

# Superior Tribunal de Justiça

## AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1.241.527 - RS (2018/0009979-6)

**RELATOR** : **MINISTRO FRANCISCO FALCÃO**  
**AGRAVANTE** : CIBER EQUIPAMENTOS RODOVIÁRIOS LTDA  
**ADVOGADOS** : FABIO LUIS DE LUCA - RS056159  
RAFAELA DA ROCHA JACOBY E OUTRO(S) - RS097897  
**AGRAVADO** : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
**PROCURADORE** : MARCIA REGINA LUSA CADORE - RS029266  
S  
GUILHERME VALLE BRUM E OUTRO(S) - RS064317

### EMENTA

TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 1.022 DO CPC/2015. INEXISTÊNCIA. ICMS. REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO. CONTRIBUINTE DEVEDOR CONTUMAZ. CREDITAMENTO CONDICIONADO À COMPROVAÇÃO DA ARRECADAÇÃO DO IMPOSTO. POSSIBILIDADE. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE.

I - Impõe-se o afastamento de alegada violação do art. 1.022 do CPC/2015, quando a questão apontada como omitida pelo recorrente foi examinada no acórdão recorrido, caracterizando o intuito revisional dos embargos de declaração.

II - O creditamento pelo adquirente em relação ao ICMS destacado nas notas fiscais de compra de mercadorias de contribuinte devedor contumaz, incluído no regime especial de fiscalização, pode ser condicionado à comprovação da arrecadação do imposto, não havendo que se falar em violação dos princípios da não cumulatividade, isonomia, proporcionalidade ou razoabilidade.

III - No tocante ao dissídio jurisprudencial, observado que os acórdãos em confronto não possuem a mesma similitude fática e jurídica, se apresenta inviável o conhecimento desta parcela recursal. Incidência da súmula 284/STF.

IV - Agravo conhecido para conhecer parcialmente do recurso especial e, nessa parte, negar-lhe provimento.

### 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, por unanimidade, conhecer do agravo para conhecer em parte do recurso especial e, nessa parte, negar-lhe provimento, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)." Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator.

# *Superior Tribunal de Justiça*

Dr(a). TANUS SALIM, pela parte AGRAVADA: ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL Brasília (DF), 19 de março de 2019(Data do Julgamento)

MINISTRO FRANCISCO FALCÃO  
Relator



**AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1.241.527 - RS (2018/0009979-6)**

**RELATÓRIO**

**O EXMO. SR. MINISTRO FRANCISCO FALCÃO (Relator):**

Trata-se de agravo interposto pela Ciber Equipamentos Rodoviários Ltda. contra decisão que inadmitiu o recurso especial, fundado no art. 105, III, *a*, *b* e *c*, da Constituição Federal, objetivando reformar o acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, assim ementado:

APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ICMS. REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO. LEI ESTADUAL N. 13.711/11. DECRETO ESTADUAL N. 48.494/2011. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO. AUSÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO. O aproveitamento, pelo adquirente, do ICMS destacado nas notas fiscais de compra de mercadorias de contribuinte incluído no Regime Especial de Fiscalização sujeita-se à prova da arrecadação. Regra declarada constitucional pelo Órgão Especial deste Tribunal de Justiça quando do julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade n. 70048229124.

APELO DESPROVIDO.

O valor atribuído à causa foi de R\$ 1.420,50 (mil, quatrocentos e vinte reais e cinquenta centavos), em janeiro de 2015 (fl. 19).

Na origem, tratou-se de mandado de segurança impetrado para assegurar os créditos de ICMS na aquisição de mercadorias de fornecedor que se encontra no regime especial de fiscalização, sob o argumento de violação dos princípios constitucionais da não cumulatividade, da razoabilidade e da proporcionalidade, tendo como cerne a inconstitucionalidade da exigência contida na Nota n. 1 do art. 4º do decreto estadual, que determina o recolhimento do tributo pelo contribuinte contumaz na ocorrência do fato gerador e condiciona o creditamento do ICMS, pelo adquirente, à prova do efetivo pagamento.

Foi denegada a segurança por sentença, que foi mantida pelo Tribunal de origem, sob o fundamento de que o Órgão Especial do Tribunal de origem assentou a constitucionalidade do Decreto n. 48.494/2011 e seu regime especial de fiscalização, ausente afronta aos princípios da não cumulatividade, da razoabilidade e da proporcionalidade.

# *Superior Tribunal de Justiça*

Os embargos de declaração opostos pela ora recorrente foram rejeitados.

No recurso especial, a recorrente aponta a violação dos arts. 489 e 1.022, ambos do CPC/2015, aduzindo, em suma, que, não obstante a oposição de ambos declaratórios, o Tribunal de origem não se manifestou sobre a violação dos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e legalidade, adotando razão de decidir suficiente para fundamentar qualquer decisão de embargos de declaração.

Indica, ainda, que ato de governo local afrontou o art. 20 da Lei Complementar n. 87/96. Isso porque, a pretexto de regulamentar a lei que instituiu o regime especial de fiscalização do ICMS para contribuintes considerados devedores contumazes, o Poder Executivo gaúcho editou o Decreto Estadual n. 48.494/2011, condicionando o direito ao crédito de ICMS de terceiros ao pagamento do ICMS devido pelo devedor contumaz. Aduziu que o Tribunal de origem confundiu imposto cobrado com imposto efetivamente recolhido pelo vendedor, para fins de operacionalização do princípio da não cumulatividade, ao condicionar o direito ao crédito fiscal do ICMS à comprovação de recolhimento do imposto recolhido pelo vendedor. Em suma, aduz o recorrente que o valor recolhido ao Estado pelo fornecedor, na operação anterior, em nada interfere no crédito fiscal do ICMS que faz jus a recorrente.

Suscitou dissídio jurisprudencial.

Apresentadas contrarrazões pela manutenção do acórdão recorrido, sendo alegada a incidência das Súmulas n. 280 e 284, ambas do STF.

O recurso especial foi inadmitido, sob o argumento de que não foram infirmados os fundamentos do acórdão, que reconheceu a constitucionalidade do regime especial de fiscalização.

No presente agravo, a recorrente apresenta argumentos objetivando rebater os fundamentos apresentados pelo julgador.

É o relatório.

**AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1.241.527 - RS (2018/0009979-6)**

**VOTO**

**O EXMO. SR. MINISTRO FRANCISCO FALCÃO (Relator):**

Tendo a agravante impugnado a fundamentação apresentada na decisão agravada e atendidos os demais pressupostos de admissibilidade do presente agravo, passa-se ao exame do recurso especial.

Afasta-se a preliminar relativa ao óbice do Enunciado Sumular n. 280/STF, considerando que foi apontada a ofensa à norma federal, consistente no art. 20 da Lei Complementar n. 87/96. Igualmente, não merece acolhimento o óbice do Enunciado Sumular n. 284/STF, por não se verificar deficiência na fundamentação do recurso. Não há que se falar, outrossim, em recurso com caráter meramente devolutivo, conforme se verifica dos fundamentos apresentados no recurso especial.

Sobre a alegada violação do art. 1.022 do CPC/2015, por suposta omissão pelo Tribunal de origem da análise da questão acerca da suposta violação aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e legalidade, tenho que não assiste razão à recorrente.

Na hipótese dos autos, verifica-se a inexistência da mácula apontada, tendo em vista que, da análise do referido questionamento em confronto com o acórdão hostilizado, não se cogita da ocorrência de omissão, contradição, obscuridade ou mesmo erro material, mas mera tentativa de reiterar fundamento jurídico já exposto pela recorrente e devidamente afastado pelo julgador.

Nesse panorama, a oposição de embargos de declaração, com fundamento na omissão acima, demonstra, tão somente, o objetivo de rediscutir a matéria sob a ótica do recorrente, sem que tal desiderato objetive o suprimento de quaisquer das baldas descritas no dispositivo legal mencionado, mas sim, unicamente, a renovação da análise da controvérsia.

Não merece acolhimento o pleito recursal no que tange ao ato de governo local ter alegadamente afrontado o art. 20 da Lei Complementar n. 87/96

# Superior Tribunal de Justiça

O cerne da questão colocada nos autos consiste em saber se o creditamento, pelo adquirente, em relação ao ICMS destacado nas notas fiscais de compra de mercadorias de contribuinte incluído no regime especial de fiscalização, pode ser condicionado à comprovação da arrecadação do imposto.

A recorrente sustenta, em suma, que o ato do governo local – consistente na Nota n. 1 do art. 4º do do Decreto n. 48.494/2011 – viola o princípio da não cumulatividade ao condicionar o aproveitamento do crédito de ICMS ao comprovante de arrecadação. Isso porque o adquirente tem o direito de creditar-se do imposto incidente na operação anterior, a teor do art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal, independentemente de ter ou não sido recolhido.

Não há que se falar em inconstitucionalidade ou ilegalidade, na espécie.

Com efeito, o ato em questão – Nota n. 1 do art. 4º do do Decreto n. 48.494/2011 – regula um procedimento especial, aplicável não a qualquer contribuinte, mas sim ao contribuinte devedor contumaz, o que é especialmente relevante, porque o que visa a Lei Estadual n. 13.711/2011, regulamentada por referido decreto, é conferir tratamento tributário distinto ao contribuinte devedor reincidente em detrimento daquele que é adimplente.

A exigência de que a nota fiscal – emitida pelas empresas submetidas ao regime especial de fiscalização – seja acompanhada pelo comprovante de arrecadação referente ao crédito de ICMS, significa garantir que o tributo destacado seja pago à vista.

Assim, implementa-se uma vigilância diferenciada a quem reiteradamente cobra o ICMS do consumidor e não repassa o valor cobrado. Não se trata de uma punição a quem é considerado devedor contumaz, mas sim de não lhe conferir um prêmio (pagamento diferido do ICMS e compensação de um crédito *ficto*, recolhido ou não).

Assim, não há que se falar em violação do princípio da não cumulatividade, muito menos aos princípios da proporcionalidade ou razoabilidade.

Caso fosse afastada a aplicação do Decreto, o contribuinte submetido ao

# *Superior Tribunal de Justiça*

regime especial de fiscalização, além de não recolher o tributo, geraria um crédito para o comprador da mercadoria.

Daí a finalidade desse procedimento especial de evitar que sejam assegurados créditos de ICMS a empresas identificadas como devedoras reincidentes, alertando ao adquirente de mercadorias, fornecidas por esses devedores, que tenha cautela em relação ao creditamento de ICMS que seja ou venha a ser recolhido. Igualmente, por meio desse procedimento, os devedores contumazes autorizam que o Fisco se acautele contra uma prática que transformava a nota fiscal em um artifício de captação de dinheiro nas operações com débito de ICMS a ser gerado, lesando interesses da coletividade.

Ademais, cumpre observar que, de fato, antes desse regime jurídico diferenciado, o Poder Público estadual somente vinha a descobrir que os créditos declarados nas notas fiscais resultavam de tributos não recolhidos quando se visualizavam valores exorbitantes, em circunstâncias em que os devedores contumazes já não podiam mais ser executados.

O tratamento distinto a essa espécie de devedor contumaz está, assim, em consonância com o princípio da isonomia, que impõe o tratamento desigual àqueles que são desiguais.

Portanto, não obstante a jurisprudência do STF (em especial, com suporte nas Súmulas n. 70, 323 e 547) tenha rechaçado a aplicação de sanções como interdição de estabelecimento e apreensão de mercadorias como meios indiretos de cobrança de tributos, tal hipótese não é a presente, porque se trata apenas de afastar um prêmio ao devedor contumaz, não havendo que se falar em inconstitucionalidade ou ilegalidade, conforme já decidido pela Suprema Corte no seguinte aresto, assim ementado:

1. Recurso extraordinário: descabimento: acórdão recorrido que se limitou a aplicar legislação que regulamenta o recolhimento do ICMS sob o regime de substituição tributária (RICMS), de natureza infraconstitucional: a alegada violação aos dispositivos constitucionais invocados seria, se ocorresse, reflexa ou indireta: incidência, mutatis mutandis, da Súmula 636. 2. ICMS: regime especial de fiscalização: ausência de ofensa ao princípio da isonomia (CF, art. 5º, II) e à garantia constitucional da liberdade de trabalho (CF, art. 5º, XIII): não incidência, no caso,

das Súmulas 70, 323 e 547, que versam sobre a proibição de restrições à atividade econômica como meio coercitivo de pagamento de tributos. (RE 474241 AgR, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 15/08/2006, DJ 08-09-2006 PP-00041 EMENT VOL-02246-04 PP-00728 RDDT n. 134, 2006, p. 166-170)

Nesse particular, verifica-se o STJ já reconheceu que "a antecipação tributária imposta à recorrente como forma de sanção pela sua contumaz inadimplência não tem foro de ilegalidade, porque prevista na lei estadual e devidamente regulamentada", conforme fundamentação constante de acórdão assim ementado:

**TRIBUTÁRIO - ICMS - PAGAMENTO ANTECIPADO - PREVISÃO EM LEI ORDINÁRIA.**

1. É legítima a cobrança antecipada do ICMS, prevista na Lei 3796/1996, do Estado do Sergipe, por ocasião da entrada no estabelecimento comercial, de mercadorias ou bens provenientes de outro Estado da Federação. Precedentes do STJ.

2. Recurso ordinário não provido. (RMS n. 30.798/SE, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 18/2/2010, DJe 26/2/2010.)

Nesse mesmo diapasão, confirmam-se:

**TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. REGIME DE PAGAMENTO ANTECIPADO SEM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LEGALIDADE. PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS DO STJ.**

(...)

2. Deveras, esta Corte firmou entendimento no sentido da legitimidade da cobrança antecipada do ICMS através do regime de normal de tributação, ou seja, sem substituição tributária, na forma determinada pela Lei Estadual n. 3.796/96, do Estado de Sergipe, e regulamentada pelo Decreto n. 17.037/97.

3. Precedentes jurisprudenciais do STJ: RMS 17.511/SE, Relator Ministro Teori Zavascki, DJ de 22.08.2005; RMS 17303/SE, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 13.09.2004 e EDcl no RMS 16098/SE, Relator Ministro José Delgado, DJ de 17.11.2003.

4. Recurso ordinário desprovido. (RMS n. 18.844/SE, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 6/12/2005, DJ 13/2/2006, p. 660.)

**TRIBUTÁRIO - ICMS - COBRANÇA ANTECIPADA - REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO - LEGALIDADE - PRECEDENTES.**

É legítima a cobrança antecipada do ICMS, sob o pálio da Constituição Federal (art. 146, III, b), Lei Complementar nº 26/87 (art. 26, II) e Lei Estadual nº 3.796/96 (art. 28, I, b, e 8º).

Não padece de ilegalidade a sujeição do contribuinte ao regime especial de fiscalização, se este deixou de cumprir com suas obrigações tributárias (art. 76, § 1º e IV da Lei Estadual nº 3796/96).

Recurso improvido. (RMS n. 14.618/SE, Rel. Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, julgado em 13/8/2002, DJ 30/9/2002, p. 158.)

# *Superior Tribunal de Justiça*

No tocante à parcela recursal referente ao art. 105, III, c, da Constituição Federal, verifica-se que a recorrente não efetivou o necessário cotejo analítico da divergência entre os acórdãos em confronto, o que impede o conhecimento do recurso com base nessa alínea do permissivo constitucional.

Conforme a previsão do art. 255 do RISTJ, é de rigor a caracterização das circunstâncias que identifiquem os casos confrontados, cabendo a quem recorre demonstrar tais circunstâncias, com indicação da similitude fática e jurídica entre os julgados, apontando o dispositivo legal interpretado nos arestos em cotejo, com a transcrição dos trechos necessários para tal demonstração. Incidência da súmula 284/STF.

Ante o exposto, conheço do agravo para conhecer parcialmente do recurso especial e, nessa parte, negar-lhe provimento.

É o voto.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
SEGUNDA TURMA**

Número Registro: 2018/0009979-6      **PROCESSO ELETRÔNICO**      **AREsp 1.241.527 /  
RS**

Números Origem: 00088981820158210001 00111500066290 00237087920178217000  
01890741020168217000 02555327220178217000 03380857920178217000  
03788442220168217000 111500066290 11500066290 1890741020168217000  
237087920178217000 2555327220178217000 3380857920178217000  
3788442220168217000 70069788800 70071686505 70072595937 70074914177  
70075739706 88981820158210001

PAUTA: 19/03/2019

JULGADO: 19/03/2019

**Relator**

Exmo. Sr. Ministro **FRANCISCO FALCÃO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro FRANCISCO FALCÃO

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. JOSÉ CARDOSO LOPES

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

**AUTUAÇÃO**

AGRAVANTE : CIBER EQUIPAMENTOS RODOVIÁRIOS LTDA  
ADVOGADOS : FABIO LUIS DE LUCA - RS056159  
RAFAELA DA ROCHA JACOBY E OUTRO(S) - RS097897  
AGRAVADO : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
PROCURADORES : MARCIA REGINA LUSA CADORE - RS029266  
GUILHERME VALLE BRUM E OUTRO(S) - RS064317

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

**SUSTENTAÇÃO ORAL**

Dr(a). TANUS SALIM, pela parte AGRAVADA: ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

**CERTIDÃO**

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

"A Turma, por unanimidade, conheceu do agravo para conhecer em parte do recurso especial e, nessa parte, negar-lhe provimento, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."

Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator.