois o tribunal de origem, embora tenha reconhecido que "a conduta praticada pela 1ª apelante encontra escora na decisão antecipatória multicitada", registrou que "tal decisão não é definitiva, podendo ser reformada quando da sentença ou no recurso respectivo" e, por isso, concluiu que "andou bem o fisco ao promover o lançamento do crédito tributário correspondente ao estorno do ICMS".

Ademais, cumpre anotar que, à luz da jurisprudência do STJ, "a liminar concedida em mandado de segurança possui o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, IV, do CTN, porém não impede o Fisco de proceder ao lançamento do crédito respectivo" (AgRg no REsp 1058581/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 27/05/2009). No mesmo sentido, dentre outros: REsp 787.396/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 18/05/2009; REsp 971.790/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 11/05/2009; REsp 843.027/CE, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 20/10/2008.

No que se refere à pretensão relacionada ao lançamento tributário, o recurso merece ser provido, à luz do entendimento jurisprudencial da Primeira Seção do STJ.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Se a montadora, na qualidade de substituta tributária, por força de decisão judicial proferida em ação movida pelas concessionárias, então substituídas, não procede ao recolhimento integral do crédito de ICMS que o Fisco entende devido, não se pode cobrar-lhe a diferença, mesmo que revogada a referida decisão.

A propósito, vide:

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

1. **O substituto que deixe de apurar e recolher o ICMS por força de decisão mandamental favorável ao substituído não responderá pelo tributo, quando não caracterizada culpa ou dolo.** Precedente: (REsp 1028716/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, DJe 03/05/2010).

2. In casu, o recorrido-substituto deixou de recolher o ICMS na sistemática da substituição tributária por conta decisão liminar proferida em ação movida pelo substituído. Posteriormente, a sentença foi reformada pelo Tribunal, e o Fisco passou a cobrar o tributo do recorrido-substituto.

3. A e. Segunda Turma, em hipótese análoga, firmou entendimento nos seguintes termos, verbis:

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.

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. (Resp. 887585/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, DJ, 13.03.2009).

4. Recurso especial a que se nega provimento, nos termos da uniforme jurisprudência desta E. Corte (REsp 1090414/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 11/05/2011).

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DECISÃO JUDICIAL FAVORÁVEL AO SUBSTITUÍDO. REFORMA POSTERIOR. IMPOSSIBILIDADE DE SE EXIGIR O TRIBUTO DO SUBSTITUTO, EM RELAÇÃO AO PERÍODO EM QUE VIGORAVA A DECISÃO



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

REFERIDA. PRECEDENTES.

1. A orientação das Turmas que integram a Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, no regime de substituição tributária, não se pode exigir do substituto o ICMS (ou eventuais diferenças) não recolhido durante o período em que o substituído foi beneficiado por decisão judicial que autorizou o recolhimento do tributo fora do regime mencionado. Por força do princípio da capacidade contributiva — não se pode onerar o substituto com tributo que é devido pelo substituído, quando não é possível o repasse do encargo relativo ao tributo —, mitiga-se a regra contida na Súmula 405/STF. Nesse sentido: REsp 887.585/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 13.3.2009; REsp 1.028.716/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 3.5.2010; AgRg no REsp 1.036.368/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 6.8.2010.
2. Recurso especial não provido (REsp 1229308/GO, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 04/03/2011).

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 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.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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 1028716/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 03/05/2010).

Ante o exposto, **dou provimento** ao recurso especial para declarar que a recorrente, na qualidade de substituta tributária, não pode ser responsabilizada pela diferença de ICMS resultante de decisão antecipatória de tutela proferida em ação ordinária movida pelas concessionárias substituídas, mesmo que revogada a referida decisão.

Sem honorários (Súmula n. 105 do STJ).

É como voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2009/0011181-6 **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.118.885 / RJ**

Números Origem: 20040011242317 200600104660 200713513723 200713714136
200800292294

PAUTA: 20/09/2011

JULGADO: 20/09/2011

Relator

Exmo. Sr. Ministro **BENEDITO GONÇALVES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro BENEDITO GONÇALVES

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. LINDÔRA MARIA ARAÚJO

Secretária

Bela. MÁRCIA ARAUJO RIBEIRO (em substituição)

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : FIAT AUTOMÓVEIS S/A
ADVOGADO : JOÃO DÁCIO DE SOUZA PEREIRA ROLIM E OUTRO(S)
RECORRIDO : ESTADO DO RIO DE JANEIRO
PROCURADOR : CARLOS AUGUSTO ZANANDREA E OUTRO(S)

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, deu provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki, Arnaldo Esteves Lima e Napoleão Nunes Maia Filho votaram com o Sr. Ministro Relator.

Licenciado o Sr. Ministro Francisco Falcão.