

Superior Tribunal de Justiça

RECURSO ESPECIAL Nº 1.830.844 - RS (2018/0317941-7)

RELATORA : MINISTRA REGINA HELENA COSTA

RECORRENTE : FRIGORIFICO MERCOSUL S/A

ADVOGADOS : JONAS ROBERTO WENTZ - RS049387

RICARDO KÜHLEIS - RS062810

MAURÍCIO BRANDELLI PERUZZO - RS074939

AFONSO BARBOSA RIBEIRO NETO - RS087151

RECORRIDO : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

**PROCURADOR : CANDIDO INACIO MARTINS DE OLIVEIRA -
RS047510**

DECISÃO

Vistos.

Trata-se de Recurso Especial interposto por **FRIGORÍFICO MERCOSUL S/A**, contra acórdão prolatado, por unanimidade, pela 21ª Câmara do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, em sede de apelação, assim ementado (fls. 159/160e):

APELAÇÕES CÍVEIS. AGRAVO RETIDO. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO FISCAL PRESUMIDO. CARACTERIZAÇÃO. BENEFÍCIO CONCEDIDO POR PRAZO CERTO E DETERMINADO. TERMO DE ACORDO QUE NÃO ASSEGURA, ISOLADAMENTE, DIREITO AO BENEFÍCIO FISCAL, MAS APENAS DISPÕE ACERCAS DAS CONDIÇÕES PARA O SEU EXERCÍCIO. PRINCÍPIO DA PROTEÇÃO DA CONFIANÇA. INAPLICABILIDADE. EXPECTATIVA DE DIREITO QUE NÃO SUPERA A NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA, EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA, DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.

1. Agravo retido. Cerceamento de defesa não caracterizado. Embargos que versam sobre matéria essencialmente de direito, de sorte que os elementos fáticos são comprovados através da prova documental.

2. Mérito. Caso em que a Fazenda Estadual, a partir da análise das GLAs mensais fornecidas pela empresa **FRIGORÍFICO MERCOSUL LTDA**, constatou a apropriação indevida de crédito fiscal presumido nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2009, com o consequente recolhimento a menor do ICMS devido, por inobservância do limite temporal disposto no art. 32, XLV, do Decreto n.º 37.699/97, que assegurava aos estabelecimentos abatedores direito a crédito fiscal até 31 de dezembro de 2008.

3. Legalidade da autuação. Crédito fiscal que não restou prorrogado,

Superior Tribunal de Justiça

resultando que a apropriação de tais créditos em momento posterior a sua vigência caracteriza-se como indevida e, assim, passível de autuação. Termo de Acordo que, por seu turno, apenas estabelecia as condições para que a contribuinte pudesse gozar do crédito fiscal presumido de ICMS nas saídas para o exterior de carne desossada de gado bovino. Não tinha, todavia, o condão de, por si só, conferir à embargante direito ao crédito fiscal presumido, que estava condicionado à normatividade do RICMS e, conseqüentemente, ao limite temporal disposto no art. 32, XLV, do Decreto n.º 37.699/97.

4. Princípio da anterioridade fiscal. Caso em que não houve qualquer alteração legislativa que tenha extinguido ou reduzido norma de isenção, consoante prescrevem os artigos 104, III, e 178 do CTN, mas tão somente a aplicação de regra que concedia benefício fiscal por prazo certo e determinado. E mesmo que a limitação pudesse ser entendida como revogação da isenção, o STF tem entendido que a revogação de isenções e as demais majorações indiretas de tributos não se sujeitam ao princípio da anterioridade fiscal.

5. Princípio da proteção da confiança. A solução da colisão entre a proteção da confiança do contribuinte (que acredita gozar de um benefício emanado do Estado), e o princípio da legalidade (que exige lei específica para a concessão dos benefícios), exige a ponderação no caso concreto. Na situação examinada, cabia à embargante - empresa que, pelo seu porte, estava certamente amparada por assessoria jurídica capaz de traçar um perfeito quadro legal a respeito dos aspectos tributários da operação - conhecer a insuficiência do Termo de Acordo e o risco inerente ao gozo do benefício sem amparo legal. Embora possa ser verossímil a narrativa da autuada, no sentido de que o Secretário da Fazenda garantira às empresas do setor frigorífico que as operações seriam chanceladas pela publicação do Decreto com efeito retroativo a 01.01.2009 - promessa, aliás, que teria sido parcialmente atendida, uma vez que foi concedido efeito retroativo até 01.04.2009, como demonstra a atual redação do Inciso XLV, fato é que a autuação se mostrou correta; não havia direito algum ao benefício pretendido, mas mera expectativa de direito.

6. Multa fiscal. Art. 8º, inciso I, alínea "j", da Lei nº 6.537/73. Considera-se qualificada a infração tributária que consiste em "reduzir o montante do imposto devido mediante a apropriação de valor a título de crédito de ICMS, não previsto na legislação tributária". Embora constitua infração material qualificada, a multa que supera 100% do valor do tributo se caracteriza como confiscatória. Precedentes do STF e desta Corte.

APELAÇÕES DESPROVIDAS. SENTENÇA MANTIDA

Opostos embargos de declaração, foram rejeitados (fls. 195/200e).

Com amparo no art. 105, III, *a* e *c*, da Constituição da República, aponta-se, ofensa aos dispositivos legais a seguir relacionados, alegando-se, em síntese,

Superior Tribunal de Justiça

que:

Art. 1.022, II, do CPC/2015 - "a recorrente obrou com a máxima diligência ao requerer o prequestionamento expresso dos dispositivos tidos por violados, não podendo, pois, ser prejudicada pelo laconismo do pronunciamento do órgão julgador, motivo pelo qual impera a cassação da decisão recorrida" (fl. 243e);

Art. 6º do CPC/2015 - "restou consagrada a necessidade de que todas as partes convirjam para a obtenção de uma efetiva e adequada tramitação do processo, trabalhando em conjunto para que se atinja um justo resultado útil" (fl. 246e);

Art. 6º da LINDB e 100 e 103 do CTN - "o Tribunal a quo desconsiderou a autorização expressa no Termo de Acordo celebrado entre o contribuinte e o fisco para aproveitamento do crédito presumido de ICMS que estava vigente desde 29/09/2003 e que fora revogado apenas em 14/08/2009, ou seja, após as indevidas glosas realizadas pela Fazenda Estadual";

Arts. 104 e 179 do CTN - a revogação do benefício que concede o aproveitamento de crédito presumido implica, ainda que de forma indireta, na majoração do tributo devido pelo contribuinte, sendo a sua concessão equiparável a uma isenção tributária;

Art. 100, III, do CTN - , foram firmados protocolos entre as partes com o objetivo de reativar a indústria frigorífica no Estado do Rio Grande do Sul, depois de intensas e longas negociações, por meio do qual a empresa se comprometeu a realizar vultoso investimento e o Estado, em contrapartida, para assegurar o fomento das atividades econômicas no seu território, se obrigou a conceder benefício fiscais à recorrente. Neste ponto repousa a base de confiança da empresa no Estado.

Arts. 100, parágrafo único do CTN e 7º e 9º da Lei n. 6.537/1973 - considerando que não se trata de infração qualificada, mas sim de infração material privilegiada, deve eventual penalidade ser cominada no percentual máximo de 30% do valor do tributo devido.

Com contrarrazões (fls. 368/391e), o recurso foi admitido (fls. 427/436e).

Feito breve relato, decidido.

Por primeiro, consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do

Superior Tribunal de Justiça

provimento jurisdicional impugnado. Assim sendo, *in casu*, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.

Nos termos do art. 932, III, IV e V, do Código de Processo Civil de 2015, combinados com os arts. 34, XVIII, b e c, e 255, I e II, do Regimento Interno desta Corte, o Relator está autorizado, por meio de decisão monocrática, respectivamente, a:

i) não conhecer de recurso inadmissível, prejudicado ou que não tenha impugnado especificamente os fundamentos da decisão recorrida;

ii) negar provimento a recurso ou pedido contrário à tese fixada em julgamento de recurso repetitivo ou de repercussão geral (arts. 1.036 a 1.041), a entendimento firmado em incidente de assunção de competência (art. 947), à súmula do Supremo Tribunal Federal ou desta Corte ou, ainda, à jurisprudência dominante acerca do tema, consoante Enunciado da Súmula n. 568/STJ; e

iii) dar provimento a recurso se o acórdão recorrido for contrário à tese fixada em julgamento de recurso repetitivo ou de repercussão geral (arts. 1.036 a 1.041), a entendimento firmado em incidente de assunção de competência (art. 947), à súmula do Supremo Tribunal Federal ou desta Corte ou, ainda, à jurisprudência dominante acerca do tema, consoante Enunciado da Súmula n. 568/STJ:

“O Relator, monocraticamente e no Superior Tribunal de Justiça, poderá dar ou negar provimento ao recurso quando houver entendimento dominante acerca do tema”.

Inicialmente anoto que a parte recorrente sustenta a existência de omissão no acórdão recorrido, não sanada no julgamento dos embargos de declaração.

Ao prolatar o acórdão recorrido, o tribunal de origem enfrentou a controvérsia, nos seguintes termos (fls. 166/180e):

Mérito

Cuida-se de embargos à execução opostos com o objetivo de desconstituir a exigência fiscal constatada nos Autos de Lançamento n° 0021097219 (fls. 36/40) e 0021579997 (fls. 29/35), que originaram as Certidões de Dívida Ativa n° 11/30505 e 11/30506, no valor total de R\$ 670.259,41 (até 01.01.2010), objeto da Execução Fiscal em apenso (processo n° 002/1.11.0004225-0).

A Fazenda Estadual, a partir da análise das GIAs mensais fornecidas pela empresa FRIGORÍFICO MERCOSUL LTDA, constatou a apropriação indevida de crédito fiscal presumido nos meses de janeiro,

Superior Tribunal de Justiça

fevereiro e março de 2009, com o consequente recolhimento a menor do ICMS devido, por inobservância do limite temporal disposto no art. 32, XLV, do Decreto n.º 37.699/97, com redação dada pelo Decreto n.º 45.426/2007, verbis:

Art. 32 - Assegura-se direito a crédito fiscal presumido:

(-) XLV - até 31 de dezembro de 2008, aos estabelecimentos abatedores, nas saídas para o exterior de carne desossada de gado bovino abatido no próprio estabelecimento, em montante igual ao que resultar da aplicação do percentual de 3% (três por cento) sobre o valor da operação, limitado ao montante do imposto devido no período de apuração em que ocorrer a apropriação do crédito fiscal; (grifei) A embargante sustenta a nulidade do auto de lançamento nos seguintes argumentos: (i) o direito à apropriação do crédito presumido estaria amparado em Termo de Acordo firmado com o Estado, vigente à data da gloa (janeiro à março de 2009), e cuja revogação ocorreu somente em agosto de 2009; (ii) a revogação do referido Termo de Acordo implicou em majoração indireta do imposto, fazendo incidir as regras relativas à isenção de sorte que deveria ter sido observado o princípio da anterioridade (iii) a apropriação do crédito estava amparada em legítima expectativa da embargante de que o prazo estabelecido no art. 32, XLV, do Livro I, do Decreto 37.699/97 seria prorrogado, conforme a Secretaria da Fazenda do Estado havia sinalizado às empresas do setor frigorífico.

Fundamentos que, data vênua, não prosperam.

Primeiro, porque a norma do inciso XLV do art. 32 do Decreto n.º 37.699/97, com redação dada pelo Decreto n.º 45.426/2007, era clara ao conceder o benefício do crédito fiscal presumido aos estabelecimentos abatedouros "até 31 de dezembro de 2008".

Como bem referiu a ilustre julgadora a quo, "havendo prazo determinado para a concessão do crédito fiscal, e considerando que este não restou prorrogado, por óbvio que a apropriação de tais créditos em momento posterior a sua vigência caracteriza-se como indevida e, assim, passível de autuação." O Termo de Acordo, por seu turno, apenas estabelecia as condições para que a contribuinte pudesse gozar do crédito fiscal presumido de ICMS nas saídas para o exterior de carne desossada de gado bovino, nos termos do inciso XLV do art. 32 do Decreto n.º 37.699/97, constituindo-se em atenção à exigência constante na NOTA 01, "b", que assim dispunha:

Art. 32 - Assegura-se direito a crédito fiscal presumido:

(...) XLV - até 31 de dezembro de 2008, aos estabelecimentos abatedores, nas saídas para o exterior de carne desossada de gado bovino abatido no próprio estabelecimento, em montante igual ao que resultar da aplicação do percentual de 3% (três por cento) sobre o valor da operação, limitado ao montante do imposto devido no período de apuração em que ocorrer a apropriação do crédito fiscal;

NOTA 01 - Este crédito fiscal fica condicionado a que:

- a) a totalidade da carne e do gado bovino sejam adquiridos pelo contribuinte neste Estado;
- b) o contribuinte atenda as condições estabelecidas em Termo de Acordo

Superior Tribunal de Justiça

firmado com o Estado do Rio Grande do Sul. (grifei)

Ou seja, o Termo de Acordo for firmado justamente para atender a exigência da Nota 01, "b", do inciso XLV do art. 32 do Decreto n.º 37.699/97. Não possui, ao contrário do que sustenta a apelante, o condão de, isoladamente, conferir à empresa embargante direito ao crédito fiscal presumido, porquanto condicionado à normatividade do RICMS e, consequentemente, ao limite temporal disposto no art. 32, XLV, do Decreto n.º 37.699/97.

[...]

Rogo vênia para transcrever excertos do minucioso voto lançado pela Desembargadora Rejane Maria Dias de Castro Bins, relatora do precedente supracitado, cujas razões se aplicam à hipótese dos autos, verbis:

"(...) De outra parte, o benefício em questão só poderia ser outorgado mediante a existência de norma legal, não por ato de natureza contratual, e norma amparada, em ultima ratio, em lei complementar.

Colaciono dispositivos que o impõem: art. 150, § 6º, na redação da Emenda Constitucional 03/93, art. 155, inc. XII, g, ambos da Constituição Federal, o último suprido pela Lei Complementar 24/75, recepcionada pela CF88, porque, em matéria de ICMS, não há isenções puramente autonômicas, art. 141 da Constituição Estadual, 97, inc. II do Código Tributário Nacional, art. 28, inc. 1, 56 e 58 da Lei Estadual nº 8.820/89, art. 32 do RICMS, com as limitações do art. 99 do CTN. De fato, tanto a competência para tributar como para não tributar submetem-se ao princípio da legalidade (art. 52, inc. II e 150, inc. I da CF).

É que, consistindo a extrafiscalidade "no emprego de fórmula jurídico tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos monetários, o regime que há de dirigir tal atividade não poderia deixar de ser aquele próprio das exações tributárias", segundo lição de Paulo de Barros Carvalho.

Dessa forma, não há como concluir pela validade do Termo de Acordo para o efeito de conceder o benefício fiscal de que se creditou a apelante desde que firmado. Insta tornar a sublinhar que a ignorância da lei não é escusativa, não se admitindo defesa baseada em erro de direito. Aí se insere a crença de que o Termo de Acordo, isoladamente, sem norma que o antecederesse, pudesse criar direito ao crédito fiscal presumido pela empresa multinacional, dotada de operativo corpo de consulta nas contratações e na defesa de direitos.

Muito menos pode ser considerada norma complementar o Termo de Acordo firmado entre a Secretaria da Fazenda e o representante da empresa.

Trata-se de um ato praticado com base em poder discricionário, ferramenta da Administração para responder às necessidades de cada momento; com liberdade de escolha de seu conteúdo, destinatário, e conveniência, oportunidade e modo de realização. Esta competência, no dizer de Seabra Fagundes (TJRN, RDA 14/52), citado por Hely Lopes Meirelles¹³ não se exerce acima ou além da lei, senão, como toda e

Superior Tribunal de Justiça

qualquer atividade executória, com sujeição a ela. O que a distingue da competência vinculada é a maior mobilidade que a lei enseja ao executor no exercício e não na liberação da lei. [...] não pode prescindir de certos requisitos, tais como a competência legal de quem o pratica, a forma prescrita em lei ou regulamento e o fim indicado no texto legal em que o administrador se apóia. [grifado no original As normas complementares, de fato, constituem-se de [...] portarias, ordens de serviço, circulares, instruções, e outras recomendações ou ordens internas do Poder Executivo, emanadas dos chefes e dirigidas aos seus subalternos, mostrando-lhes como aplicar os regulamentos das leis tributárias e, por via de consequência, também estas.

O art. 103 do CTN, sobre a vigência das normas complementares do art. 100, reforça essa compreensão, quando fixa a vigência dos atos administrativos a que se refere o inciso I do art. 100, na data da sua publicação.

Sacha Calmon Navarro Coêlho, então, aduz: "Ficou esclarecido o conteúdo normativo desses especiais atos administrativos, a ponto de serem considerados como que 'legislação' (com aspas) pelos peculiares efeitos que produzem, atraindo a efetivação dos princípios da certeza e da segurança jurídicas" [grifo no original]. Ora, o Termo de Acordo não se enquadra aí Paulo de Barros Carvalho registra que as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas "são vazias de força jurídica vinculante, não integrando o complexo normativo Entendeu a apelante que a previsão do imediato cancelamento no descumprimento queria significar a imediatidade do vigor do Termo de Acordo. Mas isto só foi estabelecido para as obrigações que ela assumia, não para as do Estado, o que indica que o Secretário da Fazenda não estava ampliando uma competência que não tinha, mas agindo de acordo com a legislação.

Quanto a essas obrigações, importa gizar que com o Dec. n.º 39.933, de 07.01.2000, o crédito fiscal ficou condicionado ao atendimento de condições estabelecidas em Termo de Acordo firmado com o Estado. Este, porém, é posterior à normatividade genérica, não anterior, como no caso dos autos. Daí ser possível exigí-lo e criar condições através do mesmo. (grifei).

Com efeito, tenho que a apropriação do crédito fiscal presumido apenas com fundamento no Termo de Acordo vigente à época, mesmo que eventualmente respaldada em expectativa de que o limite temporal disposto no art. 32, XLV, do Decreto n.º 37.699/97 seria prorrogado, mostrou-se ilegal.

Ademais, não vejo como acolher a tese trazida pela embargante no sentido de que a revogação do referido benefício teria violado o princípio da anterioridade fiscal. Isso porque não houve, no caso, qualquer alteração legislativa que tenha extinguido ou reduzido norma de isenção, consoante prescrevem os artigos 104, III, e 178 do CTN, mas tão somente a aplicação de regra que concedia benefício fiscal por prazo certo e determinado.

E ainda que se pretendesse enquadrar a alteração do limite temporal de

Superior Tribunal de Justiça

apropriação mensal de crédito presumido como se espécie de revogação de isenção fosse - o que se admite apenas a título argumentativo -, a pretensão tampouco encontraria guarida.

Isso porque, nesse particular, o STF tem entendido que a revogação de isenções e as demais majorações indiretas de tributos não se sujeitam ao princípio da anterioridade fiscal (RE nº 562.669/MG-AgR, Primeira Turma, Rel. Ministro Ricardo Lewandowski, DJe de 19/5/11; AI nº 747.391/MG'; Rel. Ministra Rosa Weber, DJe de 30/8/13).

[...]

Na ADI 4.016 -MC, Rel. Min. Gilmar Mendes por exemplo, definiu-se que, se até mesmo a revogação de uma isenção não pode ser equivalente a instituição ou majoração para fins de incidência do princípio da anterioridade, tampouco a revogação de um desconto estaria acobertada pela tutela da não surpresa. Raciocínio que se aplica, mutatis mutandis, à hipótese dos autos.

Por último, como já adiantei, não vejo como acolher a tese de que a apropriação do crédito estaria amparada em legítima expectativa da embargante de que o prazo estabelecido no art. 32, XLV, do Livro I, do Decreto 37.699/97 seria prorrogado, conforme a Secretaria da Fazenda do Estado teria sinalizado às empresas do setor frigorífico.

A proteção da confiança, como corolário do princípio da segurança jurídica, não supera a necessidade de respaldo legal para a concessão de benefício fiscal.

Ricardo Lodi Ribeiro, em interessantíssimo ensaio intitulado "A Proteção da Confiança Legítima do Contribuinte, salienta que a solução da colisão entre expectativa do contribuinte que acredita gozar de um benefício emanado do Estado e o princípio da legalidade - que exige lei específica para a concessão dos benefícios -, demanda ponderação no caso concreto, onde se deve proceder ao exame da "dignidade da confiança", a partir da mensuração das consequências jurídicas da alteração em contrapartida aos fundamentos, e o peso a favor da modificação, verbis:

(...) Nessa seara, é imprescindível também o exame da boa-fé do contribuinte, que não má fé se esgota, como nos casos tutelados pelo art. 146 do CTN, na ausência de conluio, mas exige ainda o desconhecimento pelo sujeito passivo dos vícios contidos no posicionamento fazendário.

Aqui, embora se presuma a boa-fé do contribuinte, a presunção é ilidida pelo seu conhecimento quanto à ilegalidade da concessão ou à ausência dos requisitos legais no caso concreto, bem como pela culpa grave quanto ao desconhecimento da contrariedade ao Direito no deferimento do privilégio. Embora correta a idéia de que a presunção da boa-fé reside no desconhecimento do Direito Tributário pela esmagadora maioria dos contribuintes, por outro lado, é preciso ter a cautela de pesquisar o âmbito da norma e as condições subjetivas, status social e a cultura do seu destinatário, não se admitindo a aplicação subsuntiva do standard do homem médio extraído do plano ideal.

(...) Deste modo, presume-se que os benefícios concedidos a pessoas físicas e pequenas empresas, que quase sempre não têm condições para avaliar o quadro jurídico aplicável, geram uma crença maior na sua

Superior Tribunal de Justiça

legitimidade por parte dos seus destinatários. Ao revés, um benefício fiscal concedido a um grande empreendimento empresarial, onde os interessados são dotados de toda a assessoria jurídica capaz de traçar um perfeito quadro legal a respeito dos aspectos tributários da operação, dificilmente poderá se caracterizar como merecedor da proteção da confiança. Afinal, nenhum grupo econômico irá investir vultosas quantias sem um estudo a respeito dos aspectos fiscais da operação. Dado o peso da carga tributária na economia atual, a contratação de um empreendimento de grande porte sem uma assessoria tributária revela um grau de negligência comparável à ausência de engenheiros competentes na realização das obras do projeto, o que, por si só, já, revela a culpa grave do contribuinte.

Nesses casos, o contribuinte sabe, ou deveria saber, dadas às suas condições subjetivas, que a concessão do favor é ilegal, mas mesmo assim, utiliza o benefício, sabedor que alguém o questionará, dada a nossa falta de cidadania fiscal, onde todos se preocupam apenas em amealhar benesses estatais sem se preocupar com o seu custo coletivo. Diante desse quadro, mesmo que a hipótese infimamente provável ocorra e alguém venha questionar o presente governamental, o contribuinte buscará a tutela do princípio da confiança para salvar a situação. Obviamente, dada a natureza plural que a segurança jurídica ganha na Sociedade, de risco; tal conduta jamais será protegida constitucionalmente. Por isso é indispensável o exame da realidade onde é preciso ter em conta que a ambivalência característica da sociedade de risco faz com que os poderosos se apropriem do discurso 'a favor da consagração dos direitos fundamentais para legitimar a sua esperteza e astúcia e assim permanecer, como sempre, auferindo dádivas estatais espúrias em detrimento da grande massa que nada recebe do poder público, verdadeira destinatária das principais preocupações constitucionais. A resposta à solução conservadora para essa luta de definições quanto aos riscos sociais, é dar aos direitos fundamentais, uma dimensão plural, aberta à realidade do caso concreto e capaz de superar a retórica pseudo-liberal, a fim de atingir os objetivos emancipatórios do Estado Social e Democrático de Direito." Vale dizer, portanto, na linha de raciocínio proposta pelo insigne tributaristas, que cabia ao FRIGORIFICO MERCOSUL S/A - empresa que, pelo seu porte, estava certamente amparada por assessoria jurídica capaz de traçar um perfeito quadro legal a respeito dos aspectos tributários da operação - conhecer a insuficiência do Termo de Acordo e o risco inerente ao gozo do benefício sem amparo legal.

Aqui, releva destacar que, embora verossímil a narrativa da embargante no sentido de que o Secretário da Fazenda garantira às empresas do setor frigorífico que as operações seriam chanceladas pela publicação do Decreto com efeito retroativo a 01.01.2009 - promessa, aliás, que veio a ser parcialmente atendida, uma vez que foi concedido efeito retroativo até 01.04.2009, como demonstra a atual redação do Inciso XLV; não havia direito algum ao benefício pretendido, mas mera expectativa.

Ora, como cediço, o crédito presumido é benefício fiscal concedido a

Superior Tribunal de Justiça

determinados setores da atividade econômica e, como tal, exige respaldo legal, tudo em respeito ao princípio da legalidade esculpido no art. 150 da, Constituição Federal.

É dizer: a fluência do benefício pelo sujeito passivo da obrigação tributária se sujeita, necessariamente, ao preenchimento dos requisitos estabelecidos",i""na legislação infraconstitucional aplicável à espécie (no caso, RICMS/RS); até mesmo como forma de resguardar o interesse da coletividade, que, em virtude do incentivo fiscal, suporta as consequências decorrentes da tributação a menor

[...]

Nesse contexto, portanto, tendo em vista que entre janeiro a março de 2009 inexistia direito à apropriação do crédito presumido do ICMS pela embargante, mas apenas expectativa de direito, não havendo que se reputar ilegal o ato de autuação.

Por fim, cumpre enfrentar a questão a frente aplicada.

[...]

Na hipótese, em virtude da apontada irregularidade, foi constituído o crédito tributário, por infração de natureza material qualificada, nos termos do art. 9º, III, da Lei nº 6.537/73, com aplicação de multa de 120%, resultando no valor total de R\$ 670.259,41, atualizada em 10.01.2010.

Isso porque, havendo apropriação indevida de crédito fiscal presumido e, por conseguinte, recolhimento a menor de ICMS, cuida-se de infração que se enquadra, efetivamente, no art. 8º, inciso I, alínea "j", da Lei nº 6.537/73, qual seja, "reduzir o montante do imposto devido mediante a apropriação de valor a título de crédito de ICMS, não previsto na legislação tributária".

Na espécie, a infração é considerada materialmente qualificada pelo próprio legislador, independentemente de indagação acerca do dolo ou má-fé do contribuinte, nos termos do art. 7º, I, da Lei 6.537/73, que assim dispõe:

"Art. 7º Quanto às circunstâncias de que se revestem, as infrações materiais são havidas como:

I qualificadas, quando envolvam falsificação ou adulteração de livros, guias ou documentos exigidos pela legislação tributária, inserção neles de elementos falsos ou utilização dolosa de documentário assim viciado, bem como quando a lei, ainda que por circunstâncias objetivas, assim as considere; (...) (grifei) E o art. 8º, inciso, alínea "j", estabelece uma dessas circunstâncias objetivas, nas quais se enquadra a infração cometida pela empresa demandante, qual seja, "reduzir o montante do imposto devido mediante a apropriação de valor a título de crédito de ICMS, na legislação tributária".

Está-se diante, pois, de infração qualificada objetiva, isto é, que prescinde da análise acerca do dolo contribuinte.

não previsto de natureza ou má-fé do Agora, no que tange à fixação da multa em percentual de 120% sobre o valor do tributo, praticada pela Fazenda Pública com base no art. 92, III, da Lei Estadual n. 6.537/733, tenho que procede a inconformidade da embargante, tal como decidiu a

Superior Tribunal de Justiça

magistrada a quo.

Isso porque o STF já declarou o caráter confiscatório da multa prevista na legislação estadual, quando supera 100% do valor do tributo, como dá mostra a decisão proferida no RE 657372 AgR/RS:

Nesse contexto, tenho que nenhum reparo merece a sentença lançada pela eminente magistrada, Dra. Vanessa Silva de Oliveira, que julgou parcialmente procedentes os, presentes embargos, para o fim de reduzir a multa fiscal ao patamar de 100% do valor do tributo.

No caso, não verifico omissão acerca de questão essencial ao deslinde da controvérsia e oportunamente suscitada, tampouco de outro vício a impor a revisão do julgado.

Consoante o art. 1.022 do Código de Processo Civil de 2015, cabe a oposição de embargos de declaração para: *i)* esclarecer obscuridade ou eliminar contradição; *ii)* suprir omissão de ponto ou questão sobre o qual devia se pronunciar o juiz de ofício ou a requerimento; e, *iii)* corrigir erro material.

A omissão, definida expressamente pela lei, ocorre na hipótese de a decisão deixar de se manifestar sobre tese firmada em julgamento de casos repetitivos ou em incidente de assunção de competência aplicável ao caso sob julgamento.

O Código de Processo Civil considera, ainda, omissa, a decisão que incorra em qualquer uma das condutas descritas em seu art. 489, § 1º, no sentido de não se considerar fundamentada a decisão que: *i)* se limita à reprodução ou à paráfrase de ato normativo, sem explicar sua relação com a causa ou a questão decidida; *ii)* emprega conceitos jurídicos indeterminados; *iii)* invoca motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão; *iv)* não enfrenta todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador; *v)* invoca precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes, nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos; e, *vi)* deixa de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.

Sobreleva notar que o inciso IV do art. 489 do Código de Processo Civil de 2015 impõe a necessidade de enfrentamento, pelo julgador, dos argumentos que possuam aptidão, em tese, para infirmar a fundamentação do julgado embargado. Esposando tal entendimento, o precedente da Primeira Seção desta Corte:

Superior Tribunal de Justiça

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA ORIGINÁRIO. INDEFERIMENTO DA INICIAL. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE, ERRO MATERIAL. AUSÊNCIA.

1. Os embargos de declaração, conforme dispõe o art. 1.022 do CPC, destinam-se a suprir omissão, afastar obscuridade, eliminar contradição ou corrigir erro material existente no julgado, o que não ocorre na hipótese em apreço.

2. O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.

3. No caso, entendeu-se pela ocorrência de litispendência entre o presente mandamus e a ação ordinária n. 0027812-80.2013.4.01.3400, com base em jurisprudência desta Corte Superior acerca da possibilidade de litispendência entre Mandado de Segurança e Ação Ordinária, na ocasião em que as ações intentadas objetivam, ao final, o mesmo resultado, ainda que o polo passivo seja constituído de pessoas distintas.

4. Percebe-se, pois, que o embargante maneja os presentes aclaratórios em virtude, tão somente, de seu inconformismo com a decisão ora atacada, não se divisando, na hipótese, quaisquer dos vícios previstos no art. 1.022 do Código de Processo Civil, a inquinar tal decisum.

5. Embargos de declaração rejeitados.

(EDcl no MS 21.315/DF, Rel. Ministra DIVA MALERBI - DESEMBARGADORA CONVOCADA TRF 3ª REGIÃO -, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/06/2016, DJe 15/06/2016).

E depreende-se da leitura do acórdão integrativo que a controvérsia foi examinada de forma satisfatória, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao firme posicionamento jurisprudencial aplicável ao caso.

O procedimento encontra amparo em reiteradas decisões no âmbito desta Corte Superior, de cujo teor merece destaque a rejeição dos embargos declaratórios uma vez ausentes os vícios do art. 1.022 do Código de Processo Civil de 2015 (v.g. Corte Especial, EDcl no AgRg nos EREsp 1431157/PB, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJe de 29.06.2016; 1ª Turma, EDcl no AgRg no AgRg no REsp 11041181/SP, Rel. Min. Napoleão Nunes, DJe de 29.06.2016; e 2ª Turma, EDcl nos EDcl no REsp 1334203/PR, Rel. Min. Assusete Magalhães, DJe de 24.06.2016).

Em relação ao cerceamento de defesa, observo que a Recorrente não demonstra efetivamente a existência de violação a dispositivo de lei federal, limitando-se

Superior Tribunal de Justiça

a citar o art. 6º do CPC/2015:

Art. 6º Todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva.

Observo que os argumentos da Recorrente são inidôneos a infirmar o fundamento adotado pela Corte de origem, porquanto ausente comando suficiente em tal dispositivo para alterar a mencionada conclusão, haja vista que disciplina relação jurídica diversa, o que confirma a aplicação do óbice sumular.

Com efeito, considerando que a pretensão da Recorrente não é extraída do artigo de lei federal apontado, revela-se incabível conhecer-se do recurso especial, incidindo, por analogia, a orientação contida na Súmula n. 284, do Supremo Tribunal Federal, segundo a qual "É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia".

Nesse sentido, os seguintes precedentes:

ADMINISTRATIVO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. AUTORIZAÇÃO DE PESQUISA E LAVRA DE MINÉRIOS. PEDIDO PROTOCOLADO NO ÚLTIMO DIA DA LICENÇA ANTERIOR. ACÓRDÃO A QUO QUE CONCLUI, COM BASE NOS FATOS E PROVAS CONSTANTES DOS AUTOS, SER DESARRAZOADO O INDEFERIMENTO DO REQUERIMENTO. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA N. 7 DO STJ. ARTIGO 18, INCISO I, DO CÓDIGO DE MINERAÇÃO. DISPOSITIVO LEGAL QUE NÃO CONTEM COMANDO CAPAZ DE SUSTENTAR A TESE RECURSAL E INFIRMAR O JUÍZO FORMULADO PELO ACÓRDÃO RECORRIDO. DEFICIÊNCIA NA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA N. 284 DO STF.

[...]

2. Não pode ser conhecido o recurso especial se o dispositivo apontado como violado não contém comando capaz de sustentar a tese recursal e infirmar o juízo formulado no acórdão recorrido. Incidência, por analogia, da orientação posta na Súmula 284/STF.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no AREsp 385.170/GO, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/08/2014, DJe 08/08/2014).

PROCESSUAL CIVIL. ADMINISTRATIVO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. AÇÃO CIVIL PÚBLICA. IMPROBIDADE. NÃO CONHECIMENTO DO ESPECIAL. SÚMULAS 282, 284, 356/STF E 7/STJ.

[...]

3. O fato de constar na Lei de Licitações a previsão de empreitada integral não infirma, de plano, os dizeres do acórdão no sentido de que não há empecilho à inclusão do fornecimento de imóvel. O conteúdo dos dispositivos

Superior Tribunal de Justiça

mencionados no Especial não têm comando suficiente para alterar o acórdão. Incidência da Súmula 284/STF.

4. Em relação ao índice de reajuste utilizado e à caracterização do ato ímprobo, o acórdão se amparou nas conclusões de laudo pericial e afastou o prejuízo ao Erário. Aplica-se a Súmula 7/STJ à espécie.

Ressalto que o art. 11 da LIA nem sequer foi prequestionado, o que também sugere o óbice das Súmulas 282 e 356/STF.

5. Agravo Regimental não provido.

(AgRg no AREsp 229.402/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/03/2013, DJe 08/05/2013).

Quanto aos arts. 6º da LINDB e 100 e 103 104 e 179 do CTN, dpreende-se do acórdão transcrito ter sido a lide julgada à luz de interpretação de legislação local.

Com efeito, da forma como definido pelo tribunal de origem, bem como das razões recursais, imprescindível seria a análise da lei local para o deslinde da controvérsia, providência vedada em sede de recurso especial.

Desse modo, aplicável à espécie, por analogia, o enunciado da Súmula 280 do Supremo Tribunal Federal, segundo o qual “por ofensa ao direito local não cabe recurso extraordinário, ensejando o não conhecimento do recurso especial”.

Nesse sentido:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL. LEI LOCAL.

Se a reforma do julgado demanda a interpretação de lei local, o recurso especial é inviável (STF, Súmula nº 280). Agravo regimental não provido. (AgRg no AREsp 325.430/PE, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/05/2014, DJe 03/06/2014)

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ). SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. PRODEC. LEI LOCAL. SÚMULA 280/STF.

1. Verifica-se que a demanda foi dirimida com base em Direito local, in casu, na legislação estadual catarinense (Lei 3.342/05 e no Decreto 704/07). Logo, é inviável sua apreciação em Recurso Especial, em face da incidência, por analogia, da Súmula 280 do STF: "por ofensa a direito local não cabe recurso extraordinário." 2. Agravo Regimental não provido.

(AgRg no REsp 1.433.745/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/04/2014, DJe 22/04/2014).

No mais, observo que o Recurso Especial não pode ser conhecido com fundamento na alínea c, do permissivo constitucional, pois a parte recorrente deixou de

proceder ao cotejo analítico entre os arestos confrontados, com o escopo de demonstrar que partiram de situações fático-jurídicas idênticas e adotaram conclusões discrepantes.

Cumprе ressaltar, ainda, que o Recorrente deve transcrever os trechos dos acórdãos que configurem o dissídio, mencionando as circunstâncias dos casos confrontados, sendo insuficiente, para tanto, a mera transcrição de ementas.

Nesse sentido:

PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. CONTRATO ADMINISTRATIVO. EXECUÇÃO. INTERRUÇÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL EM VIRTUDE DE PROPOSITURA DE DEMANDA JUDICIAL PELO DEVEDOR NA QUAL O DÉBITO É IMPUGNADO. ALEGADA AUSÊNCIA DE PRECLUSÃO. RECURSO ANCORADO NA ALÍNEA C DO PERMISSIVO CONSTITUCIONAL. NÃO INDICAÇÃO DO DISPOSITIVO LEGAL SOBRE O QUAL SUPOSTAMENTE RECAI A CONTROVÉRSIA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 284/STF. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO DEMONSTRADA. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

(...)

3. Além do que, para se comprovar a divergência, não basta a mera transcrição de ementas, é indispensável o cotejo analítico entre os julgados, de modo que ressaia a identidade ou similitude fática entre os acórdãos paradigma e recorrido, bem como teses jurídicas contrastantes, a demonstrar a alegada interpretação oposta.

4. Agravo Regimental do IRGA desprovido.

(AgRg no REsp 1.355.908/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/08/2014, DJe 15/08/2014).

PROCESSUAL CIVIL E PREVIDENCIÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PENSÃO POR MORTE. DECADÊNCIA. SÚMULA 211/STJ. DEVOLUÇÃO DE VALORES E PRESCRIÇÃO. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DOS DISPOSITIVOS DE LEI SUPOSTAMENTE VIOLADOS. SÚMULA 284/STF. CONDIÇÃO DE DEPENDENTE. FILHO MAIOR INVÁLIDO. SÚMULA 7/STJ. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. AUSÊNCIA DE COTEJO ANALÍTICO. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

(...)

4. O conhecimento de recurso especial fundado na alínea "c" do art. 105, III, da CF/1988 requisita, em qualquer caso, a demonstração analítica da divergência jurisprudencial invocada, por intermédio da transcrição dos trechos dos acórdãos que configuram o dissídio e da indicação das circunstâncias que identificam ou assemelham os casos confrontados, não sendo bastante a simples transcrição de ementas ou votos (artigos 541,

Superior Tribunal de Justiça

parágrafo único, do Código de Processo Civil e 255, § 2º, do RISTJ). A não observância a esses requisitos legais e regimentais (art. 541, parágrafo único, do CPC e art. 255 do RI/STJ) impede o conhecimento do recurso especial.

5. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1.420.639/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/03/2014, DJe 02/04/2014).

Isto posto, com fundamento no art. 932, III, IV, do Código de Processo Civil e art. 34, XVIII, *a* e *b*, do Regimento Interno desta Corte, **CONHEÇO EM PARTE E NEGO PROVIMENTO** ao do Recurso Especial.

Publique-se e intimem-se.

Brasília (DF), 09 de agosto de 2019.

MINISTRA REGINA HELENA COSTA

Relatora