



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

**AgInt nos EDcl no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 2141239 - GO
(2022/0164524-8)**

RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES
AGRAVANTE : ESTADO DE GOIAS
ADVOGADO : ANA CLÁUDIA RIOS PIMENTEL - GO018052
AGRAVADO : CERVEJARIAS KAISER BRASIL S/A
ADVOGADOS : ALBERTO DE MEDEIROS FILHO - DF024741
VINICIUS JUCÁ ALVES - SP206993
ELIANA CALMON ALVES - DF046625
RENATA EMERY VIVACQUA - SP294473
ERIC DINIZ CASIMIRO - DF063071

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS-ST EM RAZÃO DE LIMINARES POSTERIORMENTE REVOGADAS. AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE DA SUBSTITUTA, SALVO DOLO OU CULPA. PRECEDENTES. ÔNUS DA PROVA QUE INCUMBE AO FISCO. DIVERSAS OMISSÕES NÃO SANADAS PELO TRIBUNAL DE ORIGEM, A DESPEITO DA OPOSIÇÕES DE EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. QUESTÕES RELEVANTES PARA O DESLINDE DA CONTROVÉRSIA CUJO EXAME NÃO COMPETE AO STJ EM RECURSO ESPECIAL EM RAZÃO DA NECESSIDADE DE PREQUESTIONAMENTO E DA IMPOSSIBILIDADE DE EXAME DE LEI LOCAL E REEXAME DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL A TEOR DAS SÚMULAS Nº 7 DESTA CORTE E 280 DO STF. RECURSO ESPECIAL PROVIDO PARA ACOLHER A ALEGAÇÃO DE OFENSA AO ART. 1.022 DO CPC E DETERMINAR O RETORNO DOS AUTOS À ORIGEM PARA NOVO JULGAMENTO DOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. AGRAVO INTERNO NÃO PROVIDO.

1. A discussão relativa à possibilidade de se exigir do substituto tributário o pagamento do ICMS-ST que não foi recolhido pelo regime de substituição, em obediência a decisão judicial liminar, posteriormente revogada, que reconheceu o direito do substituído de não recolher o tributo sob essa sistemática, já foi travada por esta Corte por ocasião do julgado do REsp 887.585/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 18/12/2008, DJe 13/3/2009, ocasião em que se firmou entendimento no sentido de que, 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.

2. Da análise do acórdão recorrido, verifica-se que houve a expedição de ofício por servidora subordinada ao juiz, assinado por ordem deste, comunicando à contribuinte a concessão das liminares para não recolhimento do ICMS-ST ao Estado de Goiás. A Corte *a quo* estabeleceu como premissa fática que o Judiciário,

nos mandados de segurança impetrados pelos substituídos "autorizou a expedição de ofício diretamente a empresas que não figuravam como partes no mandado de segurança" (fls. 15.573 e-STJ), bem como houve o "cumprimento voluntário da liminar por parte das Cervejarias Kaiser do Brasil, com base no ofício expedido por servidor subordinada (sic) do juiz" e que as decisões que cassaram as liminares "restabeleceram sem nenhuma condição a exigibilidade dos impostos devidos".

3. Firmada a premissa fática de que houve a comunicação pelo Poder Judiciário à empresa substituta tributária somente seria possível lhe imputar responsabilidade tributária se houvesse a comprovação de que esta concorreu com dolo ou culpa na conduta dos substituídos que impetraram mandados de segurança, sobretudo porque consta do acórdão recorrido que a venda foi realizada com a cláusula *free on board* (FOB), segundo a qual a responsabilidade pelo transporte e destinação da mercadoria cabe aos adquirentes, no caso, as empresas goianas substituídas, sendo certo que a referida cláusula FOB não afasta a responsabilidade tributária do vendedor, porém, tal responsabilização somente ocorre quando demonstrado que este agiu em conluio para fraudar o Fisco, consoante jurisprudência pacífica desta Corte (Precedentes: AREsp n. 1.530.479/SP, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 7/6/2022, DJe de 20/6/2022 e AgInt no REsp n. 1.795.274/SP, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 1/10/2019, DJe de 18/10/2019).

4. Não é possível imputar à contribuinte o ônus da prova relativo a sua boa-fé, a qual se presume, nem imputar-lhe o ônus de provar a ausência de dolo ou culpa, sendo tal ônus, de comprovar a ocorrência de dolo ou culpa, do Fisco do Estado de Goiás, não cabendo ao magistrado substituir a parte ré no ônus de fazer prova do fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor, mormente na hipótese de a produção da prova nunca ter sido requerida pela parte interessada, visto que do acórdão recorrido se colhe que o argumento do Fisco goiano para a imputação de responsabilidade à embargante ocorreu com base na Súmula nº 405 do STF - a qual dispõe sobre a retroação dos efeitos da liminar posteriormente revogada, com a atribuição de efeito "*ex tunc*" - e não com base em suposta ocorrência de dolo ou culpa na conduta da empresa.

5. Nas razões do recurso especial a recorrente alegou ofensa ao art. 1.022 do CPC, eis que o acórdão recorrido, a despeito da oposição de embargos de declaração, teria deixado de se manifestar sobre diversas questões relevantes para o deslinde da controvérsia, tendo explicitado claramente suas razões recursais no ponto, seja em tópico específico na petição do recurso especial, seja após cada argumentação de mérito como pedido subsidiário de que, caso não se entendesse pelo prequestionamento, que fosse provido o recurso por ofensa ao art. 1.022 do CPC, o que afasta a incidência da Súmula nº 284 do STF no ponto.

6. Portanto, devem os autos retornar à origem para novo julgamento dos embargos de declaração a fim de expurgar as omissões ventiladas nos aclaratórios, as quais são relevantes para o deslinde da controvérsia, sobretudo porque algumas envolvem exame de lei local, de fatos e de provas, bem como desafiam a necessidade de prequestionamento, questões que não seriam cognoscíveis no âmbito do recurso especial por força das Súmulas nºs 7 e 211 do STJ e 280 e 282 do STF.

7. Agravo interno não provido.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, em sessão virtual de 14/03/2023 a 20/03/2023, por unanimidade, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Humberto Martins e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator.

Impedido o Sr. Ministro Herman Benjamin.
Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques.

Brasília, 20 de março de 2023.

MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES
Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

**AgInt nos EDcl no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 2141239 - GO
(2022/0164524-8)**

RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES
AGRAVANTE : ESTADO DE GOIAS
ADVOGADO : ANA CLÁUDIA RIOS PIMENTEL - GO018052
AGRAVADO : CERVEJARIAS KAISER BRASIL S/A
ADVOGADOS : ALBERTO DE MEDEIROS FILHO - DF024741
VINICIUS JUCÁ ALVES - SP206993
ELIANA CALMON ALVES - DF046625
RENATA EMERY VIVACQUA - SP294473
ERIC DINIZ CASIMIRO - DF063071

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS-ST EM RAZÃO DE LIMINARES POSTERIORMENTE REVOGADAS. AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE DA SUBSTITUTA, SALVO DOLO OU CULPA. PRECEDENTES. ÔNUS DA PROVA QUE INCUMBE AO FISCO. DIVERSAS OMISSÕES NÃO SANADAS PELO TRIBUNAL DE ORIGEM, A DESPEITO DA OPOSIÇÕES DE EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. QUESTÕES RELEVANTES PARA O DESLINDE DA CONTROVÉRSIA CUJO EXAME NÃO COMPETE AO STJ EM RECURSO ESPECIAL EM RAZÃO DA NECESSIDADE DE PREQUESTIONAMENTO E DA IMPOSSIBILIDADE DE EXAME DE LEI LOCAL E REEXAME DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL A TEOR DAS SÚMULAS Nº 7 DESTA CORTE E 280 DO STF. RECURSO ESPECIAL PROVIDO PARA ACOLHER A ALEGAÇÃO DE OFENSA AO ART. 1.022 DO CPC E DETERMINAR O RETORNO DOS AUTOS À ORIGEM PARA NOVO JULGAMENTO DOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. AGRAVO INTERNO NÃO PROVIDO.

1. A discussão relativa à possibilidade de se exigir do substituto tributário o pagamento do ICMS-ST que não foi recolhido pelo regime de substituição, em obediência a decisão judicial liminar, posteriormente revogada, que reconheceu o direito do substituído de não recolher o tributo sob essa sistemática, já foi travada por esta Corte por ocasião do julgado do REsp 887.585/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 18/12/2008, DJe 13/3/2009, ocasião em que se firmou entendimento no sentido de que, 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.

2. Da análise do acórdão recorrido, verifica-se que houve a expedição de ofício por servidora subordinada ao juiz, assinado por ordem deste, comunicando à contribuinte a concessão das liminares para não recolhimento do ICMS-ST ao Estado de Goiás. A Corte *a quo* estabeleceu como premissa fática que o Judiciário,

nos mandados de segurança impetrados pelos substituídos "autorizou a expedição de ofício diretamente a empresas que não figuravam como partes no mandado de segurança" (fls. 15.573 e-STJ), bem como houve o "cumprimento voluntário da liminar por parte das Cervejarias Kaiser do Brasil, com base no ofício expedido por servidor subordinada (sic) do juiz" e que as decisões que cassaram as liminares "restabeleceram sem nenhuma condição a exigibilidade dos impostos devidos".

3. Firmada a premissa fática de que houve a comunicação pelo Poder Judiciário à empresa substituta tributária somente seria possível lhe imputar responsabilidade tributária se houvesse a comprovação de que esta concorreu com dolo ou culpa na conduta dos substituídos que impetraram mandados de segurança, sobretudo porque consta do acórdão recorrido que a venda foi realizada com a cláusula *free on board* (FOB), segundo a qual a responsabilidade pelo transporte e destinação da mercadoria cabe aos adquirentes, no caso, as empresas goianas substituídas, sendo certo que a referida cláusula FOB não afasta a responsabilidade tributária do vendedor, porém, tal responsabilização somente ocorre quando demonstrado que este agiu em conluio para fraudar o Fisco, consoante jurisprudência pacífica desta Corte (Precedentes: AREsp n. 1.530.479/SP, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 7/6/2022, DJe de 20/6/2022 e AgInt no REsp n. 1.795.274/SP, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 1/10/2019, DJe de 18/10/2019).

4. Não é possível imputar à contribuinte o ônus da prova relativo a sua boa-fé, a qual se presume, nem imputar-lhe o ônus de provar a ausência de dolo ou culpa, sendo tal ônus, de comprovar a ocorrência de dolo ou culpa, do Fisco do Estado de Goiás, não cabendo ao magistrado substituir a parte ré no ônus de fazer prova do fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor, mormente na hipótese de a produção da prova nunca ter sido requerida pela parte interessada, visto que do acórdão recorrido se colhe que o argumento do Fisco goiano para a imputação de responsabilidade à embargante ocorreu com base na Súmula nº 405 do STF - a qual dispõe sobre a retroação dos efeitos da liminar posteriormente revogada, com a atribuição de efeito "*ex tunc*" - e não com base em suposta ocorrência de dolo ou culpa na conduta da empresa.

5. Nas razões do recurso especial a recorrente alegou ofensa ao art. 1.022 do CPC, eis que o acórdão recorrido, a despeito da oposição de embargos de declaração, teria deixado de se manifestar sobre diversas questões relevantes para o deslinde da controvérsia, tendo explicitado claramente suas razões recursais no ponto, seja em tópico específico na petição do recurso especial, seja após cada argumentação de mérito como pedido subsidiário de que, caso não se entendesse pelo prequestionamento, que fosse provido o recurso por ofensa ao art. 1.022 do CPC, o que afasta a incidência da Súmula nº 284 do STF no ponto.

6. Portanto, devem os autos retornar à origem para novo julgamento dos embargos de declaração a fim de expurgar as omissões ventiladas nos aclaratórios, as quais são relevantes para o deslinde da controvérsia, sobretudo porque algumas envolvem exame de lei local, de fatos e de provas, bem como desafiam a necessidade de prequestionamento, questões que não seriam cognoscíveis no âmbito do recurso especial por força das Súmulas nºs 7 e 211 do STJ e 280 e 282 do STF.

7. Agravo interno não provido.

RELATÓRIO

Cuida-se de agravo interno manejado pelo ESTADO DE GOIÁS para submeter ao crivo do órgão colegiado decisão de minha lavra resumida da seguinte forma:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. OCORRÊNCIA. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS-ST EM RAZÃO

DE LIMINARES POSTERIORMENTE REVOGADAS. AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE DA SUBSTITUTA, SALVO DOLO OU CULPA. PRECEDENTES. ÔNUS DA PROVA QUE INCUMBE AO FISCO. DIVERSAS OMISSÕES NÃO SANADAS PELO TRIBUNAL DE ORIGEM, A DESPEITO DA OPOSIÇÕES DE EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. QUESTÕES RELEVANTES PARA O DESLINDE DA CONTROVÉRSIA CUJO EXAME NÃO COMPETE AO STJ EM RECURSO ESPECIAL EM RAZÃO DA NECESSIDADE DE PREQUESTIONAMENTO E DA IMPOSSIBILIDADE DE EXAME DE LEI LOCAL E REEXAME DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL A TEOR DAS SÚMULAS Nº 7 DESTA CORTE E 280 DO STF. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS, COM EFEITOS INFRINGENTES, PARA CONHECER DO AGRAVO A FIM DE DAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL PARA ACOLHER A ALEGAÇÃO DE OFENSA AO ART. 1.022 DO CPC E DETERMINAR O RETORNO DOS AUTOS À ORIGEM PARA NOVO JULGAMENTO DOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO, COM EXPRESSA MANIFESTAÇÃO E ESCLARECIMENTO EM RELAÇÃO AOS PONTOS INDICADOS.

O agravante insurge-se contra a decisão agravada alegando que a decisão agravada realizou incursão nas provas dos autos, à revelia da Súmula nº 7 desta Corte, ao destacar que nos mandados de segurança impetrados pelas empresas substituídas teria ocorrido a expedição de ofício à empresa embargante informando sobre a concessão das liminares, contrariando a orientação do TJGO que teria afirmado que não houve prova inequívoca da intimação das liminares.

Aduz, outrossim, que referida súmula foi violada na afirmação de que "o Fisco Goiano não teria se desincumbido do ônus de demonstrar o dolo ou a culpa da embargante, não cabendo ao magistrado substituir a parte ré no ônus de fazer prova do fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor, mormente na hipótese de a produção da prova nunca ter sido requerida pela parte interessada", bem como na afirmação de que o acórdão recorrido teria se pautado unicamente na Súmula nº 405 do STF para julgar improcedente os embargos à execução fiscal.

No ponto, alega que o acórdão do TJGO reconheceu a ocorrência da prática de ato doloso pela empresa em não recolher o ICMS-ST ao Estado de Goiás, mas sim ao Estado de São Paulo por interesses empresariais, de modo que restou afastada na origem a alegação de boa-fé da empresa ora agravada. Sustenta que a conduta da empresa substituta ao não apresentar as notas fiscais ao Estado de Goiás tem o condão de afastar a sua boa-fé e se trata de fato notório que independe de produção de prova a teor do art. 374, I, do CPC. Ainda nesse ponto, ressalta contradição na decisão agravada na medida em que destaca que nas instâncias ordinárias não teria sido demonstrado o dolo ou culpa da empresa recorrente, ao passo que expressamente destaca que o TJGO reconheceu o afastamento da boa-fé da substituta tributária.

Por fim, alega a ausência de ofensa ao art. 1.022 do CPC, visto que as questões tidas por omitidas na origem pela recorrente não seria relevantes para o deslinde da controvérsia ou teriam sido enfrentadas pelo TJGO, o que atrai a incidência da Súmula nº 284 do STF. Assevera, também, que esta Corte já se manifestou no sentido de que não cabe ao Judiciário enfrentar todas as questões alegadas pelas partes, quando os fundamentos invocados já são suficientes para fundamentar a decisão, tais como os seguintes fundamentos do acórdão recorrido: a legitimidade da empresa Kaiser para figurar como substituta tributária; a argumentação contraditória e contrária à boa-fé da cervejaria deque recolheu o tributo em favor de outra unidade federativa ao passo que defendia a inexigibilidade do crédito; a inocorrência da decadência do crédito tributário; aplicação da Súmula nº 405/STF; a constatação de prática de ato doloso/intencional da empresa em não recolher o ICMS-ST ao Fisco Goiano, mas em favor do Estado de São Paulo para atender interesses empresariais; adesão à conduta das substituídas, afastando a alegação de boa-fé; dentre outros argumentos que subsidiaram a sua responsabilização pelo crédito tributário.

Requer a reconsideração da decisão agravada ou a submissão do feito a julgamento perante o órgão colegiado.

Contrarrazões às fls. 16.197-16.211 e-STJ.

É o relatório.

VOTO

A irresignação não merece acolhida.

O agravante não trouxe nenhum argumento capaz de infirmar a decisão agravada, a qual merece ser mantida.

O presente agravo interno foi interposto de decisão de minha lavra que acolheu embargos de declaração manejados em face de decisão do eminente Ministro Herman Benjamin que conheceu do agravo para não conhecer do recurso especial sob os seguintes fundamentos: (i) incidência da Súmula nº 284 do STF em relação à alegação de ofensa ao art. 1.022, II, do CPC; (ii) incidência da Súmula nº 280 do STF, haja vista a necessidade de reexame de legislação local na hipótese; (iii) incidência da Súmula nº 7

do STJ, eis que a análise da pretensão recursal demandaria reexame de matéria fático-probatória; (iv) prejudicada a análise da divergência interpretativa quando afastada a tese recursal veiculada com base na alínea "a" do permissivo constitucional.

A então embargante alegou omissão em relação aos arts. 121 e 128 do CTN e à jurisprudência pacífica do STJ sobre o tema (com proposta de afetação como repetitivo no REsp 1.698.841/SP ainda não julgada).

Colacionou trechos das razões do recurso especial no sentido de que (fls. 15.787-15.788 e-STJ):

(...) foi intimada através de ofício expedido pelo Juízo da Vara Cível da Comarca de Itumbiara –GO para deixar de reter e recolher o ICMS-ST ao Estado de Goiás nas vendas de cervejas aos impetrantes. Com isso, as mercadorias foram entregues mediante o pagamento do preço sem a repercussão econômica do tributo em questão.

40. Por conseguinte, a responsabilidade tributária prevista nos artigos 121 e 128 não pode ser analisada sem considerar o princípio da capacidade contributiva. De fato, com a revogação das liminares, os beneficiados economicamente com a operação foram os distribuidores, que receberam as mercadorias sem o destaque o ICMS-ST, de modo que a obrigação de pagar o ICMS-ST ora cobrado é de tais empresas.

41. A Recorrente não obteve nenhum proveito com o cumprimento das liminares e, na realidade, também foi vítima de uma fraude perpetrada pelos distribuidores junto ao Judiciário do Estado de Goiás. Tanto que alguns anos depois viu-se obrigada a recolher o ICMS-ST incidente sobre as operações ao Estado de São Paulo, que as caracterizaram como internas.

42. Nesse sentido, o STJ tem jurisprudência pacífica no sentido de que o substituído é que deve responder pelo tributo não recolhido pelo substituto por força de liminar posteriormente revogada (...)

Na petição de embargos de declaração de fls. 16.144-16.148 a embargante aduziu que o exame da omissão suscitada não esbarra no óbice das Súmulas nºs 7 do STJ e 280 do STF, eis que o acórdão recorrido estabeleceu como premissa fática que o Judiciário, nos mandados de segurança impetrados pelos substituídos "autorizou a expedição de ofício diretamente a empresas que não figuravam como partes no mandado de segurança", bem como estabeleceu que houve o "cumprimento voluntário da liminar por parte das Cervejarias Kaiser do Brasil, com base no ofício expedido por servidor subordinada (sic) do juiz" e que as decisões que cassaram as liminares "restabeleceram sem nenhuma condição a exigibilidade dos impostos devidos". Alegou que a afirmação do TJGO - no sentido de que a decisão proferida no mandado de segurança ajuizado pelos substituídos não teria o efeito de obrigar o substituto (Embargante), nem o desonerar do pagamento do ICMS-ST - contraria a jurisprudência pacífica da Primeira Seção deste STJ no sentido de que “salvo nos casos de dolo ou culpa, o substituto não

responde pelo débito tributário que deixou de recolher, em face de decisão liminar obtida pelo substituído, em ação mandamental, ainda que tal provimento não venha a se confirmar, por ocasião do julgamento definitivo daquela demanda”.

O eminente Ministro Herman Benjamin se declarou suspeito - após a oposição dos presentes embargos de declaração - para o julgamento do presente recurso por motivo de foro íntimo (arts. 145, § 1º do CPC/2015 e 272, parágrafo único, do RISTJ), ocasião em que os autos foram redistribuídos, recaindo a mim a relatoria do feito.

Na decisão ora agravada acolhi os embargos de declaração da empresa por entender que a decisão embargada não se manifestou sobre os arts. 121 e 128 do CTN, com base nos quais a recorrente alegou, com arrimo na jurisprudência pacífica do STJ, que o substituto tributário não responde por tributo não pago em razão de liminar concedida ao substituído, salvo dolo ou culpa.

Com efeito, a discussão relativa à possibilidade de se exigir do substituto tributário o pagamento do ICMS-ST que não foi recolhido pelo regime de substituição, em obediência a decisão judicial liminar, posteriormente revogada, que reconheceu o direito do substituído de não recolher o tributo sob essa sistemática, já foi travada por esta Corte por ocasião do julgado do REsp 887.585/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 18/12/2008, DJe 13/3/2009.

Nos autos do supracitado precedente a Segunda Turma desta Corte entendeu que, 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.

No caso dos autos, o provimento jurisdicional requerido liminarmente pelas substituídas permitiu que elas realizassem o recolhimento do ICMS sem se sujeitar ao regime de substituição tributária, de modo que a partir do momento em que a substituta tributária foi notificada da concessão do provimento liminar em favor das substituídas, 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.

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.

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 liminar - não há como responsabilizá-lo pelo inadimplemento do tributo, sob pena de locupletamento do contribuinte substituído.

Confira-se a ementa do paradigma referido:

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.
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 887.585/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 18/12/2008, DJe 13/3/2009)

Nesse sentido também: AgInt no AREsp 1.434.492/RJ, Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 26/04/2019; REsp 1.090.414/RS, Rel. Ministro Luiz fux, Primeira Seção, DJe de 11/05/2011; REsp 1.068.811/RS, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 07/03/2016; AgRg no AREsp 14.893/GO, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, DJe 19/08/2014.

Da análise do acórdão recorrido, verifica-se que houve a expedição de ofício por servidora subordinada ao juiz, assinado por ordem deste, comunicando à ora recorrente a concessão das liminares para não recolhimento do ICMS-ST ao Estado de Goiás.

A Corte *a quo* estabeleceu como premissa fática que o Judiciário, nos mandados de segurança impetrados pelos substituídos "autorizou a expedição de ofício diretamente a empresas que não figuravam como partes no mandado de segurança" (fls. 15.573 e-STJ), bem como houve o "cumprimento voluntário da liminar por parte das Cervejarias Kaiser do Brasil, com base no ofício expedido por servidor subordinada (sic) do juiz" e que as decisões que cassaram as liminares "restabeleceram sem nenhuma condição a exigibilidade dos impostos devidos".

Ora, firmada a premissa fática de que houve a comunicação pelo Poder Judiciário à empresa substituta tributária, ora embargante, somente seria possível lhe imputar responsabilidade tributária se houvesse a comprovação de que esta concorreu com dolo ou culpa na conduta dos substituídos que impetraram mandados de segurança, sobretudo porque consta do acórdão recorrido que a venda foi realizada com a cláusula free on board (FOB), segundo a qual a responsabilidade pelo transporte e destinação da mercadoria cabe aos adquirentes, no caso, as empresas goianas substituídas, sendo certo que a referida cláusula FOB não afasta a responsabilidade tributária do vendedor, porém, tal responsabilização somente ocorre quando demonstrado que este agiu em conluio para fraudar o Fisco, consoante jurisprudência pacífica desta Corte (Precedentes: AREsp n. 1.530.479/SP, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 7/6/2022, DJe de 20/6/2022 e AgInt no REsp n. 1.795.274/SP, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 1/10/2019, DJe de 18/10/2019).

Não é possível imputar à contribuinte o ônus da prova relativo a sua boa-fé, a qual se presume, nem imputar-lhe o ônus de provar a ausência de dolo ou culpa, sendo tal ônus, de comprovar a ocorrência de dolo ou culpa, do Fisco do Estado de Goiás, não cabendo ao magistrado substituir a parte ré no ônus de fazer prova do fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor, mormente na hipótese de a produção da prova nunca ter sido requerida pela parte interessada, visto que do acórdão recorrido se colhe que o argumento do Fisco goiano para a imputação de responsabilidade à embargante ocorreu com base na Súmula nº 405 do STF - a qual dispõe sobre a

retroação dos efeitos da liminar posteriormente revogada, com a atribuição de efeito "*ex tunc*" - e não com base em suposta ocorrência de dolo ou culpa na conduta da empresa.

Com efeito, a sentença afirmou expressamente que o Fisco não demonstrou a participação da empresa substituta com dolo ou culpa para o resultado relativo ao não recolhimento do ICMS-ST por força das liminares concedidas às empresas substituídas e comunicadas via ofício à substituta, nem se preocupou (o Fisco) em demonstrar, no processo administrativo, o dolo ou culpa da embargante, arrimando a manutenção da cobrança apenas com fulcro na Súmula nº 405 do STF.

O acórdão recorrido, em análise das provas colacionadas aos autos, sobretudo a prova pericial que afirmou falha e não confiável, entendeu que a empresa ora embargante aderiu a conduta das empresas goianas quando cumpriu, voluntariamente, as decisões liminares comunicadas via ofício da Comarca de Itumbiara-GO, e que ela teria interesse em tal conduta quando fez apenas o pagamento da alíquota interestadual de ICMS de 7% devida ao Estado de São Paulo, deixando de efetuar a retenção antecipada do ICMS-ST devido ao Estado de Goiás em razão da venda a empresas sediadas em Goiás. Além disso, entendeu que a empresa somente poderia figurar no polo ativo de uma ação que discute pagamento de ICMS, e não no polo passivo na defesa do ato coator reputado ao Fisco. Concluiu que houve erro grave do magistrado de primeira instância no âmbito dos mandados de segurança impetrados pelas empresas substituídas ao determinar o envio de ofício à empresa substituta quando o destinatário exclusivo da ordem mandamental deveria ser o Fisco goiano, bem como entendeu pela existência de fraude no ofício que comunicava a revogação das liminares. Por fim, reforçou que a ausência de comunicação das notas fiscais por parte da embargante ao Fisco goiano - destacada na perícia contábil, em razão da não apresentação de protocolo de entrega junto ao sistema próprio denominado SINTEGRA - teria o condão de afastar a boa-fé da empresa substituta tributária e confirmar sua adesão à conduta das empresas substituídas, tendo a empresa substituta confessado a dívida quando pagou o ICMS-ST a São Paulo (diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna) sem cancelar as notas fiscais então emitidas com o não recolhimento de ICMS-ST a Goiás, incorrendo em erro de fato, porque o fato gerador teria ocorrido para o Estado de Goiás diante da circulação da mercadoria decorrente da venda a empresas goianas, e incorrendo, também, em *venire contra factum proprium* em razão do pagamento a São Paulo por interesses próprios da empresa (adesão a anistia concedida naquele Estado), além de

não ter comprovado que as mercadorias ficaram no Estado de São Paulo.

Conforme já explanado, o ônus de comprovar dolo, culpa ou má-fé da empresa embargante recai sobre o Fisco, e não sobre a empresa.

Nas razões do recurso especial a recorrente alegou ofensa ao art. 1.022 do CPC, eis que o acórdão recorrido, a despeito da oposição de embargos de declaração, teria deixado de se manifestar sobre diversas questões relevantes para o deslinde da controvérsia, tendo explicitado claramente suas razões recursais no ponto, seja em tópico específico na petição do recurso especial, seja após cada argumentação de mérito como pedido subsidiário de que, caso não se entendesse pelo prequestionamento, que fosse provido o recurso por ofensa ao art. 1.022 do CPC, o que afasta a incidência da Súmula nº 284 do STF no ponto.

Com efeito, da análise do acórdão recorrido verifica-se que as questões abaixo, relevantes para o deslinde da controvérsia, não foram enfrentadas ou incorreram em contradição/obscuridade, quais sejam: (i) impossibilidade de atribuição de responsabilidade tributária por substituição quando o fato gerador presumido não ocorreu (arts. 1º, 6º, 7º, 10, 19 e 20 da LC nº 87/1996), eis que as mercadorias não teriam entrado no Estado de Goiás, sendo que a legislação paulista exige que o contribuinte tenha evidências de que a mercadoria vendida em operação interestadual tenha saído de São Paulo, caso contrário a operação presume-se interna e o ICMS-ST é devido a São Paulo (arts. 36, § 4º, do RICMS/SP e 23, § 3º, da Lei Estadual paulista nº 6.374/1989); (ii) obrigação da Kaiser em cumprir a decisão judicial informada via ofício, haja vista o disposto nos arts. 14, V, parágrafo único, do CPC/1973, vigente à época, bem como a impossibilidade de descumprir a decisão judicial em questão, sob pena de ofensa aos arts. 467 e 468 do CPC/1973 e art. 330 do Código Penal, incorrendo no crime de desobediência; (iii) ofensa ao art. 106, II, "c", do CTN, e 493 do CPC, relativamente à necessidade de aplicação da lei nova mais benéfica (Lei nº 17.917/2012, que reduziu a multa para 100%) quanto à multa tributária aplicada em percentual de 120% do valor do tributo, violando dispositivo constitucional sobre a impossibilidade de efeito confiscatório na hipótese (art. 150, IV, da Constituição Federal); (iv) ofensa aos arts. 22, VI e 24, I e 48, XIII, da Constituição Federal e 16 da Lei nº 9.250/1995 ao permitir a cobrança de taxa de juros em patamar superior à Taxa Selic; (v) fixação de honorários advocatícios em 12% sobre o valor da causa em ofensa ao § 3º do art. 85 do CPC/2015

que estabelece patamares inferiores para causas com valor superior a 100.000 (cem mil) salários mínimos, sendo que na hipótese a fixação deveria se liminar a patamares mínimo e máximo de 1% a 3%, respectivamente; (vi) impossibilidade de o Estado de Goiás discutir a intimação das liminares em sede de apelação quando teria participado da produção da perícia contábil e da grafotécnica e não questionado esse ponto, o qual se tornou incontroverso, não podendo ser questionado posteriormente em razão da preclusão consumativa prevista no art. 278 do CPC/2015; (vii) desnecessidade de análise do Livro de Saídas da Kaiser porque seria incontroverso nos autos que os distribuidores goianos jamais registraram livro de entrada de mercadorias nem emitiram qualquer nota fiscal no Estado de Goiás, de modo que seria descabida a censura do acórdão recorrido ao laudo contábil por ausência de apresentação do livro de saída de mercadorias; (viii) impossibilidade de cancelamento das notas fiscais emitidas pela Kaiser em 2001 porque o Estado de São Paulo somente permite o cancelamento de notas fiscais no prazo de 24 horas após sua emissão, sendo que o pagamento do ICMS-ST a São Paulo somente ocorreu em 2006 quando a empresa descobriu que havia provas de que as mercadorias não entraram em Goiás, de maneira que não era possível cancelar as notas na oportunidade; (ix) o fato de que as partes foram intimadas acerca das provas que pretendiam produzir e, enquanto a embargante postulou pela realização de diligências e provas periciais, o Estado de Goiás pugnou pelo julgamento antecipado da lide, o que seria suficiente para desconstituir o acórdão recorrido no ponto em que entendeu que a sentença inverteu o ônus da prova; (x) omissão sobre a afirmação constante do laudo pericial e da resposta aos quesitos complementares, eventos nºs 46, 81, 86 e 123, ocasião em que o perito teria afirmado que a apresentação de outros livros traria maior segurança ao trabalho, mas que estaria comprovada a ocorrência do recebimento dos pagamentos pelas operações e os registros das mesmas nos demonstrativos da embargante, conforme eventos nºs 86 e 126, não sendo possível afirmar que a embargante tenha participado com dolo ou culpa para o resultado danoso, de modo que a conclusão do acórdão recorrido sobre a inversão do ônus da prova e necessidade de observância dos arts. 10 e 373, II, do CPC, estaria em colisão com o art. 317 do CPC; (xi) ofensa ao art. 10 do CPC pelo acórdão recorrido, o qual decidiu com base em argumentos não apresentados no curso do processo, incorrendo, ai sim, em decisão surpresa da qual o acórdão critica o julgado de primeiro grau; (xii) o fato de ter o acórdão recorrido ignorado o trabalho pericial que embasou a sentença sob o fundamento de que a perícia contábil seria "falha e não confiável" por não ter analisado

os livros contábeis, bem como ignorado que a perícia grafotécnica teria analisado a documentação original porque o perito compareceu à Comarca de Itumbiara-GO; (xiii) omissão quanto ao fato de que se não há provas da boa-fé da Kaiser ao recolher ICMS-ST ao Estado de São Paulo e não ao Estado de Goiás, a hipótese era de reabrir a instrução em primeira instância para a produção da prova correlata na forma do art. 938, § 3º, do CPC; (xiv) omissão sobre a possibilidade de cumulação dos honorários na execução com aqueles dos embargos à execução, desde que respeitados os limites da lei, bem como omissão sobre ter a fixação dos honorários extrapolado os limites do § 3º do art. 85 do CPC/2015.

Portanto, devem os autos retornar à origem para novo julgamento dos embargos de declaração a fim de expurgar as omissões supracitadas, as quais são relevantes para o deslinde da controvérsia, sobretudo porque algumas envolvem exame de lei local, de fatos e de provas, bem como desafiam a necessidade de prequestionamento, questões que não seriam cognoscíveis no âmbito do recurso especial por força das Súmulas nºs 7 e 211 do STJ e 280 e 282 do STF.

Nesse sentido, é de se reconhecer a deficiência na prestação jurisdicional e a consequente violação ao art. 1.022 do CPC/2015.

É cedido que os embargos de declaração são a via adequada para levar a conhecimento do Tribunal as questões tidas por omissas, obscuras ou contraditórias, sobretudo quando a manifestação sobre tais questões for relevante para o deslinde da controvérsia, tal qual ocorreu no caso dos autos.

Caracterizado o vício de omissão, *error in procedendo*, forçoso reconhecer a ofensa ao comando normativo inserto no art. 1.022 do CPC/2015, e, por conseguinte, a necessidade de anulação do aresto para que outro seja proferido, em novo julgamento na origem (v.g.: AgRg no REsp 1376741/PE, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJe 07/10/2013).

A propósito:

SERVIDOR PÚBLICO. PROCESSUAL CIVIL. ADMINISTRATIVO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC. OMISSÕES. RETORNO DOS AUTOS À ORIGEM PARA NOVO JULGAMENTO DOS EMBARGOS DECLARATÓRIOS.

1. O Tribunal de origem, mesmo provocado em sede de embargos declaratórios, quedou silente sobre argumentações que se mostram relevantes para o deslinde da controvérsia, em franca violação ao art. 1.022 do CPC.

2. Correto o decisum, pois, ao anular o acórdão que apreciou os embargos de declaração e determinar o retorno dos autos ao Tribunal de origem a fim de que seja realizado novo julgamento com o exposto enfrentamento das questões tidas por omitidas.

3. Agravo interno não provido. (AgInt no AREsp 1.868.614/MG, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 07/04/2022) (Grifei)

ADMINISTRATIVO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA ASSOCIAÇÃO. OMISSÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO QUANTO A QUESTÕES DE FATO, RELEVANTES PARA O DESLINDE DA CONTROVÉRSIA. OFENSA AO ART. 1.022 DO CPC/2015 RECONHECIDA. RETORNO DOS AUTOS À ORIGEM, PARA ANÁLISE DAS QUESTÕES ARGUIDAS PELA PARTE RECORRENTE. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

I. Agravo interno ajuizado contra decisão que julgara Recurso Especial interposto contra acórdão publicado na vigência do CPC/2015.

II. Na origem, trata-se de Agravo de Instrumento, interposto contra decisão que indeferira o pedido de redirecionamento da execução fiscal. O Tribunal de origem negou provimento ao Agravo de Instrumento, asseverando, em síntese, que "a agravante, em sede recursal, não apresentou fundamentos factuais e jurídicos que infirmem a decisão agravada" III. Nas razões do Recurso Especial, a Fazenda Nacional aponta a violação ao art. 1.022 do CPC/2015, reiterando tese já suscitada nas razões do Agravo de Instrumento, concernente à responsabilização dos dirigentes considerada a dissolução irregular da associação. No entanto, os Embargos de Declaração foram rejeitados, sem que tal alegação fosse apreciada.

IV. Deixando o acórdão de se manifestar sobre matéria de fato relevante ao deslinde da controvérsia, rejeitando os Embargos Declaratórios e persistindo na omissão oportunamente alegada, incorre em ofensa ao art. 1.022 do CPC/2015, reiterada, em sede de Recurso Especial, razão pela qual a decisão ora agravada merece ser mantida, por seus próprios fundamentos.

V. Agravo interno improvido. (AgInt no REsp 1.951.665/SE, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, DJe 23/03/2022) (Grifei)

Portanto, correta a decisão agravada que acolheu os embargos de declaração, com efeitos infringentes, para conhecer do agravo e dar provimento ao recurso especial para acolher a alegação de ofensa ao art. 1.022 do CPC e anular o acórdão proferido nos embargos de declaração na origem, determinando novo julgamento para enfrentar e esclarecer as questões postas acima, nos termos da fundamentação.

Ante o exposto, NEGOU PROVIMENTO ao presente agravo interno.

É como voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

TERMO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

AgInt nos EDcl no AREsp 2.141.239 / GO

PROCESSO ELETRÔNICO

Número Registro: 2022/0164524-8

Número de Origem:

02820982520138090051 28209825 2820982520138090051 70020236320108090051

Sessão Virtual de 14/03/2023 a 20/03/2023

Relator do AgInt nos EDcl

Exmo. Sr. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES

Ministro Impedido

Exmo. Sr. Ministro HERMAN BENJAMIN

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES

Secretário

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

AGRAVANTE : CERVEJARIAS KAISER BRASIL S/A

ADVOGADOS : ALBERTO DE MEDEIROS FILHO - DF024741

VINICIUS JUCÁ ALVES - SP206993

ELIANA CALMON ALVES - DF046625

RENATA EMERY VIVACQUA - SP294473

ERIC DINIZ CASIMIRO - DF063071

AGRAVADO : ESTADO DE GOIAS

PROCURADOR : ANA CLÁUDIA RIOS PIMENTEL - GO018052

ASSUNTO : DIREITO TRIBUTÁRIO - DÍVIDA ATIVA (EXECUÇÃO FISCAL)

AGRAVO INTERNO

AGRAVANTE : ESTADO DE GOIAS

ADVOGADO : ANA CLÁUDIA RIOS PIMENTEL - GO018052

AGRAVADO : CERVEJARIAS KAISER BRASIL S/A

ADVOGADOS : ALBERTO DE MEDEIROS FILHO - DF024741

VINICIUS JUCÁ ALVES - SP206993

ELIANA CALMON ALVES - DF046625

RENATA EMERY VIVACQUA - SP294473

TERMO

A SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, em sessão virtual de 14/03/2023 a 20/03/2023, por unanimidade, decidiu negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Humberto Martins e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator.

Impedido o Sr. Ministro Herman Benjamin.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques.

Brasília, 21 de março de 2023