

Superior Tribunal de Justiça

RECURSO ESPECIAL Nº 1.698.841 - SP (2017/0222075-4)
RELATOR : MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO
RECORRENTE : REFINARIA DE PETROLEOS DE MANGUINHOS S/A - EM
RECUPERACAO JUDICIAL
ADVOGADOS : RICARDO ANDRADE MAGRO - SP173067
MARCOS JOAQUIM GONCALVES ALVES E OUTRO(S) -
DF020389
RECORRIDO : FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO
PROCURADOR : MILTON DEL TRONO GROSCH E OUTRO(S) - SP108965

DESPACHO

1. Trata-se de Recurso Especial interposto por REFINARIA DE PETRÓLEOS DE MAQUINHOS S.A., com fundamento nas alíneas *a* e *c* do art. 105, III da Constituição Federal, contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, assim ementado:

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - Revenda de combustíveis e derivados - Regime de substituição tributária - Não recolhimento do tributo baseado em concessão de liminar em mandado de segurança, com aplicação analógica do art. 151 do CTN - Liminar deferida (fls. 429).

2. Aos Embargos de Declaração opostos, negou-se provimento.

3. Em seu Apelo Especial, a Contribuinte apontou infringência aos arts. 121, I e 128 do CTN, art. 506 do Código Fux (antigo art. 472 do CPC/1973), arts. 2o., § 1o., III, 5o. e 19 da LC 87/1996, asseverando, em síntese, que (a) a Corte de origem teria mantido a autuação lavrada em face do recorrente para o pagamento do ICMS, apesar de verificar que existia decisão judicial vigente à época que a obrigava a interromper a cadeia de substituição tributária; e (b) não se observou que as figuras do Contribuinte e da substituta recorrente foram interrompidas por decisão judicial, concedida conta e ordem do substituído, sem que se possa verificar qualquer culpa, dolo ou mesmo proveito por parte da recorrente, razão pela qual a esta não pode ser responsabilizada pela revogação de uma decisão liminar em um processo que sequer deu causa, sob pena de

Superior Tribunal de Justiça

violação ao Princípio da Capacidade Contribuinte.

4. Discorre, ainda, acerca do dissídio jurisprudencial entre o acórdão recorrido e os paradigmas proferidos nos autos do REsp. 1.208.716/RS e REsp. 1.229.308/GO, uma vez que o presente caso versa sobre matéria idêntica àquela discutida nos referidos julgados.

5. Apresentadas Contrarrazões pela Fazenda do Estado de São Paulo (fls. 545/547), seguiu-se juízo positivo de admissibilidade recursal (fls. 549).

6. Inicialmente cumpre asseverar que as questões ora versadas se encontram devidamente prequestionadas no acórdão recorrido, tendo o Tribunal de origem se manifestado sobre a matéria (fls. e-STJ 528-433 e 466-473).

7. Restam igualmente preenchidos todos os pressupostos processuais de admissibilidade recursal, cumprindo-se com o disposto no art. 1.029 do CPC/2015, conforme verificado pelo Tribunal *a quo*.

8. O acórdão recorrido dirimiu a controvérsia baseada em fundamentos infraconstitucionais suficientes na medida em que se pronunciou sobre (a) a ilegitimidade e incompetência do Estado de São Paulo e a eficácia territorial das decisões mandamentais; (b) violação ao Princípio da Capacidade Contributiva; (c) a capacidade ativa para exigir o tributo; (d) impossibilidade de retroação para atingir eventos/fatos já consumados; e (e) os efeitos da interrupção da sistemática da substituição tributária e a necessidade de que aquele que deu causa à medida judicial se responsabilize pelos efeitos decorrentes de sua revogação.

9. Ocorre que a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça já pacificou a matéria tratada neste Especial, na ocasião do julgamento do REsp. 1.090.414/RS, ementado nos seguintes termos:

Superior Tribunal de Justiça

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.

Superior Tribunal de Justiça

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. 1.090.414/RS, Rel. Min. LUIZ FUX, DJe 11.5.2011).

10. De igual modo, a temática também foi debatida perante a Primeira Turma do STJ, onde se constatou que:

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

Superior Tribunal de Justiça

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, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 3.5.2010).

11. A Segunda Turma do STJ, por sua vez, já se manifestou nos

Superior Tribunal de Justiça

seguintes termos:

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 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. 1.229.308/GO, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 4.3.2011).

12. Conforme se percebe pelos julgados acima colacionados, o STJ possui jurisprudência consolidada sobre o tema ora versado, de que o substituto tributário não pode ser responsabilizado pelo não recolhimento de tributo, em sede de substituição tributária, se o fez em cumprimento à determinação judicial.

13. Este entendimento se encontra de tal forma consolidado perante esta Corte que, no julgamento do Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial 14.893/GO, a eminente Ministra Relatora ASSUSETE MAGALHÃES apontou, equivocadamente, que o tema ora versado teria sido objeto de recurso representativo de controvérsia. Vejamos:

Superior Tribunal de Justiça

O tema ora examinado foi tema de recurso representativo da controvérsia, nos termos do art. 543-C do CPC, quando a eg. Primeira Seção do STJ, proclamou o entendimento 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. (AREsp. 14.983/GO, rel. Min. ASSUETE MAGALHÃES)

14. Em verdade, esta temática ainda não foi objeto de decisão em sede de recurso repetitivo, o que dá azo à prolação de decisões conflitantes com o posicionamento pacificado por esta egrégia Corte (como é o caso do Especial ora analisado).

15. Observa-se, portanto, que a questão revela caráter representativo de controvérsia, de forma que se faz necessária a consolidação do tema, por meio do rito dos recursos repetitivos, nos termos do art. 1.036 e seguintes do Código Fux. Conforme aduz este dispositivo:

Art. 1.036. Sempre que houver multiplicidade de recursos extraordinários ou especiais com fundamento em idêntica questão de direito, haverá afetação para julgamento de acordo com as disposições desta Subseção, observado o disposto no Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal e no do Superior Tribunal de Justiça.

Art. 1.037. Selecionados os recursos, o relator, no tribunal superior, constatando a presença do pressuposto do caput do art. 1.036, proferirá decisão de afetação, na qual:

I - identificará com precisão a questão a ser submetida a julgamento;

II - determinará a suspensão do processamento de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, que versem sobre a questão e tramitem no território nacional;

III - poderá requisitar aos presidentes ou aos vice-presidentes dos tribunais de justiça ou dos tribunais regionais federais a remessa de um recurso representativo da controvérsia.

Superior Tribunal de Justiça

16. Assim sendo, para que se verifique a aplicabilidade do rito dos recursos repetitivos, embora a temática constitua entendimento pacificado em diversos precedentes desta Corte, faz-se necessária a verificação *in concreto* da existência de multiplicidade de recursos a respeito do tema.

17. Em outras palavras, não basta a prévia manifestação do STJ sobre o tema, ainda que em diversos precedentes distintos, mas sim a existência de um número significativo de processos tramitando nas esferas judiciais e/ou administrativas inferiores, nos quais se discutem idêntica questão de direito.

18. Por estas razões, tendo em vista a necessidade de se constatar este pressuposto fático, determino que sejam tomadas as seguintes providências:

- I. intime-se a Fazenda do Estado de São Paulo para informar o número de processos em tramitação que versem sobre esta matéria, independentemente do setor da economia em que atuem as partes, bem como informar o valor monetário discutido *in totum*,
- II. oficiem-se todos os Presidentes dos Tribunais de Justiça dos Estados da Federação para informar o número de processos judiciais em tramitação que versem sobre a matéria, independentemente do setor da economia em que atuem as partes.

19. Cumpra-se.

Brasília (DF), 14 de fevereiro de 2019.

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO
MINISTRO RELATOR