



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AgInt no RECURSO ESPECIAL Nº 2172407 - RS (2024/0234805-6)

RELATORA : MINISTRA REGINA HELENA COSTA
AGRAVANTE : BR COMERCIO DE IMPORTACAO E EXPORTACAO DE CEREAIS LTDA
ADVOGADOS : CLAUDIA GARDIN MARTINS - RS087832
LUIZ FELIPE SCHOLANTE SILVA - RS096720
ERODIANO RODRIGUES SCHOLANTE - RS108073
AGRAVADO : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADORES : PAULO PERETTI TORELLY - RS026208
MARCIA REGINA LUSA CADORE - RS029266

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. ICMS. SAÍDA DE MERCADORIA COM FINALIDADE ESPECÍFICA DE EXPORTAÇÃO. APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS. LEGITIMIDADE DA GLOSA. ACÓRDÃO EMBASADO EM PREMISSAS FÁTICAS. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA N. 7/STJ. ART. 123 DO CTN. INOPONIBILIDADE DE INSTRUMENTO PARTICULAR À FAZENDA PÚBLICA. OFENSA À CONVÊNIO ICMS. CONCEITO DE TRATADO OU LEI FEDERAL. NÃO ENQUADRAMENTO. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.

I – O tribunal de origem, após minucioso exame dos elementos fáticos contidos nos autos, consignou que os produtos tinham como fim específico a exportação, sendo legítima a glosa de créditos efetuada pelo fisco estadual, e que os argumentos apresentados pela impetrante são insuficientes para a concessão da segurança, bem como assentou a ausência de comprovação de que a glosa de créditos ocorreu também sobre as mercadorias em estoque. Rever tais entendimentos demandaria necessário revolvimento de matéria fática, o que é inviável em sede de recurso especial, à luz do óbice contido na Súmula n. 7/STJ.

II – Esta Corte adota o entendimento segundo o qual, por força do art. 123 do CTN, salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes. Precedentes.

III – Quanto à alegação de ofensa ao Convênio ICMS n. 84/2009, impõe-se o não conhecimento do recurso especial. Consoante pacífica jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, o conceito de tratado ou lei federal, previsto no art. 105, inciso III, a, da Constituição da República, deve ser considerado em seu sentido estrito, não compreendendo súmulas de Tribunais, bem como atos administrativos normativos.

IV – Em regra, descabe a imposição da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015 em razão do mero desprovimento do Agravo Interno em votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso.

V – Agravo Interno improvido.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, em Sessão Virtual de 04/02/2025 a 10/02/2025, por unanimidade, negar provimento ao recurso, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora.

Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina, Gurgel de Faria e Paulo Sérgio Domingues votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Paulo Sérgio Domingues.

Brasília, 12 de fevereiro de 2025.

REGINA HELENA COSTA

Relatora



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AgInt no RECURSO ESPECIAL Nº 2172407 - RS (2024/0234805-6)

RELATORA : MINISTRA REGINA HELENA COSTA
AGRAVANTE : BR COMERCIO DE IMPORTACAO E EXPORTACAO DE CEREAIS LTDA
ADVOGADOS : CLAUDIA GARDIN MARTINS - RS087832
LUIZ FELIPE SCHOLANTE SILVA - RS096720
ERODIANO RODRIGUES SCHOLANTE - RS108073
AGRAVADO : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
ADVOGADOS : PAULO PERETTI TORELLY - RS026208
MARCIA REGINA LUSA CADORE - RS029266

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. ICMS. SAÍDA DE MERCADORIA COM FINALIDADE ESPECÍFICA DE EXPORTAÇÃO. APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS. LEGITIMIDADE DA GLOSA. ACÓRDÃO EMBASADO EM PREMISSAS FÁTICAS. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA N. 7/STJ. ART. 123 DO CTN. INOPONIBILIDADE DE INSTRUMENTO PARTICULAR À FAZENDA PÚBLICA. OFENSA À CONVÊNIO ICMS. CONCEITO DE TRATADO OU LEI FEDERAL. NÃO ENQUADRAMENTO. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.

I – O tribunal de origem, após minucioso exame dos elementos fáticos contidos nos autos, consignou que os produtos tinham como fim específico a exportação, sendo legítima a glosa de créditos efetuada pelo fisco estadual, e que os argumentos apresentados pela impetrante são insuficientes para a concessão da segurança, bem como assentou a ausência de comprovação de que a glosa de créditos ocorreu também sobre as mercadorias em estoque. Rever tais entendimentos demandaria necessário revolvimento de matéria fática, o que é inviável em sede de recurso especial, à luz do óbice contido na Súmula n. 7/STJ.

II – Esta Corte adota o entendimento segundo o qual, por força do art. 123 do CTN, salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes. Precedentes.

III – Quanto à alegação de ofensa ao Convênio ICMS n. 84/2009, impõe-se o não conhecimento do recurso especial. Consoante pacífica jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, o conceito de tratado ou lei federal, previsto no art. 105, inciso III, a, da Constituição da República, deve ser considerado em seu sentido estrito, não compreendendo súmulas de Tribunais, bem como atos administrativos normativos.

IV – Em regra, descabe a imposição da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015 em razão do mero desprovimento do Agravo Interno em votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso.

V – Agravo Interno improvido.

RELATÓRIO

Trata-se de Agravo Interno interposto contra a decisão que conheceu parcialmente e negou provimento ao Recurso Especial, fundamentada na aplicação da Súmula n. 7/STJ, no acórdão em consonância com a orientação consolidada desta Corte e na impossibilidade de conhecimento do recurso especial quanto à alegação de ofensa a Convênio.

Sustenta a Agravante, em síntese, a inaplicabilidade de tais óbices.

Afirma que "Considerando que o contexto fático-probatório foi devidamente delineado nos acórdãos recorridos, entende-se que esta egrégia Corte não necessitará reexaminar fatos e provas como fez constar na decisão recorrida, apenas exige-se a requalificação jurídica dos fatos, o que é plenamente aceito pela jurisprudência desta Corte" (fl. 605e).

Aduz que "(...) não se pretendeu alegar violação a atos normativos administrativos, tal como o é o Convênio ICMS 84/2009. As alegações de violação à lei federal estão embasadas nas disposições da Lei Complementar nº 87/1996, especificamente nos seus artigos 3º e 20, §3º" (fl. 605e).

Alega que "os fundamentos de fato estão precisamente delineados no acórdão local, de modo que basta sua requalificação jurídica por este egrégio STJ, sem necessidade de reexame de fatos ou provas, como constou na decisão monocrática" (fls. 609/610e).

Defende que não se aplica o art. 123 do CTN ao caso e aponta que "(...) a irresignação da agravante reside na existência do crédito, o qual deveria ser usado na compensação com eventuais débitos de ICMS. Ou seja, pretende-se com a ação em comento a análise da procedência ou não do crédito existente na operação, exatamente da forma como esta ocorreu" (fl. 611e).

No mais, argumenta que "(...) a fundamentação do presente Recurso Especial é explícita em basear suas razões para reforma da decisão recorrida na negativa de vigência aos artigos 3º, incisos e parágrafos, e 20, §3º, II, da Lei Complementar nº 87/96. Fundamenta-se que o Convênio ICMS 84/2009, não regulamenta a imunidade tributária da Constituição Federal, tampouco a possibilidade de manutenção e aproveitamento de créditos. O CONFAZ não tem competência para restringir a imunidade tributária conferida pela Constituição Federal e, menos ainda, a fruição de créditos pelos exportadores. Nesse sentido, o que se afirma é que o referido ato infralegal deve ser interpretado como um regulamento para aqueles contribuintes que pretendam usufruir do benefício de não incidência, não podendo, contudo, restringir a fruição do direito à manutenção dos créditos previsto nos artigos 3º, em seus incisos e parágrafos, e 20, §3º, II, ambos da Lei Complementar nº 87/1996" (fls.

611/612e).

Por fim, requer o provimento do recurso, a fim de que seja reformada a decisão impugnada ou, alternativamente, sua submissão ao pronunciamento do colegiado.

Impugnação do ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL às fls. 622/630e.

É o relatório.

VOTO

Não assiste razão à Agravante.

I. Do creditamento de ICMS

O tribunal de origem enfrentou a controvérsia nos seguintes termos (fls. 380/388e):

A controvérsia, na realidade, diz respeito ao crédito tributário constituído pelo Estado do Rio Grande do Sul mediante auto de lançamento nº 48330957 (Processo Administrativo nº 22/1404-0000938-8).

A referida autuação decorreu da apropriação indevida de créditos de ICMS pela impetrante, reduzindo o ICMS pagar, concernente às operações de compra de mercadorias de fornecedor localizado no Estado de São Paulo, pois destinadas à exportação para países do exterior, no período compreendido entre 01/01/2017 e 31/10/2021.

A irregularidade constatada foi assim descrita no auto de lançamento (evento 1, OUT5, fl. 21):

"De acordo com tudo que foi descrito neste anexo, o sujeito passivo, inscrito na cidade de Porto Xavier, em um APARTAMENTO, local incompatível com a atividade exercida pela empresa, adquire produtos de fornecedores de outras unidades da federação, já tendo como destino fixado algum recinto alfandegado no Brasil, geralmente, o Porto de Santos, para exportação para outros países, em operações que estão ao abrigo da imunidade, ou não incidência do ICMS.

Da mesma forma que é vedado o destaque do ICMS em operações que destinam mercadorias para exportação para o exterior, também é vedada a apropriação pelo destinatário dos valores destacados indevidamente nas notas fiscais que acobertaram as remessas dos produtos até o recinto alfandegado.

A apropriação irregular de valores à título de créditos fiscais, reduziu o valor do imposto devido pela empresa em diversos períodos de apuração, infração que está tipificada na alínea "j" do inciso I do artigo 8º da Lei 6.537/73 e alterações:

(...)"

Pois bem.

A recorrente, dentre outras atividades, exporta produtos alimentícios para o exterior, tendo sido lavrado auto de lançamento em razão de irregularidades constatadas nas operações de aquisição de amendoim para fim específico de exportação.

No período em discussão, a apelante adquiriu as mercadorias de empresa fornecedora do produto localizada em São Paulo com o destaque do ICMS

nas notas fiscais que embasaram as operações, razão de ter se creditado do imposto em momento posterior, reduzindo o ICMS a pagar, o que ensejou a glosa de créditos por parte do fisco do Estado do Rio Grande do Sul.

No caso, as operações realizadas configuram saída de mercadorias destinadas à exportação e, portanto, imunes ao recolhimento do ICMS na forma do artigo 155, § 2º, X, a, da CF/88 e no art. 3º, II e parágrafo único, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Art. 3º O imposto não incide sobre:

(...)

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;

Parágrafo único. Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:

I - empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa;

II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

A consumação da remessa das mercadorias ao exterior no período analisado é fato incontroverso nos autos, reconhecido na inicial, defendendo a impetrante que possui o direito de se creditar do ICMS recolhido por sua fornecedora na operação anterior à exportação, sob o fundamento de que a Constituição Federal assegura creditamento do imposto incidente nas operações anteriores ocorridas no mercado interno.

Ocorre que a Lei Complementar nº 87/96 equipara à exportação a operação de saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a empresa comercial exportadora, a tornando também exonerada do recolhimento do ICMS.

Sendo assim, em se tratando de mercadorias não tributadas, é vedado o creditamento do imposto, na forma do art. 20, § 1º da LC 87/96:

"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.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento."

Não procede a alegação da inicial de que essas operações não estariam enquadradas no parágrafo único, inciso I, do art. 3º da LC 87/96, por não conter a informação detalhada na nota fiscal de se tratar de remessa com o fim específico de exportação, ante a ausência de realização de negócio jurídico específico entre as partes envolvidas (vendedora e exportadora).

É clarividente nos autos que os produtos tinham como fim específico a exportação, constando no auto de lançamento, a título meramente exemplificativo, operações em que a mercadoria saía direto do estabelecimento fornecedor localizado em São Paulo para o Porto de Santos com destino ao exterior, inclusive com o mesmo veículo que havia transportado a mercadoria na operação pretérita.

Essas operações de saída da mercadoria diretamente para o comprador no exterior foram bem ilustradas pela própria impetrante na inicial do mandado de segurança, por imagens que peço vênia para colacionar (evento 1, INIC1, fl. 03):

[...]

Da mesma forma, as operações de compra de mercadorias para o fim de exportação, passando primeiro pelo armazém contratado no Estado do Rio Grande do Sul e posteriormente encaminhadas ao Porto de Rio Grande:

[...]

A impetrante defendeu que o ICMS tem sido destacado nas notas fiscais de compra pelas empresas com as quais negocia, por se tratar de pessoa jurídica pequena não conhecida no mercado, pois elas tem receio de que a operação de exportação não se concretize, e, com isso, de se tornarem responsáveis solidariamente pelo imposto a pagar.

Todavia, os argumentos da impetrante tendentes a demonstrar a razão do destaque do ICMS pela empresa que lhe fornece as mercadorias não tem o condão de afastar regramento estabelecido em Lei Complementar.

Nos moldes em que realizada, a negociação desonera o vendedor do destaque do ICMS na nota fiscal e não se trata de norma de observância facultativa, que depende de contrato entre os particulares, ao contrário do que alegou a impetrante.

Aliás, o Convênio ICMS nº 84/2009 do CONFAZ determina, em sua cláusula segunda que o estabelecimento remetente deverá emitir nota fiscal contendo, além dos requisitos exigidos pela legislação no campo "INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES", a expressão "REMESSA COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO".

Por outro lado, o descumprimento dessa norma por parte das empresas negociantes não pode ser utilizado como escusa para tornar tributável a operação, gerando créditos de ICMS a serem compensados.

Nesse aspecto, aplicável por analogia o disposto no art. 123 do CTN, no sentido de que as convenções particulares não podem ser opostas à Fazenda Pública para alterar as regras tributárias.

Conforme constou no auto de lançamento:

"Não é a conveniência das partes que vai definir se um determinado fato é ou não tributado. Se a lei o afasta da incidência tributária, assim deve ser ele considerado para todo e qualquer efeito. E não sendo tributadas as operações, não pode o estabelecimento que recebeu as mercadorias creditar-se do valor indevidamente destacado nos respectivos documentos."

Em caso semelhante, cito a resposta à consulta mencionada na decisão do

"Resposta à Consulta Nº 5279 DE 01/10/2015, da Legis WEB, do Estado de São Paulo, é claro no sentido da impossibilidade do creditamento pela demandante: ICMS – Exportação indireta – Saída de mercadoria de estabelecimento paulista ou de contribuinte de outra Unidade da Federação com destino a empresa comercial exportadora paulista – Fim específico de exportação.

I – O recebimento, por parte de estabelecimento paulista, de mercadorias, remetidas, por estabelecimento paulista ou localizado em outra Unidade da Federação, deve ocorrer na forma de "entrada de mercadoria recebida com fim específico de exportação", tendo em vista ser de cumprimento obrigatório o disposto no Convênio ICMS nº 84/2009, que determina, em sua cláusula segunda, que o estabelecimento remetente, nesse caso, deve emitir Nota Fiscal contendo, além dos requisitos exigidos pela legislação, no campo "Informações Complementares", a expressão "REMESSA COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO" (operação amparada pela não-incidência do ICMS, nos termos do parágrafo único do artigo 3º da Lei Complementar Federal no 87/1996).

II – Impossibilidade de creditamento do imposto pelo estabelecimento destinatário paulista (comercial exportadora) em operação que está albergada pela não-incidência do ICMS, nos termos do parágrafo único do artigo 3º da Lei Complementar Federal no 87/1996.

1. A Consulente, que tem como atividade principal a "comércio atacadista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios", informa que é uma empresa comercial exportadora e atua no ramo atacadista, em geral, e expõe que "todas as mercadorias são adquiridas no mercado interno e revendidas no mercado externo – Estados Unidos". [...]

7. No entanto, salienta-se que, em respeito ao princípio federativo, é naquele primeiro estabelecimento que deu a primeira saída da mercadoria pronta e acabada com finalidade de exportação que se mantém o crédito. Isso porque a violação dessa lógica poderia implicar em transferência interestadual de crédito do imposto, em total afronta, portanto, ao princípio federativo. Por essa razão é mandatória a aplicação da exportação indireta no caso de saída, com fim de exportação, de mercadoria pronta e acabada que transite, antes de sua efetiva exportação, por estabelecimento em outra Unidade da Federação, devendo ser observadas as formalidades previstas na cláusula segunda do Convênio ICMS nº 84/2009:

8. Sendo assim, para aquelas mercadorias recebidas com o fim específico de exportação, não há que se falar em crédito do imposto, haja vista a impossibilidade de creditamento do imposto pelo estabelecimento destinatário paulista (comercial exportadora) em operação que está albergada pela não-incidência do ICMS, nos termos do parágrafo único do artigo 3º da Lei Complementar Federal no 87/1996. Nesse contexto, observa-se que a fiscalização poderá comprovar o fim específico de exportação com base em todos os meios de provas admitidos em direito, inclusive se valendo de indícios e de análise de operações pretéritas.

8.1 Dessa forma, caso a Consultante tenha procedido de modo diverso e não sejam os fatos aqui descritos objeto de início de verificação fiscal, que a Consultante promova, no prazo previsto no artigo 518 do RICMS/2000, sua adequação, inclusive, quanto à pedido formal de "denúncia espontânea" (artigo 529 do RICMS/2000) no posto fiscal de sua competência afim de regularizar sua situação fiscal.

Assim, muito embora esteja autorizado o creditamento do imposto incidente nas operações anteriores ocorridas no mercado interno, em se tratando de mercadoria destinada à empresa comercial exportadora, com fim específico de remessa ao exterior, a hipótese se equipara à operação que destine mercadoria ao exterior, nos termos do art. 3º, parágrafo único, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96.

Sendo assim, torna-se indevido, sob qualquer ângulo que se analise a questão, não só o destaque do ICMS, mas também a posterior apropriação de créditos sobre essa operação não tributada, de acordo com o art. 20, § 1º da LC 87/96.

Importante ressaltar que o art. 155 da CF, ao assegurar ao contribuinte a manutenção e o aproveitamento do montante do ICMS cobrado nas operações e prestações anteriores à exportação, se refere àquelas tributadas pelo ICMS, o que não acontece no caso vertente, em que as operações são equiparadas, para fins de incidência do imposto, às que destinam mercadorias ao exterior, chamadas de exportação indireta.

A sentença proferida na origem não destoia da conclusão ora adotada, consoante trecho que ora transcrevo:

"No entanto, o caso dos autos não cuida de glosa de créditos de operações antecedentes. Isso porque as operações de venda de amendoins do Estado de São Paulo, com destino à Impetrante, empresa comercial exportadora, localizada neste Estado, são, indubitavelmente, operações de aquisição de mercadorias com destino à exportação ao abrigo da imunidade tributária. Desse modo, sobre tais operações não há incidência de ICMS. Consequentemente, observada tal determinação legal, não haveria crédito a ser escriturado pela Impetrante.

Apesar disso, a empresa adquiriu a mercadoria com o destaque de ICMS, realizando a remessa direta dos amendoins à exportação, mas com o registro da entrada ficta no seu estabelecimento, sediado neste estado, justamente com a finalidade de aproveitamento do crédito perante o Estado do Rio Grande do Sul, reduzindo, assim, o imposto devido ao Erário.

Frente ao exposto, conclui-se que o fisco gaúcho não está negando vigência ao comando do art. 155, § 2º, X, "a", da Constituição Federal, que assegura o crédito de ICMS nas operações e prestações anteriores à operação de exportação, mas, sim, evitando enriquecimento ilícito por parte do contribuinte, em prejuízo aos cofres públicos e aos cidadãos, destinatários últimos de tais receitas, que restam prejudicados pela criação de um mercado de créditos fiscais, mediante remessas simbólicas de mercadorias, em manobra que flagrantemente desvirtua institutos jurídicos tributários, tais como a imunidade e o princípio da não-cumulatividade do ICMS."

Relevante ressaltar: ainda que tenha havido o destaque do imposto, repiso, indevidamente, cabe a autora discutir eventual restituição por outros meios e não se valor da sistemática de creditamento e compensação, vedada por Lei Complementar.

Da mesma forma, saliento que para o deslinde da controvérsia instaurada

nos autos, questão meramente de direito, é desnecessária a confirmação dos fatos arrolados no auto de lançamento no sentido de que a sede da impetrante estaria em local incompatível com a atividade desenvolvida, mormente porque esse não foi o motivo determinante da autuação fiscal.

Tampouco tem relevância as suposições levantadas no julgamento do processo administrativo nº 22/1404-0000938-8, no sentido de que a aquisição de mercadorias de fornecedoras do Estado de São Paulo ocorreu de modo fictício, mediante simulação para forçar a transferência e apropriação de créditos de ICMS (evento 1, OUT8). Isso porque, na hipótese sub judice, basta que a operação seja não tributada para tornar indevida a apropriação de créditos e, com isso, concluir estar autorizada a glosa por parte da autoridade fazendária.

Portanto, reputo legítima a glosa de créditos levada a efeito pelo fisco estadual, sendo que os argumentos apresentados pela impetrante neste recurso não são suficientes, para autorizar a concessão da segurança.

Por oportuno, trago excerto do parecer do Ministério Público desta instância no agravo de instrumento nº 5107859-14.2022.8.21.7000, subscrito pelo Dr. José Túlio Barbosa, também afastando a tese da recorrente (evento 27, PROMOÇÃO1):

"Não se faz possível acolhimento da tese porquanto o recorrente pretende obter reconhecido o direito de creditar-se de ICMS em face da importação dos produtos que faz para o exterior, o que não é possível em face de expressa disposição constitucional, ex vi da regra do artigo 155, §2º, inciso X, "a", bem como pela regra infraconstitucional, Lei Kandir, artigo 3º, § único, inciso I, como já apontado pelo Fisco em sede administrativa. Ora, se a operação não é tributada por imposto de ICMS, por não ser caso de incidência do tributo, certamente, não pode o contribuinte do imposto se creditar, quer para atender interesse de seus clientes, quer para aproveitar em benefício próprio em operações futuras. Nenhum argumento ou manobra que vise convalidar a operação nesse sentido é válido ou legal.

(...)"

No que se refere, especificamente às mercadorias constantes no estoque e depositadas no armazém contratado pela impetrante, alegadamente sem destinação certa, insta esclarecer que não foi objeto central de discussão na inicial da ação mandamental, sendo que o pedido foi para reconhecimento à "apropriação de créditos de ICMS concernente as operações de compra de mercadorias no mercado interno que sejam posteriormente exportadas pela Impetrante sempre que houver destaque do ICMS na Nota fiscal, independente da origem das mercadorias". (grifei)

Não houve pedido específico para considerar o aproveitamento de créditos das mercadorias em estoque.

Talvez por isso não tenha havido insurgência do Estado no tocante a essa alegação.

O que se percebe é que tendo sucumbido na tese do aproveitamento de créditos das mercadorias destinadas ao exterior, a impetrante resolveu trazer à tona outra discussão, na tentativa de desconstituir o auto de lançamento nesta via mandamental.

Não obstante isso, não há que se falar em omissão da sentença, pois houve o enfrentamento da questão por ocasião do julgamento dos aclaratórios opostos pela apelante.

Aliás, não há comprovação nos autos de que a glosa de créditos ocorreu também sobre as mercadorias em estoque, constando expressamente no auto de lançamento que isso ocorreu sobre as operações que destinaram

mercadorias ao exterior ou operação a ela equiparada, embora tenha-se feito referência que "99,41% das mercadorias adquiridas pelo contribuinte são destinadas ao exterior, portanto, não há dúvida que ele as adquire para exportação, sendo as vendas internas irrelevantes no âmbito total das operações."

Eventual glosa de créditos ocorridas sobre as operações que teriam envolvido mercadorias do estoque sem destinação específica, demandaria dilação probatória, a fim de verificar o montante em tese passível de exclusão do auto de lançamento, não bastando para tanto o levantamento de escritório de contabilidade, documento unilateral trazido pela parte, que sequer foi assinado por profissional capacitado da área contábil.

A presunção de certeza e liquidez do auto de lançamento não pode ser desconstituída na via eleita pelo impetrante, com base em argumentos destituídos de comprovação cabal.

Para derrubar a presunção legal, a impetrante deveria produzir prova inequívoca, que não deixasse qualquer dúvida, ao crivo do contraditório do apelado em ação ordinária.

[...]

Neste aspecto, valho-me dos bem lançados argumentos proferidos pelo juízo de origem no ponto que ensejou o parcial acolhimento dos aclaratórios opostos pela impetrante:

"Não foi relatado na peça fiscal a glosa de créditos sobre mercadorias contabilizadas em estoque, depositadas em armazém não alfandegado contratado pela Impetrante, sem destinação certa. Nesse sentido, incumbia ao Impetrante elidir a presunção de relativa de veracidade do ato administrativo.

No entanto, o "levantamento realizado pelo escritório de contabilidade contratado pela Impetrante", como descrito, que instruiu a inicial (evento 1, DOC11), não supre a necessidade de realização de prova pericial contábil, porque elaborado de forma unilateral e sem o crivo do contraditório judicial.

Destaque-se que o documento sequer foi assinado por profissional diplomado em Ciências Contábeis, com capacidade técnica para este fim, carecendo de segurança apta a infirmar o lançamento fiscal.

Ademais, a impetração do mandado de segurança não pode se fundamentar em simples conjecturas ou em alegações que dependam de dilação probatória - o que se afigura incompatível no âmbito restrito do writ (MORAES, Alexandre. Direito Constitucional, Editora Atlas, 19ª edição, p. 139)."

O parquet também opinou pela confirmação da sentença, consoante trecho do parecer que ora reproduzo:

"(...) em mandado de segurança cabe ao impetrante comprovar de plano o direito alegado, não podendo ele se valer de conjecturações, as quais somente poderiam ser confirmadas ou não por dilação probatória. O direito reclamado também não pende de reconhecimento pela contradita ou aquiescência da parte adversa, pois, como bem sabe o recorrente, em mandado de segurança não é estabelecido o contraditório. A autoridade coatora somente vem aos autos para prestar informações e assim se deu nos autos.

A tese de que da recorrente no sentido de que havia mercadoria em estoque que poderia dar ensejo à compensação do ICMS não restou comprovada nos autos, seja porque o dito levantamento realizado por escritório de contabilidade, que não firmada por profissional responsável, um contador, não é prova

cabal da afirmação posta, pois, como observado pela magistrada, é unilateral e não pode ser submetida a contraprova nos autos.

Ademais, porque apurado pelo Fisco, em fiscalização, que 99,4% das mercadorias adquiridas pelo recorrente são destinadas à exportação, sendo irrelevantes as vendas internas porventura realizadas. E a definição dessa mercadoria não pode ocorrer em mandado de segurança, porquanto nesse *writ* impossível a desenvoltura de contraditória instrução!"

Para derrubar a presunção legal, a impetrante deveria produzir prova inequívoca que não deixasse qualquer dúvida. [...]

[...]

De fato, a análise da questão demandaria dilação probatória, incabível na via estreita escolhida da ação mandamental, por pressupor a existência de direito líquido e certo.

No caso, após minucioso exame dos elementos fáticos contidos nos autos, a Corte de origem assentou que os produtos tinham como fim específico a exportação, sendo legítima a glosa de créditos efetuada pelo fisco estadual, e que os argumentos apresentados pela impetrante são insuficientes para a concessão da segurança, bem como assentou a ausência de comprovação de que a glosa de créditos ocorreu também sobre as mercadorias em estoque.

Rever tais entendimentos demandaria necessário revolvimento de matéria fática, o que é inviável em sede de recurso especial, à luz do óbice contido na Súmula n. 7/STJ, segundo a qual: “A *pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial*”.

Outrossim, esta Corte adota o entendimento segundo o qual, por força do art. 123 do CTN, salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Espelhando tal compreensão, os seguintes julgados:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. IPTU. LEGITIMIDADE PASSIVA. INSTRUMENTO PARTICULAR DE COMPRA E VENDA. OBSERVÂNCIA DOS RESPS 1.110.551/SP E 1.111.202/SP, JULGADOS SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973. INOPONIBILIDADE DE INSTRUMENTO PARTICULAR À FAZENDA PÚBLICA. ART. 123 DO CTN.

1. A jurisprudência do STJ está pacificada no sentido de que tanto o proprietário quanto o possuidor detêm legitimidade para figurar no polo passivo de execução fiscal em que se busca o pagamento de IPTU incidente sobre imóvel objeto de negócio jurídico, de caráter pessoal, realizado entre aquelas partes.

2. A matéria foi firmada, inclusive, em sede de recurso representativo de controvérsia (REs 1.110.551/SP, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe de 18/6/2009 e REsp 1.111.202/SP, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe de 18/6/2009), sendo de ressaltar

que a orientação se aplica inclusive às hipóteses em que a promessa de compra e venda foi registrada/averbada em cartório.

3. Não houve registro do ato no Registro de Imóveis, permanecendo a agravante, para todos os efeitos, como proprietária do bem quando da ocorrência dos fatos geradores do crédito tributário.

4. "A possibilidade de modulação dos efeitos do julgamento em recurso especial não era admitida antes da vigência do Código de Processo Civil de 2015, por faltar-lhe amparo legal. Assim, mantém-se a aplicação do entendimento firmado no repetitivo em questão a todos os fatos sobre o tema." (REsp 1604515/RS, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/ Acórdão Min. Og Fernandes, Primeira Seção, DJe de 2/2/2018).

5. Por força do art. 123 do CTN, salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

6. Agravo interno não provido.

(AglInt no REsp n. 1.815.291/SP, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 26/6/2023, DJe de 28/6/2023 – destaque meu).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. LEGITIMIDADE PASSIVA DO PROPRIETÁRIO CONSTANTE NO REGISTRO DE IMÓVEIS. IRRELEVÂNCIA DE CONTRATO PARTICULAR. ART. 123 DO CTN. FUNDAMENTO DO ACÓRDÃO RECORRIDO. NÃO IMPUGNADO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 283 DO STF. INOPONIBILIDADE À FAZENDA PÚBLICA DAS CONVENÇÕES PARTICULARES RELATIVAS À RESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO DE TRIBUTOS. APLICAÇÃO DA SÚMULA 83 DO STJ. DECISÃO MANTIDA.

1. Cinge-se a controvérsia à responsabilidade tributária pelo pagamento de débitos decorrentes de IPTU, em que a parte executada defende sua ilegitimidade passiva, uma vez que, na época, o imóvel sobre o qual o tributo incide encontrava-se alugado, havendo, no contrato de aluguel, cláusula que versava expressamente acerca da responsabilidade da locatária para com o tributo.

2. O acórdão recorrido consignou: "No caso, existe nos autos contrato particular de locação do imóvel gerador dos tributos. Destaca-se que, conforme regra do art. 123 do CTN, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes".

3. A fundamentação utilizada pelo Tribunal a quo para firmar seu convencimento não foi integralmente atacada pela parte recorrente e, sendo apta, por si só, para manter o decisum combatido, permite aplicar na espécie, por analogia, o óbice da Súmula 283 do STF, ante a ausência de impugnação de fundamento autônomo.

4. Ademais, o entendimento adotado pelo acórdão recorrido está em consonância com a jurisprudência do STJ no sentido de que por força do art. 123 do CTN, salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

5. Agravo Interno não provido.

(AglInt no REsp n. 1.743.376/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 23/4/2019, DJe de 29/5/2019 – destaque meu).

Por fim, impõe-se o não conhecimento do recurso especial quanto à alegação de ofensa ao Convênio ICMS n. 84/2009.

Em consonância com a jurisprudência desta Corte, o conceito de tratado ou lei federal, previsto no art. 105, inciso III, a, da Constituição da República, deve ser considerado em seu sentido estrito, não compreendendo súmulas de Tribunais, bem como atos administrativos normativos.

Nessa esteira:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. VIOLAÇÃO DO ART. 1.022 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. CONVÊNIO DO CONFAZ. NÃO ENQUADRAMENTO NO CONCEITO DE LEI FEDERAL. DIFERENÇA DE VALORES DO ICMS-ST. REEXAME DE FATOS E PROVAS. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ. MATÉRIA EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. NÃO CABIMENTO. USURPAÇÃO DE COMPETÊNCIA DO STF. PROVIMENTO NEGADO.

1. Inexiste a alegada violação do art. 1.022 do Código de Processo Civil, pois a prestação jurisdicional foi dada na medida da pretensão deduzida, consoante se depreende da análise do acórdão recorrido. O Tribunal de origem apreciou fundamentadamente a controvérsia, não padecendo o julgado de erro, omissão, contradição ou obscuridade. Ressalta-se que julgamento diverso do pretendido, como neste caso, não implica ofensa ao dispositivo de lei invocado.

2. De acordo com a jurisprudência deste Tribunal, o "convênio de ICMS celebrado no âmbito do Confaz não se enquadra no conceito de lei federal e, por isso, sua eventual violação não enseja interposição de recurso especial" (AgInt no AREsp 1.733.120/SP, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 6/6/2022, DJe de 10/6/2022).

3. A Corte local concluiu que "não há provas de discrepâncias entre os valores das operações finais e o que deveria ter sido estimado para base de cálculo do ICMS-ST (sem a redução da alíquota do IPI autorizada pelo Dec.6.687), pelo que nem se pode apurar tenha a redução do IPI acarretado recolhimento do tributo em excesso, mormente porque nada comprova tenham essas reduções aproveitado ao consumidor quando concretizada a operação presumida".

4. Entendimento diverso implicaria o reexame do contexto fático-probatório dos autos, circunstância que redundaria na formação de novo juízo acerca dos fatos e das provas. Incidência da Súmula 7 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no presente caso.

5. O acórdão recorrido se baseou na interpretação da tese firmada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), em repercussão geral, no Recurso Extraordinário 593.849/MG (Tema 201), para solucionar a controvérsia. Logo, o recurso especial apresenta-se inviável quanto ao ponto, sob pena de se usurpar a competência reservada pela Constituição ao STF.

6. Agravo interno a que se nega provimento.

(AgInt no AREsp n. 1.574.134/RS, relator Ministro Paulo Sérgio Domingues, Primeira Turma, julgado em 24/6/2024, DJe de 26/6/2024 – destaque meu).

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. CONVÊNIO ICMS N. 36/2010. VIOLAÇÃO. EXAME. INADEQUAÇÃO.

1. Convênio de ICMS celebrado no âmbito do Confaz não se enquadra no conceito de lei federal e, por isso, sua eventual violação não enseja

interposição de recurso especial.

2. Agravo interno desprovido.

(AgInt no AREsp n. 1.733.120/SP, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 6/6/2022, DJe de 10/6/2022.)

Assim, em que pesem as alegações trazidas, os argumentos apresentados são insuficientes para desconstituir a decisão impugnada.

II. Da multa

No que se refere à aplicação do art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015, a orientação desta Corte é no sentido de que o mero inconformismo com a decisão agravada não enseja a imposição da multa, não se tratando de simples decorrência lógica do não provimento do recurso em votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso.

Nessa linha:

AGRAVO INTERNO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. INDEFERIMENTO LIMINAR. PARADIGMAS. AUSÊNCIA DE JUNTADA. COMPROVAÇÃO DO DISSENSO PRETORIANO. PRAZO PARA REGULARIZAR VÍCIO SUBSTANCIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO N. 6/STJ. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. MULTA. INAPLICABILIDADE. AGRAVO INTERNO DESPROVIDO.

1. Na esteira da jurisprudência desta Corte Especial, interpretando o § 4º do art. 1.043 do CPC e o art. 266, § 4º, do RISTJ, configura pressuposto indispensável para a comprovação ou configuração da alegada divergência jurisprudencial a adoção pela parte recorrente, na petição dos embargos de divergência, de uma das seguintes providências, quanto aos paradigmas indicados: (a) a juntada de certidões; (b) apresentação de cópias do inteiro teor dos acórdãos apontados; (c) a citação do repositório oficial, autorizado ou credenciado nos quais eles se achem publicados, inclusive em mídia eletrônica; e (d) a reprodução de julgado disponível na rede mundial de computadores, com a indicação da respectiva fonte na Internet.

2. No caso posto, a embargante limitou-se a transcrever as ementas dos paradigmas apontados, sem, contudo, juntar o inteiro teor dos precedentes indicados ou mesmo citar o repositório oficial, autorizado ou credenciado, em que estejam publicados os referidos julgados.

3. A mera indicação da publicação do acórdão paradigma não supre as exigências do § 4º do art. 1.043 do CPC/2015 e do art. 266, § 4º, do Regimento Interno desta Corte Superior, porque o diário de justiça, em sua forma eletrônica ou física, não é repositório oficial de jurisprudência, com previsão no § 3º do art. 255 do RISTJ, consubstanciando somente órgão de divulgação, na forma do art. 128, I, do referido instrumento normativo.

4. Quanto à necessidade de ser conferido prazo para sanear os possíveis vícios processuais existentes, nos termos do art. 932, parágrafo único, do CPC, o Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento no sentido de aplicar a referida regra somente aos vícios meramente formais, conforme se pode verificar no Enunciado Administrativo n. 6: Nos recursos tempestivos interpostos com fundamento no CPC/2015 (relativos a decisões publicadas a partir de 18 de março de 2016), somente será concedido o prazo previsto no art. 932, parágrafo único, c/c o art. 1.029, § 3º, do novo CPC para que a parte sane vício estritamente formal.

5. Na espécie, não restou demonstrado o dissídio alegado no recurso uniformizador, o que constitui vício substancial resultante da não observância do rigor técnico exigido na interposição do recurso, apresentando-se, pois, descabida a incidência do parágrafo único do art. 932 do CPC/2015 para complementação de fundamentação.

6. Ainda que superado este óbice, esta Corte consolidou o entendimento quanto ao não cabimento de embargos de divergência para a verificação de ofensa ao art. 535 do CPC/1973, atual art. 1.022 do CPC/2015, porque impossível a configuração da similitude fática entre o acórdão embargado e os paradigmas apontados, devido às peculiaridades de cada caso examinado.

7. A possibilidade de discussão, em sede de embargos de divergência, da tese relativa ao valor fixado pelas instâncias ordinárias a título de astreintes, nas hipóteses em que o conhecimento do recurso especial é obstado pela Súmula 7 do STJ, vem sendo reiteradamente rechaçada pela Corte Especial do STJ, porquanto inviável o enfrentamento de questão meritória não apreciada pelo órgão julgador que prolatou a decisão embargada. Precedente recente desta Corte:

AgInt nos EAREsp 689.202/RJ, Relatoria Min. Herman Benjamin (vencido o Ministro Raul Araújo), julgamento em 6/4/2022.

8. Inaplicabilidade da multa do § 4º do art. 1.021 do CPC, porque descabe a incidência automática do referido dispositivo legal quando exercitado o regular direito de recorrer e não verificada a hipótese de manifesta inadmissibilidade do agravo interno ou de litigância temerária.

9. Agravo interno desprovido.

(AgInt nos EREsp n. 1.550.044/PR, Rel. Min. Jorge Mussi, Redator do acórdão Min. Mauro Campbell Marques, Corte Especial, julgado em 3.5.2023, DJe de 22.5.2023 – destaque meu).

No caso, não obstante o improvimento do Agravo Interno, não resta configurada a manifesta inadmissibilidade, razão pela qual deixo de impor a apontada multa.

Posto isso, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

TERMO DE JULGAMENTO PRIMEIRA TURMA

AgInt no REsp 2.172.407 / RS
PROCESSO ELETRÔNICO

Número Registro: 2024/0234805-6

Número de Origem:

50704617820228210001 51078591420228217000

Sessão Virtual de 04/02/2025 a 10/02/2025

Relator do AgInt

Exma. Sra. Ministra REGINA HELENA COSTA

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro PAULO SÉRGIO DOMINGUES

Secretário

Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : BR COMERCIO DE IMPORTACAO E EXPORTACAO DE
CEREAIS LTDA

ADVOGADOS : CLAUDIA GARDIN MARTINS - RS087832
LUIZ FELIPE SCHOLANTE SILVA - RS096720
ERODIANO RODRIGUES SCHOLANTE - RS108073

RECORRIDO : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

PROCURADORES: PAULO PERETTI TORELLY - RS026208
MARCIA REGINA LUSA CADORE - RS029266

ASSUNTO : DIREITO TRIBUTÁRIO - IMPOSTOS - ICMS/ IMPOSTO SOBRE
CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS

AGRAVO INTERNO

AGRAVANTE : BR COMERCIO DE IMPORTACAO E EXPORTACAO DE
CEREAIS LTDA

ADVOGADOS : CLAUDIA GARDIN MARTINS - RS087832
LUIZ FELIPE SCHOLANTE SILVA - RS096720
ERODIANO RODRIGUES SCHOLANTE - RS108073

AGRAVADO : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

PROCURADORES: PAULO PERETTI TORELLY - RS026208
MARCIA REGINA LUSA CADORE - RS029266

TERMO

A PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, em Sessão Virtual de 04/02/2025 a 10/02/2025, por unanimidade, decidiu negar provimento ao recurso, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora.

Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina, Gurgel de Faria e Paulo Sérgio Domingues votaram com a Sra. Ministra Relatora. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Paulo Sérgio Domingues.

Brasília, 10 de fevereiro de 2025