



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 29.300 - SE (2009/0068253-8)

RELATOR : **MINISTRO ARNALDO ESTEVES LIMA**
RECORRENTE : CASA SANTA ROSA LTDA
ADVOGADO : JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ E OUTRO(S)
RECORRIDO : ESTADO DE SERGIPE
PROCURADOR : JOSÉ DE SOUSA IBIAPINO E OUTRO(S)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. DECRETO 21.400/04, DO ESTADO DE SERGIPE. MAJORAÇÃO DA MARGEM DE VALOR AGREGADO. CONTRIBUINTE "APTO" OU "INAPTO". ILEGALIDADE. RECURSO PROVIDO. SEGURANÇA CONCEDIDA.

1. Os autos versam sobre a legalidade do acréscimo de 10% (por cento) e de 20% (vinte por cento) para o contribuinte considerado "apto" e "inapto", respectivamente, segundo lei estadual, na margem de valor agregado, parcela que compõe a base de cálculo presumida do ICMS na hipótese de antecipação tributária, na forma preconizada pelo Decreto 21.400/04, do Estado de Sergipe.

2. A base de cálculo presumida do ICMS, para fins de substituição ou antecipação tributária, em relação às operações ou prestações subsequentes, será formada pelo valor da operação anterior, acrescido do valor do seguro, frete ou outros encargos cobrados, assim como pela margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes, nos termos do art. 8º, II, alíneas "a", "b" e "c", da Lei Complementar 87/96, cujo conteúdo é praticamente repetido no art. 17 da Lei 3.796/96, do Estado de Sergipe.

3. Tanto a lei complementar quanto a lei estadual estabelecem como critério a ser observado para fins de fixação da margem de valor agregado tão somente o preço praticado pelo mercado, segundo a média ponderada dos preços coletados. Em nenhum momento prevê a lei que a condição individual do contribuinte em relação ao fisco será considerada.

4. O Regulamento do ICMS do Estado de Sergipe, aprovado pelo Decreto 21.400/02, é ilegal porquanto estabeleceu parâmetros que não se compatibilizam tanto com a Lei estadual 3.796/96 quanto com a Lei Complementar 87/96, ao prever, em seu art. 786, inciso II, letras "a" e "b", que a margem de valor agregado será acrescida do percentual de 10% (dez por cento) e 20% (vinte por cento), caso o contribuinte seja considerado "apto" ou "inapto", respectivamente.

5. Há, ainda, nítida ofensa ao princípio da estrita legalidade ou da reserva legal, porquanto, nos termos dos arts. 150, I, da Constituição Federal e 97, I, do Código Tributário Nacional, somente lei pode majorar tributo. Outrossim, equipara-se à majoração a modificação da sua base de cálculo que o torne mais oneroso.

6. Recurso ordinário provido. Segurança concedida.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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, dar provimento ao recurso ordinário em mandado de segurança, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Napoleão Nunes Maia Filho, Benedito Gonçalves, Francisco Falcão e Teori Albino Zavascki votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 14 de agosto de 2012(Data do Julgamento)

MINISTRO ARNALDO ESTEVES LIMA
Presidente e Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 29.300 - SE (2009/0068253-8)

RELATOR : **MINISTRO ARNALDO ESTEVES LIMA**
RECORRENTE : CASA SANTA ROSA LTDA
ADVOGADO : JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ E OUTRO(S)
RECORRIDO : ESTADO DE SERGIPE
PROCURADOR : JOSÉ DE SOUSA IBIAPINO E OUTRO(S)

RELATÓRIO

MINISTRO ARNALDO ESTEVES LIMA:

Trata-se de recurso ordinário em mandado de segurança interposto por CASA SANTA ROSA LTDA, com fundamento no art. 105, inciso II, letra "b", da Constituição Federal, em que se insurge contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de Sergipe assim ementado (fl. 276e):

MANDADO DE SEGURANÇA – ICMS – ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA – CONTRIBUINTE CONSIDERADO INAPTO – PRELIMINAR DE DECADÊNCIA RECONHECIDA – INSURGÊNCIA CONTRA A COBRANÇA DE 20% SOBRE A MARGEM DO VALOR AGREGADO (MVA) – SEGURANÇA DENEGADA.

– A inclusão da empresa na condição de INAPTA consolidou-se em 2004, após decisão judicial transitada em julgado. Sendo esse um dos pedidos formulados, tem-se que em relação a este ocorreu a decadência, por ter sido a demanda ajuizada 120 (cento e vinte) dias após o ato impugnado.

– A antecipação tributária é legal, conforme reiteradas decisões desta Corte de Justiça, bem como do Superior Tribunal de Justiça.

– Legalidade da inclusão do contribuinte na condição de inapto porque em débito com o Fisco Estadual (art. 782 do Regulamento do ICMS).

– O Estado de Sergipe tem competência para a fixação da MVA, por meio de Decreto, conforme permissão concedida pela Constituição Federal e pela Lei Estadual nº 3.796/96.

A recorrente sustenta que o Estado de Sergipe, ao regulamentar a Lei Estadual nº 3.796/96, mediante Decreto nº 21.400/02, exorbitou sua competência tributária alterando a regra matriz de incidência tributária do ICMS disposta pelo legislador constituinte" (fl. 315e).

Argumenta que o art. 786, inciso II, alíneas "a", "b" e "c" do referido decreto instituiu um verdadeiro adicional de ICMS, "sem qualquer fundamento constitucional nem tampouco legal, à asserção de que utiliza como requisito para a aplicação dos percentuais referentes à MVA (margem de valor agregado) a condição que goza o contribuinte perante o



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Fisco: se 'apto' ou 'inapto' (fl. 315e).

Segue afirmando que, conforme o princípio da igualdade, "nenhum contribuinte pode receber tratamento diferenciado por força de existência de débitos perante o Fisco, eis que para que exista alguma diferenciação no regramento de condutas mister a existência de uma justificativa, de acordo com critérios e juízos valorativos genericamente aceitos" (fl. 323e).

Requer seja provido seu recurso ordinário no sentido de "garantir o pagamento do ICMS-antecipado sobre um percentual de 10% a título de MVA, conforme percentual disposto no art. 786, II, alínea "a", RICMS/02" (fl. 325e).

O Estado de Sergipe, em suas contrarrazões, reporta-se às informações prestadas pela autoridade impetrada e ao voto vencedor proferido pelo Tribunal de origem. Defende que, no tocante "ao regime de antecipação do ICMS, contra o qual se insurge o recorrente, não há motivos para celeuma, eis que sua legalidade e constitucionalidade já restaram plenamente consolidadas na jurisprudência dos tribunais pátrios" (fls. 335/336e).

O Ministério Público Federal, pelo Subprocurador-Geral da República JOSÉ FLAUBERT MACHADO ARAÚJO, opina pelo provimento do recurso (fls. 360/368e).

É o relatório.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 29.300 - SE (2009/0068253-8)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. DECRETO 21.400/04, DO ESTADO DE SERGIPE. MAJORAÇÃO DA MARGEM DE VALOR AGREGADO. CONTRIBUINTE "APTO" OU "INAPTO". ILEGALIDADE. RECURSO PROVIDO. SEGURANÇA CONCEDIDA.

1. Os autos versam sobre a legalidade do acréscimo de 10% (por cento) e de 20% (vinte por cento) para o contribuinte considerado "apto" e "inapto", respectivamente, segundo lei estadual, na margem de valor agregado, parcela que compõe a base de cálculo presumida do ICMS na hipótese de antecipação tributária, na forma preconizada pelo Decreto 21.400/04, do Estado de Sergipe.

2. A base de cálculo presumida do ICMS, para fins de substituição ou antecipação tributária, em relação às operações ou prestações subsequentes, será formada pelo valor da operação anterior, acrescido do valor do seguro, frete ou outros encargos cobrados, assim como pela margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes, nos termos do art. 8º, II, alíneas "a", "b" e "c", da Lei Complementar 87/96, cujo conteúdo é praticamente repetido no art. 17 da Lei 3.796/96, do Estado de Sergipe.

3. Tanto a lei complementar quanto a lei estadual estabelecem como critério a ser observado para fins de fixação da margem de valor agregado tão somente o preço praticado pelo mercado, segundo a média ponderada dos preços coletados. Em nenhum momento prevê a lei que a condição individual do contribuinte em relação ao fisco será considerada.

4. O Regulamento do ICMS do Estado de Sergipe, aprovado pelo Decreto 21.400/02, é ilegal porquanto estabeleceu parâmetros que não se compatibilizam tanto com a Lei estadual 3.796/96 quanto com a Lei Complementar 87/96, ao prever, em seu art. 786, inciso II, letras "a" e "b", que a margem de valor agregado será acrescida do percentual de 10% (dez por cento) e 20% (vinte por cento), caso o contribuinte seja considerado "apto" ou "inapto", respectivamente.

5. Há, ainda, nítida ofensa ao princípio da estrita legalidade ou da reserva legal, porquanto, nos termos dos arts. 150, I, da Constituição Federal e 97, I, do Código Tributário Nacional, somente lei pode majorar tributo. Outrossim, equipara-se à majoração a modificação da sua base de cálculo que o torne mais oneroso.

6. Recurso ordinário provido. Segurança concedida.

VOTO



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

MINISTRO ARNALDO ESTEVES LIMA (Relator):

De início, destaco que o Superior Tribunal de Justiça tem entendido que a sistemática de antecipação tributária sem substituição é constitucional e legal e pode ser disciplinada por lei ordinária estadual. Outrossim, já decidiu, especificamente no caso do Estado de Sergipe, que o regime de valor agregado, que constitui técnica para fixação da base de cálculo do ICMS na substituição tributária progressiva, também se aplica à sistemática de antecipação tributária, conforme prevê o art. 17 da Lei Estadual 3.796/96. Nesse sentido:

RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ICMS. SISTEMÁTICA DE ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PREVISTA NO DECRETO ESTADUAL 21.400/2002. AFASTAMENTO. ARTIGO 17, DA LEI ESTADUAL 3.796/96. APLICAÇÃO.

1. A cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal é ilegal (Súmula 431/STJ), o que não macula a antecipação do recolhimento do imposto (antecipação tributária) por meio do regime normal de tributação, ou seja, sem substituição tributária, nos termos do artigo 150, § 7º, da Constituição Federal de 1988, desde que existente legislação local autorizativa (Precedentes do STJ: **AgRg no Ag 1.215.709/MA**, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 11.05.2010, DJe 24.05.2010; **REsp 1.160.372/RS**, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 27.04.2010, DJe 11.05.2010; **AgRg no REsp 1.139.380/RS**, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 13.04.2010, DJe 23.04.2010; **AgRg no Ag 1.002.073/RS**, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 19.02.2009, DJe 04.03.2009; e **AgRg no REsp 713.520/RS**, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 18.12.2008, DJe 13.03.2009).

2. É de sabença que o § 7º (acrescentado pela Emenda Constitucional 03/93), do artigo 150, da Constituição Federal de 1988, admite duas modalidades de antecipação tributária, quais sejam, a antecipação com substituição tributária (denominada substituição tributária para frente ou progressiva) e a antecipação sem substituição tributária, sendo certo que:

"A primeira, ou seja, a antecipação com substituição do ICMS, tem como regra própria a lei complementar, nos termos peremptórios da CF, artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "b". Diferentemente, a antecipação sem substituição pode ser normatizada por lei ordinária. Daí a legalidade da Lei Estadual em comento, ao dispor sobre a substituição impugnada, que é modalidade de "antecipação sem substituição", o que equivale a uma espécie de antecipação de pagamento, perfeitamente acomodada no seio da legislação local, porque, embora chamada de substituição tributária, em verdade de substituição não se trata, pois não se conhece substituição sem substituto. Conseqüentemente, estamos diante de uma antecipação, instituto que não se enquadra da exigência do artigo 155, § 2º da Carta da República." (RMS 17.303/SE, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 17.06.2004, DJ 13.09.2004)

3. No Estado de Sergipe, o artigo 8º, inciso XV, da Lei 3.796/96



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

(regulamentada pelo Decreto 17.037/97, com alterações promovidas pelos Decretos 18.536/99 e 20.471/02), preceitua que o fato gerador do ICMS é considerado ocorrido no momento da entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado, para efeito de exigência do imposto por substituição ou antecipação tributária.

4. O critério de composição da base de cálculo presumida do tributo sujeito à antecipação tributária (com ou sem substituição) restou discriminado no artigo 17, inciso II e § 4º, da Lei Estadual supracitada, *verbis*:

"Art. 17. Para fins de substituição tributária, a base de cálculo é:

(...)

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, a obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor adicionado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

(...)

§ 4º. A margem a que se refere a alínea "c" do inciso II do "caput" deste artigo será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, fixados de acordo com os critérios previstos em Regulamento.

(...)"

3. O Superior Tribunal de Justiça, no que concerne à antecipação tributária instituída no Estado de Sergipe, já firmou entendimento no sentido de sua legalidade:

"1. O art. 150, § 7º, da Constituição Federal, incluído pela Emenda Constitucional 3/93, permite que o recolhimento antecipado de ICMS ocorra com base em fato gerador presumido, sendo certo que a referida antecipação tributária pode-se dar de duas formas: (a) com substituição tributária - a denominada "substituição para frente" -, devendo, nesse caso, nos termos do art. 155, XII, b, da CF/88, ser disciplinada por lei complementar, que, na hipótese, é a LC 87/96; (b) sem substituição tributária, quando o regime da antecipação pode ser disciplinado por lei ordinária, porquanto a Constituição Federal não exige reserva de lei complementar.

2. No caso em exame, a Lei 3.796/96 do Estado de Sergipe - regulamentada pelo Decreto 17.037/97, com as alterações promovidas pelos Decretos 18.536/99 e 20.471/2002 - disciplina a hipótese de antecipação sem substituição tributária, de maneira que nada obsta seja a questão disciplinada por lei ordinária, com a determinação de antecipação do pagamento do tributo quando da entrada, no estabelecimento comercial, de mercadorias provenientes de outros Estados, para o fim de evitar a sonegação em relação às operações internas seguintes.

3. É legítima, assim, a cobrança antecipada de ICMS por meio do regime normal de tributação, ou seja, sem substituição tributária, nos termos do art. 150, § 7º, da Constituição Federal.

4. *Esta Corte de Justiça possui orientação no sentido de que é vedada a utilização de regimes especiais de tributação como meio coercitivo para*



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

compelir o contribuinte a pagar o tributo, nos termos da jurisprudência firmada no Supremo Tribunal Federal (ERE 115.452-7/SP, Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 16.11.1990, e Súmulas 70 e 323/STF). Todavia, deve ser considerada legítima a instituição de regime especial no qual se objetiva apenas a diferenciação de fiscalização e recolhimento de tributos, como forma de coibir as infrações à legislação tributária, sem que isso constitua penalidade por ato ilícito." (RMS 21.118/SE, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 12.06.2007, DJ 29.06.2007)

4. Precedentes do STJ em casos idênticos: **EDcl no RMS 20.933/SE**, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 05.06.2007, DJ 29.06.2007; **AgRg no RMS 23.272/SE**, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 17.04.2007, DJ 07.05.2007; **EDcl no RMS 18.844/SE**, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 16.03.2006, DJ 27.03.2006; **RMS 17.511/SE**, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 04.08.2005, DJ 22.08.2005; **RMS 15.095/SE**, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 07.08.2003, DJ 01.09.2003; e **RMS 14.618/SE**, Rel. Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, julgado em 13.08.2002, DJ 30.09.2002).

5. Conseqüentemente, revela-se escorreito o entendimento exarado pelo acórdão regional que, após afastar a sistemática de apuração da base de cálculo presumida nos moldes do Decreto Estadual 21.400/2002 (RICMS), pugnou pela legitimidade da sistemática da antecipação tributária com observância do disposto no artigo 17, da Lei Estadual 3.796/96.

6. Recurso ordinário desprovido, mantendo-se a concessão parcial do mandado de segurança. (RMS 22.968/SE, Rel. Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, DJe 3/9/10)

É oportuno registrar que, pelo item 5 da ementa acima transcrita, verifica-se que o acórdão proferido pela Primeira Turma desta Corte manteve a concessão parcial da ordem, ao entendimento de que se mostrava escorreito o entendimento exarado pelo Tribunal de origem que teria afastado a sistemática de apuração da base de cálculo presumida nos moldes do Decreto 21.400/02, do Estado de Sergipe.

O voto condutor do acórdão, no entanto, não revela as razões dessa compreensão. E não havia motivos para tanto, naquela oportunidade, porquanto a ordem fora concedida nessa extensão e o recurso ordinário fora interposto pelo impetrante.

Desse modo, impõe-se examinar a matéria com maior profundidade, na medida em que, no presente caso, houve denegação da segurança.

Os autos versam sobre a legalidade do acréscimo de 10% (por cento) e de 20% (vinte por cento), para o contribuinte considerado "apto" ou "inapto", respectivamente, segundo dispõe lei estadual, na margem de valor agregado, parcela que compõe a base de cálculo presumida do ICMS na hipótese de antecipação tributária, na forma preconizada pelo Decreto 21.400/04, do Estado de Sergipe.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Dispõe a Lei Complementar 87/96, que cuida do imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte intermunicipal e de comunicação, no que interessa:

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

.....
II – em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
- b) o montante do valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
- c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

.....
§ 4º **A margem** a que se referente a alínea c do inciso II do *caput* **será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado**, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a **média ponderada** dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei. (grifos nossos)

A Lei 3.796/96, do Estado de Sergipe, por sua vez, não destoa dos critérios estabelecidos pela Lei Complementar 87/96 para a composição da base de cálculo presumida do ICMS. Pelo contrário, praticamente os repete, consoante se verifica abaixo:

Art. 17. Para fins de substituição tributária, a base de cálculo é:

II – em relação às operações ou prestações subsequentes, a obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
- b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
- c) a margem de valor adicionado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

.....
§ 4º **A margem** a que se refere a alínea "c" do inciso II do "caput" deste artigo será estabelecida com base em **preços usualmente praticados no mercado considerado**, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se **a média ponderada** dos preços coletados, fixados de acordo com os critérios previstos em Regulamento. (grifos nossos)



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

A base de cálculo presumida do ICMS, para fins de substituição ou antecipação tributária, em relação às operações ou prestações subsequentes, será formada pelo valor da operação anterior, acrescido do valor do seguro, frete ou outros encargos cobrados, assim como pela margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

Outrossim, a margem em tela será fixada de acordo com os preços usualmente praticados no mercado, obtidos por levantamento de dados pertinentes, adotando-se a média ponderada dos preços coletados. Em nenhum momento prevê a lei que a condição individual do contribuinte em relação ao fisco será considerada.

Em termos de substituição ou antecipação tributária, como ainda não se tem desde logo o valor efetivamente realizado na operação, a base de cálculo do ICMS é presumida e formada pela soma do preço praticado na operação anterior, o valor do frete e do seguro ou outro encargo e da margem de valor que habitualmente se agrega, com a finalidade de atingir o preço definitivo, usualmente praticado.

Ocorre que o Regulamento do ICMS do Estado de Sergipe, aprovado pelo Decreto 21.400/02, cujo conteúdo é objeto de impugnação no presente *mandamus*, majora, sem respaldo na lei, a base de cálculo do tributo, da seguinte forma:

Art. 786 – A base de cálculo do ICMS para efeito de antecipação tributária:

.....

II – das mercadorias de que trata os incisos I e II do art. 785 deste Regulamento, o valor que serviu de base de cálculo para cobrança do ICMS da operação de origem, observando-se ainda o que segue:

a) estando o **contribuinte apto** perante o Fisco deste Estado, a mesma de ser **acrescida** do percentual de **10% (dez por cento)** referente à margem de valor agregado – MVA;

b) estando o **contribuinte inapto** perante o Fisco deste Estado, a mesma deve ser **acrescida** dos percentual de **20% (vinte por cento)** referente à margem de valor agregado – MVA; (grifos nossos)

Com efeito, o Regulamento do ICMS do Estado de Sergipe, aprovado pelo Decreto 21.400/02, é ilegal porquanto estabeleceu parâmetros que não se compatibilizam tanto com a Lei estadual 3.796/96 quanto com a Lei Complementar 87/96, ao prever, em seu art. 786, inciso II, letras "a" e "b", que a margem de valor agregado será acrescida do percentual de 10% (dez por cento) e 20% (vinte por cento), caso o contribuinte seja considerado "apto" ou "inapto", respectivamente, conforme dispõe outra lei estadual.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

De acordo com o art. 99 do CTN, o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais são expedidos. O decreto constitui ato administrativo de competência do chefe do Poder Executivo, que tem por finalidade dar eficácia a situações gerais ou específicas previstas em lei. Não pode contrariar a lei, tampouco criar novas obrigações nela não previstas, sob pena de ilegalidade.

A propósito, transcrevo a clássica lição de Aliomar Baleeiro (*Direito Tributário Brasileiro*, 11ª ed., atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 645):

Materialmente, o regulamento é também ato-regra, porque dispõe sobre situações gerais e impessoais. Mas não se liberta da lei, à qual serve e é subordinado. Ela lhe traça os limites, dentro dos quais o Executivo, exercendo a função regulamentar, dispõe sobre os pormenores que o legislador lhe deixou, porque lhe interessa apenas fixar as diretrizes, fins, objetivos e condições a serem atingidas.

.....
Em matéria fiscal, o próprio CTN enuncia expressamente o campo reservado à Lei (art. 97) e, no art. 99, frisa a função ancilar do regulamento. Por outras palavras, o regulamento está para a lei, como esta se situa quanto à Constituição. Nem a lei pode contrariar expressa ou implicitamente a Constituição, nem o mesmo pode o regulamento em relação à lei.

O Decreto 21.400/02, como regulamento, extrapolou seu campo normativo ao preconizar que a margem de valor agregado, para fins de constituição da base de cálculo presumida do ICMS na antecipação tributária, será majorada tanto para o contribuinte considerado "apto" quanto para o "inapto", segundo dispõe lei estadual.

A lei não estabelece nenhum critério dessa natureza na formação da margem de valor agregado. O regulamento, por conseguinte, inovou ao criar a obrigação, qual seja, a de pagar mais tributo, segundo a situação do sujeito passivo em relação ao fisco estadual.

Há também nítida ofensa ao princípio da estrita legalidade ou da reserva legal, porquanto, nos termos dos arts. 150, I, da Constituição Federal e 97, I, do Código Tributário Nacional, somente lei pode majorar tributos. Outrossim, equipara-se à majoração a modificação da sua base de cálculo que o torne mais oneroso.

Nesse sentido, refiro-me aos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho (*Curso de Direito Tributário*. 22ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 206):

Em outras palavras, qualquer das pessoas política de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra-matriz de



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante a expedição de lei.

O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Esse *plus* caracteriza a tipicidade tributária, que alguns autores tomam como outro postulado imprescindível ao subsistema de que nos ocupamos, mas que pode, perfeitamente, ser tido como uma decorrência imediata do princípio da estrita legalidade.

O parecer do Ministério Público Federal, da lavra do Subprocurador-Geral da República JOSÉ FLAUBERT MACHADO ARAÚJO, foi enfático ao reconhecer a ilegalidade do decreto em tela, consoante atesta o seguinte trecho (fls. 364/365e):

Vê-se, portanto, que os critérios de fixação da margem de valor agregado componente da base de cálculo do ICMS, para efeito de determinação do imposto devido por substituição tributária nas operações subsequentes, devem estar previstos em lei em sentido estrito, o que, todavia, não ocorreu na hipótese dos autos, em que a majoração da MVA foi feita por decreto estadual e sem a veiculação dos critérios de majoração, trazendo apenas os percentuais da MVA aplicáveis a cada uma das categorias de produtos nele discriminadas.

O Decreto Estadual 21.400/2002 padece de ilegalidade por duas razões, seja porque o decreto não é o instrumento legislativo adequado para veicular a majoração da base de cálculo de tributo, na hipótese dos autos, o ICMS recolhido antecipadamente pelo responsável por substituição tributária em relação às operações subsequentes, seja porque não trouxe os critérios utilizados para a fixação da MVA nos percentuais nele elecados, conforme exige a Lei Complementar 87/1996.

Por fim, conforme exposto, qualquer majoração da margem de valor agregado com base em critério de natureza pessoal será ilegal. No entanto, como foi requerida a submissão do recorrente ao percentual de 10% (dez por cento) da margem, assim deve ser concedida tutela jurisdicional, sob pena de julgamento *ultra petita*.

Ante o exposto, **dou provimento** ao recurso ordinário. **Concedo a segurança** a fim de assegurar ao recorrente o direito de recolher o ICMS no regime de antecipação tributária com a majoração da margem de valor agregado no percentual de 10% (dez por cento), afastada sua submissão ao disposto no art. 786, II, "b", do Decreto 21.400/02. Custas *ex lege*. Sem condenação ao pagamento de verbas honorárias, nos termos da Súmula 105/STJ.

É o voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2009/0068253-8 PROCESSO ELETRÔNICO RMS 29.300 / SE

Número Origem: 2008100536

PAUTA: 14/08/2012

JULGADO: 14/08/2012

Relator

Exmo. Sr. Ministro **ARNALDO ESTEVES LIMA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. ANTÔNIO CARLOS FONSECA DA SILVA

Secretária

Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : CASA SANTA ROSA LTDA
ADVOGADO : JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ E OUTRO(S)
RECORRIDO : ESTADO DE SERGIPE
PROCURADOR : JOSÉ DE SOUSA IBIAPINO E OUTRO(S)

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

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, deu provimento ao recurso ordinário em mandado de segurança, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Napoleão Nunes Maia Filho, Benedito Gonçalves, Francisco Falcão e Teori Albino Zavascki votaram com o Sr. Ministro Relator.