



## PODER JUDICIÁRIO

Tribunal de Justiça do Estado de Goiás

Gabinete do Desembargador Sebastião Luiz Fleury

**AÇÃO RESCISÓRIA N. 5579225-32.2022.8.09.0000**

**1ª SEÇÃO CÍVEL**

**COMARCA DE GOIÂNIA**

**AUTORA : LOPES VIANDELLI PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.**

**RÉU : ESTADO DE GOIÁS**

**RELATOR : Desembargador SEBASTIÃO LUIZ FLEURY**

**EMENTA: AÇÃO RESCISÓRIA. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ACÓRDÃO RESCINDENDO QUE RECONHECEU A SOLIDARIEDADE ENTRE O SUBSTITUÍDO E SUBSTITUTO. VIOLAÇÃO MANIFESTA DE NORMA JURÍDICA. OCORRÊNCIA. ARTIGO 128 DO CTN E ARTIGO 927 DO CPC. RESP Nº 931.727/RS. NÃO OBSERVADO. CAUSA DE RESCINDIBILIDADE CONFIGURADA. PROCEDÊNCIA DO PEDIDO FORMULADO NA AÇÃO ORIGINÁRIA. AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SUBSTITUÍDO. SUBSTITUTO. ÚNICO SUJEITO PASSIVO.**

I- O acórdão rescindendo, ao reconhecer a solidariedade entre a substituída e substituta, com base nos artigos 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, artigo 45, *caput*, do Código Tributário Estadual e artigo 35 do Anexo VIII (Da Substituição Tributária do ICMS) do Decreto Estadual nº 4.852/97 afronta manifestamente a norma jurídica contida no art. 128 do CTN e no art. 927 do CPC, por inobservância ao julgamento do REsp nº 931.727/RS, admitindo-se sua rescisão, com base no artigo 966, inciso V, do CPC.

II- Considerando que, na substituição tributária progressiva, o responsável tributário é o substituto e que o substituído não possui relação jurídico-tributária com o Estado, deve ser anulado o lançamento tributário efetuado em desfavor da substituída em decorrência da solidariedade reconhecida pela Administração Pública.

III- Não há interesse comum entre o substituto e o substituído que justifique a solidariedade entre eles, tendo em vista que se encontram em posições antagônicas em um contrato.



IV- Segundo o artigo 124, inciso II, do CTN, a solidariedade tributária deve estar prevista em lei, motivo pelo qual não é válida sua previsão em decreto.

**PEDIDOS RESCINDENTE E RESCISÓRIO JULGADOS PROCEDENTES.  
ACÓRDÃO DESCONSTITUÍDO. PROCEDÊNCIA DO PEDIDO  
FORMULADO NA AÇÃO ORIGINÁRIA.**

**VOTO**

Conforme relatado, trata-se de ação rescisória, ajuizada por **LOPES VIANDELLI PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.**, em desfavor do **ESTADO DE GOIÁS**, com fulcro no art. 966, inciso V, do Código de Processo Civil, para desconstituir o acórdão proferido pela 4ª Câmara Cível deste Tribunal de Justiça, nos autos n. 5052185-87.2019.8.09.0049, que transitou em julgado no dia 22/05/2022.

Na exordial, a autora noticia que ajuizou ação anulatória de débito fiscal em face do réu, com o intuito de anular o Auto de Infração lavrado em seu desfavor por não pagamento pela substituta tributária, CNOVA COMÉRCIO DE ELETRÔNICO S/A, de ICMS em substituição tributária, no período de 01/07/2014 a 31/12/2015, em razão de sua responsabilidade solidária, contudo o artigo 128 do CTN prevê a exclusão da responsabilidade do contribuinte ou atribui a responsabilidade em caráter supletivo, conforme decidido no Recurso Especial nº 931.727/RS, processado pelo rito dos recursos repetitivos, mas jamais solidária.

Pontua que o artigo 35 do Anexo VIII do Decreto nº 4.852/97 atribui responsabilidade solidária do ICMS-ST ao contribuinte, substituído tributário, quando deveria excluir sua responsabilidade ou, no máximo, atribuir-lhe a responsabilidade supletiva.

Declara que o magistrado julgou improcedentes os pedidos iniciais e, contra a sentença, interpôs recurso de apelação, o qual foi desprovido, tendo em vista que se entendeu que se aplica o artigo 124 do CTN e o artigo 45 do Código Tributário do Estado de Goiás.

Salienta que interpôs recurso especial, que não foi conhecido, e, após, agravo interno, que foi desprovido.

Entende que o acórdão rescindendo violou manifestamente normas jurídicas vigentes à época de sua prolação, quais sejam, artigo 128 do CTN, por autorizar a atribuição de responsabilidade solidária ao contribuinte (substituído tributário), sendo que ele autoriza tão somente a exclusão da responsabilidade ou atribuição de responsabilidade supletiva, e artigo 927 do CPC, por deixar de seguir orientação traçada pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp 931.727/RS.



Assevera que o artigo 124 do CTN está direcionado a pessoas que estão no mesmo polo de um mesmo fato gerador, de modo que possuem, simultaneamente, interesse comum na situação que dá origem ao fato gerador da obrigação principal, situação completamente diferente da substituição tributária regida pelo artigo 128 do CTN, em que existem 2 (dois) fatos geradores, quais sejam, a venda pela indústria/distribuidora para o comerciante e a venda pelo comerciante para o consumidor.

Destaca que somente por lei é possível atribuir a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pelo segundo fato gerador ao contribuinte do primeiro fato gerador, desde que excluída a responsabilidade do contribuinte do segundo fato gerador ou atribuída a ele de forma supletiva.

Aduz que o legislador estadual, no caso de substituição tributária, não pode atribuir responsabilidade de forma solidária ao substituído tributário.

Alega que o artigo 35 do Anexo VIII do Decreto nº 4.852/97 atribuiu responsabilidade solidária ao substituído tributário.

Pondera que a responsabilidade é exclusiva da substituta tributária (CNOVA COMÉRCIO ELETRÔNICO S/A), situada no Rio de Janeiro, tendo em vista que, em razão da substituição tributária, deixou de existir sua responsabilidade, por força do artigo 51, § 1º, II, § 3º, da Lei nº 11.651/91 e artigo 128 do CTN.

Manifesta que essa situação ocorre para não criar uma injustiça tributária para o substituído tributário, pois quando este adquire o produto, embora não seja ele o encarregado de realizar o recolhimento do ICMS, paga em cima do valor da mercadoria o ICMS devido, razão pela qual não é razoável que o substituído tributário tenha que arcar por uma segunda vez com o ICMS.

Declara que substituído tributário, por não ser contribuinte nem responsável, não possui nenhuma relação jurídico-tributária com o Fisco.

Ressalta que, no Estado de Goiás, não há legislação estadual que dispõe expressamente sobre a responsabilidade supletiva do substituído.

Frisa que o Superior Tribunal de Justiça entende que inexistente solidariedade entre o substituído tributário e o substituto tributário e inexistente, também, relação jurídico-tributária entre o



substituído e o Fisco, em decorrência da interpretação ao artigo 128 do CTN.

Argumenta que ocorreu violação ao artigo 927, inciso III, do CPC, tendo em vista que o STJ, no julgamento do REsp nº 931.727/RS, por meio da sistemática dos recursos repetitivos, assentou o entendimento no sentido da inexistência de responsabilidade solidária do substituído tributário no caso de omissão de recolhimento do ICMS por parte do substituto tributário, que deve ser observado pelos juízes e tribunais.

Obtempera que, no acórdão em apreço, foi feito exame superficial desse precedente, pois, apesar de se discutir a responsabilidade pelo pagamento do frete contratado pela concessionária, faz análise profunda sobre a responsabilidade do substituído tributário no que diz respeito ao instituto da substituição tributária para frente como um todo.

Argui que o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o RESP 1.391.265/RS, em que se discutiu sobre *mercadoria submetida ao regime de substituição tributária*, adotou expressamente o entendimento do REsp nº 931.727/RS, no que diz respeito à inexistência de responsabilidade do substituído no regime de substituição tributária para frente.

Colaciona julgados do Tribunal de Justiça de Goiás para embasar sua tese.

Pleiteia a total procedência da presente ação para, nos termos do art. 966, inciso V, do CPC rescindir o acórdão proferido no processo 5052185- 87.2019.8.09.0049 e anular o lançamento tributário objeto do auto de infração nº 4-0116038-647-48.

Na Movimentação nº 15, o **ESTADO DE GOIÁS** apresentou contestação, alegando que o REsp 931.727/RS não tem relação com o caso dos autos de origem.

Entende que a autora visa rediscutir o mérito do julgamento da ação anulatória nº 5052185.87 e não comprovou a suposta violação manifesta de norma jurídica (artigos 128 do CTN e artigo 927 do CPC), razão pela qual incabível a ação rescisória.

Aduz que o julgamento do REsp 931.727/RS, submetido à sistemática de recurso repetitivo, versa sobre espectro jurídico diverso daquele tratado nos autos de origem: *valor do frete e a base de cálculo do ICMS*.

Salienta que, foram utilizados como fundamentos para inclusão da parte autora como responsável solidária, os artigos 26, II, 45, 51 e 64 da Lei Estadual nº 11.651/91 (CTE) c/c Artigos



32, § 1º, 34, inciso II, alínea “h”, 35, 39, 40 e 52 do Anexo VIII do Decreto Estadual nº 4.852/97 (RCTE), c/c o Convênio 135/06 e Cláusulas 2ª do Convênio ICMS 81/93.

Declara que o Auto de Infração em discussão foi lavrado, porque foi detectada a saída de mercadorias relacionadas no Convênio ICMS nº 135/06 (telefone celular), sujeitas à substituição tributária pelas operações posteriores, em operação interestadual com destino a contribuinte goiano, sem efetuar o destaque do ICMS Substituição Tributária pelas Operações Posteriores e sem efetuar o débito correspondente, no valor original de R\$ 275.716,05 (duzentos e setenta e cinco mil, setecentos e dezesseis reais e cinco centavos)

Verbera que foram sujeitos passivos do referido auto de infração, a substituta, CNOVA COMÉRCIO ELETRÔNICO S.A, e, por solidariedade, a substituída, LOPES VIANDELLI PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA, inscrito no CNPJ sob o nº 26.910.752.0001-83, conforme art. 45, *caput*, da Lei nº 11.651/91 e art. 35 do Anexo VIII do Decreto nº 4.852/97.

Brada que, diante da legislação pertinente ao caso, em razão da inexistência de recolhimento do ICMS-ST por parte do substituto tributário, a substituída tanto regressiva ou progressiva, responde pelo recolhimento do tributo, vez que estes têm interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal.

Ressalta que as pessoas que tenham interesse comum ou as expressamente designadas por lei são solidariamente obrigadas ao pagamento do imposto devido na operação.

Expõe que a ação ou omissão do sujeito passivo solidário ficou devidamente caracterizada, quando procedeu à aquisição de mercadorias sujeitas à substituição tributária pelas operações posteriores e não exigiu que o recebimento da mercadoria fosse condicionada à regularidade da operação quanto à retenção e recolhimento do ICMS- ST em favor do Estado de Goiás.

Assevera que a legislação tributária estadual objeto da autuação está em plena vigência, não havendo nenhum óbice para sua aplicação.

Argui que a autora não se desincumbiu do ônus probatório de provar vícios na constituição do crédito tributário.

Pleiteia, preliminarmente, o indeferimento liminar da ação rescisória ou, no mérito, a improcedência dos pedidos iniciais.



Pois bem.

Exercendo o **juízo prelibatório**, observo que as condições genéricas e específicas indispensáveis ao cabimento da ação rescisória estão preenchidas.

É cediço que a ação rescisória tem por objetivo desfazer os efeitos da decisão já transitada em julgado, considerada aquela contra a qual já não caiba mais recurso, em face da existência de uma das hipóteses de rescindibilidade elencadas, restritivamente, no Código de Processo Civil.

Assim, o legislador pátrio permitiu, excepcionalmente, a relativização dos princípios constitucionais da segurança jurídica e da imutabilidade das decisões judiciais – coisa julgada. Na lição dos processualistas Luiz Guilherme Marinoni e Sérgio Cruz Arenhart, há casos em que a decisão judicial se torna prejudicial ao próprio ordenamento jurídico:

*Com efeito, há situações (excepcionalíssimas, aliás) em que tornar indiscutível uma decisão judicial, por meio da coisa julgada, representa injustiça tão grave, e solução tão ofensiva aos princípios que pautam o ordenamento jurídico, que é necessário prever mecanismos de revisão da decisão transitada em julgado. (...) De fato, embora normalmente a coisa julgada sane todo e qualquer vício do processo em que operou, este defeito é tão grave que, fazer vistas grossas seria altamente prejudicial à legitimidade do ordenamento jurídico e da prestação jurisdicional.*

*Por isso, **para casos excepcionais**, o ordenamento prevê instrumentos destinados a superar a coisa julgada, autorizando a reapreciação da sentença que, em princípio, seria indiscutível. (in Curso de Processo Civil– Processo de Conhecimento, v. 2, 10ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 651).*

*In casu*, tem-se por autorizado o enfrentamento do **juízo rescindente** (*iudicium rescindens*), materializado na hipótese do inciso V do art. 966 do CPC (*violar manifestamente norma jurídica*).

Cumprido registrar, por pertinente, que a preliminar de ausência de interesse processual, suscitada pelo réu em contestação, por se confundir com o mérito, será com ele conjuntamente analisada.

Feita essa consideração, passo à análise do mérito.

Consoante dispõe o art. 966, inciso V, do Código de Processo Civil, a decisão de



mérito, transitada em julgado, pode ser rescindida quando *violar manifestamente norma jurídica*.

Sobre esse dispositivo, Flávio Luiz Yarshell dispõe que:

*quando este fala em violação a 'literal' disposição de lei, em primeiro lugar, há que se entender que está, aí, reafirmado o caráter **excepcional** da ação rescisória, que não se presta simplesmente a corrigir injustiça da decisão, tampouco se revelando simples abertura de uma nova instância recursal, ainda que de direito. (In Ação Rescisória: Juízos Rescidente e Rescisório, p. 323).*

A propósito, arestos do Superior Tribunal de Justiça:

*PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO RESCISÓRIA. UTILIZAÇÃO DO INSTRUMENTO COMO SUCEDÂNEO RECURSAL. INVIABILIDADE. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO A NORMA JURÍDICA. ACÓRDÃO COM FUNDAMENTO NO ACERVO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. REVISÃO. SÚMULA 7/STJ. 1. Nos termos da jurisprudência do STJ, a Ação Rescisória é medida excepcional, cabível nos limites das hipóteses taxativas de rescindibilidade previstas no art. 485 do CPC/1973 (art. 966 do CPC/2015), em virtude da proteção constitucional à coisa julgada e do princípio da segurança jurídica. 2. No que se refere à alegação de afronta literal a dispositivo de lei (art. 966, V, do CPC/2015), **a orientação do STJ é de que tal ofensa deve ser "direta, evidente, que ressaí da análise do aresto rescindendo" e "se, ao contrário, o acórdão rescindendo elege uma dentre as interpretações cabíveis, ainda que não seja a melhor, a Ação Rescisória não merece vingar, sob pena de tornar-se um mero 'recurso' com prazo de 'interposição' de dois anos**". (AgInt nos EDcl na AR 6.230/PR, Rel. Min. Regina Helena Costa, Primeira Seção, DJe 4/6/2021). (...) 5. Agravo Interno não provido. (STJ, AgInt no AgInt no AREsp n. 2.229.054/TO, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 26/6/2023, DJe de 30/6/2023, g.)*

*PREVIDENCIÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO RESCISÓRIA FUNDADA EM ERRO DE FATO REFUTADO PELO TRIBUNAL DE ORIGEM. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO DE PROVA. ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ. 1. No caso dos autos, uma vez decidido no acórdão recorrido pelo indeferimento do benefício assistencial em razão da ausência dos requisitos legalmente exigidos aptos a ensejar a sua concessão, não há violação manifesta à norma jurídica. 2. A ofensa a dispositivo de lei capaz de ensejar o ajuizamento da ação rescisória é aquela evidente, direta, porquanto a via rescisória não é adequada para corrigir alegada interpretação equivocada dos fatos, tampouco para ser utilizada como sucedâneo recursal. 3. A desconstituição das premissas lançadas pela instância ordinária, na forma pretendida, demandaria o reexame de matéria de fato, procedimento que, em sede especial, encontra óbice na Súmula 7/STJ, bem anotada pelo decisório agravado. 4. Agravo interno a que se nega provimento. (STJ, AgInt no AREsp n. 2.198.751/MG, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 24/4/2023, DJe de 27/4/2023)*



Com efeito, a violação à norma jurídica deve ser manifesta, direta, expressa e incontroversa, não comportando rediscussão da justeza ou da interpretação na decisão transitada em julgado.

A doutrina e a jurisprudência pátrias são unânimes quanto à absoluta necessidade de que a violação à norma jurídica seja algo evidente, que salte aos olhos, ou seja, que o julgador, no momento da prolação da decisão de mérito, tenha aplicado a norma legal de forma completamente errônea e inaceitável.

Firmadas essas premissas e volvendo ao caso dos autos, verifico que nesta ação rescisória a autora defende que o acórdão rescindendo violou o artigo 128 do CTN e o artigo 927, inciso III, do CPC, por inobservância ao julgamento do REsp nº 931.727/RS.

O acórdão rescindendo recebeu a seguinte ementa:

*APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. NÃO RECOLHIMENTO DO ICMS PELO SUBSTITUTO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUBSTITUÍDO. MULTA. AUSÊNCIA DE CARÁTER CONFISCATÓRIO. DISTINGUISHING RESP 931.727/RS. HONORÁRIOS RECURSAIS. MAJORAÇÃO. 1. Estabelecida a substituição tributária, há responsabilidade solidária da autora/apelante, por ter interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, nos termos do que dispõe o artigo 124 do CTN, como também o artigo 45 do Código Tributário do Estado de Goiás. 2. Segundo a jurisprudência deste Tribunal, a aplicação de multa em patamar inferior a 100% do débito não possui caráter confiscatório e, portanto, é legal. 3. Distinguishing. REsp 931.727/RS, submetido à sistemática de recurso repetitivo, no qual o STJ declarou a inexigibilidade da cobrança de complementação da base de cálculo do ICMS realizada em desfavor de substituído tributário. No paradigma, decidiu-se que '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'. Na espécie, diversamente do precedente citado, o montante cobrado a título de ICMS diz respeito à operação efetivada pelo substituído, mediante comercialização dos produtos (celulares). Logo, incabível o afastamento dos efeitos legais da substituição tributária. Precedente afastado. 4. Diante da sucumbência recursal, impende-se majorar a verba honorária a ser arcada pela parte vencida, conforme previsão do artigo 85, § 11, do CPC. APELAÇÃO CÍVEL CONHECIDA E DESPROVIDA. (TJGO, PROCESSO CÍVEL E DO TRABALHO -> Recursos -> Apelação Cível 5052185-87.2019.8.09.0049, Rel. Des(a). SIVAL GUERRA PIRES, 4ª Câmara Cível, julgado em 23/03/2021, DJe de 23/03/2021)*

Primeiramente, insta salientar que o acórdão rescindendo foi proferido nos autos da ação anulatória de débito tributário ajuizada pela autora em face do **ESTADO DE GOIÁS** (Autos nº 5052185-87.2019.8.09.0049), a fim de anular o lançamento tributário feito em seu desfavor decorrente do auto de infração nº 4.01.16.038647.48 (4-0116038-647-48).



Esse Auto de Infração foi lavrado contra a demandante na condição de responsável solidário, tendo em vista que a empresa CNOVA COMÉRCIO ELETRÔNICO S/A, com sede no Estado do Rio de Janeiro, e na condição de substituto tributário, deu saída de mercadorias do Convênio ICMS 135/2006 com destino ao estabelecimento da autora sem efetuar o destaque do ICMS Substituição Tributária (ICMS-ST) pelas operações posteriores e sem efetuar o débito do imposto correspondente, relativamente ao período de 01/07/2014 a 31/12/2015.

Segundo o auditor fiscal, os dispositivos legais infringidos foram artigo 26, II, 45, 51 e 64 da Lei nº 11.651/91 c/c art. 32, § 1º, 34, inciso II, alínea h, 35, 39, 40 e 52 do Anexo VIII do Decreto nº 4.852/97, Convênio ICMS 135/06 e cláusula segunda do Convênio ICMS nº 81/93.

A juíza *a quo* julgou improcedente o pedido inicial, porque *estabelecida a substituição tributária, resta evidente a responsabilidade solidária do autor/substituído por ter interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, qual seja, a comercialização dos produtos (celulares).*

Contra a sentença foi interposto apelação, a qual foi desprovida, com base no fundamento de que há interesse comum entre a substituta e a substituída, razão pela qual, com fulcro no artigo 124 do CTN, artigo 45 do CTE e artigo 35 do Anexo VIII do Decreto nº 4.852/97, a responsabilidade da substituída é solidária.

No voto do relator, quanto ao REsp 931.727/RS, constou o seguinte:

*Como se sabe, em observância ao stare decisis vertical, no julgamento de qualquer demanda, deve-se ter como diretriz as razões de decidir ditadas pelas Cortes Supremas, quando presentes similitudes fáticas e jurídicas entre o pedido examinado e o paradigma possuidor da autoridade das Cortes indicadas.*

*Entretanto, o precedente não é capaz de abarcar todas as situações, sendo possível o surgimento de novas questões, não integrantes da ratio decidendi aposta no paradigma, que sob o exame da dimensão fático-jurídica, não justificam a aplicação do precedente, como no presente julgado.*

*E assim se diz porque, no REsp 931.727/RS, submetido à sistemática de recurso repetitivo, o STJ deu provimento ao recurso, para declarar a inexigibilidade da cobrança de complementação da base de cálculo do ICMS realizada em desfavor de substituído tributário, pelo fato deste não integrar a relação jurídica tributária.*

(...)

*Divisa-se que, no caso paradigma, o tributo não poderia ser cobrado do substituído, porquanto, embora o valor faltante se referisse ao fato integrante da base de cálculo do referido tributo (transporte da mercadoria), não agregava à operação realizada pelo substituído, pelo que ele não restaria vinculado àquela obrigação, não podendo tais despesas*



*lhes serem repassadas.*

*Na espécie, diversamente do precedente citado pela recorrente, o montante cobrado a título de ICMS diz respeito à operação efetivada pelo substituído, qual seja, comercialização dos produtos (celulares), razão pela qual trata-se de distinguishing (...).*

Com efeito, a responsabilidade tributária por substituição constitui numa técnica em que se busca facilitar o recolhimento do tributo, mediante atribuição legal ao terceiro, que de algum modo está vinculado ao fato gerador, o dever de apurar e cumprir a obrigação de pagar a exação em lugar do contribuinte.

A substituição tributária está prevista no artigo 128 do Código Tributário Nacional, nos seguintes termos:

*Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, 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.*

Acerca do tema, impende trazer à colação o magistério de Leandro Paulsen:

*O substituto tributário é o terceiro que a lei obriga a apurar o monte devido e cumprir a obrigação de pagamento do tributo em lugar do contribuinte. (...) **Note-se que, na substituição tributária, a obrigação surge diretamente para o substituto, a quem cabe substituir o contribuinte na apuração e no cumprimento da obrigação, total ou parcialmente, o tributo devido pelo contribuinte, mas com recursos alcançados pelo próprio contribuinte ou dele retidos.** (in Curso de Direito Tributário Completo. 4ª ed. rev. atual. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, p. 144, g.)*

A substituição tributária aplica-se sobre duas formas em uma cadeia produtiva. A primeira delas é denominada como substituição tributária regressiva e se dá após a prática do fato gerador, quando o substituto é subsequente ao substituído. Já a segunda espécie é denominada substituição tributária progressiva e se dá antes da prática do fato gerador, quando o substituto é antecedente ao substituído.

A substituição tributária progressiva consiste no regime de tributação caracterizado pela eleição, por lei, de um substituto tributário, o qual será responsável pelo pagamento, além do imposto pelo qual se reveste na condição de contribuinte original, também pelo imposto dos



substituídos que se encontram na continuação da cadeia econômica.

O aludido instituto jurídico-tributário é disciplinado pelo artigo 150, § 7º, da Constituição Federal, que estabelece o seguinte:

*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*(...)*

**§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (g.)**

O Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o REsp 931.727/RS, sob o rito dos recursos repetitivos, em sua ementa, esmiuçou brilhantemente a responsabilidade do substituto em decorrência da substituição tributária para frente. Confira-se:

*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.*

*(...)*

*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 expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa', determinando, de plano, que esta escolha de um terceiro somente pode ser feita se clara, inequívoca e cristalina 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 (shuld) 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 escolhe 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 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. (...) 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. (STJ, REsp n. 931.727/RS, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 26/8/2009, DJe de 14/9/2009, g.)



Portanto, esse julgado deixa claro que **não há relação jurídica entre a substituída e o Estado** e, por essa razão, foi declarada a inexigibilidade da cobrança de complementação da base de cálculo do ICMS da substituída, porque ela contratou o transporte.

No acórdão rescindendo, a Segunda Turma Julgadora da 4ª Câmara Cível concluiu que a substituída (autora) e substituta (CNOVA COMÉRCIO ELETRÔNICO S/A) eram responsáveis solidários com base no artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, artigo 45, *caput*, do Código Tributário Estadual e artigo 35 do Anexo VIII (Da Substituição Tributária do ICMS) do Decreto Estadual nº 4.852/97, que regulamenta o Código Tributário Estadual (RCTE), os quais dispõem que:

*Art. 124. São solidariamente obrigadas:*

***I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;***

*II - as pessoas expressamente designadas por lei.*

*Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.*

***Art. 45. São solidariamente obrigadas ao pagamento do imposto ou da penalidade pecuniária as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, especialmente:***

*Art. 35 - Fica solidariamente obrigado ao pagamento do imposto devido por substituição tributária o contribuinte estabelecido neste Estado que adquirir mercadoria cujo imposto não tenha sido retido, hipótese em que o adquirente obriga-se, ainda, ao pagamento da multa pelo mesmo devida, dos juros e demais acréscimos legais, calculados desde a data em que deveria ter sido efetuada a retenção.*

Sobre a solidariedade, Hugo de Brito Machado leciona que:

***A existência de interesse comum é situação que somente em cada caso pode ser examinada. A solidariedade, em tais casos, independe de previsão legal. Nem pode a lei dizer que há interesse comum nesta ou naquela situação criando presunções. Se o faz, o preceito vale por força do inciso II do art. 124 que admite que sejam consideradas solidariamente obrigadas pessoas sem interesse comum. Mas haverá defeito de técnica***

legislativa, que deve ser evitado.

*O interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação, cuja presença cria a solidariedade, não é um interesse meramente de fato, e sim um interesse jurídico. Interesse que decorre de uma situação jurídica (...). Além disso, é preciso, em qualquer caso de aplicação do art. 124, que as pessoas a serem consideradas solidariamente responsáveis **já sejam sujeitos passivos**, vale dizer, já estejam alojadas no polo passivo da relação tributária, visto que o artigo em questão trata do modo como o sujeito passivo pode responder, e não da própria atribuição da responsabilidade tributária, assunto versado nos arts. 128 e ss. do mesmo Código. (in Curso de Direito Tributário, 42ª Ed, Malheiros Editores, p. 150, g.)*

Considerando que o substituído não é sujeito passivo da relação jurídica tributária em apreço, como muito bem explanado no REsp 931.727/RS, não é possível considerá-lo responsável solidário com base no artigo 124, inciso I, do CPC.

Nesse sentido, o seguinte julgado do Superior Tribunal de Justiça:

*RECURSO ESPECIAL. ART. 105, III, ALÍNEAS A E C DA CF/88. TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA OU PARA FRENTE. DESCABE A COBRANÇA DO TRIBUTO DIRETAMENTE DO SUBSTITUÍDO, UMA VEZ INEXISTIR RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA ENTRE ELE E O FISCO. RESP. 931.727/RS, REL. MIN. LUIZ FUX, DJE 14.09.2009, REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. RECURSO ESPECIAL PROVIDO PARA EXTINGUIR A EXECUÇÃO FISCAL. 1. Cuida-se, na origem, de embargos à execução fiscal de ICMS opostos pela recorrente, distribuidora de bebidas, que sustenta, em resumo, a irresponsabilidade pela diferença do imposto devido na sistemática da substituição tributária progressiva, uma vez já recolhido o tributo pela sistemática normal, ao amparo de sentença proferida em Mandado de Segurança, que afastou o regime da substituição. 2. **Ao julgar o REsp. 931.727/RS, Relator o Ministro LUIZ FUX (DJe 14.09.2009), representativo da controvérsia, adotando importante lição doutrinária sobre a substituição tributária para frente, o Superior Tribunal de Justiça assentou o entendimento de que inexistente relação jurídico-tributária entre o substituído (no caso, a distribuidora) e o Fisco, o que permite concluir, assim, inexistir solidariedade entre substituído e substituto (no caso, o fabricante), de modo que descabe a cobrança do valor remanescente de ICMS diretamente do substituído, cabendo, porém, a sua exigência do substituto.** 3. Recurso Especial provido para julgar procedentes os embargos à execução fiscal, extinguindo-a. (STJ, REsp n. 1.391.265/RS, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 5/12/2013, DJe de 17/2/2014, g.)*

Ademais, o "interesse comum" de que trata o preceito em destaque refere-se às pessoas que se encontram no mesmo polo do contribuinte em relação à situação jurídica ensejadora da exação, no caso, a venda da mercadoria, sendo certo que **esse interesse não se confunde com a vontade oposta manifestada pelo adquirente, que não é a de vender, mas sim de comprar a coisa.**(STJ, AREsp n. 1.198.146/SP, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 4/12/2018, DJe de 18/12/2018)



Nesse mesmo sentido, ensinamentos doutrinários de Luís Eduardo Schoueri e Robinson Sakiyama Barreirinhas:

*Interesse comum só têm as pessoas que estão no mesmo polo na situação que constitui o fato jurídico tributário. Assim, por exemplo, os condôminos têm "interesse comum" na propriedade; se esta dá azo ao surgimento da obrigação de recolher o IPTU, são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto todos os condôminos. Note-se que o débito é um só, mas todos os condôminos se revestem da condição de sujeitos passivos solidários. Não constituem "interesse comum", por outro lado, as posições antagônicas em um contrato, mesmo quando em virtude deste surja um fato jurídico tributário. Assim, comprador e vendedor não têm "interesse comum" na compra e venda: se o vendedor é contribuinte do ICMS devido na saída da mercadoria objeto da compra e venda, o comprador não será solidário com tal obrigação. (in Direito Tributário, 6a ed., São Paulo, Saraiva, 2016, p. 573).*

*Importante salientar que, para que ocorra a solidariedade natural prevista pelo inciso I do art. 124 do CTN, o interesse dos sujeitos deve ser comum, ou seja, no mesmo sentido. Assim, um casal, unido em comunhão de bens, tem interesse comum na renda auferida por um deles (são solidários no recolhimento do IR), dois amigos que adquiram em conjunto um imóvel têm interesse comum na aquisição, sendo portanto solidários no recolhimento do ITBI. Mas o alienante do imóvel não tem interesse comum com o adquirente do imóvel. Isto porque o interesse do alienante é na alienação e o do adquirente é em sentido oposto, na aquisição do bem, não cabendo falar em solidariedade natural para fins de recolhimento do imposto sobre transmissão. ( in Manual de Direito Tributário, Editora Método, São Paulo, 2006, p. 296).*

Logo, não há interesse comum entre substituído e substituto.

Ressalto, ainda, que, no acórdão rescindendo, não foi especificado em que consiste o interesse comum entre a substituta e a substituída e como o artigo 124, inciso II, do CTN dispõe que a solidariedade pode ser prevista por **lei** e o artigo 97, inciso III, do CTN determina que somente a lei pode estabelecer o sujeito passivo, o artigo 35 do Anexo VIII (Da Substituição Tributária do ICMS) do Decreto Estadual nº 4.852/97 não é válido para respaldar a autuação feita em desfavor do demandante.

Por essas razões, concluo que o acórdão rescindendo, ao reconhecer a solidariedade entre a substituta e substituída, violou manifestamente o artigo 128 do CTN, que prevê que a responsabilidade do substituído **somente** poderia ser excluída ou supletiva, e o artigo 927, inciso III, do CPC, por inobservância ao padrão decisório que fundamentou o acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça ao julgar o REsp 931.727/RS sob o rito dos recursos repetitivos, que se trata de precedente de observância obrigatória.

Destarte, o pedido rescindente deve ser julgado procedente, a fim de rescindir o acórdão em apreço, com base no artigo 966, inciso V, do Diploma Processual Civil.



Passo ao rejuízo da causa (juízo rescisório), conforme dispõe o art. 974 do citado Código.

Na petição inicial da ação anulatória ajuizada pela demandante, ela requereu a anulação do lançamento tributário em seu desfavor, objeto do auto de infração nº 4.01.16.038647.48 (4-0116038-647-48), tendo em vista que inexistente solidariedade entre o substituto e o substituído, a substituição tributária retira o substituído do polo passivo da relação jurídico-tributária e coloca o substituto, razão pela qual esse é o único responsável pelo pagamento antecipado do imposto devido pelas futuras operações internas, conforme dispõe o artigo 51, § 1º, inciso II, § 3º, do CTE, *in verbis*:

*Art. 51. Fica atribuída ao estabelecimento industrial, na condição de substituto tributário, a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido nas operações internas subsequentes, observadas as disposições estabelecidas na legislação tributária, em relação às operações com as mercadorias constantes do Anexo VI desta lei.*

*§ 1º Para os efeitos deste artigo, equipara-se a industrial:*

*(...)*

*II - o comerciante distribuidor ou atacadista estabelecido em outro Estado.*

*(...)*

*§ 3º É exigido o pagamento antecipado do imposto devido pelas futuras operações internas, inclusive quanto à operação a ser realizada pelo próprio adquirente, na hipótese de entrada de mercadoria proveniente de outro Estado ou do exterior e sujeita a substituição tributária.*

A autora defende, ainda, a ilegalidade do artigo 35 do Anexo VIII do Decreto Estadual nº 4.852/97, tendo em vista que o artigo 6º da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir) exclui a responsabilidade do substituído, nos seguintes termos:

*Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.*

*§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.*

*§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.*



Cita o REsp nº 931.727/RS e discorre sobre a ilegalidade da multa.

Na contestação, o **ESTADO DE GOIÁS** defende a solidariedade da substituída e a substituta com base no artigo 35 do Anexo VIII do RCTE e artigo 124, inciso I, do CTN, porque há interesse comum entre eles, pois *se o substituto deixar de reter e, conseqüentemente, pagar o tributo, o substituído se beneficia desta situação, já que em tese esse imposto é repassado ao (cobrado do) adquirente (substituído), assumindo este, neste caso, um encargo menor na aquisição da mercadoria*, além de ambas contribuírem para a ocorrência da infração ao deixarem de efetuar o recolhimento do ICMS-ST.

Salienta que o substituído não deixa de manter relação jurídica com o Estado, porque o artigo 10 da Lei Complementar nº 87/96 dá direito ao substituído para pedir a restituição do ICMS-ST.

Aduz, quanto à multa, que não há violação ao princípio da vedação ao confisco.

Como explanado no juízo rescindente, não há interesse comum entre substituta e substituída tendo em vista que estão em polos diversos da relação jurídica de compra e venda, motivo pelo qual não é possível reconhecer a solidariedade existente entre elas com base no artigo 124, inciso I, do CTN.

Além disso, em respeito ao princípio da reserva legal, a solidariedade tributária deve estar prevista em lei e não em decreto.

O REsp nº 931.727/RS, julgado sob o rito dos recursos repetitivos, é um precedente de observância obrigatória e, nele, o Superior Tribunal de Justiça reconheceu que o substituído não compõe a relação jurídico-tributária.

Importa enfatizar, também, que a autora ajuizou outra ação anulatória de débito fiscal (Autos nº 5022686-81.2021.8.09.0051) em face do réu, que tem como causas de pedir a substituição tributária em apreço (CNOVA COMÉRCIO ELETRÔNICO S/A como substituta e autora como substituída), o inadimplemento tributário relativo ao período de 01/01/2016 a 01/08/2017 e o reconhecimento pelo **ESTADO DE GOIÁS** de sua responsabilidade tributária.

A apelação interposta pela autora contra a sentença proferida nesses autos, que julgou improcedente seu pedido de anulação do lançamento tributário em seu desfavor, objeto do Auto de Infração nº 4.0117026-062-75, foi provida para anular o lançamento tributário. O acórdão recebeu a seguinte ementa:



APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RELAÇÃO JURÍDICA ENTRE FISCO E SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE LEI ORDINÁRIA ESTADUAL PREVENDO RESPONSABILIDADE SUPLETIVA DO SUBSTITUÍDO. INTELIGÊNCIA DO ART. 128 DO CTN. 1. Na Substituição Tributária para frente do ICMS, atribui-se, a um contribuinte da cadeia da mercadoria (fabricante ou importador), a responsabilidade pela retenção e pagamento do imposto de todo o ciclo econômico (operações subsequentes), ao qual se dá o nome de sujeito passivo por substituição. 2. **Nos termos do Artigo 128 do Código Tributário Nacional, é a lei ordinária quem pode excluir totalmente a responsabilidade do contribuinte substituído (empresa recorrente., in casu), ou atribuir-lhe responsabilidade supletiva, mas não pode lhe atribuir responsabilidade solidária, porque não há previsão neste sentido no Código Tributário Nacional.** 3. Não havendo no Estado de Goiás lei ordinária prevendo a modalidade de responsabilidade supletiva do substituído, e à vista da ausência de previsão na lei especial tributária nacional para a implementação de responsabilidade solidária em qualquer hipótese, reconhece-se a inexistência de relação jurídica entre a Apelante e o Fisco Estadual (Apelado) e, conseqüentemente, a insubsistência do débito fiscal que lhe fora imposto. 4. Invertam-se os ônus da sucumbência, em desfavor do Estado de Goiás, observado o disposto no Artigo 85, § 3º, I do CPC. APELAÇÃO CONHECIDA E PROVIDA. (TJGO, PROCESSO CÍVEL E DO TRABALHO -> Recursos -> Apelação Cível 5022686-81.2021.8.09.0051, Rel. Des(a). DORACI LAMAR ROSA DA SILVA ANDRADE, 6ª Câmara Cível, julgado em 08/02/2022, DJe de 08/02/2022, g.)

Nesse mesmo sentido, os seguintes julgados:

APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA TRÁS. DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO PELO COMPRADOR. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUBSTITUÍDO/VENDEDOR. IMPOSSIBILIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 45, XIII, DO CTE. ADI 6284/STF. SENTENÇA REFORMADA. 1. **O interesse comum de que trata o preceito do art. 124 do CTN e do art. 45 do CTE refere-se às pessoas que se encontram no mesmo polo do contribuinte em relação à situação jurídica ensejadora da exação, no caso, a venda da mercadoria, sendo certo que esse interesse não se confunde com a vontade oposta manifestada pelo adquirente, que não é a de vender, mas sim de comprar a coisa.** Precedentes do STJ. 2. No julgamento da ADI 6284, o Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucional o art. 45, XIII, do Código Tributário Estadual (Lei 11.651/1991). 3. Permitir a responsabilização objetiva da apelante, principalmente por não ter sido imputado a ela nenhuma infração, importa em transferir a obrigação fiscalizatória do Estado para a contribuinte substituída, sem que exista previsão legal nesse sentido. 4. Não ocorrida a hipótese legal do inciso XIII do art. 45 do Código Tributário Estadual (indicado no auto de infração), tornam-se inaplicáveis as normas infralegais (convênios de ICMS e decreto estadual) que fundamentaram a expedição do auto em desfavor da apelante. 5. Face à alteração do julgado, inverto os ônus sucumbenciais para condenar o Estado de Goiás ao pagamento das despesas processuais e honorários de sucumbência, os quais fixo em 15% sobre o valor atualizado da causa, nos termos do artigo 85, § 3º, do Código de Processo Civil. APELAÇÃO CÍVEL CONHECIDA E PROVIDA. (TJ-GO 02166657420138090051, Relator: DESEMBARGADOR JEOVA SARDINHA DE MORAES, 6ª Câmara Cível, Data de Publicação:



08/03/2023)

*Apelação Cível. Embargos à Execução Fiscal. (...) IV - ICMS. Substituição tributária para frente. Dever da substituta. Inexistência de relação jurídica entre o Fisco e o substituído. Consoante posicionamento do STJ exarado em Recurso Especial representativo da controvérsia (REsp 931.727/RS), **inexiste relação jurídico-tributária entre as substituídas (no caso, as concessionárias de veículos) e o Fisco, o que permite concluir, assim, inexistir solidariedade entre substituídas e substituta (no caso, a fabricante/apelante), de modo que quem responde pela cobrança do ICMS, prima facie, é a substituta tributária.** (...) Apelo conhecido e provido. (TJGO, APELACAO CIVEL 486033-65.2008.8.09.0051, Rel. DES. CARLOS ALBERTO FRANCA, 2A CÂMARA CÍVEL, julgado em 14/10/2014, DJe 1656 de 23/10/2014)*

*DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO E RECURSO VOLUNTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. NULIDADE DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ISS. PRAZO PARA CONTESTAÇÃO DA FAZENDA PÚBLICA. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE DO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA - CDA. ALTERAÇÃO DO TÍTULO POR SIMPLES CÁLCULO ARITMÉTICO. MULTA CONFISCATÓRIA. NÃO CONFIGURADA. I - É tempestiva a peça contestatória apresentada pela Fazenda Pública em observância aos arts. 241, II; 188, 297 e 184, §§ 1º e 2º, CPC. II - **Nos casos de substituição legal tributária, o único sujeito passivo da relação jurídico-tributária é o substituto, de modo que não cabe ao FISCO Municipal cobrar ISSQN diretamente do substituído.** (...) REMESSA OBRIGATÓRIA E RECURSO VOLUNTÁRIO CONHECIDOS E PARCIALMENTE PROVIDOS. (TJGO, DUPLO GRAU DE JURISDICAÇÃO 414955-06.2011.8.09.0051, Rel. DES. ALAN S. DE SENA CONCEIÇÃO, 5A CÂMARA CÍVEL, julgado em 08/05/2014, DJe 1542 de 15/05/2014, g.)*

*APELAÇÃO - Ação anulatória de débito fiscal – Auto de Infração e Imposição de Multa - AIIM lavrado em razão do não pagamento do ICMS – Laudo pericial conclusivo no sentido de que as operações mercantis estavam sujeitas ao regime de substituição tributária, atuando o contribuinte na condição de substituído tributário, e de que o Fisco só apurou a existência de valores em aberto porque houve equívoco na emissão das notas fiscais eletrônicas – Persistência da autuação fiscal, nessas condições, que se fundamentaria na existência de solidariedade entre a autora (substituída) e o responsável tributário (substituto) – Impossibilidade - Inexistência de relação jurídico-tributária entre a autora e o Fisco, no que concerne aos valores cobrados no auto de infração - Superior Tribunal de Justiça que, em julgamento de recurso especial sob a sistemática dos recursos repetitivos, já assentou a inexistência de solidariedade em casos semelhantes (Tema nº 161) – Precedentes da Seção de Direito Público – AIIM que deve ser anulado – Autora, entretanto, que deu causa à ação, tendo em vista que o preenchimento inadequado das notas fiscais induziu o Fisco a erro, motivando a autuação – Sentença reformada, a fim de julgar a ação procedente, mas com a condenação da autora nos ônus sucumbenciais, sob o influxo do princípio da causalidade – Recurso parcialmente provido. (TJ-SP - AC: 10636966720198260053 São Paulo, Data de Julgamento: 25/07/2023, 1ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 27/07/2023)*



*RECURSO DE APELAÇÃO – TRIBUTÁRIO – OPERAÇÃO SUJEITA AO RECOLHIMENTO DO ICMS POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – ICMS-ST. MANDADO DE SEGURANÇA – ALEGADA VIOLAÇÃO A DIREITO LIQUIDO E CERTO – RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA ENTRE SUBSTITUTO E SUBSTITUÍDO – INEXISTÊNCIA OMISSÃO NA RETENÇÃO DO IMPOSTO ESTADUAL – DEVER DO SUBSTITUTO RECOLHER O TRIBUTO – ICMS/ST - RECURSO DESPROVIDO. A substituição tributária implica na escolha, pela lei, do substituto como responsável pelo pagamento do tributo devido por fato gerador praticado pelo contribuinte. Na esteira da jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça, proferida sob a sistemática de recurso representativo da controvérsia no REsp 931.727-RS “inexiste relação jurídico-tributária entre o substituído (no caso, a distribuidora) e o Fisco, o que permite concluir, assim, inexistir solidariedade entre substituído e substituto (no caso, o fabricante), de modo que descabe a cobrança do valor remanescente de ICMS diretamente do substituído, cabendo, porém, a sua exigência do substituto” A legislação tributária encartada no art. 20, II, da Lei 7.098/98 e art. 1º, § 1º, Seção XIII, do Anexo XIV do RICMS, vigente à época da autuação, imputava a responsabilidade tributária às indústrias matogrossenses pelo pagamento do ICMS devido nas operações subsequentes, o chamado regime de substituição tributária para frente – ICMS/ST, em relação as operações com produtos cerâmicos. A omissão na retenção do tributo devido por substituição tributária, enseja a responsabilização do substituto pelo recolhimento do imposto. Recurso desprovido. (TJ-MT - APL: 00032064520148110003 MT, Relator: ANTÔNIA SIQUEIRA GONÇALVES, Data de Julgamento: 04/09/2018, SEGUNDA CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO E COLETIVO, Data de Publicação: 26/09/2018)*

Destaco, ainda, que o inciso XIII do artigo 45 do Código Tributário Estadual, que estabelece que são solidariamente obrigadas ao pagamento do imposto devido na operação ou prestação as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, especialmente com **o contribuinte ou o substituto tributário, a pessoa que por seus atos ou omissões concorra para a prática de infração à legislação tributária**, foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6284. Confira-se:

*Direito constitucional e tributário. Ação direta de inconstitucionalidade. Responsabilidade tributária solidária do contabilista. Ausência de ofensa reflexa à Constituição. Competência concorrente. Legislação estadual que conflita com as regras gerais do CTN. Inconstitucionalidade. 1. Ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pelo Partido Progressista, com pedido de medida cautelar, em que pleiteia a declaração de inconstitucionalidade dos arts. 45, XII-A, XIII e § 2º, da Lei nº 11.651/1991, do Estado de Goiás, e 36, XII-A e XIII, do Decreto nº 4.852/1997, do mesmo Estado. Em consonância com tais regras, atribui-se ao contabilista a responsabilidade solidária com o contribuinte ou com o substituto tributário, quanto ao pagamento de impostos e de penalidades pecuniárias, no caso de suas ações ou omissões concorrerem para a prática de infração à legislação tributária. 2. A presente controvérsia consiste em definir se os atos normativos estaduais foram editados em contrariedade com as regras constitucionais de competência tributária, notadamente o art. 146, III, b, da CF/1988. Eventual inobservância de tais regras de competência implica ofensa direta à Constituição. Precedentes. 3. **Legislação estadual que amplia as hipóteses de responsabilidade de terceiros por infrações, invade a competência do legislador complementar federal para estabelecer as normas gerais sobre a matéria (art. 146, III, b, da CF/1988). Isso porque as linhas básicas da responsabilidade tributária devem estar contidas em lei complementar editada pela União, não sendo possível que uma lei***



**estadual estabeleça regras conflitantes com as normas gerais (ADI 4.845, sob a minha relatoria). 4. Inconstitucionalidade formal. Legislação do Estado de Goiás aborda matéria reservada à lei complementar e dispõe diversamente sobre (i) quem pode ser responsável tributário, ao incluir hipóteses não contempladas pelos arts. 134 e 135 do CTN, (ii) em quais circunstâncias pode ser responsável tributário (“infração à legislação tributária”), sendo que, conforme as regras gerais, para haver a responsabilidade tributária pessoal do terceiro, ele deve ter praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, não havendo a responsabilização pelo mero inadimplemento de obrigação tributária. 5. Ante todo o exposto, voto pelo conhecimento da presente ação direta de inconstitucionalidade e julgo procedente o pedido, para declarar a inconstitucionalidade dos arts. 45, XII-A, XIII e § 2º, da Lei nº 11.651/1991, do Estado de Goiás, e 36, XII-A e XIII, do Decreto nº 4.852/1997, do mesmo Estado. 6. Fixação da seguinte tese: “É inconstitucional lei estadual que verse sobre a responsabilidade de terceiros por infrações de forma diversa das regras gerais estabelecidas pelo Código Tributário Nacional.”. (STF, ADI 6284, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 15/09/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-191 DIVULG 23-09-2021 PUBLIC 24-09-2021, g.)**

Considerando que não há responsabilização pelo mero inadimplemento da obrigação tributária, não é possível considerar a autora, substituída tributária, como responsável pelo débito em questão.

Logo, a procedência do pedido inicial é medida que se impõe.

Considerando que restou sucumbente a Fazenda Pública, os honorários advocatícios devem ser fixados com base nos §§3º e 5º do artigo 85 do CPC/15, que possuem a seguinte redação:

*§ 3º Nas causas em que a Fazenda Pública for parte, a fixação dos honorários observará os critérios estabelecidos nos incisos I a IV do § 2º e os seguintes percentuais:*

*I - mínimo de dez e máximo de vinte por cento sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido até 200 (duzentos) salários-mínimos;*

*II - mínimo de oito e máximo de dez por cento sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido acima de 200 (duzentos) salários-mínimos até 2.000 (dois mil) salários-mínimos;*

*III - mínimo de cinco e máximo de oito por cento sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido acima de 2.000 (dois mil) salários-mínimos até 20.000 (vinte mil) salários-mínimos;*

*IV - mínimo de três e máximo de cinco por cento sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido acima de 20.000 (vinte mil) salários-mínimos até 100.000 (cem mil) salários-mínimos;*



V - mínimo de um e máximo de três por cento sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido acima de 100.000 (cem mil) salários-mínimos.

§ 5º Quando, conforme o caso, a condenação contra a Fazenda Pública ou o benefício econômico obtido pelo vencedor ou o valor da causa for superior ao valor previsto no inciso I do § 3º, a fixação do percentual de honorários deve observar a faixa inicial e, naquilo que a exceder, a faixa subsequente, e assim sucessivamente.

No caso dos autos, o proveito econômico obtido coincide com o valor da causa, uma vez que a pretensão exposta na ação anulatória era justamente a nulidade do lançamento tributário.

O valor da causa, na data da propositura da ação anulatória (04/02/2019), perfaziam o valor de R\$ 601.474,77 (seiscentos e um mil, quatrocentos e setenta e quatro reais e setenta e sete centavos).

Esse valor atualizado pelo INPC em 08/2023, para melhor fazer o escalonamento, sem vinculação deste valor ao possível e futuro cumprimento de sentença, cujos cálculos deverão ser elaborados pela parte exequente, é de R\$ 790.516,98 (setecentos e noventa mil, quinhentos e dezesseis reais e noventa e oito centavos)

O valor atualizado até esta data, nos termos acima expostos, levando-se em conta o salário-mínimo referente ao mês de agosto de 2023 (R\$1.320,00), representa pouco mais de 598 salários-mínimos.

Desta forma, os honorários advocatícios sucumbenciais devem ser fixados, de forma escalonada, nos seguintes termos:

PERCENTUAL	DISPOSITIVO LEGAL	QUANTIDADE DE SALÁRIOS-MÍNIMOS	VALOR EM REAIS DOS HONORÁRIOS
10% (DEZ POR CENTO)	Inciso I, do §3º, do art.85, do CPC/15	ATÉ 200 SALÁRIOS-MÍNIMOS = R\$264.000,00	R\$26.400,00 (VINTE E SEIS MIL E QUATROCENTOS REAIS)
8% (OITO POR CENTO)	Inciso II, do §3º, do art.85, do CPC/15	DE 200 A 2000 SALÁRIOS-MÍNIMOS = R\$ 525.360 (398 SALÁRIOS-MÍNIMOS)	R\$ 42.028,80 (quarenta e dois mil, vinte e oito reais e oitenta centavos)



Diante do exposto, configurada a hipótese do artigo 966, inciso V, do CPC/2015, **julgo procedentes** os pedidos rescindente e rescisório formulados na exordial, para desconstituir o acórdão impugnado e, por conseguinte, julgar procedente o pedido inicial formulado na ação anulatória nº **5052185-87.2019.8.09.0049, a fim de** anular o lançamento tributário feito em desfavor da demandante, objeto do auto de infração nº 4.01.16.038647.48 (4-0116038-647-48), bem como condenar o réu ao pagamento das despesas processuais adiantadas pela autora e honorários advocatícios, utilizando-se como parâmetro o proveito econômico obtido (valor atualizado da causa), de forma escalonada, nos termos do §3º, incisos I e II, c/c §5º, ambos do art.85 do CPC/15, conforme disposto na fundamentação.

**Autorizo o levantamento do depósito prévio pela parte autora.**

É como voto.

Goiânia, datado e assinado digitalmente

Desembargador **SEBASTIÃO LUIZ FLEURY**

Relator

### **ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos estes autos de ação rescisória, acordam os componentes da Primeira Seção Cível do Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Goiás, à unanimidade de votos, em julgar procedente a ação rescisória, nos termos do voto do Relator.

Presidiu a sessão o Desembargador Gerson Santana Cintra.

Fez-se presente, como representante da Procuradoria-Geral de Justiça, o Dr. Waldir Lara Cardoso.

Fizeram sustentações orais o Dr. Maurício Alves de Lima pelo autor e o Dr. Gustavo Lelis Souza Silva e pelo réu.



Goiânia, datado e assinado digitalmente.

Desembargador **SEBASTIÃO LUIZ FLEURY**

Relator