



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AgInt no AGRADO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1.222.467 - SP (2017/0324543-9)

RELATOR : **MINISTRO GURGEL DE FARIA**
AGRAVANTE : FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO
PROCURADOR : CARLOS ALBERTO BITTAR FILHO - SP118936
AGRAVADO : COOPERATIVA DE PRODUTORES DE CANA-DE-ACUCAR,
ACUCAR E ALCOOL DO ESTADO DE SAO PAULO
ADVOGADOS : HAMILTON DIAS DE SOUZA - SP020309
MÁRIO LUIZ OLIVEIRA DA COSTA - SP117622
LUIS HENRIQUE DA COSTA PIRES - SP154280
CAMILA ALONSO LOTITO DE CASTRO - SP257314

EMENTA

TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. TREDESTINAÇÃO DA MERCADORIA. VENDEDOR. RESPONSABILIDADE OBJETIVA. IMPOSSIBILIDADE.

1. O Plenário do STJ decidiu que “aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas até então pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça” (Enunciado Administrativo n. 2, sessão de 09/03/2016).

2. A Primeira Seção, por ocasião do julgamento dos EREsp 1.657.359/SP, DJe 19/03/2018, consolidou o entendimento de que “a empresa vendedora de boa-fé que, mediante a apresentação da documentação fiscal pertinente e a demonstração de ter adotado as cautelas de praxe, evidencie a regularidade da operação interestadual realizada com o adquirente, afastando, assim, a caracterização de conduta culposa, não pode ser objetivamente responsabilizada pelo pagamento do diferencial de alíquota de ICMS em razão de a mercadoria não ter chegado ao destino declarado na nota fiscal, não sendo dela exigível a fiscalização de seu itinerário”.

3. Agravo interno não provido.

ACÓRDÃO

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

Brasília, 22 de maio de 2018 (Data do julgamento).

MINISTRO GURGEL DE FARIA

Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AgInt no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1.222.467 - SP (2017/0324543-9)

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO GURGEL DE FARIA (Relator):

Trata-se de agravo interno manejado pelo ESTADO DE SÃO PAULO contra decisão por mim proferida, em que conheci do agravo da COOPERATIVA DE PRODUTOS DE CANA-DE-AÇÚCAR, AÇÚCAR E ÁLCOOL DO ESTADO DE SÃO PAULO para conhecer parcialmente de seu recurso especial na parte em que discute a responsabilidade tributária da vendedora ao pagamento do diferencial de alíquota de ICMS pelo não comprovação de que a mercadoria alcançou o estado de destino informado na nota fiscal, dando-lhe provimento "a fim de cassar o acórdão recorrido e determinar o retorno dos autos ao Tribunal de origem, para que, em novo exame da apelação, julgue a responsabilidade da cooperativa vendedora à luz da prova dos autos referentes à existência de sua boa-fé, convertendo, se for o caso, o julgamento em diligência, para a produção das provas oportunamente requeridas" (e-STJ fl. 2.195).

Nas suas razões (e-STJ fls. 2.200/2.204), o ente público sustenta, em resumo, que: *(a)* a decisão agravada não atentou para o fundamento do acórdão recorrido de que, à luz do art. 123 do CTN, a cláusula *Free on Board* (FOB) não vincula o fisco para a imputação da responsabilidade tributária, *(b)* "se o contribuinte é que pretende se beneficiar com o pagamento do ICMS a uma alíquota inferior (interestadual) à praticada nas negociações internas, é o próprio contribuinte quem deve juntar a comprovação da saída dos limites territoriais do estado-membro", e *(c)* "na ausência de demonstração da saída da mercadoria do território paulista, deve ser aplicada a presunção legal pela operação mercantil interna", conforme art. 23 da lei local do ICMS.

A parte agravada apresentou impugnação (e-STJ fl. 2.210/2.218).

É o relatório.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AgInt no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1.222.467 - SP (2017/0324543-9)

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO GURGEL DE FARIA (Relator):

De início, registro que a decisão ora agravada apreciou o recurso em epígrafe em consonância com o Enunciado Administrativo n. 2 do Plenário do STJ, segundo o qual “aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas até então pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça”.

Isso considerado, tenho que os argumentos ora deduzidos não convencem.

No presente caso, a Corte estadual assentou o seu entendimento de que a empresa vendedora é objetivamente responsável ao pagamento do diferencial de alíquota do ICMS, quando não lograr comprovar que a mercadoria comercializada foi entregue ao adquirente no estado da Federação indicado nas notas fiscais, daí porque dispensou a produção de prova pericial tendente a demonstrar a boa-fé da recorrente, mediante exame da documentação que atestaria a regularidade da operação realizada.

É o que se depreende do acórdão recorrido (e-STJ fls. 1.938 e seguintes):

1 - Rejeito a preliminar de cerceamento de defesa. O processo apresentava-se bem instruído, com alegações e juntada de documentos suficientes para análise do mérito da causa, sendo desnecessária a colheita de prova testemunhal. Refuta-se assim qualquer tentativa de manejar a oca – e retórica – expressão do "cerceamento de defesa", sempre hasteada, com apanágio único e redentor de última hora. Ideia que perambula em petições de defesa, com força já desmilinguida na experiência forense.

[...]

3 - Ao mérito:

Embargos à execução opostos pela Cooperativa de Produtos de Cana de Açúcar e Álcool do Estado de São Paulo, pugnando pela extinção da execução fiscal atinente ao ICMS apurado nos meses de janeiro a março, maio, junho e dezembro de 2001, janeiro a agosto e outubro a dezembro de 2002, conforme Auto de Infração e Imposição de Multa nº 3.024.449-3, lavrado em 04/02/2005.

Valor do tributo calculado sobre as operações de venda e compra de álcool hidratado carburante e destinatário diverso do indicado no documento fiscal, somando R\$ 3.947.977,72, além de multa no importe de 50% sobre o valor da operação. Penalidades impostas em razão de fraudes presumidas nas operações de saída de mercadorias, jamais recebidas pelo destinatário – a empresa Macom Distribuidora de Petróleo Ltda., situada no Estado do Mato Grosso (fls. 117/118). De sua parte, a contribuinte sustenta sua boa-fé, insistindo na impossibilidade de responsabilização pelo desaparecimento das mercadorias que negociara.

A r. sentença deve parcialmente reformada.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

3 - A apelante não se desincumbiu do ônus de provar documentalmente o fato constitutivo de seu direito, qual seja, a saída efetiva da mercadoria vendida do território paulista à empresa localizada no Estado do Mato Grosso (artigo 333, inciso I, do Código de Processo Civil).

Justifico:

4 - É sabido que o auto de infração e imposição de multa é ato administrativo sobre o qual recaem as presunções de legitimidade e veracidade.

[...]

Ademais, no caso dos autos, a própria embargante diz irresponsável pela mercadoria após a saída de seu estabelecimento: *Sendo assim, a partir do momento em que a recorrente entregou a mercadoria aos transportadores indicados e contratados pelo comprador, operou-se a tradição da coisa com a transferência da propriedade e da posse da mercadoria, que deixou de estar sob responsabilidade da vendedora.*

O que veio a ocorrer depois desse instante é de responsabilidade do adquirente e dos transportadores por eles contratados, a quem foi confiada a posse da mercadoria, cada qual na medida da sua responsabilidade. Vale dizer, entregues as mercadorias aos transportadores (que estão perfeitamente identificados no documentário fiscal pertinente), saíram as mesmas da disponibilidade física e jurídica da recorrente) (fls. 644) – o que reflete o estatuído no AIIM n.º 3.024.449-3 (fls. 117).

Assim, de nada adianta colacionar centenas de notas fiscais (fls. 352 e seguintes), para encorpar os autos, se não houve comprovação robusta do transporte para outro Estado. Neste sentido, fora de questão a alegada boa-fé, que para sustentar suposta transação deve ser corroborada por outros fundamentos: deve revestir-se a boa-fé de contornos objetivos, não bastando a *intentio*, intangível na sua essência.

5 - De outra parte, a cláusula FOB (*free on board*), atribui ao adquirente a responsabilidade pelo transporte do produto. Deveras, embora correta esta assertiva, não pode ser oposta ao Fisco com o objetivo de eximir-se da responsabilização, consoante estabelece o artigo 123 do Código Tributário Nacional.

Esse entendimento, todavia, contraria a orientação jurisprudencial desta Corte Superior, segundo a qual a empresa vendedora de boa-fé que, mediante a apresentação da documentação fiscal pertinente e a demonstração das cautelas de praxe adotadas, evidencie a regularidade da operação interestadual realizada com o adquirente, afastando, assim, a caracterização de conduta culposa, não pode ser objetivamente responsabilizada ao pagamento do diferencial de alíquota de ICMS em razão de a mercadoria não ter chegado ao destino declarado na nota fiscal, não sendo dela exigível a fiscalização de seu itinerário.

Entretanto, a despeito da regularidade da documentação, se o fisco comprovar que a empresa vendedora intencionalmente participou de eventual ato infracional (fraude) para burlar a fiscalização, concorrendo para a tredestinação da mercadoria (mediante simulação da operação, por exemplo), poderá ela, naturalmente, ser responsabilizada pelo pagamento dos tributos que deixaram de ser oportunamente recolhidos.

Essa é a orientação jurisprudencial desta Corte Superior, firmada com base na interpretação dos arts. 121, 124, 135 e 136 do CTN, conforme se verifica dos seguintes precedentes, oriundos de casos idênticos ao que ora se apresenta:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. DECISUM QUE AFASTOU A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO VENDEDOR, NA HIPÓTESE DE



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

TREDESTINAÇÃO DE ÁLCOOL HIDRATADO, EM FACE DE A MERCADORIA TER SIDO REGULARMENTE VENDIDA E ENTREGUE AO TRANSPORTADOR PRÉ-CREDENCIADO. INAPLICABILIDADE DA SÚMULA 280 DO STF NEM DA SÚMULA 7 DO STJ, POR NÃO DEMANDAR O DESLINDE DA CONTROVÉRSIA ANÁLISE DE LEGISLAÇÃO LOCAL NEM DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO AOS FUNDAMENTOS DA DECISÃO AGRAVADA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 182 DO STJ. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

1. Ao contrário do que sustenta o ente estatal, a solução da *quaestio iuris* demanda, apenas, uma análise da matéria infraconstitucional federal atinente à responsabilidade tributária, insculpida nos arts. 121, 124 e 135 do CTN, não ensejando a incidência da Súmula 280 do STF.

2. Igualmente, o conhecimento do Apelo Raro não esbarra na Súmula 7 do STJ, quando a situação fática que implicou na responsabilidade tributária da Cooperativa encontra-se objetivamente delimitada no acórdão do Tribunal de origem.

3. A decisão monocrática ora infirmada asseverou que a responsabilidade tributária de quem não reveste a condição legal de contribuinte, tal como definida no art. 121, I do CTN, depende de expressa previsão normativa, como exige o art. 121, II do mesmo Código; a previsão, porém, não pode ser aleatória ou arbitrária, mas deve calcar-se na solidariedade obrigacional (art. 124, I e II do CTN) ou na ocorrência de infração, como preconizado no art. 135 do CTN.

4. Não tendo efetivamente a COPERSUCAR praticado nenhuma infração tributária, inviável atribuir-lhe, sem a demonstração da necessária conduta ilícita, a alegada responsabilidade pela tredestinação da mercadoria. Precedentes deste Tribunal: AgRg nos EDcl no REsp. 991.063/AM, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, Rel. p/ Acórdão Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 12.06.2013; REsp. 1.305.856/SP, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 26.06.2013.

5. A parte agravante deve infirmar os fundamentos da decisão impugnada, mostrando-se inadmissível o recurso que não se insurge contra todos eles, sendo insuficiente, nessa esteira, a mera alegação de óbices ao não conhecimento do Apelo Nobre. Incidência da Súmula 182 do Superior Tribunal de Justiça.

6. Agravo Regimental desprovido (AgRg no AREsp 163.829/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/08/2013, DJe 16/08/2013).

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VENDA DE COMBUSTÍVEL A OUTRO ESTADO DA FEDERAÇÃO. RECOLHIDO O ICMS PELA ALÍQUOTA INTERESTADUAL DE 7%. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 121, I E II, DO CTN. EXIGÊNCIA DE ANTERIOR DEMONSTRAÇÃO DE SOLIDARIEDADE (ART. 124, I E II, DO CTN) OU CONDUTA INFRACIONAL APTA A GERAR VÍNCULO JURÍDICO (ART. 135, CAPUT, DO CTN). AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

1. Analisa-se no presente feito a possibilidade de o Fisco paulista, sem investigar a boa-fé do vendedor, exigir dele o ICMS com base na alíquota interna, pelo fato de o produto vendido (álcool hidratado) não ter chegado regularmente a outra unidade da Federação (Bahia).

2. O principal fundamento utilizado pelo Tribunal de origem para manter a cobrança da alíquota interna consistiu no fato de que "[a] infração se consuma com a mera conduta, que efetivamente causou prejuízo ao erário público".

3. Para explicar a imposição foi invocado o artigo 136 do CTN, como suporte da pretendida responsabilidade tributária. Todavia, o citado diploma legal é esclarecedor no sentido de que a responsabilidade por infrações da legislação



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

tributária independe da intenção do agente ou do responsável dos efeitos do ato. No caso concreto, todavia, o Fisco não conseguiu identificar o "agente ou responsável" da destinação diversa da mercadoria constante da Nota Fiscal.

4. No caso concreto, o Fisco paulista, em verdade, busca a tributação do ICMS, pela alíquota interna, em face de a mercadoria ter sido desviada de seu destino final, com possível venda no próprio estado. No entanto, não conseguiu demonstrar que a recorrente tenha realizado essa operação fraudulenta, circunstância essa indispensável à caracterização do próprio sujeito passivo que praticou o fato econômico empregado na aplicação da alíquota interna.

5. É incontroverso que, na operação comercial, foram cumpridas todas as exigências fiscais, com a emissão das respectivas notas de venda. Nesse contexto, não há como exigir da vendedora outras provas, que a ela não incumbe; não bastando presumir a simulação quanto ao destino das mercadorias.

6. Recurso conhecido e provido para afastar a exigência fiscal de que a recorrente pague a diferença entre as alíquotas de ICMS incidente nas operações internas (REsp 1.305.856/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/06/2013, DJe 26/06/2013).

Essa posição pretoriana foi recentemente consolidada no âmbito de Primeira Seção, quando do julgamento dos EREsp 1.657.359/SP, DJe 19/03/2018. Para evitar desnecessária tautologia, transcrevo a fundamentação contida no voto condutor desse julgado, por mim proferido, *in verbis*:

Quanto ao mérito, coaduno-me com a orientação consignada nos arestos apontados como paradigmas, para concluir que a empresa vendedora de boa-fé que, mediante a apresentação da documentação fiscal pertinente e a demonstração de ter adotado as cautelas de praxe, evidencie a regularidade da operação interestadual realizada com o adquirente, afastando, assim, a caracterização de conduta culposa, não pode ser objetivamente responsabilizada pelo pagamento do diferencial de alíquota de ICMS em razão de a mercadoria não ter chegado ao destino declarado na nota fiscal, não sendo dela exigível a fiscalização de seu itinerário.

Entretanto, a despeito da regularidade da documentação, se o fisco comprovar que a empresa vendedora intencionalmente participou de eventual ato infracional (fraude) para burlar a fiscalização, concorrendo para a trestinação da mercadoria (mediante simulação da operação, por exemplo), poderá ela, naturalmente, ser responsabilizada pelo pagamento dos tributos que deixaram de ser oportunamente recolhidos.

Amparo minha convicção, primeiro, nos fundamentos bem lançados pelos eminentes relatores dos acórdãos ora indicados como paradigmas, os quais, para evitar tautologia, transcrevo a seguir:

REsp 1.305.856/SP, relator o eminente Ministro Benedito Gonçalves:

Para explicar a imposição, como feito, foi invocado o artigo 136 do CTN, como suporte da pretendida responsabilidade tributária. Confira-se, por pertinente, a redação do referido dispositivo:

[...]

Todavia, o citado diploma legal é esclarecedor no sentido de que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do ***agente ou do responsável dos efeitos do ato***. No caso concreto, todavia, o Fisco não conseguiu identificar ao agente ou responsável da destinação diversa da mercadoria constata da Nota Fiscal. É incontroverso que, na operação comercial, foram cumpridas todas as exigências fiscais, com a emissão das respectivas notas de venda. Nesse contexto, não há como exigir da vendedora outras provas, que a ela não incumbe; não basta presumir-se ter havido simulação quanto ao destino



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

das mercadorias.

No caso concreto, o Fisco paulista, em verdade, busca a tributação do ICMS, pela alíquota interna, em face de a mercadoria ter sido desviada de seu destino final, com possível venda no próprio estado. No entanto, não conseguiu demonstrar que a recorrente tenha realizado essa operação fraudulenta, circunstância essa indispensável à caracterização do próprio sujeito passivo que praticou o fato econômico empregado na aplicação da alíquota.

[...]

Assim, embora o artigo 136 do Código Tributário Nacional - CTN diga que a responsabilidade por infrações independe da extensão dos efeitos do ato, não se deve perder de vista o que dispõe o art. 112 do Código Tributário Nacional - CTN (Leandro Paulsen, Direito Tributário, Ed. Livraria do Advogado, 2006, págs. 1.053/1.054).

Registra-se também que a responsabilidade tributária de quem não reveste a condição legal de contribuinte, tal como previsto no art. 121, I, do CTN, depende da expressa previsão normativa, como previsto no art. 121, II, do mesmo diploma legal, porém não pode ser aleatória ou arbitrária, mas deve calcar-se na solidariedade obrigacional (art. 124, I e II, do CTN) ou na ocorrência da infração, como preconiza o art. 135 do CTN. Situação essa pelo menos não comprovada pelo Fisco estadual.

REsp 1.574.489/SP, relator o eminente Ministro Napoleão Nunes Maia Filho:

Quanto ao *núcleo da demanda*, observa-se que aqui se discute o *importante tema da sujeição passiva tributária* e convém recordar que essa sujeição - ou a subordinação à exigência de pagamento de tributo - somente decorre de duas situações que se podem configurar, relativamente à sujeição, conforme se dispuser em lei: (i) a condição do *contribuinte* e (ii) a condição de *responsável*, sendo que cada uma dessas duas situações tem o seu perfil traçado em normas legais de hierarquia complementar (art. 121 do CTN).

A condição de contribuinte da obrigação principal (contraposta à noção de obrigação acessória) é de apreensão mais cômoda e mais fácil, porquanto o seu conceito normatizado é praticamente desenturvado de dúvidas: o art. 121, I do CTN define-o como aquele que *tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador* ou, em outras palavras, aquele que realiza no mundo empírico ou no universo dos fatos verificáveis (históricos ou concretos) o comportamento que a lei tributária válida e previamente define como gerador do dever jurídico de pagar tributos.

[...]

Pois bem; neste caso, tem-se como fora de dúvida que a COOPERSUCAR não reveste a condição de contribuinte, quanto à diferença de alíquota de ICMS, porque o correspondente fato gerador, praticado ou ocorrido no mundo empírico (a alegada tresdestinação da mercadoria vendida, que não chegou ao seu destino, fora dos limites estaduais paulistas) não lhe pode ser imputado pessoal e *diretamente* (art. 121, I do CTN) e, na verdade, *o Fisco sequer lhe faz realmente essa imputação*.

Mas cabe examinar, porém, se a COOPERSUCAR, neste caso, em face daquela tresdestinação, revestiria, a condição de responsável tributário (art. 121, II do CTN), que igualmente lhe atribuiria - so ocorrente - o dever jurídico de pagar o tributo pretendido pela Fazenda Paulista.

Na definição do art. 121, II do CTN (já citado) *responsável tributário* é aquele que, sem revestir a condição de contribuinte, seja *ex vi legis* obrigado a satisfazer o dever jurídico de pagar o tributo; a reflexão sobre o fundamento da emergência da responsabilidade tributária - de quem não



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

reveste a condição de contribuinte - pelo pagamento de tributos, mostra que essa responsabilidade pode decorrer de duas causas diferentes:

(I) a primeira causa da responsabilidade tributária é a solidariedade, que deriva, por sua vez, de duas vertentes, a saber: (a) a presença de interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (art. 124, I do CTN), e (b) a designação legal expressa (dessa responsabilidade), ainda que, por acaso, não ocorra o tal interesse comum (art. 124, II do CTN);

(II) a segunda causa de responsabilidade tributária, imputável a quem não é contribuinte, será, sem dúvida alguma, o cometimento de infrações, apuradas em processo administrativo fiscal regular (art. 135 do CTN), em cuja seara não vigora a atribuição apenas objetiva, exigindo-se, ao contrário, o elemento moral ou subjetivo.

Comentando a primeira hipótese de solidariedade tributária (art. 124, I do CTN), diz o eminente Professor HUGO DE BRITO MACHADO que ela decorre de *norma geral tributária, aplicável a todos os tributos, mas o seu alcance, todavia, tem sido posto em dúvida* (Comentários ao CTN, vol. II, São Paulo, Atlas, p. 460); e observa o respeitado mestre tributarista cearense que a existência de interesse comum é situação que somente em cada caso pode ser examinada, alertando, porém, que nem pode a lei dizer que há interesse comum neste ou naquela situação, criando presunções (op. cit., p. 464).

Quanto à segunda hipótese de solidariedade tributária (art. 124, II do CTN), adverte o mesmo notável doutrinador que *à primeira vista, parece que o legislador tem a liberdade de designar quaisquer pessoas como solidariamente obrigadas ao pagamento do tributo*, mas anota com destaque que *não é assim, porém, porque a interpretação dessa norma, como de qualquer norma jurídica, há de ser feita sem desconsideração do sistema em que encarta e especialmente das normas hierarquicamente superiores* (op. cit., p. 464).

Concluindo a sua lição, observa o notável jurista do Ceará que não é permitido ao legislador atribuir responsabilidade tributária *a quem não esteja, ainda que indiretamente, relacionado ao fato gerador da obrigação respectiva, mesmo que essa atribuição seja fundada no não cumprimento do dever jurídico por aquele a quem é feita* (op. cit., p. 466).

É bem verdade que, no caso de cometimento de infrações, *alvitra-se* a chamada (e abominável) responsabilidade tributária objetiva, que se ancoraria (no dizer dos que a sustentam) no art. 136 do CTN, *mas essa sugestão é absolutamente contrária aos princípios do Direito Público moderno e, em especial, ao sistema do CTN*, porquanto esse Código proclama, nos seus arts. 108, IV e 112, que a interpretação da lei tributária se fará com a aplicação da *equidade* e do princípio *in dubio pro contribuinte*, conforme já assinalou o preclaro Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI:

Apesar da norma tributária expressamente revelar ser objetiva a responsabilidade do contribuinte, ao cometer um ilícito fiscal (art. 136 do CTN), sua hermenêutica admite temperamentos, tendo em vista que os arts. 108, inciso IV e 112 do CTN permitem a aplicação da equidade e a interpretação a lei tributária segundo o princípio do in dubio pro contribuinte (REsp 494.080-RJ, DJU 16.11.04).



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

O insigne Ministro LUIZ FUX, ao analisar esse mesmo tema, sob a sistemática do art. 543-C do CPC, consignou no seu voto, para asseverar a indispensabilidade do elemento subjetivo na conduta do obrigado tributário, o seguinte:

A responsabilidade do adquirente de boa-fé reside na exigência, no momento da celebração do negócio jurídico, da documentação pertinente à assunção da regularidade do alienante, cuja verificação de idoneidade incumbe ao Fisco, razão pela qual não incide, à espécie, o artigo 136, do CTN, segundo o qual salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. Assim, uma vez caracterizada a boa-fé do adquirente em relação às notas fiscais declaradas inidôneas após a celebração do negócio jurídico (o qual fora efetivamente realizado), revela-se legítimo o aproveitamento dos créditos de ICMS (REsp 1.148.444-MG, DJe 27.04.2010).

Por conseguinte, não se detecta, neste caso, a presença dos elementos necessários à caracterização de sua condição de *responsável tributário*, imputável à COOPERSUCAR, porquanto não lhe pode ser atribuída, de modo algum, a responsabilidade pela não chegada aos seus destinatários, da mercadoria que regularmente lhes vendeu, tendo tomado, aliás, como lhe competia, todas as precauções legais quanto à qualificação do transportador, ou seja, consumado a operação de venda *dentro das exigências postas pelas autoridades competentes*.

Embora desnecessário, em reforço a essas brilhantes fundamentações, acresço que a venda interestadual em comento é típica operação comercial com expressa previsão no art. 155, § 2º, incisos VII e VIII, da Constituição Federal, que impõe aos dois sujeitos desse negócio responsabilidades tributárias diversas, cabendo ao vendedor o recolhimento do ICMS ao estado de origem pela alíquota interestadual e ao comprador o pagamento referente ao diferencial de alíquota para o estado de destino.

Considerando o arquétipo constitucional desse tipo de operação mercantil, realizada a venda de boa-fé, constatada mediante a verificação de adoção de precauções comerciais de estilo, com a regular entrega da mercadoria, escrituração do negócio e pagamento do ICMS pela alíquota interestadual, tenho por encerradas as obrigações tributárias por parte do vendedor.

Muito embora seja certo que as convenções particulares não vinculam o fisco quanto à identificação da responsabilidade tributária (art. 123 do CTN), saliento que a cláusula relativa à responsabilidade do frete pelo comprador denominada de *Free on Board* (FOB) não infirma a realização do negócio praticado pelo vendedor de boa-fé, nem o obriga a perseguir o itinerário da mercadoria, porquanto essa tarefa é privativa do exercício do poder de polícia pela autoridade fiscal e, por isso, indelegável.

Como já afirmado nos arestos indicados como paradigmas, não há previsão na Carta Política ou no CTN que autorize a responsabilização do vendedor de boa-fé pelo pagamento do diferencial de alíquota do ICMS por eventual redirecionamento da mercadoria.

O que antes era implícito, agora, após a Emenda Constitucional n. 87/2015, está expresso no texto constitucional (art. 155, § 2º, VIII, "a"), ou seja, é do comprador contribuinte do imposto a responsabilidade tributária pelo pagamento do diferencial de alíquota de ICMS. Se o comprador deu à mercadoria destinação diversa do contratado, levando-a para outro estado que o não declarado ou mesmo a tendo revendido no próprio estado de origem, caberá a



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

ele, e não ao vendedor de boa-fé, responder perante o fisco competente para complementar o valor do imposto devido.

A responsabilidade por infração (art. 136 do CTN) também não alcança o vendedor de boa-fé, pois, conforme já bem ponderado pelo preclaro Ministro Benedito Gonçalves, sua configuração exige que o fisco identifique o agente ou responsável pela tredestinação, não sendo possível atribuir sujeição passiva por mera presunção, competindo à autoridade fiscal, de acordo com os arts. 116 e 142 do CTN, espelhar o princípio da realidade no ato de lançamento, expondo os motivos determinantes que a levaram à identificação do fato gerador e o respectivo responsável tributário.

Não é demais lembrar que grande volume de operações interestaduais se realiza por grandes empresas vendedoras (indústria química, no caso), as quais entabulam negócios com inúmeros compradores sediados em diversas unidades da Federação, de modo que não se mostra razoável atribuir às empresas vendedoras um novo ônus tributário relacionado com a efetiva entrega da mercadorias nos destinos informados pelo compradores, mormente quanto o negócio é encetado com a cláusula FOB, em que o frete se dá por conta e risco do comprador. Pensar de maneira diferente, para reconhecer a responsabilidade objetiva das empresas vendedoras de boa-fé, representa, na prática, impor mais um ônus financeiro a esse empresário, que injustamente passará a ser garantidor da Administração para cobrir prejuízos na realidade provocados por infrações cometidas por outras empresas, situação que, ao cabo, apenas agravará o já elevado "risco país".

Do que se observa, a convenção particular concernente à responsabilidade pelo frete denominada FOB não descaracteriza a realização da operação interestadual regulamente documentada e a ocorrência da tradição da mercadoria, a ensejar a responsabilidade objetiva do vendedor de boa-fé por eventual tredestinação levada a efeito pelo adquirente.

Acresço, ainda, que o dispositivo de lei local aventado pelo agravante deve ser compreendido em conformidade com a divisão de responsabilidade do ICMS traçada pela Constituição para as operações interestaduais, de forma que a presunção de operação interna em caso de tredestinação deve permitir a cobrança do diferencial de alíquota daquele que realmente cometeu a infração, não sendo possível atribuir a responsabilidade objetiva pelo fato ao vendedor de boa-fé.

Como se observa, diversamente do assentado pelo acórdão recorrido, cuidando-se de operação mercantil interestadual, a responsabilidade do vendedor pelo pagamento do diferencial de alíquota do ICMS por eventual tredestinação da mercadoria depende da verificação de sua boa-fé na prática do negócio realizado, admitindo-se produção de prova específica para essa finalidade, inclusive de perícia, se necessário for.

Por fim, embora não merecedor de acolhimento, tenho que o presente inconformismo não representa interposição de agravo interno manifestamente inadmissível ou improcedente a ensejar, por decisão unânime do Colegiado, a multa processual prevista no § 4º do art. 1.021 do CPC/2015.

Ante o exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao agravo interno.

É como voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2017/0324543-9

AgInt no
AREsp 1.222.467 /
SP

Números Origem: 01006095820108260222 1006095820108260222 32/2010 322010 331/2009 3312009

PAUTA: 22/05/2018

JULGADO: 22/05/2018

Relator

Exmo. Sr. Ministro **GURGEL DE FARIA**

Presidente da Sessão

Exma. Sra. Ministra REGINA HELENA COSTA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. BRASILINO PEREIRA DOS SANTOS

Secretária

Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

AUTUAÇÃO

AGRAVANTE : COOPERATIVA DE PRODUTORES DE CANA-DE-ACUCAR, ACUCAR E
ALCOOL DO ESTADO DE SAO PAULO
ADVOGADOS : HAMILTON DIAS DE SOUZA - SP020309
MÁRIO LUIZ OLIVEIRA DA COSTA - SP117622
LUIS HENRIQUE DA COSTA PIRES - SP154280
CAMILA ALONSO LOTITO - SP257314
AGRAVADO : FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO
PROCURADOR : CARLOS ALBERTO BITTAR FILHO - SP118936

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Dívida Ativa

AGRAVO INTERNO

AGRAVANTE : FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO
PROCURADOR : CARLOS ALBERTO BITTAR FILHO - SP118936
AGRAVADO : COOPERATIVA DE PRODUTORES DE CANA-DE-ACUCAR, ACUCAR E
ALCOOL DO ESTADO DE SAO PAULO
ADVOGADOS : HAMILTON DIAS DE SOUZA - SP020309
MÁRIO LUIZ OLIVEIRA DA COSTA - SP117622
LUIS HENRIQUE DA COSTA PIRES - SP154280
CAMILA ALONSO LOTITO - SP257314

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo interno, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Napoleão Nunes Maia Filho, Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina e



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Regina Helena Costa (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator.