AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1.516.171 - SP (2019/0158079-6)

| | | |
|---|---|---|
| RELATOR | : | MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO |
| AGRAVANTE | : | CIAPETRO DISTRIBUIDORA DE COMBUSTIVEIS LTDA |
| ADVOGADOS | : | MARIA LEONOR LEITE VIEIRA - SP053655<br>SANDRA CRISTINA DENARDI LEITAO E OUTRO(S) - SP133378<br>ARIANA VIEIRA NUNES CAIXETA - GO041371 |
| AGRAVADO | : | ESTADO DE SÃO PAULO |
| PROCURADOR | : | ELISA VIEIRA LOPEZ E OUTRO(S) - SP301792 |

# EMENTA

TRIBUTÁRIO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. OFENSA À REGRA DA ESTRITA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 97 DO CTN. AUSÊNCIA DE LEI ESPECÍFICA ESTADUAL DE SÃO PAULO INTERNALIZANDO O CONVÊNIO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. AGRAVO DA EMPRESA CONHECIDO PARA DAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL.

1. Na espécie, a pretensão anulatória da recorrente se origina, sobretudo, da ausência de lei, em sentido formal e material, a possibilitar as exigências contidas no Auto de Infração, amparadas apenas por Decreto e Portaria, uma vez que a matéria aprovada no Convênio 110/2007 não foi incorporada ao ordenamento paulista mediante lei.

2. O Supremo Tribunal Federal, sobre esse tema, já consagrou a jurisprudência acerca da necessidade de regulamentação legal do Convênio. Precedentes: RE 630.705 AgR/MT, Rel. Min. DIAS TOFFOLI; RE 501.877 AgR/MA, Rel. Min. GILMAR MENDES; RE 586.560 AgR/RN, Rel. Min. LUIZ FUX.

3. A questão já se acha devidamente equacionada neste Tribunal, conforme se pode extrair da ementa do REsp. Repetitivo 931.727, DJe 14.9.2009, apoiado em precedente da lavra do eminente Min. LUIZ FUX. No mesmo sentido: REsp. 1.405.244/SP, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 13.11.2018; AgInt no REsp. 1.481.363/PB, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, DJe 26.3.2019; REsp. 897.513/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe 8.2.2013; RMS 29.300/SE, Rel. Min. ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, DJe 22.8.2012.

4. Se o tema da legalidade tributária ficasse restrito ao superior nível constitucional, ocorreria que, praticamente, nenhuma questão justributária poderá cursar nesta Corte, porque a matéria em causa sempre percute, inevitavelmente, aquela área jurídica protetora do Contribuinte e, portanto, sempre pertenceria, induvidosamente, ao STF a competência para o seu julgamento.

5. Agravo da Empresa conhecido para dar provimento ao

Recurso Especial e reformar o acórdão recorrido, para anular os Autos de Infração.

# ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo o julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Benedito Gonçalves, por unanimidade, dar provimento ao Recurso Especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves (voto-vista), Sérgio Kukina, Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília/DF, 23 de junho de 2020 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO
MINISTRO RELATOR

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO**
**PRIMEIRA TURMA**

Número Registro: 2019/0158079-6 **PROCESSO ELETRÔNICO** **AREsp 1.516.171 / SP**

Número Origem: 10422325520178260053

PAUTA: 03/12/2019 JULGADO: 03/12/2019

**Relator**
Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Presidente da Sessão
Exmo. Sr. Ministro GURGEL DE FARIA

Subprocurador-Geral da República
Exmo. Sr. Dr. ANTÔNIO CARLOS FONSECA DA SILVA

Secretária
Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

**AUTUAÇÃO**

| | | |
|---|---|---|
| AGRAVANTE | : | CIAPETRO DISTRIBUIDORA DE COMBUSTIVEIS LTDA |
| ADVOGADOS | : | MARIA LEONOR LEITE VIEIRA - SP053655 |
| | | SANDRA CRISTINA DENARDI LEITAO - SP133378 |
| AGRAVADO | : | ESTADO DE SÃO PAULO |
| PROCURADOR | : | ELISA VIEIRA LOPEZ E OUTRO(S) - SP301792 |

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:

Adiado para a próxima sessão por indicação do Sr. Ministro Relator.

AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1.516.171 - SP (2019/0158079-6)

| | | |
|---|---|---|
| RELATOR | : | MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO |
| AGRAVANTE | : | CIAPETRO DISTRIBUIDORA DE COMBUSTIVEIS LTDA |
| ADVOGADOS | : | MARIA LEONOR LEITE VIEIRA - SP053655<br>SANDRA CRISTINA DENARDI LEITAO E OUTRO(S) - SP133378<br>ARIANA VIEIRA NUNES CAIXETA - GO041371 |
| AGRAVADO | : | ESTADO DE SÃO PAULO |
| PROCURADOR | : | ELISA VIEIRA LOPEZ E OUTRO(S) - SP301792 |

# RELATÓRIO

1. Agrava-se da decisão que inadmitiu Recurso Especial interposto por CIAPETRO DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS LTDA., com fundamento no art. 105, III, *a* da Constituição da República, contra o acórdão proferido pelo egrégio Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, assim ementado:

> *APELAÇÃO Ação anulatória de débito fiscal Autos de Infração e Imposição de Multa Regime de recolhimento de ICMS sobre combustíveis, incidente sobre operações com gasolina e diesel misturados com álcool e biodiesel Convênio 110/2007 Controvérsia objeto da ADI 4171-DF, julgada procedente, com modulação de efeitos - Decisão de inconstitucionalidade do E.STF com eficácia postergada para 6 (seis) meses após publicação do acórdão Autuações formalizadas em período anterior ao julgamento da inconstitucionalidade Impossibilidade de reconhecimento de inconstitucionalidade, para além do que foi expressamente modulado pelo E. STF Higidez dos Autos de Infração e Imposição de Multa atacados Sentença de improcedência mantida. RECURSO DESPROVIDO* (fls. 3.380).

2. Os Embargos de Declaração foram acolhidos, em parte, sem modificação do julgado (fls. 3.705/3.712).

3. Nas razões do Apelo Especial, a parte recorrente aponta violação dos arts. 489, § 1o., V, 1.022, III do Código Fux, 97, 99, 121, parág. único, II, 128 e 142 do CTN. Aduz, que *o ICMS cobrado do Recorrente não encontra fundamento de validade em Lei, o que contraria o previsto no artigo 97, do Código Tributário Nacional* (fls. 3.536). (...) *o Estado de São Paulo não observou o regular*

*processo de positivação do direito, com o fito de incorporar as previsões do Convênio 110/2007 ao referido Regulamento do ICMS - Decreto 45.490/2000, se dignou, unicamente, a veicular o DECRETO 53.480, de 25 de setembro de 2008* (fls. 3.540). Pugna, assim, pela reforma do julgado, anulando-se todos os Autos de Infração lavrados.

4. Com contrarrazões (fls. 3.735/3.749), o recurso fora inadmitido na origem (fls. 3.750/3.751).

5. É o breve relatório.

AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1.516.171 - SP (2019/0158079-6)

| | | |
|---|---|---|
| RELATOR | : | MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO |
| AGRAVANTE | : | CIAPETRO DISTRIBUIDORA DE COMBUSTIVEIS LTDA |
| ADVOGADOS | : | MARIA LEONOR LEITE VIEIRA - SP053655<br>SANDRA CRISTINA DENARDI LEITAO E OUTRO(S) - SP133378<br>ARIANA VIEIRA NUNES CAIXETA - GO041371 |
| AGRAVADO | : | ESTADO DE SÃO PAULO |
| PROCURADOR | : | ELISA VIEIRA LOPEZ E OUTRO(S) - SP301792 |

# EMENTA

TRIBUTÁRIO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. OFENSA À REGRA DA ESTRITA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 97 DO CTN. AUSÊNCIA DE LEI ESPECÍFICA ESTADUAL DE SÃO PAULO INTERNALIZANDO O CONVÊNIO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. AGRAVO DA EMPRESA CONHECIDO PARA DAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL.

1. Na espécie, a pretensão anulatória da recorrente se origina, sobretudo, da ausência de lei, em sentido formal e material, a possibilitar as exigências contidas no Auto de Infração, amparadas apenas por Decreto e Portaria, uma vez que a matéria aprovada no Convênio 110/2007 não foi incorporada ao ordenamento paulista mediante lei.

2. O Supremo Tribunal Federal, sobre esse tema, já consagrou a jurisprudência acerca da necessidade de regulamentação legal do Convênio. Precedentes: RE 630.705 AgR/MT, Rel. Min. DIAS TOFFOLI; RE 501.877 AgR/MA, Rel. Min. GILMAR MENDES; RE 586.560 AgR/RN, Rel. Min. LUIZ FUX.

3. A questão já se acha devidamente equacionada neste Tribunal, conforme se pode extrair da ementa do REsp. Repetitivo 931.727, DJe 14.9.2009, apoiado em precedente da lavra do eminente Min. LUIZ FUX. No mesmo sentido: REsp. 1.405.244/SP, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 13.11.2018; AgInt no REsp. 1.481.363/PB, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, DJe 26.3.2019; REsp. 897.513/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe 8.2.2013; RMS 29.300/SE, Rel. Min. ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, DJe 22.8.2012.

4. Se o tema da legalidade tributária ficasse restrito ao superior nível constitucional, ocorreria que, praticamente, nenhuma questão justributária poderá cursar nesta Corte, porque a matéria em causa sempre percute, inevitavelmente, aquela área jurídica protetora do Contribuinte e, portanto, sempre pertenceria, induvidosamente, ao STF a competência para o seu julgamento.

5. Agravo da Empresa conhecido para dar provimento ao Recurso Especial e reformar o acórdão recorrido, para anular os Autos de Infração.

AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1.516.171 - SP (2019/0158079-6)

| | | |
|---|---|---|
| RELATOR | : | MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO |
| AGRAVANTE | : | CIAPETRO DISTRIBUIDORA DE COMBUSTIVEIS LTDA |
| ADVOGADOS | : | MARIA LEONOR LEITE VIEIRA - SP053655<br>SANDRA CRISTINA DENARDI LEITAO E OUTRO(S) - SP133378<br>ARIANA VIEIRA NUNES CAIXETA - GO041371 |
| AGRAVADO | : | ESTADO DE SÃO PAULO |
| PROCURADOR | : | ELISA VIEIRA LOPEZ E OUTRO(S) - SP301792 |

# VOTO

*TRIBUTÁRIO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. OFENSA À REGRA DA ESTRITA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 97 DO CTN. AUSÊNCIA DE LEI ESPECÍFICA INTERNALIZANDO O CONVÊNIO. AGRAVO DA EMPRESA CONHECIDO PARA DAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL.*

*1. Na espécie, a pretensão anulatória da recorrente se origina, sobretudo, da ausência de lei, em sentido formal e material, a possibilitar as exigências contidas no Auto de Infração, amparadas apenas por Decreto e Portaria, uma vez que a matéria aprovada no Convênio 110/2007 não foi incorporada ao ordenamento paulista mediante lei.*

*2. O Supremo Tribunal Federal, sobre esse tema, já consagrou a jurisprudência acerca da necessidade de regulamentação legal do Convênio. Precedentes: RE 630.705 AgR/MT, Rel. Min. DIAS TOFFOLI; RE 501.877 AgR/MA, Rel. Min. GILMAR MENDES; RE 586.560 AgR/RN, Rel. Min. LUIZ FUX.*

*3. A questão já se acha devidamente equacionada neste Tribunal, conforme se pode extrair da ementa do REsp. Repetitivo 931.727, DJe 14.9.2009, apoiado em precedente da lavra do eminente Min. LUIZ FUX. No mesmo sentido: REsp. 1.405.244/SP, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 13.11.2018; AgInt no REsp. 1.481.363/PB, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, DJe 26.3.2019; REsp. 897.513/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe 8.2.2013; RMS 29.300/SE, Rel. Min. ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, DJe 22.8.2012.*

*4. Se o tema da legalidade tributária ficasse restrito ao superior nível constitucional, ocorreria que, praticamente, nenhuma questão justributária poderá cursar nesta Corte, porque a matéria em*

*causa sempre percute, inevitavelmente, aquela área jurídica protetora do Contribuinte e, portanto, sempre pertenceria, induvidosamente, ao STF a competência para o seu julgamento.*

*5. Agravo da Empresa conhecido para dar provimento ao Recurso Especial e reformar o acórdão recorrido, para anular os Autos de Infração.*

1. Observei, atentamente, as condições de admissibilidade deste recurso e constatei que não há obstáculo algum que lhe impeça a cognição, segundo a minha percepção. Essa conclusão é reforçada pelo fato de que a parte recorrida apenas alegou que a matéria não estaria prequestionada. No entanto, verifica-se que a matéria foi debatida à exaustão na origem. Ademais, a meu sentir, a chave da aceitabilidade recursal é a constatação, pelo julgador, que o arrazoado do recurso enseja a sua exata compreensão. E esse é o caso.

2. Sei que a orientação deste Tribunal é no sentido de que a infração ao art. 97 do CTN encarta matéria de nível constitucional e, por tal razão, escapa ao controle judicial desta egrégia Corte. Eis alguns exemplares dessa diretriz:

*TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. AÇÃO ORDINÁRIA. IPTU. ALEGADA VIOLAÇÃO AOS ARTS. 489, § 1º, I E II, E 1.022, I E II, DO CPC/2015. INEXISTÊNCIA DE VÍCIOS, NO ACÓRDÃO RECORRIDO. ACÓRDÃO COM FUNDAMENTO EM LEI LOCAL. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 280/STF. MATÉRIA DE ÍNDOLE CONSTITUCIONAL. REGRA DO ART. 1.031, § 2º, DO CPC/2015. INAPLICABILIDADE. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL PREJUDICADA. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.*

*(...).*

*IV. Na forma da jurisprudência do STJ, "as questões atinentes à observância do princípio da legalidade tributária, reproduzido no art. 97 do CTN, possuem natureza eminentemente constitucional, motivo pelo qual não se pode conhecer do Recurso Especial nesse ponto" (STJ, AgInt no AREsp 1.193.441/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 19/12/2017).*

(...).

*IX. Agravo interno improvido* (AgInt no AREsp. 1.404.725/DF, Rel. Min. ASSUSETE MAGALHÃES, DJe 7.6.2019).

✧ ✧ ✧

*PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. ART. 1.025 DO CPC/2015. INAPLICABILIDADE. FUNDAMENTAÇÃO CONSTITUCIONAL. RECURSO ESPECIAL. INVIABILIDADE.*

*(...).*

*3. É firme o posicionamento pela natureza constitucional da tese de violação do art. 97 do CTN, tendo em vista reproduzir a norma do art. 150 da Constituição Federal. Precedentes.*

*4. Agravo interno a que se nega provimento* (AgInt no AREsp. 1.314.537/MS, Rel. Min. OG FERNANDES, DJe 11.3.2019).

✧ ✧ ✧

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. TAXA DO SISCOMEX. MAJORAÇÃO. ACÓRDÃO. FUNDAMENTAÇÃO CONSTITUCIONAL. RECURSO ESPECIAL. EXAME. INVIABILIDADE.*

*1. Este Tribunal Superior tem firme posicionamento pela natureza constitucional da tese de violação do art. 97 do CTN, tendo em vista reproduzir a norma do art. 150 da Constituição Federal.*

*(...).*

*3. Agravo interno não provido* (AgInt no REsp. 1.634.773/RS, Rel. Min. GURGEL DE FARIA, DJe 25.10.2018).

✧ ✧ ✧

*PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC/1973 NÃO CONFIGURADA. LEGITIMIDADE. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. AUSÊNCIA DE COMANDO NORMATIVO NO DISPOSITIVO INDICADO. SÚMULA 284/STF. IMPOSTO DE RENDA. RENDIMENTOS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS. FUNDOS DE QUE PARTICIPAM PESSOA JURÍDICA COM SEDE NO EXTERIOR. AUMENTO DA ALÍQUOTA PARA 15%. PRECEDENTES.*

*(...).*

*2. É firme a jurisprudência desta Corte de que é vedado o exame de eventual ofensa ao art. 97 do CTN na via do Recurso Especial, sob pena de usurpação da competência da Suprema Corte, tendo em vista que o dispositivo reproduz o Princípio Constitucional da Legalidade Tributária, versando sobre matéria de natureza eminentemente constitucional (AgInt no REsp 1.396.108/MG, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 27/2/2018, DJe 12/3/2018).*

*(...).*

*6. Agravo interno não provido* (AgInt no REsp. 1.446.072/SP, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 26.9.2018).

3. Não expresso nenhum juízo crítico ou discordante desta orientação, porque, para mim, todos os Magistrados têm inteira liberdade de julgar as questões que lhe são submetidas, com base na sua percepção subjetiva da realidade que examina.

4. Mas, peço vênia para afirmar que também tenho essa mesma liberdade e não estou obrigado, por dever de consciência, a seguir orientações que, embora altamente respeitáveis, rivalizam com o entendimento que há quase 30 anos cultivo, sobre o que significa o Direito, a jurisdição e a justiça. Eu não teria como apontar, em sã consciência, uma matéria jurídica, que fosse ao mesmo tempo tributária e não constitucional. Isso para mim é mais do que um pensamento jurídico, pois é um dogma da minha atuação como julgador. O que me impressionou, neste caso, deixando os demais elementos da questão subalternizados, foi que o ICMS que se cogita nesse caso fora criado por Decreto do Estado de São Paulo.

5. Não posso admitir, como não admito, que uma situação tão afrontosa e ofensiva de uma garantia fundamental possa importar no afastamento da fruição de um direito subjetivo. Não encontro, na farmacopeia dos mais refinados alquimistas, uma substância que me forneça convicção para afirmar ser

possível a definição de qualquer um dos elementos da obrigação tributária, por instrumento normador que não seja a lei em seu sentido mais estrito, isto é, ato emitido pelo Poder Legislativo e sancionado pelo Chefe do Executivo.

6. Esse procedimento é tido e havido como expressador do consentimento dos indivíduos na implantação das exigências fiscais, coisa que remonta à chamada fase jurídica da cobrança de tributos. Não vou fazer um relevantamento histórico das origens democráticas e iluministas do princípio da legalidade tributária cerrada, mas vou apenas lembrar que foi a doutrina baseada nessas duas vertentes que veiculou, para todo o Ocidente, a ideia de representação política da sociedade e de construção de barreiras ao poder arbitrário e absoluto do Estado, mormente em matéria de tributação e de aplicação de sanções.

7. Ressalto, embora isso nem fosse necessário, que esse tópico constitui o núcleo inviolável do Direito Tributário, não se afigurando aceitável, sob a escusa que for, que esse mesmo núcleo possa ser impunemente violado. É claro que sei que submeter o Estado à jurisdição é uma das tarefas mais difíceis da sociedade contemporânea, porque as suas instituições se agigantaram numa tal medida que avassalam todas as relações da vida social e a tributação, como também o poder punitivo, são as expressões mais visíveis e mais poderosas desse fenômeno. Lutar contra essas manifestações do poder do Estado parece, às vezes, lutar contra as forças estatais ou rivalizar com um dogma que tem séculos de atuação.

8. Os biógrafos do Estado moderno não discrepam quanto à identificação de que a fase jurídica da tributação somente se inicia quanto as suas estruturas superam o chamado período despótico, que corresponde, precisamente, ao tempo em que a tributação se exercia de maneira predatória, sem controle, sem limites e ao talante do príncipe. Na fase liberal do Estado moderno, como anotam os escritores CROSSMAN e ANDERSON, isso já sob a influência iluminista, a tributação passou a ser dependente de autorização política. Essa autorização era dada por intermédio de decisões dos órgãos parlamentares,

isto é, por meio de lei escritas. A partir daí, a ausência de lei significava, automaticamente, ausência de exigir tributo.

9. Se o tema da legalidade tributária ficasse restrito ao superior nível constitucional, ocorreria que, praticamente, nenhuma questão justributária poderá cursar nesta Corte, porque a matéria em causa sempre percute, inevitavelmente, aquela área jurídica protetora do Contribuinte e, portanto, sempre pertenceria, induvidosamente, ao STF a competência para o seu julgamento.

10. Pois bem. Na espécie, a pretensão anulatória da recorrente se origina, sobretudo, da ausência de lei, em sentido formal e material, a possibilitar as exigências contidas no Auto de Infração, amparadas apenas por Decreto e Portaria, uma vez que a matéria aprovada no Convênio 110/2007 não foi incorporada ao ordenamento paulista mediante lei.

11. Aduz a parte recorrente que haveria erro no acórdão recorrido, pois teria entendido que, em caso análogo (ADI 4.171/DF), o STF teria modulado os efeitos para que os atos realizados sem lei em sentido estrito fossem preservados. Veja-se o seguinte excerto do julgado:

> *(...) no ponto nuclear da questão, está a Cláusula 21, §§ 10 e 11, que prevê o regime de arrecadação deste ICMS, com a sistemática de estorno de crédito correspondente ao ICMS diferido.*
>
> *Tal regime, porém, foi objeto da ADI 4171-DF, relª. Minª. Ellen Gracie, redator do acórdão, Min. Ricardo Lewandowski, julgada procedente, com modulação de efeitos, pelo E. STF, em 20/5/2015.*
>
> *Confira-se a ementa do julgado, já bastante explicativa:*
>
> *(...).*
>
> *Vê-se, portanto, que muitos dos argumentos deduzidos pela autora foram acolhidos pelo E. STF, neste julgamento. Em especial, entendeu-se que o regime de tributação disposto pelo Convênio 110/2007 deveras instituiu nova forma de incidência tributária, o que violaria, por não haver lei em sentido estrito, o princípio da legalidade.*

> *Tal argumento é análogo ao da apelante, com relação ao Decreto 53.480/2008 que, no Estado de São Paulo, introduziu o regime criado pelo Convênio 110/2007.*
>
> *Todavia, não se pode deixar de observar que o E. STF houve por bem modular os efeitos de tal decisão, para produção de efeitos somente 6 (seis) meses após a publicação do acórdão (em 21/8/2015).*
>
> *É certo que tal modulação de efeitos não consiste, por si só, um óbice à pretensão da demandante.*
>
> *Porém, não se pode deixar de considerar que o procedimento levado a cabo na esfera administrativa foi formalmente regular, de acordo com toda a legislação tributária então incidente, retificada pelo crivo do E. STF, na modulação de efeitos acima disposta.*
>
> *(...).*
>
> *Dessa forma, não se pode reconhecer inconstitucionalidade na exação tributária, para além daquilo que o E. STF expressamente determinou.*
>
> *Em outras palavras, ainda que se possa questionar a internalização de Convênio mediante mero decreto, se o E. STF, em hipótese análoga, modulou efeitos para permitir excepcionalmente a incidência tributária sem lei em sentido estrito, preservando-se atos da Administração fiscal, não se mostra oportuno invalidar atos do Fisco, para além da modulação da Suprema Corte, inclusa a internalização de Convênio mediante decreto* (fls. 3.381/3.385).

12. Faz-se necessário observar que o julgamento da ADI 4.171/DF, pelo STF, não diz respeito ao presente caso. Isso porque, naquela ação, foi declarada a inconstitucionalidade dos §§ 10 e 11, da Cláusula 21 do Convênio 110/2007, ou seja, da norma autorizativa, por desviar-se da matéria que a Constituição expressamente lhe demarcou, sendo que o problema atacado nos presentes autos trata da *(i) nulidade da exigência do ICMS com base em norma infralegal, devido à violação perpetrada pelo Estado de São Paulo que incorporou, no seu sistema de normas, o quanto fixado no referido Convênio por intermédio de DECRETO, ao invés de LEI expedida pelo Poder Legislativo e, ainda, (ii) à violação pelo fiscal autuante à vinculabilidade da tributação prevista no artigo 142*

*do Código Tributário Nacional* (fls. 3.534).

13. O Supremo Tribunal Federal, sobre esse tema, já consagrou a jurisprudência acerca da necessidade de regulamentação legal do Convênio, como se vê em três exemplares decisões:

> *Agravo regimental no recurso extraordinário. ICMS. Benefício fiscal. Ausência de lei específica internalizando o convênio firmado pelo Confaz. Jurisprudência desta Corte reconhecendo a imprescindibilidade de lei em sentido formal para dispor sobre a matéria.*
>
> *1. As razões deduzidas pela agravante equivocam-se quanto às razões de decidir do juízo monocrático. Não ficara assentada naquela decisão a impossibilidade de o convênio autorizar a manutenção dos créditos escriturais. O que se reconhecera fora a impossibilidade de o benefício fiscal ser implementado à margem da participação do Poder Legislativo.*
>
> *2. Os convênios são autorizações para que o Estado possa implementar um benefício fiscal. Efetivar o beneplácito no ordenamento interno é mera faculdade, e não obrigação. A participação do Poder Legislativo legitima e confirma a intenção do Estado, além de manter hígido o postulado da separação de poderes concebido pelo constituinte originário.*
>
> *3. Agravo regimental não provido* (RE 630.705 AgR/MT, Rel. Min. DIAS TOFFOLI).

✧ ✧ ✧

> *Agravo regimental em recurso extraordinário. Direito Tributário. 2. Isenção. ICMS. Convênio 36/2000. Necessidade de regulamentação legal. Princípio da legalidade estrita. 3. Agravo regimental a que se nega provimento* (RE 501.877 AgR/MA, Rel. Min. GILMAR MENDES).

✧ ✧ ✧

> *TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL PRESUMIDA. DECRETO 13.402/97 DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE. REMISSÃO DE DÉBITOS DE ICMS NÃO PREVISTA EM LEI. IMPOSSIBILIDADE. ARTIGO 150, § 6º, DA CF/88. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.*

*1. A repercussão geral é presumida quando o recurso versar questão cuja repercussão já houver sido reconhecida pelo Tribunal ou quando impugnar decisão contrária a súmula ou a jurisprudência dominante desta Corte (artigo 323, § 1º, do RISTF ).*

*2. "A outorga de qualquer subsídio, isenção ou crédito presumido, a redução de base de cálculo e a concessão de anistia ou remissão em matéria tributária só podem ser deferidas mediante lei específica, sendo vedado ao Poder Legislativo conferir ao Chefe do Executivo a prerrogativa extraordinária de dispor, normativamente, sobre tais categorias temáticas, sob pena de ofensa ao postulado nuclear da separação de poderes e de transgressão ao princípio da reserva constitucional de competência legislativa" (ADI 1.247, Pleno, Relator o Ministro Celso de Mello, DJ de 8.9.95). No mesmo sentido: ADI 2.688, Pleno, Relator o Ministro Joaquim Barbosa, DJ de 26.08.11.*

*3. In casu, o acórdão originalmente recorrido assentou que:*

*CONSTITUCIONAL, TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. PRELIMINAR DE ILEGITIMIDADE DE PARTE, COMO LITISCONSORTE PASSIVA DA AÇÃO, SUSCITADA PELA COSERN. REJEIÇÃO. POSSIBILIDADE DE DESCONSTITUIÇÃO DA REMISSÃO, A AFETAR, INDUBITAVELMENTE, A COMPANHIA ENERGÉTICA. OBSERVÂNCIA AO ART. 47, DO CPC. ICMS. REMISSÃO, MEDIANTE DECRETO DO GOVERNADOR DO ESTADO. AUSÊNCIA DE LEI ESPECÍFICA. INFRINGÊNCIA AO ART. 150, § 6º, CF. NULIDADE DO ATO GOVERNAMENTAL. EFEITOS 'EX TUNC'. REPERCUSSÃO DA INVALIDAÇÃO DO ATO ADMINISTRATIVO. DIREITO DOS MUNICÍPIOS A 25% DO PRODUTO DA ARRECADAÇÃO DO ICMS, CUJAS PARCELAS DE RECEITAS SERÃO CREDITADAS OBSERVADO O CRITÉRIO DE 3/4, NO MÍNIMO, NA RESPECTIVA OPERAÇÃO GERADORA DO IMPOSTO, REALIZADA NO TERRITÓRIO DO MUNICÍPIO BENEFICIADO. PREVALÊNCIA DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PARA O CONTRIBUINTE E O DIREITO À ARRECADAÇÃO PARA O ENTE PÚBLICO COMPETENTE, COM A APLICAÇÃO COMPULSÓRIA DO PROCEDIMENTO RELATIVO À BUSCA DA RECUPERAÇÃO DA RECEITA TRIBUTÁRIA ANTERIORMENTE PERDOADA, OBEDECIDA A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL À ESPÉCIE. LEVANTAMENTO, APURAÇÃO E COBRANÇA DO IMPOSTO DEVIDO QUE SE IMPÕE.*

*4. Agravo regimental a que se nega provimento* (RE 586.560 AgR/RN, Rel. Min. LUIZ FUX).

14. Passando ao mérito, tenho para mim que a questão já se acha devidamente equacionada neste Tribunal, conforme se pode extrair da ementa do REsp. Repetitivo 931.727, DJe 14.9.2009, apoiado em precedente da lavra do eminente Min. LUIZ FUX:

> *PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE. MONTADORA/FABRICANTE (SUBSTITUTA) E CONCESSIONÁRIA/REVENDEDORA (SUBSTITUÍDA). VEÍCULOS AUTOMOTORES. VALOR DO FRETE. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO QUANDO O TRANSPORTE É EFETUADO PELA MONTADORA OU POR SUA ORDEM. EXCLUSÃO NA HIPÓTESE EXCEPCIONAL EM QUE O TRANSPORTE É CONTRATADO PELA PRÓPRIA CONCESSIONÁRIA. ARTIGOS 8º, II, "B", C/C 13, § 1º, II, "B", DA LC 87/96. ARTIGO 128, DO CTN. APLICAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535, DO CPC. INOCORRÊNCIA.*
>
> *1. O valor do frete (referente ao transporte do veículo entre a montadora/fabricante e a concessionária/revendedora) integra a base de cálculo do ICMS incidente sobre a circulação da mercadoria, para fins da substituição tributária progressiva ("para frente"), à luz do artigo 8º, II, "b", da Lei Complementar 87/96.*
>
> *2. Entrementes, nos casos em que a substituta tributária (a montadora/fabricante de veículos) não efetua o transporte, nem o engendra por sua conta e ordem, o valor do frete não deve ser incluído na base de cálculo do imposto, ex vi do disposto no artigo 13, § 1º, II, "b", da LC 87/96, verbis: "Art. 13. A base de cálculo do imposto é: (...) § 1º Integra a base de cálculo do imposto: § 1o Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002) (...) II - o valor correspondente a: (...) b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.*
>
> *(...)" 3. Com efeito, o valor do frete deverá compor a base de cálculo do ICMS, recolhido sob o regime de substituição tributária, somente quando o substituto encontra-se vinculado ao contrato de transporte da mercadoria, uma vez que, nessa hipótese, a despesa efetivamente realizada poderá ser repassada ao substituído tributário (adquirente/destinatário). Ao revés, no caso em que o transporte é contratado pelo próprio adquirente (concessionária de veículos), inexiste controle, ingerência ou conhecimento prévio do valor do frete*

*por parte do substituto, razão pela qual a aludida parcela não pode integrar a base de cálculo do imposto (Precedente da Primeira Turma: REsp 865.792/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 23.04.2009, DJe 27.05.2009).*

*4. O artigo 128, do CTN (cuja interpretação estrita se impõe), dispõe que, sem prejuízo do disposto no capítulo atinente à Responsabilidade Tributária, "a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação".*

*5. Deveras, doutrina abalizada elucida o conteúdo normativo do artigo 128, do Codex Tributário: "O artigo pretende consubstanciar uma norma geral formalizada em duas ideias básicas, a saber: 1) a responsabilidade tributária é aquela definida no capítulo; 2) a lei, entretanto, pode estabelecer outros tipos de responsabilidade não previstos no capítulo a terceiros.O artigo começa com a expressão 'sem prejuízo do disposto neste Capítulo', que deve ser entendida como exclusão da possibilidade de a lei determinar alguma forma de responsabilidade conflitante com a determinada no Código.Isso vale dizer que a responsabilidade não prevista pelo Capítulo pode ser objeto de lei, não podendo, entretanto, a lei determinar nenhuma responsabilidade que entre em choque com os arts. 128 a 138.A seguir o artigo continua: 'a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa', determinando, de plano, que esta escolha de um terceiro somente pode ser feita se clara, inequívoca e cristalinamente exposta na lei.Uma responsabilidade, entretanto, sugerida, indefinida, pretendidamente encontrada por esforço de interpretação nem sempre juridicamente fundamentado, não pode ser aceita, diante da nitidez do dispositivo, que exige deva a determinação ser apresentada 'de forma expressa'.Por outro lado, fala o legislador, em 'crédito tributário', de tal maneira que a expressão abrange tanto os tributos como as multas, quando assim a lei o determinar.Significa dizer que o crédito tributário, cuja obrigação de pagar for transferida a terceiros, sempre que não limitado, por força do CTN ou de lei promulgada nesses moldes, à tributação apenas, deve ser entendido por crédito tributário total. Em havendo, todavia, qualquer limitação expressa, a transferência da responsabilidade pela liquidação do crédito só se dará nos limites da determinação legal." (Ives Gandra da Silva Martins, in "Comentários ao Código Tributário Nacional", vol. 2, Ed. Saraiva, 1998, p. 232/234).*

*6. Nesse segmento, Paulo de Barros Carvalho, enfatizando*

*que o substituído permanece à distância, como importante fonte de referência para o esclarecimento de aspectos que dizem com o nascimento, a vida e a extinção da obrigação tributária, consigna que: "A responsabilidade tributária por substituição ocorre quando um terceiro, na condição de sujeito passivo por especificação da lei, ostenta a integral responsabilidade pelo quantum devido a título de tributo. 'Enquanto nas outras hipóteses permanece a responsabilidade supletiva do contribuinte, aqui o substituto absorve totalmente o debitum, assumindo, na plenitude, os deveres de sujeito passivo, quer os pertinentes à prestação patrimonial, quer os que dizem respeito aos expedientes de caráter instrumental, que a lei costuma chamar de 'obrigações acessórias'. Paralelamente, os direitos porventura advindos do nascimento da obrigação, ingressam no patrimônio jurídico do substituto, que poderá defender suas prerrogativas, administrativa ou judicialmente, formulando impugnações ou recursos, bem como deduzindo suas pretensões em juízo para, sobre elas, obter a prestação jurisdicional do Estado." (In "Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência", Ed.Saraiva, 4ª ed., 2006, São Paulo, págs. 158/177)*

*7. Consequentemente, "o tributo é indevido pela concessionária nesse caso, não por que houve sua incidência na operação anterior, mas, antes, porquanto em sendo o regime da substituição tributária, técnica de arrecadação, e sendo uma das característica da técnica a consideração presumida da base de cálculo, nas hipóteses em que um dos dados que a integram não se realiza na operação promovida pelo substituído, deve o Fisco buscar a diferença junto ao substituto. Com efeito, cobrando o valor faltante do substituído, como faz o requerido, está considerando como sujeito passivo quem não figura na relação jurídico-tributária." (REsp 865.792/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 23.04.2009, DJe 27.05.2009).*

*8. É que a responsabilização da concessionária (substituída) pelo ICMS referente à não inclusão pelo substituto do valor do frete (que este último não realizara) na base de cálculo do imposto, à luz da Cláusula Terceira, § 3º, do Convênio ICMS 132/92, conspira contra a ratio essendi da sistemática da substituição tributária progressiva. Isto porque a exigência do valor "remanescente" do substituído contraria a sujeição passiva atribuída integralmente ao substituto (montadora), este, sim, integrante da relação jurídica tributária.*

*9. Outrossim, ressalvando-se o entendimento de que a obrigação tributária admite a sua dicotomização em débito (shuld) e responsabilidade (haftung), merece destaque a lição do saudoso tributarista Alfredo Augusto Becker, segundo o qual inexiste relação*

*jurídica entre o substituído e o Estado: "145. Embriogenia e conceito de substituto legal tributário (...) A fenomenologia jurídica da substituição legal tributária consiste, pois, no seguinte: Existe substituto legal tributário toda a vez em que o legislador escolher para sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo, em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo. Em síntese: se em lugar daquele determinado indivíduo (de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é signo presuntivo) o legislador escolheu para sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo, este outro qualquer indivíduo é o substituto legal tributário.(...) 149. Natureza da relação jurídica entre substituto e substituído (...) Todo o problema referente à natureza das relações jurídicas entre substituto e substituído resolve-se pelas três conclusões adiante indicadas. O fundamento científico-jurídico sobre o qual estão baseadas as três conclusões foi exposto quando se demonstrou que a valorização dos interesses em conflito e o critério de preferência que inspiraram a solução legislativa (regra jurídica) participam da objetividade da regra jurídica e não podem ser reexaminados, nem suavizados pelo intérprete sob o pretexto de uma melhor adequação à realidade econômico-social.As três referidas conclusões são as seguintes: Primeira conclusão: Não existe qualquer relação jurídica entre substituído e o Estado. O substituído não é sujeito passivo da relação jurídica tributária, nem mesmo quando sofre a repercussão jurídica do tributo em virtude do substituto legal tributário exercer o direito de reembolso do tributo ou de sua retenção na fonte.Segunda conclusão: Em todos os casos de substituição legal tributária, mesmo naqueles em que o substituto tem perante o substituído o direito de reembolso do tributo ou de sua retenção na fonte, o único sujeito passivo da relação jurídica tributária (o único cuja prestação jurídica reveste-se de natureza tributária) é o substituto (nunca o substituído).Terceira conclusão: O substituído não paga 'tributo' ao substituto.A prestação jurídica do substituído que satisfaz o direito (de reembolso ou de retenção na fonte) do substituto, não é de natureza tributária, mas, sim, de natureza privada.(...) 150. Inexistência de relação jurídica entre substituído e Estado A inexistência de qualquer relação jurídica entre substituído e Estado é conclusão que decorre facilmente das duas premissas já analisadas. Primeira: embriogenia e conceito do substituto legal tributário. Segunda: natureza da relação jurídica entre substituto e substituído.(...)" (Alfredo Augusto Becker, in "Teoria Geral do Direito Tributário", Ed. Noeses, 4ª ed., 2007, São Paulo, págs. 581/586 e 595/601) 10. Impende ainda ressaltar que a transportadora não tem qualquer vinculação com o fato gerador do ICMS incidente sobre a comercialização de veículos, o que reforça a tese de que não subsiste qualquer saldo de imposto a ser cobrado da concessionária que*

*contratou o serviço de transporte.*

*11. Ademais, o artigo 535, do CPC, resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.*

*12. Recurso especial provido, para declarar a inexigibilidade da cobrança de complementação da base de cálculo do ICMS da concessionária de veículos, invertendo-se o ônus de sucumbência.Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008* (REsp. 931.727/RS, Rel. Min. LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO,DJe 14.9.2009).

15. Há outras decisões no mesmo sentido as quais transcrevo em seguida, apenas para evidenciar que se trata de orientação já consolidada:

*TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO (ART. 543-C DO CPC/1973 E ART. 1.036 DO CPC/2015). AFIXAÇÃO DE SELOS DE CONTROLE EM PRODUTOS SUJEITOS À INCIDÊNCIA DE IPI: OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA. PAGAMENTO PELO FORNECIMENTO DOS SELOS ESPECIAIS: OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL, DA ESPÉCIE TAXA DE POLÍCIA. PRECEDENTES: RESP 1.448.096/PR, REL. MIN. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJE 14.10.2015; RESP 1.556.350/RS, REL. MIN. HUMBERTO MARTINS, DJE 1o.12.2015; E RE 662.113/PR, REL. MIN. MARCO AURÉLIO MELLO, DJE 12.2.2014. PREVISÃO VEICULADA EM NORMA INFRALEGAL. DL 1.437/1975. OFENSA À REGRA DA ESTRITA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 97, IV DO CTN. RECONHECIMENTO DO INDÉBITO. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL DA PRETENSÃO REPETITÓRIA DE TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO DE OFÍCIO. JULGAMENTO SUJEITO AO ART. 543-C DO CÓDIGO BUZAID E ART. 1.036 DO CÓDIGO FUX. RECURSO ESPECIAL DOS PARTICULARES CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO, PARA RECONHECER O DIREITO À REPETIÇÃO TRIBUTÁRIA, MAS ALCANÇANDO APENAS O QUINQUÊNIO ANTERIOR À PROPOSITURA DA AÇÃO CORRESPONDENTE.*

*1. A obrigação tributária acessória tem por escopo facilitar a fiscalização e permitir a cobrança do tributo, sem que represente a própria prestação pecuniária devida ao Ente Público.*

*2. Ao impor a determinados sujeitos passivos o dever de afixar selos especiais em seus produtos, o Ente Tributante atua nos moldes do art. 113, § 2o. do CTN, pois se trata de obrigação de fazer, no interesse exclusivo do Fisco.*

*3. Por outro lado, não pode ser considerada acessória a obrigação de pagar pelo fornecimento dos selos especiais utilizados para tal controle, haja vista a tipificação dessa cobrança como taxa, a teor do art. 77, caput do CTN.*

*4. De fato, a diferença fundamental entre obrigação tributária principal e obrigação tributária acessória é a natureza da prestação devida ao Estado. Enquanto aquela (principal) consubstancia entrega de dinheiro, esta (acessória) tem natureza prestacional (fazer, não fazer ou tolerar).*

*5. Embora ao Fisco seja dado impor ao sujeito passivo certas obrigações acessórias por meio da legislação tributária - expressão que compreende não só as leis, mas, também, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes -, o mesmo não ocorre no âmbito das taxas, que devem obediência à regra da estrita legalidade tributária, nos termos do art. 97, IV do CTN.*

*6. O art. 3o. do Decreto 1.437/1995, ao impor verdadeira taxa relativa à aquisição de selos de controle do IPI, incide em vício formal; a exação continua sendo tributo, a despeito de ser intitulada de ressarcimento prévio.*

*7. Conclui-se que, no entorno dos selos especiais de controle do IPI, o dever de afixá-los tem natureza de obrigação acessória, enquanto o dever de adquiri-los tem natureza de obrigação principal.*

*8. A partir de um prisma didático, convém classificar como Taxas do Poder de Polícia aquelas que têm origem, ensejo e justificativa no vigiar e punir, ou seja, na fiscalização, que é interesse eminentemente estatal, reservando a categoria das taxas de serviço para aquelas que se desenvolvem em função do interesse do usuário, ante a compreensão de que esse interesse é relevante para definir a atividade como serviço.*

*9. Na espécie, os valores exigidos à guisa de ressarcimento originam-se do exercício de poderes fiscalizatórios por parte da Administração Tributária, que impõe a aquisição dos selos como mecanismo para se assegurar do recolhimento do IPI,*

*configurando-se a cobrança como tributo da espécie Taxa de Poder de Polícia.*

*10. Pontua-se que a questão ora discutida somente se refere à inexigibilidade do ressarcimento do custo do selo de controle do IPI enquanto perdurou a previsão em norma infralegal (art. 3o. do DL 1.437/1995), não alcançando, todavia, os fatos geradores ocorridos após a vigência da Lei 12.995/2014, instituindo taxa pela utilização de selo de controle previsto no art. 46 da Lei 4.502/1964.*

*11. Em tempo, esclareça-se que, por se tratar de tributo sujeito a lançamento de ofício, é quinquenal a pretensão de reaver os valores pagos indevidamente, tendo como termo inicial a data de extinção do crédito tributário pelo pagamento, consoante se extrai da leitura combinada dos arts. 165, I e 168 I do CTN.*

*12. Recurso Especial de VINHOS SALTON S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO E OUTRO conhecido e parcialmente provido. Na espécie, não se reconhece o direito à repetição de indébito tributário, senão somente no que se refere ao quinquênio anterior à propositura da ação.*

*13. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC/1973 (art. 1.036 do Código Fux, CPC/2015), fixando-se a tese da inexigibilidade do ressarcimento de custos e demais encargos pelo fornecimento de selos de controle de IPI instituído pelo DL 1.437/1975, que, embora denominado ressarcimento prévio, é tributo da espécie Taxa de Poder de Polícia, de modo que há vício de forma na instituição desse tributo por norma infralegal, excluídos os fatos geradores ocorridos após a vigência da Lei 12.995/2014. Aqui se trata de observância à estrita legalidade tributária* (REsp. 1.405.244/SP, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 13.11.2018).

✧ ✧ ✧

*TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO. SAT. ATIVIDADE PREPONDERANTEMENTE BUROCRÁTICA E PÚBLICA DO CONTRIBUINTE. SERVIÇO PÚBLICO MUNICIPAL. REGULARIDADE DO REENQUADRAMENTO POR DECRETO NO GRAU DE RISCO MÉDIO, COM APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA DE 2% AOS MUNICÍPIOS. RESSALVA DO PONTO DE VISTA DO RELATOR. AGRAVO INTERNO DO MUNICÍPIO DE LUCENA/PB A QUE SE NEGA PROVIMENTO.*

*1. A jurisprudência desta egrégia Corte Superior entende ser*

*legal o enquadramento, por decreto, das atividades perigosas desenvolvidas pela empresa, com os respectivos escalonamentos, para fins de fixação da Contribuição para o Seguro de Acidentes de Trabalho-SAT (art. 22, II da Lei 8.212/1991), não violando, dessa forma, o princípio da legalidade. Ademais, uma vez que, em se tratando de Município, a alegação de exercício de atividades burocráticas, por si só, não é suficiente para afastar a alíquota fixada no regulamento. Precedentes: AgRg no REsp. 1.443.273/PE, Rel. Min. SÉRGIO KUKINA, DJe 21.9.2015; AgRg no REsp. 1.451.021/PE, Rel. Min. OG FERNANDES, DJe 20.11.2014; e AgRg no REsp. 1.453.308/PE, Rel. Min. ASSUSETE MAGALHÃES, DJe 3.9.2014.*

*2. Assim, considerando o precedente desta Corte, ressalvo o meu ponto de vista, para acompanhar o entendimento sufragado por este Tribunal.*

*3. Agravo Interno do MUNICÍPIO DE LUCENA/PB a que se nega provimento* (AgInt no REsp. 1.481.363/PB, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, DJe 26.3.2019).

✧ ✧ ✧

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

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

*2. O art. 20, § 6º, da LC 87/96 autoriza o creditamento do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas, com o imposto devido nas operações subsequentes, desde que a isenção ou não tributação seja relativa a produtos agropecuários; ou outras mercadorias autorizadas em lei estadual. No caso concreto, "restou incontroversa a possibilidade de transferência de crédito fiscal, ainda que resultante do benefício do não-estorno da importância de que se creditou o contribuinte originário, que realizou*

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

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

*4. A LC 87/96, em harmonia com a CF/88, assegura o direito à compensação levando em consideração o imposto devido em cada operação, na qual haja circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, sem impor que a operação antecedente refira-se a uma determinada mercadoria ou serviço. Destarte, a regra contida no regulamento estadual (art. 37, § 8º, do RICMS/RS) inova o ordenamento jurídico, ou seja, a Administração Pública Estadual, ao exigir que a compensação ocorra entre produtos agropecuários da mesma espécie da que originou o respectivo crédito (não estorno), criou regra nova de compensação do ICMS (por ato infralegal), que não é prevista nem na Constituição Federal nem na LC 87/96. Desse modo, viola o art. 20, § 6º, da LC 87/96 a disposição contida em norma infralegal estadual que restrinja seu âmbito de aplicação, criando regra nova de compensação do ICMS, sobretudo porque tal matéria é reservada à lei complementar.*

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

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

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

*7. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido* (REsp. 897.513/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe 8.2.2013).

✧ ✧ ✧

*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* (RMS 29.300/SE, Rel. Min. ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, DJe 22.8.2012).

16. Diante do exposto, conheço do Agravo da Empresa para dar provimento ao Recurso Especial e reformar o acórdão recorrido, para anular os Autos de Infração. É como voto.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO**
**PRIMEIRA TURMA**

Número Registro: 2019/0158079-6 **PROCESSO ELETRÔNICO** **AREsp 1.516.171 / SP**

Número Origem: 10422325520178260053

PAUTA: 03/12/2019 JULGADO: 05/12/2019

**Relator**
Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Presidente da Sessão
Exmo. Sr. Ministro GURGEL DE FARIA

Subprocuradora-Geral da República
Exma. Sra. Dra. DARCY SANTANA VITOBELLO

Secretária
Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

**AUTUAÇÃO**

| | | |
|---|---|---|
| AGRAVANTE | : | CIAPETRO DISTRIBUIDORA DE COMBUSTIVEIS LTDA |
| ADVOGADOS | : | MARIA LEONOR LEITE VIEIRA - SP053655 |
| | | SANDRA CRISTINA DENARDI LEITAO E OUTRO(S) - SP133378 |
| | | ARIANA VIEIRA NUNES CAIXETA - GO041371 |
| AGRAVADO | : | ESTADO DE SÃO PAULO |
| PROCURADOR | : | ELISA VIEIRA LOPEZ E OUTRO(S) - SP301792 |

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

**SUSTENTAÇÃO ORAL**

Dra. ARIANA VIEIRA NUNES CAIXETA, pela parte AGRAVANTE: CIAPETRO DISTRIBUIDORA DE COMBUSTIVEIS LTDA

**CERTIDÃO**

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

Após o voto do Sr. Ministro Relator conhecendo do agravo para dar provimento ao recurso especial, pediu vista o Sr. Ministro Benedito Gonçalves. Aguardam os Srs. Ministros Sérgio Kukina, Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (Presidente).

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO**
**PRIMEIRA TURMA**

Número Registro: 2019/0158079-6 **PROCESSO ELETRÔNICO** **AREsp 1.516.171 / SP**

Número Origem: 10422325520178260053

PAUTA: 05/03/2020 JULGADO: 05/03/2020

**Relator**
Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Presidente da Sessão
Exmo. Sr. Ministro GURGEL DE FARIA

Subprocuradora-Geral da República
Exma. Sra. Dra. DARCY SANTANA VITOBELLO

Secretária
Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

**AUTUAÇÃO**

| | | |
|---|---|---|
| AGRAVANTE | : | CIAPETRO DISTRIBUIDORA DE COMBUSTIVEIS LTDA |
| ADVOGADOS | : | MARIA LEONOR LEITE VIEIRA - SP053655 |
| | | SANDRA CRISTINA DENARDI LEITAO E OUTRO(S) - SP133378 |
| | | ARIANA VIEIRA NUNES CAIXETA - GO041371 |
| AGRAVADO | : | ESTADO DE SÃO PAULO |
| PROCURADOR | : | ELISA VIEIRA LOPEZ E OUTRO(S) - SP301792 |

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:

Prosseguindo o julgamento, a Turma, por unanimidade, conheceu do Agravo para, por maioria, conhecer do recurso especial, vencido o Sr. Ministro Ministro Benedito Gonçalves(voto-vista), que, na sequência, pediu nova vista para análise do mérito. Encontram-se em vista coletiva os Srs. Ministros Sérgio Kukina, Regina Helena Costa e Gurgel de Faria(art. 161, §2º, RISTJ).

**AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1.516.171 - SP (2019/0158079-6)**

| | | |
|---|---|---|
| **RELATOR** | **:** | **MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO** |
| AGRAVANTE | : | CIAPETRO DISTRIBUIDORA DE COMBUSTIVEIS LTDA |
| ADVOGADOS | : | MARIA LEONOR LEITE VIEIRA - SP053655 |
| | | SANDRA CRISTINA DENARDI LEITAO E OUTRO(S) - SP133378 |
| | | ARIANA VIEIRA NUNES CAIXETA - GO041371 |
| AGRAVADO | : | ESTADO DE SÃO PAULO |
| PROCURADOR | : | ELISA VIEIRA LOPEZ E OUTRO(S) - SP301792 |

**EMENTA**

**TRIBUTÁRIO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS SOBRE COMBUSTÍVEIS. CONVÊNIO CONFAZ 110/2007. CONVÊNIO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. DECRETO ESTADUAL 53.480/2008. AUSÊNCIA DE LEI ESPECÍFICA. REGULAMENTAÇÃO. ILEGALIDADE. AGRAVO CONHECIDO. RECURSO ESPECIAL PROVIDO, ACOMPANHANDO O RELATOR.**

**VOTO-VISTA**

**O SENHOR MINISTRO BENEDITO GONÇALVES:** : Trata-se de agravo em recurso especial interposto por CIAPETRO - DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS LTDA. contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, assim ementado (fl. 190):

> APELAÇÃO - Ação anulatória de débito fiscal - Autos de Infração e Imposição de Multa - Regime de recolhimento de ICMS sobre combustíveis, incidente sobre operações com gasolina e diesel misturados com álcool e biodiesel - Convênio 110/2007 - Controvérsia objeto da ADI 4171-DF, julgada procedente, com modulação de efeitos - Decisão de inconstitucionalidade do E. STF com eficácia postergada para 6 (seis) meses após publicação do acórdão - Autuações formalizadas em período anterior ao julgamento da inconstitucionalidade - Impossibilidade de reconhecimento de inconstitucionalidade, para além do que foi expressamente modulado pelo E. STF - Higidez dos Autos de Infração e Imposição de Multa atacados Sentença de improcedência mantida. RECURSO DESPROVIDO.

Nas razões do recurso especial, a recorrente alega violação do artigo 489, § 1°, V e 1022, III, do CPC/2015, ao argumento de que a Corte de origem não se manifestou a respeito de pontos importantes ao deslinde da controvérsia.

Quanto à questão de fundo, aponta ofensa aos arts. 97, 99, 142, 121, parágrafo único, II e 128, CTN. Para tanto, sustenta que (i) "ainda, que a matéria tributária venha regulada por Convênio, é imperiosa a necessidade de veiculação de lei em sentido estrito para sua incorporação no sistema

Estadual, principalmente se a matéria diz respeito a criação de nova hipótese de incidência tributária" (fls. 3537-3538); (ii) está "caracterizada a nulidade dos Autos de Infração em debate, na medida em que o agente fiscal, impedido de fazer a subsunção do fato à norma legal (LEI INEXISTENTE), tratou, equivocadamente, de lançar mão do DECRETO, CONVÊNIO E PORTARIA - instrumentos secundários de introdução de normas, para fundamentar os AIIM's, em flagrante violação às regras do Código Tributário Nacional" (fl. 3542); (iii) "nas operações com combustíveis, a legislação impõe a sujeição passiva por substituição tributária às REFINARIAS, que, por especificação da lei, ostenta a integral responsabilidade pelo quantum devido a título de tributo. Dada a responsabilidade total para o cumprimento da obrigação tributária ao substituto - REFINARIA, sujeito passivo indireto que é, não é dado alcançar também a pessoa do substituído por absoluta ausência de legitimidade tributária deste último para responder pelo tributo" (fl. 3547).

Na assentada do dia 05/12/2019, o Relator, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, conheceu do agravo para dar provimento ao recurso especial da empresa contribuinte, anulando os autos de infração impugnados, assim ementado:

> 1. Na espécie a pretensão anulatória da recorrente se origina, sobretudo, da ausência de lei, em sentido formal e material, a possibilitar as exigências contidas no Auto de Infração, amparadas apenas por Decreto e Portaria, uma vez que a matéria aprovada no Convênio 110/2007 não foi incorporada ao ordenamento paulista mediante lei.
>
> 2. O Supremo Tribunal Federal, sobre o tema consagrou a jurisprudência acerca da necessidade de regulamentação legal do Convênio. Precedentes: RE 630.705 AgR/MT, Rel. Min. DIAS TOFFOLI; RE 501.877 AgR/MA, Rel. Min. GILMAR MENDES; RE 586.560 AgR/RN, Rel. Min. LUIZ FUX.
>
> 3. A questão já se acha devidamente equacionada neste Tribunal, conforme se pode extrair da ementa do REsp. Repetitivo 931.727, DJe 14.9.2009, apoiado em precedentes da lavra do eminente Min. LUIZ FUX. No mesmo sentido: REsp 1405244/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/08/2018, DJe 13/11/2018; (AgInt no REsp 1481363/PB, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/03/2019, DJe 26/03/2019; (REsp 897.513/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/12/2012, DJe 08/02/2013; (RMS 29.300/SE, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/08/2012, DJe 22/08/2012

Na sessão de 5/3/2020, apresentei voto vista no sentido de reconhecer que a matéria discutida é eminentemente constitucional, contudo fiquei vencido.

Trago agora meu voto quanto à questão de mérito.

É o relatório.

A controvérsia posta nos autos cinge-se na ausência de instrumento normativo adequado, lei em sentido estrito, para incorporar ao ordenamento do Estado de São Paulo o regime de substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes, aprovado pelo Convênio 110/2007.

No caso, a recorrente afirma que foi autuada com base em norma infralegal, Decreto Estadual 53.480/2008 e Portaria CAT - 03/09, em decorrência de suposta irregularidade no recolhimento de ICMS sobre operações de aquisição e distribuição de combustíveis e lubrificantes em regime de substituição tributária. Sustenta a ausência de base legal para incorporar mencionado regime de tributação ao Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo.

O Tribunal de origem confirmou a sentença, que julgou improcedente o pedido, ao entendimento de que o procedimento adotado pelo governo local está conformidade com a legislação tributária. Segundo o Tribunal recorrido, embora o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADI 4171-DF, tenha declarado inconstitucional o regime de tributação disposto pelo Convênio 110/2007, por instituir nova forma de incidência tributária, violando o princípio da legalidade, modulou os efeitos de tal decisão para 6 (seis) meses após a publicação do acórdão (em 21/8/2015).

Entendo que o eminente Relator, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, agiu com acerto ao dar provimento ao recurso especial da empresa recorrente, determinando a anulação dos autos de infração citados, porquanto foram lavrados com base em norma infralegal, e, conforme jurisprudência desta Corte e do STF citada, há necessidade de regulamentação do convênio por lei específica.

Na linha de raciocínio do emente Relator, e da jurisprudência por ele citada, também compreendo que há vício na regulamentação do convênio 110/2007 pelo Decreto Estadual 53.480/2008 e pela Portaria CAT - 03/09, sendo necessário a edição de lei em sentido estrito para tanto, o que não ocorreu no presente caso.

Ressalte-se que o fato de o Supremo Tribunal Federal ter modulado os efeitos da decisão que declarou inconstitucional dispositivos do Convênio n° 110/2007, não respaldou os procedimentos adotados pelos Estados que não incorporam o referido regime de substituição

tributária por meio de lei em sentido estrito.

Nesse contexto, reconhecendo que há vício na instituição do regime de tributação por norma infralegal, confiram-se, entre outros, os seguintes julgados:

> TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. ICMS. APROVEITAMENTO. EXIGÊNCIA DE QUE A COMPENSAÇÃO OCORRA ENTRE PRODUTOS AGROPECUÁRIOS DA MESMA ESPÉCIE DA QUE ORIGINOU O RESPECTIVO NÃO ESTORNO. NORMA ESTADUAL (RICMS/RS) QUE VIOLA O ART. 20, § 6o. DA LC 87/1996. AGRAVO INTERNO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.
>
> 1. A LC 87/1996, em harmonia com a CF/1988, assegura o direito à compensação, levando em consideração o imposto devido em cada operação na qual haja circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, sem impor que a operação antecedente refira-se a uma determinada mercadoria ou serviço. Destarte, a regra contida no regulamento estadual (art. 37, § 8o. do RICMS/RS) inova o ordenamento jurídico, ou seja, a Administração Pública Estadual, ao exigir que a compensação ocorra entre produtos agropecuários da mesma espécie da que originou o respectivo crédito (não estorno), criou regra nova de compensação do ICMS (por ato infralegal), que não é prevista nem na Constituição Federal nem na LC 87/1996. Desse modo, viola o art. 20, § 6o. da LC 87/1996 a disposição contida em norma infralegal estadual que restrinja seu âmbito de aplicação, criando regra nova de compensação do ICMS, sobretudo porque tal matéria é reservada à lei complementar. Precedente: REsp. 897.513/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 8.2.2013.
>
> 2. Agravo Interno do ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL a que se nega provimento. (AgInt no REsp 1513936/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/05/2019, DJe 30/05/2019)

> PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. SUPOSTA OFENSA AO ART. 142 DO CTN. PRESUNÇÃO JURIS TANTUM DE LEGITIMIDADE DA CDA. REEXAME DE PROVA. ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ. TRIBUTÁRIO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS DECORRENTES DO BENEFÍCIO DO "NÃO ESTORNO", ORIGINADOS EM OPERAÇÕES SUJEITAS AO REGIME DE ISENÇÃO. APROVEITAMENTO. EXIGÊNCIA DE QUE A COMPENSAÇÃO OCORRA ENTRE PRODUTOS AGROPECUÁRIOS DA MESMA ESPÉCIE DA QUE ORIGINOU O RESPECTIVO NÃO ESTORNO. NORMA ESTADUAL (RICMS/RS) QUE VIOLA O ART. 20, § 6º, DA LC 87/96.
>
> 1. O reexame de matéria de prova é inviável em sede de recurso especial (Súmula 7/STJ).
>
> 2. O art. 20, § 6º, da LC 87/96 autoriza o creditamento do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas, com o imposto devido nas operações subsequentes, desde que a isenção ou não tributação seja relativa a produtos agropecuários; ou outras mercadorias autorizadas em lei estadual. No caso concreto, "restou incontroversa a possibilidade de transferência de crédito fiscal, ainda que resultante do benefício do não-estorno da importância de que se creditou o contribuinte originário, que realizou operação de circulação de mercadoria abrangida pela isenção", conforme observou o Tribunal de origem. Impende observar que o

Estado do Rio Grande do Sul não impõe obstáculos à transferência dos créditos de ICMS entre as empresas envolvidas (alienante e adquirente do estabelecimento), razão pela qual não fica configurada ofensa ao art. 25 da LC 87/96.

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

4. A LC 87/96, em harmonia com a CF/88, assegura o direito à compensação levando em consideração o imposto devido em cada operação, na qual haja circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, sem impor que a operação antecedente refira-se a uma determinada mercadoria ou serviço. Destarte, a regra contida no regulamento estadual (art. 37, § 8º, do RICMS/RS) inova o ordenamento jurídico, ou seja, a Administração Pública Estadual, ao exigir que a compensação ocorra entre produtos agropecuários da mesma espécie da que originou o respectivo crédito (não estorno), criou regra nova de compensação do ICMS (por ato infralegal), que não é prevista nem na Constituição Federal nem na LC 87/96. Desse modo, viola o art. 20, § 6º, da LC 87/96 a disposição contida em norma infralegal estadual que restrinja seu âmbito de aplicação, criando regra nova de compensação do ICMS, sobretudo porque tal matéria é reservada à lei complementar.

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

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

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

> provido.
>
> (REsp 897.513/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/12/2012, DJe 08/02/2013)

Ante o exposto, **conheço** do agravo para dar provimento ao recurso especial, acompanhando o relator, Ministro Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.

É como voto.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO**
**PRIMEIRA TURMA**

Número Registro: 2019/0158079-6 **PROCESSO ELETRÔNICO** **AREsp 1.516.171 / SP**

Número Origem: 10422325520178260053

PAUTA: 23/06/2020 JULGADO: 23/06/2020

**Relator**
Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Presidente da Sessão
Exmo. Sr. Ministro GURGEL DE FARIA

Subprocurador-Geral da República
Exmo. Sr. Dr. BRASILINO PEREIRA DOS SANTOS

Secretária
Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

**AUTUAÇÃO**

| | | |
|---|---|---|
| AGRAVANTE | : | CIAPETRO DISTRIBUIDORA DE COMBUSTIVEIS LTDA |
| ADVOGADOS | : | MARIA LEONOR LEITE VIEIRA - SP053655 |
| | | SANDRA CRISTINA DENARDI LEITAO E OUTRO(S) - SP133378 |
| | | ARIANA VIEIRA NUNES CAIXETA - GO041371 |
| AGRAVADO | : | ESTADO DE SÃO PAULO |
| PROCURADOR | : | ELISA VIEIRA LOPEZ E OUTRO(S) - SP301792 |

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:

Prosseguindo o julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Benedito Gonçalves, a Turma, por unanimidade, deu provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves (voto-vista), Sérgio Kukina, Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator.