



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 897.513 - RS (2006/0121127-2)

RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES
RECORRENTE : FASOLO ARTEFATOS DE COURO LTDA
ADVOGADO : CLÁUDIO LEITE PIMENTEL E OUTRO(S)
RECORRIDO : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADOR : LUCIANE FABBRO E OUTRO(S)

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. SUPOSTA OFENSA AO ART. 142 DO CTN. PRESUNÇÃO *JURIS TANTUM* DE LEGITIMIDADE DA CDA. REEXAME DE PROVA. ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ. TRIBUTÁRIO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS DECORRENTES DO BENEFÍCIO DO "NÃO ESTORNO", ORIGINADOS EM OPERAÇÕES SUJEITAS AO REGIME DE ISENÇÃO. APROVEITAMENTO. EXIGÊNCIA DE QUE A COMPENSAÇÃO OCORRA ENTRE PRODUTOS AGROPECUÁRIOS DA MESMA ESPÉCIE DA QUE ORIGINOU O RESPECTIVO NÃO ESTORNO. NORMA ESTADUAL (RICMS/RS) QUE VIOLA O ART. 20, § 6º, DA LC 87/96.

1. O reexame de matéria de prova é inviável em sede de recurso especial (Súmula 7/STJ).

2. O art. 20, § 6º, da LC 87/96 autoriza o creditamento do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas, com o imposto devido nas operações subsequentes, desde que a isenção ou não tributação seja relativa a produtos agropecuários; ou outras mercadorias autorizadas em lei estadual. No caso concreto, *"restou incontroversa a possibilidade de transferência de crédito fiscal, ainda que resultante do benefício do não-estorno da importância de que se creditou o contribuinte originário, que realizou operação de circulação de mercadoria abrangida pela isenção"*, conforme observou o Tribunal de origem. Impende observar que o Estado do Rio Grande do Sul não impõe obstáculos à transferência dos créditos de ICMS entre as empresas envolvidas (alienante e adquirente do estabelecimento), razão pela qual não fica configurada ofensa ao art. 25 da LC 87/96.

3. O art. 155, § 2º, inciso II, da CF/88 impõe que a isenção ou não incidência não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; e acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores. Desse modo, a Constituição Federal, em regra, impõe a anulação (estorno) dos créditos de ICMS, ressalvando a existência de *"determinação em contrário da legislação"* (art. 155, § 2º). Embora o art. 155, § 2º, da Constituição Federal tenha utilizado a expressão *"legislação"*, não se pode olvidar que o art. 155, § 2º, XII, "c", da CF/88 dispõe que cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do ICMS. A LC 87/96, no que se refere aos produtos agropecuários, autorizou, de forma plena, o creditamento do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas com o imposto devido nas operações subsequentes. Em relação a outras mercadorias, a autorização depende da previsão em lei estadual (art. 20, § 6º, II, da LC 87/96). Desse modo, o legislador complementar federal não impôs restrição ao aproveitamento dos créditos concernentes aos produtos agropecuários.

4. A LC 87/96, em harmonia com a CF/88, assegura o direito à compensação



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

levando em consideração o imposto devido em cada operação, na qual haja circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, sem impor que a operação antecedente refira-se a uma determinada mercadoria ou serviço. Destarte, a regra contida no regulamento estadual (art. 37, § 8º, do RICMS/RS) inova o ordenamento jurídico, ou seja, a Administração Pública Estadual, ao exigir que a compensação ocorra entre produtos agropecuários da mesma espécie da que originou o respectivo crédito (não estorno), criou regra nova de compensação do ICMS (por ato infralegal), que não é prevista nem na Constituição Federal nem na LC 87/96. Desse modo, viola o art. 20, § 6º, da LC 87/96 a disposição contida em norma infralegal estadual que restrinja seu âmbito de aplicação, criando regra nova de compensação do ICMS, sobretudo porque tal matéria é reservada à lei complementar.

5. Nos termos do art. 99 do CTN, *"o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei"*. Como bem observa Roque Antônio Carrazza, *"os regulamentos, no Brasil, sujeitam-se ao princípio da legalidade, só podendo surgir para dar plena aplicabilidade às leis, aumentando-lhes o grau de concreção"*, razão pela qual *"os regulamentos executivos devem limitar-se a estabelecer os pormenores normativos de ordem técnica que viabilizam o cumprimento das leis a que se referem"*.

6. Cumpre registrar que a presente conclusão não implica usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal. Isso porque, conforme pacífico entendimento daquela Corte, *"quando um decreto executivo vai além de regular a lei que lhe dá fundamento de validade, não se tem um problema de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, sendo incabível sua análise em recurso extraordinário, o qual só admite o exame de ofensa direta à Constituição federal"* (AgR no AI 608.661/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe de 17.9.2012), ou seja, *"se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional"* (AgR no RE 455.817/SC, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 30.9.2005; AgR no RE 349.307/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Carlos Britto, DJ de 3.12.2004).

7. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento:

"A Turma, por unanimidade, conheceu em parte do recurso e, nessa parte, deu-lhe parcial provimento, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."

A Sra. Ministra Diva Malerbi (Desembargadora convocada TRF 3ª Região), os Srs. Ministros Castro Meira, Humberto Martins e Herman Benjamin (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 18 de dezembro de 2012.

MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES , Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 897.513 - RS (2006/0121127-2)

RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES
RECORRENTE : FASOLO ARTEFATOS DE COURO LTDA
ADVOGADO : CLÁUDIO LEITE PIMENTEL E OUTRO(S)
RECORRIDO : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADOR : LUCIANE FABBRO E OUTRO(S)

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator):

Trata-se de recurso especial interposto em face de acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul cuja ementa é a seguinte:

DIREITO TRIBUTÁRIO E FISCAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. CRÉDITO DECORRENTE DE OPERAÇÕES REALIZADAS AO ABRIGO DA ISENÇÃO. BENEFÍCIO DO NÃO-ESTORNO. MERCADORIAS DE ESPÉCIE DIVERSA. COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Os créditos fiscais relativos ao benefício do não-estorno somente podem ser utilizados para a compensação com débitos fiscais decorrentes de operação de saída de mercadoria da mesma espécie.

Impossibilita-se a compensação de créditos advindos de operações com fertilizantes, realizadas ao abrigo da isenção e beneficiadas pelo não-estorno, recebidos por transferência decorrente da aquisição da empresa originária, com débitos oriundos de saídas de artefatos de couro, mercadorias diversas das que deram origem aos créditos.

Inteligência do art. 37, § 8º, do Livro I do RICMS.

Precedentes do TJRS.

AUTO DE LANÇAMENTO. PRESUNÇÃO DE LEGALIDADE. ÔNUS DA PROVA. DESCUMPRIMENTO.

O auto de lançamento é ato administrativo que goza de presunção de legalidade, cabendo à parte que busca desconstituir tal presunção o ônus da prova.

Descumprimento do ônus da prova, deixando a parte de produzir qualquer prova no sentido de desfazer a presunção de legalidade.

INFRAÇÃO MATERIAL QUALIFICADA. MULTA. MANUTENÇÃO. AUSÊNCIA DE CONFISCO.

A multa incide pelo inadimplemento da obrigação tributária.

Constatada a ocorrência de infração material qualificada, mantém-se a multa aplicada, no percentual de 120%, inócua ofensa ao princípio do não-confisco, referente aos impostos e não às multas, altas a fim de incentivar o adimplemento das obrigações tributárias.

Precedentes do TJRS.

VERBA HONORÁRIA. REDUÇÃO. CABIMENTO.

Observado o valor atribuído à causa, autoriza-se a redução a verba honorária estipulada na sentença, considerando-se a utilização de critérios objetivos para sua fixação.

Inteligência do art. 20, § 4º, do CPC.

Apelação provida em parte.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

No recurso especial, interposto com base nas alíneas *a* e *b* do permissivo constitucional, a recorrente aponta ofensa ao art. 142 do CTN, bem como aos arts. 20, § 6º, e 25 da LC 87/96, alegando, em síntese, que: (a) o Fisco Estadual, "ao deixar de fazer prova na oportunidade da constituição do crédito tributário de que efetivamente os créditos transferidos foram acumulados em face do benefício de não-estorno por força do disposto no art. 35, inciso IV, alínea 'a', do RICMS, fundou a sua pretensão em presunção desautorizada, violando o princípio da tipicidade cerrada em matéria tributária" (fl. 280); (b) "se as operações com produtos agropecuários estão isentas, e disto não há qualquer sombra de dúvida ou discussão, admitir-se a restrição como válida seria tornar inócuo o não estorno determinado no art. 20, § 6º, da LC 87/96, justamente em face da isenção prevista na Lei e em Convênios", ou seja, o Estado-membro não pode "impor restrições ao princípio da não-cumulatividade que não estejam expressamente previstas no Texto Constitucional" (fls. 304/305); (c) o art. 37, § 8º, do Decreto 37.699/97 — que restringe a transferência de créditos de ICMS decorrentes do não-estorno — não pode prevalecer sobre o art. 20, § 6º, da LC 87/96.

Em suas contrarrazões, o Estado do Rio Grande do Sul pugna pela manutenção do aresto atacado.

Inadmitido o recurso, subiu por força de agravo de instrumento.

É o relatório.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 897.513 - RS (2006/0121127-2)

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. SUPOSTA OFENSA AO ART. 142 DO CTN. PRESUNÇÃO *JURIS TANTUM* DE LEGITIMIDADE DA CDA. REEXAME DE PROVA. ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ. TRIBUTÁRIO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS DECORRENTES DO BENEFÍCIO DO "NÃO ESTORNO", ORIGINADOS EM OPERAÇÕES SUJEITAS AO REGIME DE ISENÇÃO. APROVEITAMENTO. EXIGÊNCIA DE QUE A COMPENSAÇÃO OCORRA ENTRE PRODUTOS AGROPECUÁRIOS DA MESMA ESPÉCIE DA QUE ORIGINOU O RESPECTIVO NÃO ESTORNO. NORMA ESTADUAL (RICMS/RS) QUE VIOLA O ART. 20, § 6º, DA LC 87/96.

1. O reexame de matéria de prova é inviável em sede de recurso especial (Súmula 7/STJ).

2. O art. 20, § 6º, da LC 87/96 autoriza o creditamento do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas, com o imposto devido nas operações subsequentes, desde que a isenção ou não tributação seja relativa a produtos agropecuários; ou outras mercadorias autorizadas em lei estadual. No caso concreto, *"restou incontroversa a possibilidade de transferência de crédito fiscal, ainda que resultante do benefício do não-estorno da importância de que se creditou o contribuinte originário, que realizou operação de circulação de mercadoria abrangida pela isenção"*, conforme observou o Tribunal de origem. Impende observar que o Estado do Rio Grande do Sul não impõe obstáculos à transferência dos créditos de ICMS entre as empresas envolvidas (alienante e adquirente do estabelecimento), razão pela qual não fica configurada ofensa ao art. 25 da LC 87/96.

3. O art. 155, § 2º, inciso II, da CF/88 impõe que a isenção ou não incidência não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; e acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores. Desse modo, a Constituição Federal, em regra, impõe a anulação (estorno) dos créditos de ICMS, ressalvando a existência de *"determinação em contrário da legislação"* (art. 155, § 2º). Embora o art. 155, § 2º, da Constituição Federal tenha utilizado a expressão *"legislação"*, não se pode olvidar que o art. 155, § 2º, XII, "c", da CF/88 dispõe que cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do ICMS. A LC 87/96, no que se refere aos produtos agropecuários, autorizou, de forma plena, o creditamento do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas com o imposto devido nas operações subsequentes. Em relação a outras mercadorias, a autorização depende da previsão em lei estadual (art. 20, § 6º, II, da LC 87/96). Desse modo, o legislador complementar federal não impôs restrição ao aproveitamento dos créditos concernentes aos produtos agropecuários.

4. A LC 87/96, em harmonia com a CF/88, assegura o direito à compensação levando em consideração o imposto devido em cada operação, na qual haja circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, sem impor que a operação antecedente refira-se a uma determinada mercadoria ou serviço. Destarte, a regra contida no regulamento estadual (art. 37, § 8º, do RICMS/RS) inova o ordenamento jurídico, ou seja, a Administração Pública Estadual, ao exigir que a compensação ocorra entre produtos agropecuários da mesma espécie da que originou o respectivo crédito (não estorno), criou regra nova de compensação do ICMS (por ato infralegal), que não é prevista



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

nem na Constituição Federal nem na LC 87/96. Desse modo, viola o art. 20, § 6º, da LC 87/96 a disposição contida em norma infralegal estadual que restrinja seu âmbito de aplicação, criando regra nova de compensação do ICMS, sobretudo porque tal matéria é reservada à lei complementar.

5. Nos termos do art. 99 do CTN, *"o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei"*. Como bem observa Roque Antônio Carrazza, *"os regulamentos, no Brasil, sujeitam-se ao princípio da legalidade, só podendo surgir para dar plena aplicabilidade às leis, aumentando-lhes o grau de concreção"*, razão pela qual *"os regulamentos executivos devem limitar-se a estabelecer os pormenores normativos de ordem técnica que viabilizam o cumprimento das leis a que se referem"*.

6. Cumpre registrar que a presente conclusão não implica usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal. Isso porque, conforme pacífico entendimento daquela Corte, *"quando um decreto executivo vai além de regular a lei que lhe dá fundamento de validade, não se tem um problema de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, sendo incabível sua análise em recurso extraordinário, o qual só admite o exame de ofensa direta à Constituição federal"* (AgR no AI 608.661/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe de 17.9.2012), ou seja, *"se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional"* (AgR no RE 455.817/SC, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 30.9.2005; AgR no RE 349.307/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Carlos Britto, DJ de 3.12.2004).

7. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator):

A pretensão recursal merece parcial acolhimento.

Depreende-se dos autos que:

- 1) a ora recorrente adquiriu unidade filial da empresa DEFER S/A, adquirindo, em virtude de tal operação, transferência de crédito de ICMS no montante de R\$ 1.309.585,67;
- 2) o crédito referido foi utilizado pela ora recorrente, para fins de compensação;
- 3) o Fisco Estadual autuou a ora recorrente, pois os créditos acumulados por DEFER S/A decorreram da venda de adubos e fertilizantes sob o regime de isenção, de modo que o aproveitamento do crédito em questão devia observar o disposto no art. 37, § 8º, do Decreto Estadual 37.699/97 (RICMS);
- 4) o Tribunal de origem entendeu que a interpretação da legislação infraconstitucional em sentido contrário ao que dispõe o art. 155, § 2º, II, da CF/88 — na forma autorizada por tal preceito constitucional — deve ser restritiva, para que o crédito decorrente do benefício do não-estorno seja aproveitado apenas nos limites estabelecidos pela legislação;
- 5) no que se refere à transferência dos créditos decorrentes do não-estorno, entendeu o Tribunal *a quo* que o aproveitamento é viável apenas quando observado o disposto no art. 37, § 8º, do Decreto Estadual 37.699/97 (RICMS) — *in verbis*: *"Os créditos fiscais relativos ao benefício do não-estorno somente poderão ser utilizados para a compensação com débitos fiscais decorrentes de"*



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

operação de saída ou de importação de mercadoria da mesma espécie da que originou o respectivo não-estorno." —, sendo que as restrições estabelecidas nesse dispositivo são autorizadas pelo art. 27 da Lei Estadual 8.820/89, "sem que se possa falar em violação ao art. 20, § 6º, da LC 87/96".

Feitas tais considerações, cumpre examinar a alegada afronta aos artigos assinalados nas razões recursais.

No que se refere à alegada afronta ao art. 142 do CTN, merece destaque o seguinte excerto extraído do acórdão recorrido:

Desta forma, não cumprido o requisito previsto na legislação tributária, correto o procedimento do Fisco, que apurou, em sede administrativo-fiscal, a realização de transferências creditícias em relação à mercadoria originalmente diversa, conforme antes mencionado, prova esta não desfeita em juízo pela embargante, a quem incumbia tal ônus, uma vez que o auto de lançamento é ato administrativo que goza de presunção de legalidade, devendo a parte que busca desconstituir tal presunção a produção da prova competente para tanto.

Em suas razões recursais, a ora recorrente argumenta que o Fisco não comprovou que "os créditos acumulados se deram em razão de não estorno de operações realizadas ao abrigo de isenção".

A orientação da Primeira Seção desta Corte é firme no sentido de que a Certidão de Dívida Ativa goza da presunção *juris tantum* de legitimidade, de modo que para se afastar a presunção relativa de certeza e liquidez é necessária prova em sentido contrário a cargo do executado. Contudo, entendendo a Corte de origem que não houve comprovação apta a infirmar tal presunção, o acolhimento de tese em sentido contrário demanda necessariamente o reexame de matéria fática, o que, por si só, inviabiliza a análise da pretensão recursal, por quaisquer das alíneas do permissivo constitucional, tendo em vista o disposto na Súmula 7/STJ.

Ressalte-se que *"em sede de recurso especial é impossível reexaminar o título executivo para alterar a conclusão à qual chegou o acórdão recorrido, tendo em vista o óbice da Súmula 7/STJ"* (REsp 1.052.164/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 25.9.2008).

Por outro lado, nos termos do art. 155, § 2º, o ICMS atenderá ao seguinte:

- I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;
- II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

- a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
- b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

Como se verifica, o art. 155, § 2º, inciso II impõe que a isenção ou não incidência não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; e acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores. Contudo, a Constituição Federal admite o afastamento de tais efeitos quando houver **"determinação em contrário da legislação"**.

No âmbito infraconstitucional, merece destaque os seguintes preceitos da LC 87/96:

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

(...) § 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

(...) § 6º Operações tributadas, posteriores a saídas de que trata o § 3º, dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a:

I - produtos agropecuários;

II - quando autorizado em lei estadual, outras mercadorias.

Como se constata, o art. 20, § 6º, da LC 87/96 autoriza o creditamento do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas, com o imposto devido nas operações subsequentes, desde que a isenção ou não tributação seja relativa a produtos agropecuários; ou outras mercadorias autorizadas em lei estadual.

No caso concreto, *"restou incontroversa a possibilidade de transferência de crédito fiscal, ainda que resultante do benefício do não-estorno da importância de que se creditou o contribuinte originário, que realizou operação de circulação de mercadoria*



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

abrangida pela isenção", conforme observou o Tribunal de origem. Impende observar que o Estado do Rio Grande do Sul não impõe obstáculos à transferência dos créditos de ICMS entre as empresas envolvidas (alienante e adquirente do estabelecimento), razão pela qual não fica configurada ofensa ao art. 25 da LC 87/96.

Como já mencionado, os créditos acumulados por DEFER S/A decorreram da venda de adubos e fertilizantes sob o regime de isenção. No entanto, os débitos da ora recorrente (FASOLO ARTEFATOS DE COURO LTDA) referem-se a operações com artefatos de couro.

Nesse contexto, o Tribunal de origem entendeu correta a autuação, pois o creditamento foi efetuado em desacordo com a legislação estadual, especialmente o art. 37, § 8º, do RICMS, *in verbis*:

"Os créditos fiscais relativos ao benefício do não-estorno somente poderão ser utilizados para a compensação com débitos fiscais decorrentes de operação de saída ou de importação de mercadoria da mesma espécie da que originou o respectivo não-estorno".

Cumprе registrar que o Tribunal de origem entendeu que as restrições estabelecidas no art. 37, § 8º, do RICMS/RS são autorizadas pelo art. 27 da Lei Estadual 8.820/89, tendo em vista que tal dispositivo autoriza que o regulamento estabeleça condições para a compensação dos créditos do ICMS.

Em síntese, relacionando a legislação regulamentadora com o caso concreto, podem ser fixadas as seguintes premissas:

- 1) A Constituição Federal impõe a anulação dos créditos anteriores à operação isenta, salvo quando houver determinação em contrário da legislação.
- 2) O art. 20, § 6º, da LC 87/96 autoriza o creditamento do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas com o imposto devido nas operações subsequentes, quando a isenção seja relativa a produtos agropecuários.
- 3) No caso concreto, os créditos acumulados decorreram da venda de adubos e fertilizantes e os débitos referem-se a operações com artefatos de couro. Desse modo, o creditamento realizado não encontra amparo no RICMS/RS, o qual exige que a operação de saída seja de mercadoria da mesma espécie da que originou o respectivo não-estorno.

Fixadas tais premissas, cumpre enfrentar a tese sustentada pela recorrente:

A restrição contida no RICMS (art. 37, § 8º) viola o disposto no art. 20, § 6º, da LC 87/96, ou seja, o aproveitamento de créditos de ICMS cujo não estorno foi autorizado pelo art. 20, § 6º, da LC 87/96 — no que se refere aos produtos agropecuários — não pode ser restringido pela legislação estadual.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Não obstante os fundamentos do acórdão recorrido, entendo que ficou caracterizada afronta ao art. 20, § 6º, da LC 87/96.

No que se refere aos produtos agropecuários, o art. 20, § 6º, da LC 87/96 autoriza o creditamento do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas com o imposto devido nas operações subsequentes.

No âmbito do Estado do Rio Grande do Sul, a Lei Estadual 8.820/89 trata do tema de maneira similar à LC 87/96, sem impor que, na hipótese examinada, o creditamento ocorra entre produtos agropecuários da mesma espécie da que originou o respectivo não estorno.

Nesse contexto, verifica-se que a exigência prevista no regulamento (art. 37, § 8º, do RICMS/RS) não encontra amparo em nenhum diploma legal (em sentido estrito).

A Constituição Federal, em regra, impõe a anulação (estorno) dos créditos de ICMS, ressaltando a existência de "**determinação em contrário da legislação**" (art. 155, § 2º). Embora o art. 155, § 2º, da Constituição Federal tenha utilizado a expressão "legislação", não se pode olvidar que o art. 155, § 2º, XII, "c", da CF/88 dispõe que cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do ICMS.

A LC 87/96, no que se refere aos produtos agropecuários, autorizou, de forma plena, o creditamento do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas com o imposto devido nas operações subsequentes. Em relação a outras mercadorias, a autorização depende da previsão em lei estadual (art. 20, § 6º, II, da LC 87/96). Desse modo, o legislador complementar federal não impôs restrição ao aproveitamento dos créditos concernentes aos produtos agropecuários.

Por outro lado, o princípio da não cumulatividade está previsto no art. 155, § 2º, I, da CF/88 e no art. 19 da LC 87/96, estabelecendo este último que o ICMS é não cumulativo, "*compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado*".

Como se percebe, a LC 87/96, em harmonia com a CF/88, assegura o direito à compensação levando em consideração o imposto devido em cada operação, na qual haja



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, **sem impor que a operação antecedente refira-se a uma determinada mercadoria ou serviço.**

Nesse sentido, destaca-se a lição de Heron Arzua:

Ora, o conteúdo do princípio da não-cumulatividade está posto, rigidamente, na Constituição. A mesma Lei maior, entretantes, incumbiu à lei complementar tão-só a fixação do mecanismo, do método, da forma pela qual se implementa o regime da compensação (período considerado, soma algébrica de fatos geradores ocorridos em um período, v.g.).

A Constituição alude a cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços e compensação do montante cobrado nas (operações ou prestações) anteriores, sem registrar, em nenhum momento, que ditas operações ou prestações devem estar ligadas ou dizer respeito à mesma mercadoria ou ao mesmo serviço que o contribuinte impulsiona em direção ao consumo ou ao uso. (Créditos de ICMS e IPI. Revista de Direito Tributário, Vol. 64, págs. 255 e segs.)

Destarte, a regra contida no regulamento estadual (art. 37, § 8º, do RICMS/RS) inova o ordenamento jurídico, ou seja, a Administração Pública Estadual, ao exigir que a compensação ocorra entre produtos agropecuários da mesma espécie da que originou o respectivo crédito (não estorno), criou regra nova de compensação do ICMS (por ato infralegal), que não é prevista nem na Constituição Federal nem na LC 87/96.

Desse modo, viola o art. 20, § 6º, da LC 87/96 a disposição contida em norma infralegal estadual que restrinja seu âmbito de aplicação, criando regra nova de compensação do ICMS, sobretudo porque tal matéria é reservada à lei complementar.

Nos termos do art. 99 do CTN, *"o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei"*.

Como bem observa Roque Antônio Carrazza, *"os regulamentos, no Brasil, sujeitam-se ao princípio da legalidade, só podendo surgir para dar plena aplicabilidade às leis, aumentando-lhes o grau de concreção"*, razão pela qual *"os regulamentos executivos devem limitar-se a estabelecer os pormenores normativos de ordem técnica que viabilizam o cumprimento das leis a que se referem"*.

E prossegue o mencionado doutrinador:



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Também em matéria tributária, como não poderia deixar de ser, o único regulamento aceito por nossa Constituição é o *executivo*, que, subordinando-se inteiramente à lei (*lato sensu*), limita-se a prover-lhe a fiel execução, ou seja, a dar-lhe condições de plena eficácia, sem, porém, criar ou modificar tributos, nem impor, aos contribuintes ou terceiros a ele relacionados, deveres novos (não contemplados na lei). Deve, sim, limitar-se a reduzir o grau de generalidade e abstração da lei tributária, aumentando a segurança jurídica das pessoas de algum modo submetidas às regras de tributação. Esta é uma decorrência do próprio princípio da reserva absoluta de lei formal, que dá exclusivamente ao Poder Legislativo a faculdade de criar ou aumentar tributos e sobre eles dispor.

(Curso de Direito Constitucional Tributário. 25ª ed., São Paulo: Malheiros, 2009, págs. 374 a 379)

Por fim, cumpre registrar que a presente conclusão não implica usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal. Isso porque, conforme pacífico entendimento daquela Corte, *"quando um decreto executivo vai além de regular a lei que lhe dá fundamento de validade, não se tem um problema de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, sendo incabível sua análise em recurso extraordinário, o qual só admite o exame de ofensa direta à Constituição federal"* (AgR no AI 608.661/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe de 17.9.2012), ou seja, *"se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional"* (AgR no RE 455.817/SC, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 30.9.2005; AgR no RE 349.307/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Carlos Britto, DJ de 3.12.2004).

Assim, merece ser parcialmente provido o presente recurso, para que sejam julgados procedentes os embargos à execução, com a consequente extinção da respectiva execução fiscal. Quanto aos ônus sucumbenciais, são devidos exclusivamente pelo Estado do Rio Grande do Sul, fixada a verba honorária em R\$ 100.000,00 (cem mil reais).

Diante do exposto, conheço parcialmente do recurso especial e, nessa parte, dou-lhe parcial provimento, nos termos da fundamentação.

É o voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2006/0121127-2 PROCESSO ELETRÔNICO REsp 897.513 / RS

Números Origem: 10300115236 10400053607 70012106367 70013502778

PAUTA: 18/12/2012

JULGADO: 18/12/2012

Relator

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **HERMAN BENJAMIN**

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. **MARIA SÍLVIA DE MEIRA LUEDEMANN**

Secretária

Bela. **VALÉRIA ALVIM DUSI**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : FASOLO ARTEFATOS DE COURO LTDA
ADVOGADO : CLÁUDIO LEITE PIMENTEL E OUTRO(S)
RECORRIDO : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADOR : LUCIANE FABBRO E OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr(a). **CLÁUDIO LEITE PIMENTEL**, pela parte RECORRENTE: FASOLO ARTEFATOS DE COURO LTDA

Dr(a). **CRISTIAN PRADO**, pela parte RECORRIDA: ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

CERTIDÃO

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

"A Turma, por unanimidade, conheceu em parte do recurso e, nessa parte, deu-lhe parcial provimento, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."

A Sra. Ministra Diva Malerbi (Desembargadora convocada TRF 3ª Região), os Srs. Ministros Castro Meira, Humberto Martins e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator.