



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.292.228 - RS (2011/0271931-0)

RELATORA : MINISTRA ELIANA CALMON
RECORRENTE : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADOR : CLÓVIS SÁ BRITO PINGRET E OUTRO(S)
RECORRIDO : AGROSAFRA SEMENTES LTDA
ADVOGADO : EDUARDO DA SILVA WINTER E OUTRO(S)

EMENTA

TRIBUTÁRIO – RECURSO ESPECIAL – MANDADO DE SEGURANÇA – ART. 535 DO CPC – ICMS – DIREITO A CREDITAMENTO – CONTRARIEDADE AO ART. 20, §§ 3º E 6º, DA LC 87/96 – REVOGAÇÃO DO DIREITO AO NÃO-ESTORNO – POSSIBILIDADE.

1. Prequestionada, ainda que implicitamente, a tese em torno dos dispositivos legais tidos por violados, acolhe-se o pedido alternativo de exame do mérito recursal e julga-se prejudicado o exame da questão acerca da alegada violação do art. 535 do CPC.

2. O estabelecimento que realiza operações não tributadas ou sujeitas à isenção do ICMS não tem direito ao creditamento previsto no art. 20, § 6º, da LC n. 87/96.

3. O direito ao "não-estorno" conferido à recorrida pelo Estado configura mera liberalidade, podendo ser revogada a qualquer tempo.

4. Recurso especial provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA Turma do Superior Tribunal de Justiça "A Turma, por unanimidade, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)." Os Srs. Ministros Humberto Martins, Og Fernandes e Mauro Campbell Marques votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Herman Benjamin.

Dr(a). GUILHERME VALLE BRUM, pela parte RECORRENTE: ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

Brasília-DF, 03 de dezembro de 2013(Data do Julgamento)

MINISTRA ELIANA CALMON
Relatora



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.292.228 - RS (2011/0271931-0)

RELATORA : MINISTRA ELIANA CALMON
RECORRENTE : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADOR : CLÓVIS SÁ BRITO PINGRET E OUTRO(S)
RECORRIDO : AGROSAFRA SEMENTES LTDA
ADVOGADO : EDUARDO DA SILVA WINTER E OUTRO(S)

RELATÓRIO

A EXMA. SRA. MINISTRA ELIANA CALMON: – Trata-se de recurso especial interposto com fundamento na alínea "a" do permissivo constitucional, contra acórdão do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul assim ementado:

APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. ICMS. NÃO-CUMULATIVIDADE. PRODUTOS AGROPECUÁRIOS. SEMENTES. MANUTENÇÃO DE CRÉDITOS FISCAIS EM OPERAÇÕES DE SAÍDAS ISENTAS. RESTRIÇÃO IMPOSTA PELO REGULAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. Mesmo em se tratando de saídas isentas, a LC 87/96 e a Lei Estadual 8820/89 garantem a manutenção dos créditos fiscais relativos às operações com produtos agropecuários, sem qualquer restrição. Conforme art. 99 do CTN, o decreto regulamentar deve restringir-se ao conteúdo da lei, não podendo, portanto, impor condição ou restrição não disciplinada no diploma legal de regência, como ocorre no caso, onde o RICMS (decreto estadual 37699/97) restringe a apropriação do crédito. Violação ao princípio da legalidade e à não-cumulatividade. APELO PROVIDO.

(fl. 701, e-STJ)

Os embargos de declaração foram rejeitos nos termos da decisão de fls. 723/728, e-STJ.

No recurso especial, alega a parte recorrente que o acórdão recorrido violou os arts. 165, 458, II e 535 do CPC; art. 20, § 6º, da LC n. 87/96; e 111, II, do CTN (fls. 734/745, e-STJ).

Defende, em síntese, que:

a) o Tribunal de origem não se manifestou sobre as questões relacionadas à incidência dos arts. 111, II, do CTN; 150, § 6º, 155, § 2º, XII, 'c' e 'g', todos da Constituição Federal;

b) a legislação de regência, que disciplina a isenção dos produtos agropecuários no Estado do Rio Grande do Sul, não prevê o benefício fiscal para além das circunstâncias em que presente no art. 37 do Livro I do RICMS;

c) o benefício do 'não-estorno' integral concedido às recorridas equivale a um isenção plena, conforme precedentes do STF;

d) a interpretação da Corte de origem foi além da literalidade exigida, *"porquanto alargou o benefício fiscal do não-estorno, permitindo genericamente às recorridas a sua utilização indiscriminada, mediante compensação"*, em desarmonia com o art. 111, II, do CTN;



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

e) a operação isenta do ICMS não gera direito de crédito, sem que isso infirme o princípio geral da não-cumulatividade; assim, a compensação só é admitida quando não se tratar de isenção ou de não-incidência;

f) sendo as operações que se discutem nos autos sujeitas à isenção, não geram direito de crédito.

Requer, assim, a anulação do acórdão hostilizado e, no mérito, o provimento do recurso especial.

Contrarrazões (fls. 763/773, e-STJ).

É o relatório.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.292.228 - RS (2011/0271931-0)

RELATORA : MINISTRA ELIANA CALMON
RECORRENTE : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADOR : CLÓVIS SÁ BRITO PINGRET E OUTRO(S)
RECORRIDO : AGROSAFRA SEMENTES LTDA
ADVOGADO : EDUARDO DA SILVA WINTER E OUTRO(S)

VOTO

A EXMA. SRA. MINISTRA ELIANA CALMON (Relator): – A recorrida impetrou mandado de segurança contra ato do Diretor do Departamento da Receita Estadual do Rio Grande do Sul, objetivando a declaração de direito líquido e certo de não estornar créditos do ICMS acumulados, a partir da compra de sementes, com débitos oriundos de operações de importação.

A segurança foi denegada, por entender o julgador que *"em todas as etapas da cadeia produtiva, na qual a impetrante se insere, ocorreu isenção"*, não havendo direito a creditamento". Afirmou, ainda, que:

As notas fiscais juntadas não demonstram direito ao não estorno e os demais documentos juntados aos autos não indicam o ato coator mencionado na exordial.

Não há se reconhecer, por consequência, a ilegalidade ou inconstitucionalidade no Decreto estadual nº 45.366/07. As situações delineadas na Lei Kandir e na Lei Estadual 8.820/89, cujos dispositivos legais já foram mencionados, não se aplicam às operações praticadas pela impetrante.

O Tribunal de Apelação deu provimento ao recurso usando dos seguintes fundamentos: *i)* mesmo em se tratando de saídas isentas, a LC nº 87/96 e a Lei Estadual n. 8.520/89 garantem a manutenção dos créditos fiscais relativos às operações com produtos agropecuários; e *ii)* conforme art. 99 do CTN, o decreto regulamentar deve restringir-se ao conteúdo da lei, não podendo impor condição ou restrição não disciplinada no diploma legal de regência, pois o RICMS (decreto estadual 37.699/97) restringe a apropriação do crédito (fl. 701, e-STJ).

A controvérsia refere-se à possibilidade de o Fisco do Estado do Rio Grande do Sul retirar o benefício fiscal de "não-estorno" de crédito do ICMS concedido a entidade empresarial que comercializa produtos agropecuários (sementes, fertilizantes e equipamentos), beneficiária de isenção tributária nas operações de saída de seus produtos.

Preliminarmente, registre-se que, prequestionados, ainda que implicitamente, os dispositivos legais e as teses apontadas, tenho por prejudicada a alegação de ofensa ao art. 535



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

do CPC e examino o mérito do recurso especial.

A impetrante, ora recorrida, é beneficiária da isenção de ICMS por força do art. 9º, VIII, 'e', do RICMS. Confira-se:

Art. 9º - São isentas do imposto as seguintes operações com mercadorias:

(...)

VIII – saídas internas, a partir de 1.º de dezembro de 1997, das seguintes mercadorias:

(...)

e) semente genética, semente básica, semente certificada de primeira geração – C1, semente certificada de segunda geração – C2, semente não certificada de primeira geração – S1 e semente não certificada de segunda geração – S2, destinadas à semeadura, desde que produzidas sob controle de entidades certificadoras ou fiscalizadoras, bem como as importadas, atendidas as disposições da Lei Federal n.º 10.711, de 05.08.03, regulamentada pelo Decreto Federal n.º 5.153, de 23.07.04, e as exigências estabelecidas pelos órgãos do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento ou por outros órgãos e entidades da Administração Federal, dos Estados e do Distrito Federal, que mantiverem convênio com aquele Ministério, e obedecidas as instruções baixadas pela Receita Estadual;

IX – saídas internas, a partir de 1.º de dezembro de 1997, das seguintes mercadorias:

A pretensão do recorrente merece prosperar, uma vez que o Tribunal de origem negou vigência aos §§ 3º e 6º do art. 20 da LC n. 87/96, a seguir transcrito, *in verbis*:

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 saída 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:



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

I - produtos agropecuários;

II - quando autorizado em lei estadual, outras mercadorias.

Para o deslinde da controvérsia, tome-se como exemplo a ilustração elaborada pela recorrida à fl. 769, nos termos seguintes:

(1) Fabricante do produto - *venda das sementes à impetrante com incidência do ICMS ;*

(2) Impetrante (Agrossafra) - *venda das sementes ao produtor rural, mas sem incidência do ICMS em razão da isenção do art. 9º, VIII e IX, do RICMS;*

(3) Produtor Rural - *venda ao consumidor final, com incidência do ICMS.*

Ao aplicar a norma de regência, o direito ao creditamento previsto no § 6º do art. 20 da LC n. 87/96 deve ser conferido apenas ao "Produtor Rural" em relação o ICMS já incidente na operação de venda realizada pelo "Fabricante do produto" à "Impetrante (Agrossafra)".

Note-se que o dispositivo (§ 6º) é cristalino ao estabelecer que o direito de creditar se refere a "*operações tributadas, posteriores à saídas*" em relação a "*imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas*", não se referindo às operações isentas e não tributadas da impetrante consistente na comercialização de seus produtos ao "Produtor Rural".

Assim, à luz da legislação supramencionada (§3º, I, do art. 20 da LC n. 87/96), a impetrante, tecnicamente, não possui direito ao creditamento em relação o ICMS que havia incidido sobre a circulação dos produtos que adquiriu para posterior comercialização aos "Produtores Rurais". **Frise-se:** o direito de creditamento somente foi assegurado ao "Produtor Rural", com quem a impetrante, ora recorrida, negociou seus produtos, conforme se depreende da leitura do § 6º do art. 20 da LC n. 87/96 supramencionado.

É certo que a legislação do Estado Rio Grande do Sul, mesmo na hipótese acima descrita, em que a recorrida cristalinamente não possui direito ao creditamento, optou por conceder, **por intermédio da técnica de "não-estorno"**, o direito ao creditamento da importância referente ao ICMS incidente nas operações de aquisição de produtos agropecuários (insumos) pela impetrante (ora recorrida). É o que se constata da antiga redação do art. 35, IV, do RICMS, a seguir transcrito, *in verbis*:

Art. 35 - Não se estornam créditos fiscais relativos:



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

(...)

IV - à entrada de mercadoria e de matéria-prima, material secundário e embalagem, bem como o serviço com ela relacionado, empregados na comercialização ou na industrialização dos produtos que venham a sair com:

a) as isenções de que trata o art. 9º, **VIII, IX**, XXXVIII, XXXIX, XLVIII, XLIX, L, LXX, LXXI, LXXIII, LXXIX, LXXXIII, LXXXIV, LXXXV, XCII, XCVI, XCVIII, CII, CIX, CXIII, CXIV, CXVII, CXX, CXXVII, CXXVIII, CXXXII e CXLI;”

No entanto, não há de se falar em definitividade do direito ao "não-estorno" conferido pelo § 3º, I, do art. 35 do RICMS, pois, como visto, o art. 20, § 6º, da LC n. 87/96 - cuja redação é semelhante à prevista no art. 16, § 2º, da Lei Estadual n. 8.520/89 - não garante à recorrida qualquer direito de creditamento do ICMS incidente sobre as operações de aquisição de insumos. Ao contrário, a garantia da norma, em obediência ao princípio da não-cumulatividade previsto no texto constitucional, é o direito ao creditamento do ICMS àquele contribuinte que adquiriu o produto da recorrida, ou seja, ao "Produtor Rural", que posteriormente realizará a sua comercialização ao "Consumidor Final", operação esta sobre a qual incidirá novamente o ICMS.

Por esta razão pode-se afirmar que o direito ao "não-estorno", garantido à impetrante, correspondeu a **uma mera liberalidade** do Fisco Estadual, podendo ser revista e revogada, conforme nova redação conferida à alínea 'a' do inc. IV do art. 35 do RICMS pelo Decreto n. 45.366 de 29/11/2007, nos termos que se seguem:

Art. 35 - Não se estornam créditos fiscais relativos:

(...)

IV - à entrada de mercadoria e de matéria-prima, material secundário e embalagem, bem como o serviço com ela relacionado, empregados na comercialização ou na industrialização dos produtos que venham a sair com:

a) as isenções de que trata o art. 9º, XXXVIII, XXXIX, XLVIII, XLIX, L, LXX, LXXI, LXXIII, LXXIX, LXXXIII, LXXXIV, LXXXV, XCII, XCVI, XCVIII, CII, CIX, CXIII, CXIV, CXVII, CXX, CXXVII, CXXVIII, CXXXII e CXLI;”

Note-se que os incisos XIII e IX do art. 9º - referentes a insumos e produtos destinados à agropecuária - deixaram de constar da alínea 'a' do inc. IV do art. 35 do RICMS, retirando da impetrante a liberalidade fiscal de "não-estorno" subsistente até então.

A técnica do "não-estorno" equipara-se à isenção, segundo precedente do STF, como se vê na ementa seguinte:

EMENTA Tributo. ICMS. Redução proporcional. Precedentes da Corte. 1. A redução da base de cálculo autoriza o estorno proporcional, considerando que se trata de isenção fiscal parcial. 2. Recurso extraordinário a que se dá provimento.

(RE 205262, Relator(a): Min. MENEZES DIREITO, Primeira Turma, julgado em 20/05/2008, DJe-157 DIVULG 21-08-2008 PUBLIC 22-08-2008 EMENT VOL-02329-03



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

PP-00610 RTJ VOL-00209-03 PP-01360)

Por esta razão, perfeitamente aplicável à orientação jurisprudencial de que a isenção não condicional, hipótese idêntica à dos autos, pode ser revogada a qualquer tempo.

A propósito, os seguintes precedentes desta Corte Superior:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. CHESF. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ISENÇÃO PREVISTA NO ART. 8º DO DL 8.031/45. REVOGAÇÃO. EXIGÊNCIA DO TRIBUTO. RECURSO ESPECIAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

(REsp 868.113/PE, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/12/2010, DJe 15/12/2010)

TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO. LEI 4.239/63, ART. 14. ISENÇÃO NÃO-CONDICIONADA. REVOGAÇÃO. LEI 9.532/97. POSSIBILIDADE.

1. O art. 14 da Lei 4.239/63, ao dispor que "até o exercício de 1973 inclusive, os empreendimentos industriais e agrícolas que estiverem operando na área de atuação da SUDENE à data da publicação desta lei, pagarão com a redução de 50% (cinquenta por cento) o imposto de renda e adicionais não restituíveis", instituiu isenção especial não-onerosa ou não-condicionada, uma vez que sua fruição não ficou subordinada ao cumprimento de encargo por parte do contribuinte, mas apenas à circunstância de fato da localização do estabelecimento na área de atuação da extinta SUDENE.

2. Tal espécie de isenção, justamente porque não condicionada a qualquer contraprestação por parte do contribuinte, consubstancia favor fiscal que pode ser reduzido ou suprimido por lei a qualquer tempo, sem que se possa cogitar de direito adquirido à sua manutenção. É o que se depreende da leitura a contrario sensu da Súmula 544/STF ("isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas"), bem assim da norma posta no art. 178 do CTN, segundo a qual "a isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104".

3. São legítimas, portanto, as graduais reduções da alíquota do benefício trazidas pela Lei 9.532/97.

4. Recurso especial provido.

(REsp 605.719/PE, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/09/2006, DJ 05/10/2006, p. 238)

Ainda neste mesmo sentido, e a contrario *sensu*, o julgado cuja ementa se segue:

EXECUÇÃO FISCAL. RECURSO ESPECIAL INTERPOSTO COM FULCRO NA ALÍNEA "A" DO PERMISSIVO CONSTITUCIONAL. PARTICULARIZAÇÃO DOS DISPOSITIVOS LEGAIS REPUTADOS COMO VIOLADOS PELO TRIBUNAL A QUO. AUSÊNCIA. SÚMULA Nº 284/STF. INCIDÊNCIA. ISENÇÃO ONEROSA E COM PRAZO DETERMINADO. REVOGAÇÃO OU MODIFICAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. NORMA SUPERVENIENTE DESFAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. INAPLICABILIDADE. ART. 178 DO CTN. SÚMULA Nº 544/STF. INCIDÊNCIA.

I - Incidência do óbice sumular nº 284 do Pretório Excelso quando interposto recurso especial com fulcro na alínea "a", inciso III, do art. 105 da Constituição Federal, sem a particularização dos dispositivos de lei federal violados pelo acórdão hostilizado.

II- A isenção concedida por prazo determinado e sob condições onerosas não pode ser revogada a qualquer tempo. Inteligência da Súmula nº 544 do Pretório Excelso. Precedentes: REsp. n.º 553.093/PE, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ 19/12/2003; e REsp. n.º 390.733/DF, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ de 17/2/2003.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

III - Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 1009378/SP, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/04/2008, DJe 08/05/2008)

Assim, considerando a inadequada aplicação do art. 20, §§ 3º e 6º, da LC n. 87/96, pelo Tribunal de origem, bem como o caráter de liberalidade fiscal do benefício de "não-estorno" conferido à impetrante, ora recorrida, o provimento do recurso especial é medida que se impõe.

Com estas considerações, DOU PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL.

É o voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2011/0271931-0

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.292.228 / RS

Números Origem: 10902723085 70038438156 70041199845 70044001402

PAUTA: 03/12/2013

JULGADO: 03/12/2013

Relatora

Exma. Sra. Ministra **ELIANA CALMON**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. MARIA SÍLVIA DE MEIRA LUEDEMANN

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADOR : CLÓVIS SÁ BRITO PINGRET E OUTRO(S)
RECORRIDO : AGROSAFRA SEMENTES LTDA
ADVOGADO : EDUARDO DA SILVA WINTER E OUTRO(S)

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

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr(a). GUILHERME VALLE BRUM, pela parte RECORRENTE: 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, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."

Os Srs. Ministros Humberto Martins, Og Fernandes e Mauro Campbell Marques votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Herman Benjamin.