



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2120610 - SP (2023/0376662-1)

RELATORA : MINISTRA REGINA HELENA COSTA
RECORRENTE : GRUPO CASAS BAHIA S.A.
OUTRO NOME : VIA VAREJO S/A
ADVOGADOS : GUILHERME PEREIRA DAS NEVES - SP159725
TATIANE APARECIDA MORA XAVIER - SP243665
ERIC DINIZ CASIMIRO - DF063071
ELIANA CALMON ALVES - DF046625
RECORRIDO : ESTADO DE SÃO PAULO
PROCURADORA : TALITA LEIXAS RANGEL - SP430735

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AOS ARTS. 489 E 1.022 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. INOCORRÊNCIA. ART. 1.142 DO CÓDIGO CIVIL. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA N. 211/STJ. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS). DISTINÇÃO ENTRE A COMPENSAÇÃO INERENTE À APURAÇÃO DO IMPOSTO E A FORMA DE EXTINÇÃO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL ARROLADA NO ART. 156, II, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. POSSIBILIDADE DE RESTRIÇÃO DE SEU ALCANCE POR LEI COMPLEMENTAR. PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. LIQUIDAÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA (ICMS-ST) MEDIANTE COMPENSAÇÃO COM CRÉDITOS DA ESCRITA FISCAL. IMPOSSIBILIDADE. EXIGÊNCIA DE RECOLHIMENTO ANTECIPADO. ARTS. 6º E 8º, *CAPUT*, II, E § 5º, DA LEI COMPLEMENTAR N. 87/1996. VEDAÇÃO CONSIGNADA EM LEI ESTADUAL. SÚMULA N. 280/STF. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESSA EXTENSÃO, IMPROVIDO.

I – O tribunal de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Inexistência de omissão, contradição ou obscuridade.

II – A falta de enfrentamento da questão objeto da controvérsia pelo tribunal *a quo* impede o acesso à instância especial quanto ao alegado malferimento ao art. 1.142 do Código Civil, porquanto não preenchido o requisito constitucional do prequestionamento, nos termos da Súmula n. 211/STJ.

III – É entendimento pacífico dessa Corte que o Recurso Especial não pode ser conhecido com fundamento na alínea *c* do permissivo constitucional, ante a ausência de similitude fática entre os julgados confrontados.

IV – Nos moldes do art. 155, *caput*, II, e § 2º, I e XII, *b*, da Constituição da República, compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), o qual, necessariamente, deve ser não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, cabendo à lei complementar disciplinar a respectiva sistemática de

apuração.

V – Não se pode confundir a compensação inerente ao ICMS e concretizadora da regra constitucional da não cumulatividade, matéria regulada, em âmbito infraconstitucional, pela Lei Complementar n. 87/1996 (Lei Kandir), com a modalidade de extinção do crédito tributário igualmente denominada de compensação pelos arts. 156, II, e 170 do Código Tributário Nacional.

VI – De acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, o princípio da não cumulatividade do ICMS constitui norma passível de conformação pelo legislador infraconstitucional, legitimando, por um lado, restrições ao integral creditamento, e, de outra parte, limitando o emprego de créditos acumulados como forma de liquidação do tributo mediante compensação, procedimento somente autorizado quando calcado em expressa autorização legal. Precedentes.

VII – Sob o prisma estrito da Lei Complementar n. 87/1996, enquanto, de um lado, a *liquidação* do imposto devido em operações próprias pode ser efetuada, alternativamente, mediante *compensação* ou *pagamento em dinheiro* (arts. 24 e 25), conforme dispuser a legislação estadual, no regime de substituição tributária progressiva, por sua vez, apenas há previsão legal a respeito do *pagamento antecipado* do respectivo valor, autorizando-se, tão somente, como forma de implementar a não cumulatividade em menor grau, o recolhimento do ICMS-ST com redução do imposto devido pela operação ou prestação do próprio substituto (arts. 6º, 8º, *caput*, II, e § 5º, e 9º da LC n. 87/1996).

VIII – Diante a interpretação efetuada pelo Supremo Tribunal Federal acerca do alcance da norma estampada no art. 155, § 2º, I, da Constituição da República, e, ainda, sob o prisma eminentemente infraconstitucional próprio da competência desta Corte, não se extrai diretamente da Lei Kandir autorização expressa e suficiente a possibilitar a utilização de créditos de ICMS, acumulados na escrita fiscal, para compensação com valores devidos a título de ICMS-ST, razão pela qual, havendo expressa vedação a tal procedimento em lei estadual, inviável a adoção de exegese diversa, à luz do óbice constante da Súmula n. 280/STF.

IX – Recurso Especial conhecido em parte e, nessa extensão, improvido.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, prosseguindo o julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Gurgel de Faria, por unanimidade, conhecer parcialmente do recurso especial, e, nessa parte, negar-lhe provimento, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora.

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

Brasília, 04 de fevereiro de 2025.

REGINA HELENA COSTA

Relatora



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2120610 - SP (2023/0376662-1)

RELATORA : MINISTRA REGINA HELENA COSTA
RECORRENTE : GRUPO CASAS BAHIA S.A.
OUTRO NOME : VIA VAREJO S/A
ADVOGADOS : GUILHERME PEREIRA DAS NEVES - SP159725
TATIANE APARECIDA MORA XAVIER - SP243665
ERIC DINIZ CASIMIRO - DF063071
ELIANA CALMON ALVES - DF046625
RECORRIDO : ESTADO DE SÃO PAULO
PROCURADORA : TALITA LEIXAS RANGEL - SP430735

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AOS ARTS. 489 E 1.022 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. INOCORRÊNCIA. ART. 1.142 DO CÓDIGO CIVIL. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA N. 211/STJ. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS). DISTINÇÃO ENTRE A COMPENSAÇÃO INERENTE À APURAÇÃO DO IMPOSTO E A FORMA DE EXTINÇÃO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL ARROLADA NO ART. 156, II, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. POSSIBILIDADE DE RESTRIÇÃO DE SEU ALCANCE POR LEI COMPLEMENTAR. PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. LIQUIDAÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA (ICMS-ST) MEDIANTE COMPENSAÇÃO COM CRÉDITOS DA ESCRITA FISCAL. IMPOSSIBILIDADE. EXIGÊNCIA DE RECOLHIMENTO ANTECIPADO. ARTS. 6º E 8º, CAPUT, II, E § 5º, DA LEI COMPLEMENTAR N. 87/1996. VEDAÇÃO CONSIGNADA EM LEI ESTADUAL. SÚMULA N. 280/STF. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESSA EXTENSÃO, IMPROVIDO.

I – O tribunal de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Inexistência de omissão, contradição ou obscuridade.

II – A falta de enfrentamento da questão objeto da controvérsia pelo tribunal *a quo* impede o acesso à instância especial quanto ao alegado malferimento ao art. 1.142 do Código Civil, porquanto não preenchido o requisito constitucional do prequestionamento, nos termos da Súmula n. 211/STJ.

III – É entendimento pacífico dessa Corte que o Recurso Especial não pode ser conhecido com fundamento na alínea *c* do permissivo constitucional, ante a ausência de similitude fática entre os julgados confrontados.

IV – Nos moldes do art. 155, *caput*, II, e § 2º, I e XII, *b*, da Constituição da República, compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), o qual, necessariamente, deve ser não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, cabendo à lei complementar disciplinar a respectiva sistemática de apuração.

V – Não se pode confundir a compensação inerente ao ICMS e concretizadora da regra constitucional da não cumulatividade, matéria regulada, em âmbito infraconstitucional, pela Lei Complementar n. 87/1996 (Lei Kandir), com a modalidade de extinção do crédito tributário igualmente denominada de compensação pelos arts. 156, II, e 170 do Código Tributário Nacional.

VI – De acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, o princípio da não cumulatividade do ICMS constitui norma passível de conformação pelo legislador infraconstitucional, legitimando, por um lado, restrições ao integral creditamento, e, de outra parte, limitando o emprego de créditos acumulados como forma de liquidação do tributo mediante compensação, procedimento somente autorizado quando calcado em expressa autorização legal. Precedentes.

VII – Sob o prisma estrito da Lei Complementar n. 87/1996, enquanto, de um lado, a *liquidação* do imposto devido em operações próprias pode ser efetuada, alternativamente, mediante *compensação* ou *pagamento em dinheiro* (arts. 24 e 25), conforme dispuser a legislação estadual, no regime de substituição tributária progressiva, por sua vez, apenas há previsão legal a respeito do *pagamento antecipado* do respectivo valor, autorizando-se, tão somente, como forma de implementar a não cumulatividade em menor grau, o recolhimento do ICMS-ST com redução do imposto devido pela operação ou prestação do próprio substituto (arts. 6º, 8º, *caput*, II, e § 5º, e 9º da LC n. 87/1996).

VIII – Diante a interpretação efetuada pelo Supremo Tribunal Federal acerca do alcance da norma estampada no art. 155, § 2º, I, da Constituição da República, e, ainda, sob o prisma eminentemente infraconstitucional próprio da competência desta Corte, não se extrai diretamente da Lei Kandir autorização expressa e suficiente a possibilitar a utilização de créditos de ICMS, acumulados na escrita fiscal, para compensação com valores devidos a título de ICMS-ST, razão pela qual, havendo expressa vedação a tal procedimento em lei estadual, inviável a adoção de exegese diversa, à luz do óbice constante da Súmula n. 280/STF.

IX – Recurso Especial conhecido em parte e, nessa extensão, improvido.

RELATÓRIO

A EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA REGINA HELENA COSTA

(Relatora):

Trata-se de Recurso Especial interposto pela **VIA VAREJO S.A.** contra acórdão prolatado, à unanimidade, pela 13ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, no julgamento de Apelação, assim ementado (fl. 1.064e):

MANDADO DE SEGURANÇA. Pretensão da impetrante Via Varejo de reconhecer o direito líquido e certo de compensar débitos de ICMS-ST, de seus estabelecimentos paulistas, com saldo credor de ICMS-próprio, acumulado na escrita fiscal de seus Centros de Distribuição, submetidos ao Regime Especial de Substituto tributário (Decreto Paulista Nº 57.608/2011).

Preliminares suscitadas pela FESP rejeitadas.

Mérito. Invocados os princípios constitucionais a Não Cumulatividade, da Vedação ao Confisco e da Capacidade Contributiva e ainda a compensação determinada pelo artigo 25, da LC nº 87/96 (Lei KANDIR).

Alegação, ainda, pela impetrante, de inconstitucionalidade da Lei nº 6.374/1989 regulamentada pelo Decreto Estadual nº 45.490/2000, que trata da sistemática da substituição tributária.

Impossibilidade de compensação do crédito ICMS na forma pretendida

pela empresa ora agravada, pois inexistente legislação que prevê tal modalidade de compensação e esta é vedada em Lei.

C. STF assentou entendimento de que o princípio constitucional da não cumulatividade é garantia do emprego de técnica escritural que evita a sobreposição de incidências, e não pode ser inferido diretamente do texto constitucional. Com isso, a legislação pode delimitar suas hipóteses de aplicação ou mesmo restringir seu alcance sob determinadas circunstâncias.

R. sentença denegatória mantida.

RECURSO DESPROVIDO.

Opostos Embargos Declaratórios, foram rejeitados (fls. 1.110/1.124e).

Com amparo no art. 105, III, a e c, da Constituição da República, alega-se, além de divergência jurisprudencial, ofensa aos dispositivos de lei a seguir relacionados, apontando-se, em síntese, que:

i) Arts. 489, IV e VI, e 1.022, I e II, e parágrafo único, I e II, do Código de Processo Civil de 2015: o tribunal de origem partiu de premissa equivocada ao assentar a necessidade de dilação probatória para o acolhimento da pretensão, uma vez que “[...] em momento algum a Recorrente buscou homologar compensações específicas, mas tão somente reconhecer o direito de compensação nos moldes requeridos, até porque reconhece a necessidade de que a homologação de tais valores ocorra posteriormente e de forma autônoma pelo Fisco Estadual” (fl. 1.225e), sendo viável, portanto, a apreciação do pedido veiculado na inicial do *writ*, com amparo no Tema n. 118 dos recursos especiais repetitivos. Ademais, o acórdão recorrido padece de omissões, porquanto “[...] deixou de esclarecer em que medida poderia ser superada a distinção entre a compensação tributária prevista no artigo 170 do CTN (modalidade de extinção do crédito tributário, nos termos do artigo 156, inciso II, do CTN, em que um débito tributário constituído é pago por meio de direito de crédito, o que inclusive poderá envolver tributos de espécies distintas), e o mecanismo de ‘compensação’ próprio do ICMS” (fl. 1.229e), além de não apreciar a circunstância de que os créditos de ICMS-ST e de ICMS-Próprio defluem de operações realizadas em estabelecimentos de uma única pessoa jurídica;

ii) Art. 170 do Código Tributário Nacional: há uma distinção ontológica entre a compensação enquanto forma de extinção do crédito tributário e a compensação inerente à sistemática de apuração de tributos sujeitos ao princípio da não cumulatividade. Enquanto, no primeiro caso, o contribuinte logra utilizar valores de pagamento indevido ou a maior como

forma de extinguir crédito tributário hígido, a segunda hipótese diz com a técnica eleita pelo legislador constituinte para efetuar a apuração do valor devido a título de ICMS pelo sujeito passivo, tratando-se, portanto, de questões díspares não levadas em conta pelo tribunal de origem;

iii) Arts. 6º; 8º, § 5º; 11, § 3º, II; 19; 20, § 1º; 23; 24 e 25 da Lei Complementar n. 87/1996: o art. 25, *caput*, da Lei Kandir determina que, para efeito da sistemática de compensação de créditos e débitos de ICMS, os respectivos montantes devem ser apurados em cada estabelecimento da pessoa jurídica, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado. Tal dispositivo, ao ver da Recorrente, detém perfil abrangente e aplicabilidade imediata, independentemente de previsão em lei estadual específica, a viabilizar, por conseguinte, o cálculo do montante devido levando-se em conta tanto as importâncias referentes ao ICMS-Próprio como ao ICMS-ST alusivos ao sujeito passivo, mormente porque ausente disposição de cunho restritivo na Lei Complementar n. 87/1996;

iv) Art. 1.142 do Código Civil: o preceito em comento define o estabelecimento como o complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária, não descaracterizando, portanto, a unidade patrimonial da empresa, razão pela qual não altera a definição de contribuinte estabelecida pela legislação federal no tocante ao ICMS.

O Sr. Desembargador Presidente da Seção de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo determinou o retorno dos autos ao colegiado prolator do aresto impugnado para efeito de adequação ao Tema n. 456 da repercussão geral (fl. 1.350e), sobrevindo a manutenção integral do acórdão recorrido (fls. 1.363/1.369e).

A insurgência foi inadmitida (fls. 1.377/1.379e), tendo sido interposto Agravo nos próprios autos (fls. 1.382/1.440e), posteriormente convertido em Recurso Especial (fl. 1.514e).

Proferi decisão monocrática negando provimento ao recurso (fls. 1.521/1.539e), a qual foi posteriormente reconsiderada (fls. 1.588/1.589e).

É o relatório.

VOTO

A EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA REGINA HELENA COSTA

(Relatora):

I. Ausência de violação aos arts. 489, IV e VI, e 1.022, caput, I e II, e parágrafo único, I e II, do Código de Processo Civil de 2015

A Recorrente sustenta a existência de omissão no acórdão recorrido, não sanada no julgamento dos Embargos de Declaração, sob os seguintes argumentos: i) o tribunal de origem partiu de premissa equivocada ao assentar a necessidade de dilação probatória para o acolhimento da pretensão, pois viável a declaração do direito à compensação na via mandamental, na esteira da Súmula n. 213/STJ; ii) deixou de esclarecer a distinção entre a compensação tributária prevista no artigo 170 do Código Tributário Nacional e a sistemática de compensação inerente ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS); e iii) não apreciada a circunstância de que os débitos de ICMS-ST e os créditos de ICMS sobre operações próprias defluem de transações realizadas em estabelecimentos de uma única pessoa jurídica.

Quanto ao primeiro ponto, ao prolatar o acórdão mediante o qual os aclaratórios foram analisados, o tribunal de origem enfrentou a controvérsia no sentido de reafirmar a aplicação da Súmula n. 213/STJ, indicando, ainda, não se tratar de hipótese de inadequação da via eleita, mas, sim, de ausência de direito líquido e certo à declaração do direito (fls. 1.118/1.119e):

[...] o v. aresto não foi obscuro quanto à suposta necessidade de prova contábil para 'Apuração de Créditos de ICMS'. Pelo contrário, a fls. 1091 foi ressaltado que '(...)De qualquer forma, eventual apuração de créditos dependeria de prova contábil, não admissível nos limites da via processual eleita.'. E a impossibilidade de se realizar uma perícia em mandado de segurança é questão pacífica.

Não socorre o impetrante a afirmação de que '(...) O que se pretende na ação ajuizada é o reconhecimento DO DIREITO de 'compensação' do ICMS-ST com créditos de ICMS, inclusive já lançados na sua escrita fiscal (saldo credor), tratando-se de questão meramente jurídica que não demanda dilação probatória' (fls. 08 do incidente). Pois, de fato, sem adentrar em qualquer discussão sobre eventuais valores a possibilidade, em tese, do pleito dos impetrantes foi rechaçada pela r. sentença denegatória, o que restou mantido pelo v. aresto ora embargado.

E nem se alegue que a solução deveria ser a proclamação da inadequação da via eleita pois, como bem pontuado a fls. 1077 '(...) Afasto as preliminares deduzidas pela FESP eis que é perfeitamente possível a impetração na sua modalidade preventiva, e o enunciado da Súmula 213 do C. STJ é claro no sentido de que 'O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária'.

Além disso, a respeito da alegada ausência de pronunciamento sobre a sistemática de compensação inerente ao ICMS e sua distinção das formas de extinção do crédito tributário, o tribunal de origem, a par de invocar o art. 170 do CTN para

indicar a ausência de legislação estadual dispondo a respeito da compensação nos moldes postulados pela Recorrente, consignou que “[...] a legislação estadual que trata da sistemática de substituição tributária veda expressamente a compensação na forma por ela pretendida” (fl. 1.080e).

Na mesma linha, a Corte a *qua* não deixou de enfrentar a tese segundo a qual os créditos e débitos objeto da possível compensação, conquanto sob regimes de apuração distintos, originam-se de operações de estabelecimentos de uma única pessoa jurídica (fls. 1.078/1.090e):

O apelante insiste que detém direito líquido e certo de compensar débitos de ICMS-ST, de seus estabelecimentos paulistas, com saldo credor de ICMS-próprio, acumulado na escrita fiscal de seus Centros de Distribuição, submetidos ao Regime Especial de Substituto tributário (Decreto Paulista Nº 57.608/2011).

[...]

Em assim sendo, em que pese a liminar tenha se fundado na plausibilidade do argumento de reserva legal, em momento algum foi ratificado raciocínio análogo à pretensão da impetrante nestes autos, de compensar débitos de ICMS-ST, de seus estabelecimentos paulistas, com saldo credor de ICMS-próprio, acumulado na escrita fiscal de seus Centros de Distribuição.

[...]

Aliás, analisando tais pareceres reputo que conquanto respeitáveis os posicionamentos acerca da unicidade do ICMS e a necessidade de considerar conjuntamente todos os estabelecimentos do grupo empresarial o que redundaria na conclusão de que “Dito de modo mais direto, impedir, no caso concreto, a centralização da apuração dos créditos e débitos de ICMS-próprio e de ICMS-ST, implicaria manifesta inaceitável vedação infraconstitucional ao cumprimento da não cumulatividade” (fls. 714), não se está diante de tese jurídica pacífica, ou mesmo majoritária.

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.

Nos termos do 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 relativamente a 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 (EDcl no AgInt nos EAREsp n. 1.991.078/SP, Relator Ministro FRANCISCO FALCÃO, CORTE ESPECIAL, j. 9.5.2023, DJe 12.5.2023).

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 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. EDcl no AgInt nos EAREsp n. 1.990.124/MG, Relator Ministro RICARDO VILLAS BÔAS CUEVA, CORTE ESPECIAL, DJe 14.8.2023; EDcl no AgInt nos EDcl nos EDcl nos EDcl no REsp n. 1.745.723/RJ, Relator Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, DJe 7.6.2023; e EDcl no AgInt no AREsp n. 2.124.543/RJ, Relatora Ministra ASSULETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, DJe 23.5.2023).

II. Admissibilidade parcial do Recurso Especial

No que se refere ao conceito de estabelecimento empresarial para efeito do cômputo de créditos e débitos de ICMS, a insurgência carece de prequestionamento, uma vez que a matéria não foi analisada pelo tribunal de origem.

Com efeito, o requisito do prequestionamento pressupõe prévio debate da questão pela Corte *a qua*, à luz da legislação federal indicada, com emissão de juízo de valor acerca dos dispositivos legais apontados como violados.

No caso, malgrado a oposição de Embargos Declaratórios, o tribunal local não analisou, ainda que implicitamente, a aplicação do suscitado art. 1.142 do Código Civil, aplicando-se, por conseguinte, o teor da Súmula n. 211/STJ, segundo a qual "inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de

embargos declaratórios, não foi apreciada pelo Tribunal *a quo*” (cf. REsp n. 1.183.546/ES, Relator Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, j. 8.9.2010, DJe 29.9.2010).

Na mesma linha, a insurgência não pode ser conhecida com fundamento na alínea *c* do permissivo constitucional, pois não há similitude fática entre os julgados confrontados, uma vez que, no acórdão recorrido, apontou-se a ausência de disposição legal autorizando a liquidação do ICMS-ST, devido pelos Centros de Distribuição da Recorrente, mediante compensação com créditos acumulados em sua escrita fiscal, enquanto o aresto paradigma, por sua vez, com arrimo no art. 13, § 1º, I, da LC n. 87/1996, tratou da possibilidade de inclusão do imposto por substituição tributária em sua própria base de cálculo, constatando-se, assim, situações fáticas diversas (cf. AgInt no REsp n. 2.120.100/RJ, Relator Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, j. 17.6.2024, DJe 26.6.2024; e AgInt no AREsp n. 2.445.708/SP, Relator Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, j. 26.8.2024, DJe 28.8.2024).

As demais questões federais suscitadas pela Recorrente foram satisfatoriamente prequestionadas, porquanto, embora sem mencionar expressamente os arts. 6º; 8º, § 5º; 11, § 3º, II; 19; 20, § 1º; 23; 24 e 25 da Lei Complementar n. 87/1996, o tribunal de origem assentou que o crédito de ICMS consiste em moeda escritural apenas passível de compensação com débitos do imposto sobre operações próprias, descabendo seu emprego para liquidação do tributo devido por substituição tributária, configurando, por conseguinte, o prequestionamento implícito (cf. EREsp n. 161.419/RS, Relator p/ Acórdão Ministro ARI PARGENDLER, CORTE ESPECIAL, j. 15.8.2007, DJe 10.11.2008).

Convém assinalar, outrossim, que o exame da pretensão veiculada não demanda reexame fático-probatório, pois todos os aspectos factuais e processuais estão clara e suficientemente delineados no acórdão recorrido.

Do mesmo modo, anote-se ter a Corte *a qua* dirimido a controvérsia com arrimo em fundamentos constitucionais e legais, tendo sido interpostos, simultaneamente, Recurso Especial e Recurso Extraordinário (fls. 1.131/1.173e), não incidindo, portanto, o óbice da Súmula n. 126/STJ.

III. Contornos da lide e delimitação da controvérsia

Na origem, cuida-se de Mandado de Segurança impetrado pela **VIA VAREJO S.A.**, ora Recorrente, buscando o reconhecimento do “[...] direito líquido e certo dos estabelecimentos (Centros de Distribuição) da Impetrante localizados no Estado de São Paulo exercerem a compensação do ‘ICMS-ST’ com os saldos credores lançados na escrita fiscal da Impetrante, em estrita observância aos princípios

constitucionais da Não Cumulatividade, da Vedação ao Confisco e da Capacidade Contributiva e ainda a compensação determinada pelo artigo 25, da LC nº 87/96, uma vez que todos estes débitos decorrem da operação da Impetrante” (fl. 25e).

Segundo consta da inicial, por força de disposições constantes da legislação do Estado de São Paulo, significativa parcela das mercadorias adquiridas pelos seus Centros de Distribuição (CDs) está sujeita ao regime de substituição tributária, exigindo-se, ainda, o recolhimento antecipado do Imposto sobre Circulação de Mercadorias ou Serviços (ICMS) quando da saída dos bens para as respectivas lojas.

Apontou-se que, diante desse cenário, vem acumulando diversos créditos de ICMS, os quais não logra êxito em absorver mediante compensação com os respectivos débitos – procedimento, em sua perspectiva, amparado pelo art. 25 da Lei Complementar n. 87/1996 (Lei Kandir) –, pois: *i*) “[...] não obstante a legislação paulista determinar o lançamento dos créditos de ICMS na escrita fiscal, no cálculo do ‘ICMS-ST’ (frise-se, antecipado pelo CD em relação à venda ser realizada pela Loja) é admitida apenas a dedução destes créditos da parcela de imposto relativo às operações/prestações próprias, isto é, as transferências” (fl. 3e); e *ii*) “não é admitido, contudo, que o cálculo (e pagamento) do ICMS-ST a ser pago pela Impetrante, frise-se, que se refere ao ICMS por ela devido quando da venda aos consumidores pelas suas Lojas, seja realizado com a utilização do créditos escriturais de ICMS, detidos pelos estabelecimentos paulistas da Impetrante” (fl. 4).

Em primeira instância, a segurança foi denegada (fls. 818/824e), entendimento mantido pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, adotando-se compreensão segundo a qual, a par da ausência de lei autorizando expressamente a compensação nos moldes postulados pela Recorrente – elemento tido por essencial pela Corte *a qua* com amparo no art. 170 do Código Tributário Nacional –, “[...] a legislação estadual que trata da sistemática de substituição tributária veda expressamente a compensação na forma por ela pretendida” (fl. 1.080e).

Nesse contexto, *o cerne da presente controvérsia reside em definir se as disposições da Lei Complementar n. 87/1996 conferem ao sujeito passivo o direito de compensar valores devidos a título de ICMS-ST com créditos acumulados em sua escrita fiscal, ainda que presente vedação expressa na legislação estadual.*

IV. Disciplina constitucional

Nos moldes do art. 155, *caput*, II, e § 2º, I, da Constituição da República, compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), o qual, necessariamente, deve ser não cumulativo,

compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

Além disso, o art. 155, § 2º, XII, *b* e *c*, da Constituição da República prescreve caber à lei complementar dispor sobre substituição tributária e, para efeito de concretizar a regra da não cumulatividade, disciplinar o regime de compensação entre créditos e débitos, nos seguintes termos:

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

[...]

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

[...]

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

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

[...]

XII - cabe à lei complementar:

[...]

b) dispor sobre substituição tributária;

c) disciplinar o regime de compensação do imposto (destaques meus).

Trata-se, portanto, de um sistema de créditos que poderá ser usado como forma de liquidação do tributo mediante compensação, de modo a possibilitar que, da quantia devida a título de ICMS, sejam abatidos os créditos acumulados nas operações precedentes.

V. Normatividade infraconstitucional do regime de compensação de créditos e débitos do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

Em âmbito infraconstitucional, o regime de compensação entre créditos e débitos foi disciplinado pela Lei Complementar n. 87/1996 (Lei Kandir), notadamente pelos seus arts. 19, 20, 24 e 25, assim expressos:

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

[...]

Art. 24. A legislação tributária estadual disporá sobre o período de

apuração do imposto. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo:

I - as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de período ou períodos anteriores, se for o caso;

II - se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pelo Estado;

III - se o montante dos créditos superar os dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.

[...]

Art. 25. Para efeito de aplicação do disposto no art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado.

§ 1º Saldos credores acumulados a partir da data de publicação desta Lei Complementar por estabelecimentos que realizem operações e prestações de que tratam o inciso II do art. 3º e seu parágrafo único podem ser, na proporção que estas saídas representem do total das saídas realizadas pelo estabelecimento:

I - imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;

II - havendo saldo remanescente, transferidos pelo sujeito passivo a outros contribuintes do mesmo Estado, mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito.

§ 2º Lei estadual poderá, nos demais casos de saldos credores acumulados a partir da vigência desta Lei Complementar, permitir que:

I - sejam imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;

II - sejam transferidos, nas condições que definir, a outros contribuintes do mesmo Estado.

De acordo com tais preceitos normativos – arrolados, frise-se, para a sistemática de apuração do ICMS em operações próprias do sujeito passivo (ICMS) –, assegura-se ao contribuinte, para efeito de ulterior compensação, o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em transações de entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, inclusive a destinada ao consumo ou ao ativo permanente, bem como em decorrência do recebimento de serviços de transporte ou comunicação (art. 20).

O valor final correspondente a tais créditos e débitos não é assimilado tomando-se por base cada mercadoria ou serviço isoladamente considerados; ao revés, seu respectivo montante deve ser averiguado em determinado *período de apuração*, nos moldes estabelecidos pela legislação tributária estadual, findo o qual a quantia devida pelo contribuinte a título de ICMS, tendo em conta as diversas operações havidas nesse interregno, poderá ser liquidada de duas formas distintas, *por compensação* ou *mediante pagamento em dinheiro*, observada a sistemática indicada no art. 24 da Lei Kandir: *i)* se os débitos superarem os créditos, a diferença deverá ser liquidada conforme dispuser a lei local; *ii)* caso os créditos superem os débitos, a

obrigação considera-se liquidada por *compensação*, assegurando-se, no entanto, o transporte do montante sobressalente para o período seguinte.

Anote-se, ademais, que o art. 25, *caput*, da LC n. 87/1996, na redação conferida pela LC n. 102/2000, a despeito de adotar a autonomia de cada estabelecimento da pessoa jurídica para efeito de apuração de créditos e débitos, expressamente autoriza, independentemente de regramento próprio em lei estadual, a compensação dos saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizado em um único Estado.

Além disso, para as hipóteses de acúmulo de saldo credor, a par da possibilidade de sua transferência para períodos de apuração subsequente, a Lei Kandir permite o aproveitamento de créditos de ICMS oriundos de exportação ou o seu repasse a outros contribuintes do mesmo Estado (art. 25, § 1º, I e II), conferindo aos entes estaduais, ainda, a possibilidade de veicular outras formas de destinação dos créditos amealhados, mediante legislação própria (art. 25, § 2º, e 26).

VI. Disposições constantes da Lei Kandir sobre a substituição tributária progressiva concernente ao ICMS

De outra parte, a sistemática de substituição tributária progressiva do ICMS submete-se a regramento distinto, valendo citar, entre outros, os arts. 6º e 8º, *caput*, II, e § 5º, da LC n. 87/1996:

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

[...]

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

[...]

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

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

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

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

[...]

§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto (destaques meus).

De acordo com essa disciplina normativa, deflui da Lei Kandir autorização direcionada ao legislador estadual para estabelecer a responsabilidade do substituto

pelo *pagamento antecipado* do tributo devido em operações futuras – uma das possíveis formas de *liquidação* do montante relativo ao ICMS –, nada dispondo acerca da possibilidade de o responsável, para efeito de cumprir o mandamento legal, valer-se de sistemática de *compensação* para promover a extinção da obrigação principal por substituição tributária, mediante emprego de créditos acumulados em operações próprias.

A despeito disso, o § 5º do art. 8º da LC n. 87/1996 consagra mecanismo diverso para operacionalizar, ainda que em parte, a não cumulatividade no regime de substituição tributária, de modo a reduzir o montante a ser previamente desembolsado pelo substituto relativamente às transações subsequentes, o qual deverá corresponder *apenas à diferença entre a quantia resultante da aplicação da alíquota interna do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto*.

Assim, por essa sistemática, a legislação busca reduzir o gravame fiscal atribuído ao substituto tributário, pois, à vista das sucessivas operações cujo montante deverá antecipar – inclusive aquela que lhe caiba na venda imediata –, permite a dedução do numerário devido em operação própria para efeito de recolhimento do ICMS por substituição tributária, evitando, assim, a dupla oneração de uma única transação.

Dessarte, não obstante a LC n. 87/1996 disponha que, no regime de substituição tributária progressiva do ICMS, lei estadual poderá atribuir ao substituto o dever de antecipar o montante devido nas sucessivas operações – não conferindo, em princípio, a possibilidade de liquidação do respectivo valor mediante compensação com créditos acumulados na escrituração fiscal –, erige-se, embora em menor extensão, fórmula destinada a evitar a sobreposição de incidências em seu art. 8º, § 5º.

Delineada a disciplina normativa, passo ao exame das lições doutrinárias pertinentes à matéria.

VII. Lineamentos doutrinários

Em sequência, aponta-se a ótica doutrinária sobre os diversos conceitos que permeiam a discussão, necessários à adequada compreensão da controvérsia.

VII.1. O conceito constitucional de crédito de ICMS e sua respectiva destinação

Inicialmente, relativamente à concepção de *crédito* para efeito de aplicação da não cumulatividade inerente ao ICMS, pontue-se a inteligência de Geraldo Ataliba e Cléber Giardino – cujas lições, conquanto manifestadas sob a ótica do pretérito ICM, permanecem atuais –, segundo os quais tal conceito denota mera moeda

escritural unicamente utilizável como mecanismo de liquidação do montante devido pelo sujeito passivo por meio de compensação:

O direito de abatimento, assim, é direito contra o Estado, de cunho patrimonial e natureza constitucional-financeira. O "crédito" em que ele se expressa é, destarte, mera moeda escritural, com a única vocação constitucional de servir como moeda de pagamento parcial do ICM.

[...]

Nesse sentido, é um direito patrimonial que revela certa característica particular. Não é - como poderia parecer à primeira vista - um direito creditório como outros, que o seu titular (o contribuinte do ICM) pudesse normalmente "cobrar" do Estado. Na verdade, o Estado, na relação de abatimento, só pode ser compelido a adimplir sua obrigação (constitucionalmente criada) de uma forma: aceitar passivamente uma dedução que extingue (total ou parcialmente), por compensação, o débito do contribuinte do ICM (e seu correlativo crédito tributário). Trata-se, pois, de crédito cuja liquidação só poderá dar-se por essa via especial da compensação – e por nenhuma outra.

(ICM – Abatimento Constitucional – Princípio da Não-Cumulatividade. In: Revista de Direito Tributário. n. 29/30, Ed. Revista dos Tribunais, jul.-dez. 1984, pp. 110-126 – destaques meus).

Essa compreensão também é sufragada por Paulo de Barros Carvalho, para quem, nas operações de circulação de mercadorias, surge para o alienante a obrigação principal atinente ao pagamento do ICMS e, para o adquirente, nasce o direito ao crédito, o qual, por sua vez, denota mecanismo escritural, cujo emprego somente é autorizado para *compensação* com valores devidos em transações vindouras (*In: Crédito de ICMS e Crédito de Indébito Tributário: Consequências Jurídicas dessa Distinção*. Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas. v. 9. n. 50, mai-jun/2015, pp 16-36).

VII.2. Distinção entre compensação de créditos e débitos de ICMS e extinção da obrigação principal por compensação

Tomando em conta a destacada premissa acerca da concepção de *crédito de ICMS*, importa realçar que, conquanto a dicção do art. 155, *caput*, II, e § 2º, I, da Constituição da República, disponha sobre a concretização da não cumulatividade do ICMS mediante *compensação* entre créditos e débitos, não se pode confundir tal sistemática, inerente ao cálculo do imposto, com a modalidade de extinção do crédito tributário igualmente denominada de *compensação* pelos arts. 156, II, e 170 do Código Tributário Nacional.

Isso porque, no primeiro caso, o vocábulo *compensação* diz com a forma de apuração do valor devido a título de tributo, de modo a densificar a regra da não cumulatividade e reduzir o gravame fiscal nas sucessivas operações em cascata, estando regulada, em âmbito infraconstitucional, de acordo com os regramentos

previstos na LC n. 87/1996.

Na segunda acepção, por sua vez, a *compensação* mencionada no Código Tributário Nacional confere ao sujeito passivo, diante de reconhecido pagamento indevido, o direito de ver extinta outra obrigação principal validamente constituída se constatada a qualidade recíproca de credor e devedor entre ambos os sujeitos da relação tributária, operando-se, assim, verdadeiro “encontro de contas”.

A esse respeito, a doutrina de André Mendes Moreira:

Determina a atual Lei Maior que tanto o ICMS como o IPI serão compensados com o montante cobrado nas operações anteriores.

[...]

Vale apenas gizar que a aludida compensação não se confunde com a do indébito tributário prescrita nos arts. 170 e 170-A do CTN (e é regulada pelas leis ordinárias de cada ente federado). A compensação do tributo pago indevidamente é forma de extinção do crédito tributário (CTN, art. 156, II). Já a compensação dos créditos e exações não-cumulativas consiste em operação contábil, realizada pelo próprio contribuinte, com o fito exclusivo de se apurar o quantum a pagar.

(A Não-Cumulatividade dos Tributos. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 135 – destaque meu).

VII.3. Não cumulatividade, substituição tributária progressiva e praticabilidade

Ainda sob o prisma doutrinário, convém ressaltar que, no tocante ao ICMS, a concretização da não cumulatividade mediante a sistemática de compensação de créditos e débitos representa autêntica aplicação do *princípio constitucional da capacidade contributiva* – cuja eficácia alcança, também, o contribuinte de fato – visando a impedir que o tributo se torne um gravame cada vez mais oneroso nas várias operações de circulação de mercadorias e de prestação de serviços, evitando-se, assim, a chamada tributação em cascata, vale dizer, a incidência de imposto sobre imposto, no caso de tributos multifásicos, assim entendidos aqueles exigíveis em transações sucessivas.

Trata-se, portanto, de regramento destinado a dar cumprimento à garantia fundamental do contribuinte plasmada no art. 145, § 1º, da Constituição da República, cuja interpretação, por conseguinte, há de ser feita de maneira ampla e à luz do princípio da máxima efetividade das normas constitucionais, interditando-se, assim, restrições indevidas ao seu alcance, ainda que veiculadas por meio de lei complementar, como pontua José Eduardo Soares de Melo:

A CF confere competência à Lei Complementar para ‘disciplinar o regime de compensação do imposto’ (art. 155, XII, c), o que jamais pode implicar restrição ou limitação ao direito de abatimento do ICMS incidente nas operações e prestações anteriores.

Fundamentado nos léxicos, fora apurado que ‘disciplinar’ não é alterar, não é retirar direitos, não é conceder privilégios, não é suprimir, não é

adulterar, não é violar direitos, não é restringir 'pro domo sua'. Assim, 'disciplinar a não cumulatividade' apenas consiste na fixação de elementos necessários à operacionalização do regime de abatimento dos valores tributários, mediante a consideração de documentos períodos de apuração, alocação a estabelecimentos do contribuinte, etc.

No ato de disciplinar, não pode o legislador complementar, determinar ou os especificar os bens, produtos, mercadorias e serviços que permitem (ou não) o crédito do imposto; nem também fracionar esse direito a período de tempo ou utilização. O legislador infraconstitucional não é o dono do ICMS, pois deve obediência às diretrizes constitucionais e aos superiores princípios nelas constantes, não podendo subverter a ordem jurídica e os postulados econômicos

(In: ICMS: Teoria e Prática. 13ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, pp. 245-246).

Vale ressaltar, nessa linha, a ausência de comando constitucional restringindo a aplicação da não cumulatividade à sistemática do ICMS sobre operações próprias, exurgindo, em consequência, a possibilidade de sua ampla e irrestrita incidência igualmente nos casos de substituição tributária progressiva – cuja instituição mediante lei, encontra amparo no art. 150, § 7º, da Constituição da República –, como pondera Roque Antônio Carrazza, para quem “[...] o direito subjetivo dos contribuintes ao creditamento e à futura compensação com os débitos do imposto não cede passo nem mesmo em face do que dispõe o art. 150, § 7º, da CF. Em suma: diante da anterior verificação de um dos fatos impositivos do ICMS, o contribuinte torna-se titular do direito subjetivo de, ao chegar sua vez de pagar o tributo, ver abatido o montante devido nas operações ou prestações anteriores” (In: ICMS. 18ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2020, p. 425).

Tal exegese, ademais, deflui da configuração da substituição tributária como mecanismo corolário do *princípio da praticabilidade*, o qual, em sua acepção jurídico-tributária, impõe a adoção de medidas estatais destinadas a viabilizar a exequibilidade das leis tributárias, propiciando o atingimento dos fins de interesse público por elas objetivado, notadamente o adequado cumprimento de seus comandos pelos administrados, de maneira simples e eficiente, bem como a devida arrecadação dos tributos, como por mim abordado em âmbito doutrinário (cf. COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária: Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 93).

Pontue-se, no entanto, que o postulado da praticidade, conquanto de elevada envergadura, não se sobrepõe, por si só, aos demais direitos e garantias fundamentais do contribuinte, devendo, em verdade, ser interpretado em consonância com os preceitos éticos norteadores do sistema tributário, especialmente o princípio da capacidade contributiva – o qual, ressalte-se, é densificado pela regra da não cumulatividade do ICMS –, como lembra Misabel de Abreu Machado Derzi:

A praticidade é um princípio geral e difuso, que não encontra formulação escrita nem no ordenamento jurídico alemão, nem no nacional. Mas está implícito, sem dúvida, por detrás das normas constitucionais. Para tornar a norma exequível, cômoda e viável, a serviço da praticidade, a lei ou o regulamento muitas vezes se utiliza de abstrações generalizantes fechadas (presunções, ficções, pautas de valores, enumerações taxativas, somatórios e quantificações) denominadas por alguns autores de "tipificações" ou modo de raciocinar "tipificante". A principal razão dessa acentuada expressão da praticidade reside no fato de que o Direito Tributário enseja aplicação em massa de suas normas, a cargo da Administração, ex officio, de forma contínua ou fiscalização em massa da aplicação dessas normas (nas hipóteses de tributos lançados por homologação).

[...]

É exemplo de norma constitucional brasileira, ditada em nome da praticidade, o art. 150, § 7º, introduzido pela Emenda Constitucional 3/1993, que dispõe: "A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição ele responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido".

[...]

A praticidade deve inspirar a elaboração das normas jurídicas, sendo um princípio implícito e difuso na Constituição, mas sem qualquer primazia sobre os princípios éticos que norteiam o sistema, como justiça, capacidade contributiva e igualdade. Por isso, os dispositivos constitucionais ditados em nome da praticidade, como o art. 150, § 7º, devem ser interpretados com essas limitações.

(In: Tratado de Direito Tributário Contemporâneo – Dos Princípios Gerais do Direito Tributário. In: Revista de Direito Tributário n. 83. pp. 26-72).

Anotada a doutrina respectiva, prossigo com o exame do panorama jurisprudencial.

VIII. Panorama jurisprudencial

Não obstante a apontada compreensão doutrinária, o Supremo Tribunal Federal, historicamente, vem adotando orientação diversa, legitimando restrições à concretização do princípio da não cumulatividade quando veiculadas mediante lei complementar.

Com efeito, destaque-se o entendimento do Plenário do Supremo Tribunal Federal quanto à natureza meramente contábil dos créditos escriturais do ICMS, os quais apenas se destinam a viabilizar a equação entre débitos e créditos para efeito de implementar a sistemática de compensação concretizadora da não cumulatividade, nos termos definidos em lei complementar (cf. RE 386.475/RS, Redatora p/ Acórdão Ministra CÁRMEN LÚCIA, TRIBUNAL PLENO, j. 18.10.2006, DJe 22.6.2007).

Da mesma maneira, pontue-se a orientação segundo a qual, a despeito da existência de saldo credor acumulado, não decorre diretamente do art. 155, § 2º, I, da Constituição da República, o direito à liquidação do ICMS devido na importação

mediante compensação com créditos constantes da escrita fiscal do sujeito passivo, exigindo-se, em verdade, o recolhimento do imposto como condição para a liberação das mercadorias após desembaraço aduaneiro, regramento atualmente previsto no art. 12, §§ 2º e 3º, da Lei Kandir (cf. ARE n. 1.110.486/SP-AgR, Relator Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, j. 15.6.2018, DJe 27.6.2018; e RE n. 195.663/SP, Relator Ministro ILMAR GALVÃO, TRIBUNAL PLENO, j. 13.8.1997, DJ 21.11.1997).

Ainda, rememore-se a conclusão a respeito da constitucionalidade da restrição contida no art. 33, II e IV, da LC n. 87/1996 – o qual, em sua redação originária, promoveu diferimento do direito ao crédito referente às entradas de energia elétrica e ao recebimento de serviços de comunicação, medida sucessivamente prorrogada por legislação posterior e cuja perfectibilização, atualmente, somente é prevista para 2033. Nesse aspecto, o Supremo Tribunal Federal acolheu exegese no sentido de que “[...] não ofende a garantia fundamental da não-cumulatividade disposição prevista em lei complementar que promova o diferimento do direito ao crédito referente às entradas de energia elétrica e ao recebimento de serviços de comunicações” (cf. ADI n. 2.325/DF, Relator Ministro ANDRÉ MENDONÇA, TRIBUNAL PLENO, j. 21.11.2023, DJe 11.12.2023).

Na mesma esteira, o Supremo Tribunal Federal já assentou que “[o] princípio constitucional da não cumulatividade é uma garantia do emprego de técnica escritural que evite a sobreposição de incidências, sendo que as minúcias desse sistema e o contencioso que daí se origina repousam na esfera da legalidade” legitimando, por isso, restrições ao seu alcance mediante regramento infraconstitucional (cf. RE n. 689.001/RS-AgR, Relator Ministro DIAS TOFFOLI, SEGUNDA TURMA, j. 6.2.2018, DJe 26.2.2018).

Em igual sentido, ressalte-se a linha hermenêutica sufragando a ideia de que “o princípio da não cumulatividade do ICMS, inscrito no art. 155, § 2º, I, da Carta de 1988, não fundamenta, por si só, o direito ao creditamento nas aquisições de bens destinados ao uso e consumo ou ao ativo fixo do estabelecimento. A legislação pode consagrá-lo, em conformidade com os arts. 20 e 33 da LC 87/1996, mas a Lei Maior não impõe que o faça” (EmbDecl no AI n. 488.345/SP, Relatora Ministra ROSA WEBER, PRIMEIRA TURMA, j. 13.11.2012, DJe 4.12.2012).

Mais recentemente, ao apreciar controvérsia atinente à possibilidade de restrição legislativa do direito ao creditamento de ICMS, o Supremo Tribunal Federal, sob o regime da repercussão geral, abraçou *ratio decidendi* consoante a qual, a despeito da envergadura constitucional da não cumulatividade, viável à legislação complementar disciplinar a sistemática de compensação, *inclusive assentando somente ser possível ao sujeito passivo fruir dos respectivos créditos quando expressamente autorizado em lei complementar*, tratando o art. 155, § 2º, I e XII, c, da

Constituição da República, como norma de eficácia contida (cf. Tema n. 346, RE n. 601.967/RS, Redator p/ Acórdão Ministro ALEXANDRE DE MORAES, TRIBUNAL PLENO, j. 18.8.2020, DJe 4.9.2020).

Por relevante, destaco os seguintes trechos do voto condutor do paradigma:

A Constituição Federal trouxe, no artigo 155, §2º, I, a previsão do princípio da não-cumulatividade do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.

[...]

O inciso XII, alínea “c”, também do artigo 155, por sua vez, determina que compete à lei complementar regulamentar o regime de compensação do ICMS.

Logo, temos que, não obstante a Constituição Federal estabeleça o direito ao creditamento do ICMS, subordina-o à edição de lei complementar.

[...]

O primeiro ponto da celeuma, portanto, é a possibilidade (ou não) de lei complementar limitar o direito à compensação de crédito do ICMS, a despeito de haver previsão constitucional estabelecendo o princípio da não cumulatividade.

Ora, em matéria tributária, as leis complementares atuam tanto diante de normas constitucionais de eficácia contida, no qual o “legislador constituinte regulou suficientemente os interesses relativos a determinada matéria, mas deixou margem à atuação restritiva por parte da competência discricionária do poder público, nos termos que a lei estabelecer ou nos termos de conceitos gerais nela enunciados” (Direito constitucional, minha autoria, 32ª ed. p. 11); como também de normas constitucionais de eficácia limitada, conferindo aplicabilidade ao Texto Maior.

[...]

Observa-se, dessa forma, que, embora a Constituição Federal tenha sido expressa acerca do direito dos contribuintes compensarem créditos decorrentes de ICMS, também conferiu às leis complementares a disciplina da questão.

A meu ver, Sr. Presidente, o contribuinte apenas poderá usufruir dos créditos de ICMS quando houver autorização da legislação complementar (destaques meus).

Em todos esses precedentes, o Supremo Tribunal Federal delineou a não cumulatividade do ICMS como preceito passível de conformação pelo legislador infraconstitucional, legitimando, por um lado, restrições ao integral creditamento, e, de outra parte, limitando o emprego de créditos acumulados como forma de liquidação do tributo mediante compensação, procedimento somente permitido quando calcado em expressa autorização legal.

Por sua vez, nesta Corte, cabe rememorar a orientação constante de passagem do voto condutor do Tema n. 1.125 dos recursos especiais repetitivos, no âmbito do qual a Primeira Seção concluiu que o ICMS devido por substituição tributária não integra a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS (cf. REsp n.

1.896.678/RS, Relator Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA SEÇÃO, j. 13.12.2023, DJe 28.2.2024).

Na ocasião, o Relator, Sr. Ministro Gurgel de Faria, anotou que a norma constante do art. 8º, § 5º, da LC n. 87/1996, tem por escopo a observância do princípio da não cumulatividade no regime de substituição tributária alusivo ao ICMS, nos seguintes termos:

Na forma do art. 8º, § 5º, da mesma lei, o imposto a ser pago por substituição tributária corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto. O valor da operação do contribuinte substituto somente é de interesse para calcular o montante da sua própria prestação, a fim de observar o princípio da não cumulatividade (destaque meu).

Na mesma linha, em voto convergente, a Sra. Ministra Assusete Magalhães ponderou que, na substituição tributária progressiva, a não cumulatividade opera na esfera patrimonial do substituto, mediante o direito ao abatimento previsto no art. 8º, § 5º, da LC n. 87/1996:

O substituto tributário do ICMS, na substituição tributária para frente, recolhe, além do ICMS próprio, o imposto que seria devido pelos agentes econômicos que praticam o fato gerador nas etapas subsequentes da cadeia produtiva.

Pelo fato de pagar imposto próprio e de terceiro, poderá abater do ICMS-ST, devido pelo substituído, mas por ele antecipado, o montante do tributo que recolhe na qualidade de contribuinte, imperativo do regime da não-cumulatividade do imposto.

De fato, a Lei Complementar 87/96 prevê o seguinte:

[...]

Como se observa, a não-cumulatividade do ICMS ocorre na esfera patrimonial do substituto tributário, na substituição tributária progressiva, ainda que seja ele o primeiro elo da cadeia produtiva, uma vez que ele se apropria dos créditos originados da operação própria para abater dos débitos decorrentes do regime de substituição tributária que antecipa, em favor do substituído (destaques meus).

Assim, da conjugação desses julgados, é possível extrair as seguintes premissas pretorianas: i) a não cumulatividade do ICMS cristalizada no art. 155, § 2º, I, da Constituição da República, pode ser disciplinada por meio de lei complementar, inclusive para efeito de restringir o direito ao creditamento e à compensação entre créditos e débitos, procedimentos que devem observar as hipóteses legalmente previstas; e ii) no contexto da substituição tributária progressiva, a não cumulatividade do ICMS se opera mediante a sistemática delineada no art. 8º, § 5º, da LC n. 87/1996, o qual determina o abatimento do imposto devido pelo substituto em sua operação própria do montante devido a título de ICMS-ST.

Anotada a jurisprudência correlata, passo ao exame do caso concreto.

IX. Análise do caso concreto

No caso, como destacado, debate-se a possibilidade de a Recorrente valer-se de sistemática de compensação para liquidar valores de ICMS por substituição tributária (ICMS-ST), devidos por seus Centros de Distribuição, mediante a utilização de créditos acumulados em sua escrita fiscal, amealhados por seus demais estabelecimentos situados no Estado de São Paulo, entendimento rechaçado pelo tribunal de origem, pelos seguintes argumentos: *i*) o art. 170 do CTN somente autoriza a compensação de créditos e débitos de ICMS com amparo em legislação própria; e *ii*) a legislação paulista obsta o acolhimento do pedido.

Nesse contexto, primeiramente, impõe-se ressaltar a atecnia adotada pela Corte local ao invocar as disposições do Código Tributário Nacional para denegar a ordem, porquanto as normas constantes de seus arts. 156, II, e 170 versam sobre *a compensação enquanto forma de extinção do crédito tributário*, pressupondo, portanto, a existência de pagamento indevido e, ainda, outra obrigação principal validamente constituída, temática distinta da ora em análise.

Em verdade, a matéria em exame cuida da *sistemática de compensação inerente à não cumulatividade do ICMS* – antecedendo, por conseguinte, discussões acerca de procedimentos ulteriores destinados a aferir a regular constituição e extinção do crédito tributário –, cujo fundamento normativo repousa no art. 155, § 2º, I e XII, *b*, da Constituição da República, e, ainda, nas normas infraconstitucionais constantes da LC n. 87/1996.

Não obstante tal inadequação técnica, impõe-se manter o desfecho denegatório da segurança, ainda que por fundamentos diversos.

Com efeito, embora, em meu sentir, o amplo alcance da norma constitucional da não cumulatividade interdite restrições indevidas ao aproveitamento de créditos no regime de substituição tributária progressiva do ICMS, ainda que veiculadas por lei complementar – afinando-se, assim, à perspectiva segundo a qual a adoção legislativa de mecanismos de praticabilidade tributária não pode destoar dos demais princípios constitucionais, notadamente o da capacidade contributiva –, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal adota diretriz exegética distinta, no sentido de somente viabilizar a respectiva sistemática de compensação se presente autorização legal expressa.

Tendo em conta tal premissa, ao menos sob o prisma estrito da LC n. 87/1996, enquanto, de um lado, a *liquidação* do imposto devido em operações próprias pode ser efetuada mediante *compensação* ou *pagamento em dinheiro* (arts. 24 e 25),

no regime de substituição tributária progressiva, por sua vez, apenas há previsão legal a respeito do *pagamento antecipado* do respectivo valor, autorizando-se, tão somente, como forma de implementar a não cumulatividade em menor grau, o recolhimento do ICMS-ST com redução do imposto devido pela operação ou prestação do próprio substituto (arts. 6º, 8º, *caput*, II, e § 5º, e 9º da LC n. 87/1996), procedimento, em princípio, observado pelo Fisco estadual, sobretudo à falta de insurgência da Recorrente quanto ao ponto.

Destaque-se, ainda, que, embora, ao menos em tese, seja viável aos Estados e ao Distrito Federal ampliar as formas mediante as quais autorizada a liquidação do ICMS-ST – densificando, em maior extensão, postulado de envergadura constitucional –, o tribunal de origem, de maneira expressa, ressaltou que “[...] a legislação estadual que trata da sistemática de substituição tributária veda expressamente a compensação na forma por ela pretendida” (fl. 1.080e), o que consta do art. 49, § 4º, da Lei Estadual n. 6.374/1989, regramento, inclusive, afinado ao teor do Ajuste SINIEF n. 4/1993, aprovado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) para estabelecer normas comuns aplicáveis ao cumprimento de obrigações tributárias relacionadas ao regime de substituição tributária, cuja Cláusula Nona dispõe que “[o] sujeito passivo por substituição efetuará o *recolhimento do imposto* retido, apurado nos termos da cláusula sétima, *independentemente do resultado da apuração relativa às suas próprias operações*” (destaque meu).

Nesse ponto, também convém assinalar que a obrigação de recolhimento do ICMS-ST pelos Centros de Distribuição, antecipando o valor devido pela operação de venda subsequente realizada por loja física da mesma pessoa jurídica, advém, consoante anotado pela Corte *a qua*, do Regime Especial do Substituto Tributário previsto no Decreto Estadual n. 57.608/2011, ao qual a Recorrente está submetida (fl. 1.078e), e cujos contornos, em princípio, foram aceitos pela própria contribuinte como condicionante à adesão a tal sistemática de apuração. Assim, para adotar entendimento diverso daquele acolhido pelas instâncias ordinárias, seria imperioso analisar a legislação local para aferir quais as exigências fixadas pelo específico regime paulista, procedimento vedado a este Tribunal Superior, com espeque na aplicação analógica da Súmula n. 280/STF (cf. AgInt no AREsp n. 1.459.368/SP, Relator Ministro PAULO SÉRGIO DOMINGUES, PRIMEIRA TURMA, j. 3.6.2024, DJe 7.6.2024; e AgInt no AREsp n. 2.475.467/RJ, Relator Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, j. 10.6.2024, DJe 17.6.2024).

Impõe-se apontar, outrossim, que a ausência de norma constante da LC n. 87/1996 dispondo sobre a liquidação do ICMS-ST mediante compensação com créditos acumulados na escrita fiscal é reforçada pelas discussões atualmente em trâmite na Câmara dos Deputados a respeito do Projeto de Lei Complementar n.

36/2023, o qual, dentre outros objetivos, tem por escopo fazer incluir o § 3º ao art. 25 da Lei Kandir para, suplantando as restrições atualmente plasmadas em leis estaduais – a exemplo do Estado de São Paulo –, assegurar, de maneira expressa, a compensação de saldos credores com o montante devido em operações por substituição tributária.

Por relevante, transcrevo os seguintes excertos da justificativa apresentada juntamente ao PLP n. 36/2023:

O acúmulo de créditos tributários é um dos principais inibidores da competitividade das empresas brasileiras. No que se refere ao ICMS, há vários obstáculos quanto ao uso dos créditos, o que resulta no seu acúmulo. E vale lembrar que o ressarcimento, pelo Fisco, do saldo credor acumulado de ICMS pode levar anos e, inclusive, não acontecer. Dada essa demora, há casos em que as empresas lançam como prejuízo tais acúmulos em seus balanços.

São diversas as limitações impostas pelas legislações estaduais, que vão desde os tipos de débitos passíveis de compensação à burocracia na compensação propriamente. Os Estados e o Distrito Federal impedem, por exemplo, que os créditos acumulados sejam utilizados para compensação de débitos decorrentes do regime de substituição tributária (ICMS-ST), importação (ICMS-Importação) e diferencial de alíquota em operações interestaduais (ICMS-Difal). Além de outras barreiras à utilização e transferência dos créditos acumulados.

Essas restrições ao uso do crédito de ICMS, limitando quais débitos são passíveis de compensação, contribui para ampliar o acúmulo de saldo credor do imposto. Esse acúmulo é nocivo à competitividade das empresas que operam no Brasil, pois gera custo financeiro adicional a elas, pela necessidade de terem que recorrer a outros recursos (captados em bancos, por exemplo) para fazer frente às obrigações tributárias que poderiam ser compensadas com os créditos.

[...]

Para que seja possível a utilização efetiva dos créditos acumulados e a desburocratização das transferências, em um cenário no qual as empresas não conseguem dar vazão aos créditos escriturados, apresentamos essa proposta para: 1) incluir na Lei Kandir dispositivos mais claros sobre os limites das atuações dos Estados na regulamentação do direito à utilização e transferência dos créditos acumulados; e 2) permitir que os créditos de ICMS sejam utilizados para compensar débitos referentes ao ICMS-ST (substituição tributária), ao ICMS-Importação e ao ICMS-Difal (diferencial de alíquotas)

(Disponível

em:

<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=23500>

. Acesso em: 24.9.2024).

Por fim, ressalto ser compreensível a irrisignação da Recorrente quanto ao pleito de utilização dos créditos acumulados de ICMS, de modo a garantir a plena concretização dos princípios constitucionais da não cumulatividade e da capacidade contributiva, o que vem sendo obstado tanto pela ausência de previsão mais elástica na LC n. 87/1996 como em razão das restrições arroladas por leis estaduais.

Isso não obstante, ressalvada minha compreensão pessoal, diante a

intepretação efetuada pelo Supremo Tribunal Federal acerca do alcance da norma estampada no art. 155, § 2º, I, da Constituição da República, e, ainda, sob o prisma eminentemente infraconstitucional próprio da competência desta Corte, inviável acolher o pleito da Recorrente, pois não se extrai diretamente da LC n. 87/1996 autorização expressa e suficiente a possibilitar a utilização de créditos de ICMS, acumulados na escrita fiscal, para compensação com valores devidos a título de ICMS-ST, impondo-se, portanto, o improvimento do recurso.

Posto isso, **CONHEÇO PARCIALMENTE** do Recurso Especial e, nessa extensão, **NEGO-LHE PROVIMENTO**.

É o voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2023/0376662-1

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 2.120.610 / SP

Número Origem: 10173277820208260053

PAUTA: 22/10/2024

JULGADO: 22/10/2024

Relatora

Exma. Sra. Ministra **REGINA HELENA COSTA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **PAULO SÉRGIO DOMINGUES**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **HUMBERTO JACQUES DE MEDEIROS**

Secretária

Bela. **BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : GRUPO CASAS BAHIA S.A.
OUTRO NOME : VIA VAREJO S/A
ADVOGADOS : TATIANE APARECIDA MORA XAVIER - SP243665
GUILHERME PEREIRA DAS NEVES - SP159725
ELIANA CALMON ALVES - DF046625
ERIC DINIZ CASIMIRO - DF063071
RECORRIDO : ESTADO DE SÃO PAULO
PROCURADOR : TALITA LEIXAS RANGEL - SP430735

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

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dra. **ELIANA CALMON ALVES**, pela parte RECORRENTE: GRUPO CASAS BAHIA S.A.
- OUTRO NOME: VIA VAREJO S/A

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 da Sra. Ministra Relatora conhecendo parcialmente do recurso especial, e, nessa parte, negando-lhe provimento, pediu vista o Sr. Ministro Gurgel de Faria. Aguardam os Srs. Ministros Paulo Sérgio Domingues (Presidente), Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2120610 - SP (2023/0376662-1)

RELATORA : **MINISTRA REGINA HELENA COSTA**
RECORRENTE : GRUPO CASAS BAHIA S.A.
OUTRO NOME : VIA VAREJO S/A
ADVOGADOS : GUILHERME PEREIRA DAS NEVES - SP159725
TATIANE APARECIDA MORA XAVIER - SP243665
ERIC DINIZ CASIMIRO - DF063071
ELIANA CALMON ALVES - DF046625
RECORRIDO : ESTADO DE SÃO PAULO
PROCURADORA : TALITA LEIXAS RANGEL - SP430735

VOTO-VISTA

O EXMO SR. MINISTRO GURGEL DE FARIA: Trata-se de recurso especial interposto por GRUPO CASAS BAHIA S.A. (VIA VAREJO S.A.) com fundamento nas alíneas "a" e "c" do permissivo constitucional contra acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo assim ementado (e-STJ fl. 166):

Mandado de segurança. Pretensão da impetrante Via Varejo de reconhecer o direito líquido e certo de compensar débitos de ICMS-ST, de seus estabelecimentos paulistas, com saldo credor de ICMS-próprio, acumulado na escrita fiscal de seus Centros de Distribuição, submetidos ao Regime Especial de Substituto tributário (Decreto Paulista Nº 57.608/2011). Preliminares suscitadas pela FESP rejeitadas. Mérito. Invocados os princípios constitucionais a Não Cumulatividade, da Vedação ao Confisco e da Capacidade Contributiva e ainda a compensação determinada pelo artigo 25, da LC nº 87/96 (Lei KANDIR). Alegação, ainda, pela impetrante, de inconstitucionalidade da Lei nº 6.374/1989 regulamentada pelo Decreto Estadual nº 45.490/2000, que trata da sistemática da substituição tributária. Impossibilidade de compensação do crédito ICMS na forma pretendida pela empresa ora agravada, pois inexistente legislação que prevê tal modalidade de compensação e esta é vedada em Lei. C. STF assentou entendimento de que o princípio constitucional da não cumulatividade é garantia do emprego de técnica escritural que evita a sobreposição de incidências, e não pode ser inferido diretamente do texto constitucional. Com isso, a legislação pode delimitar suas hipóteses de aplicação ou mesmo restringir seu alcance sob determinadas circunstâncias. R. sentença denegatória mantida. Recurso desprovido.

No recurso especial, além de divergência jurisprudencial, a parte recorrente sustentou violação dos arts.: 489, IV e VI, 1.022, I e II, parágrafo único, I e II,

do CPC/2015; 170 do CTN; 1.142 do Código Civil; e 6º, 8º, § 5º, 11, § 3º, II, 19, 20, § 1º, 23, 24 e 25, todos da Lei Complementar n. 87/1996.

Em síntese, apontou vício de integração/fundamentação no julgado recorrido. No mais, defendeu que os artigos indicados da Lei Complementar 87/1996 ostentariam conteúdo normativo apto a possibilitar a compensação de saldos de ICMS próprio com débitos do ICMS apurados pelo regime de substituição tributária.

Na sessão de 15/12/2022, a eminente relatora apresentou o seu voto no qual negou provimento à parte conhecida do recurso especial.

Para melhor compreensão da controvérsia, pedi vista dos autos.

De início, verifico a inexistência de qualquer vício de fundamentação ou de integração no julgado recorrido.

Sobre as questões que a parte recorrente tem por não examinadas, a Corte de origem foi expressa ao consignar que: (i) na situação dos autos, o julgado recorrido não se fundamentou na inviabilidade da impetração em face da necessidade de dilação probatória, mas na própria inexistência de direito líquido e certo; (ii) a decisão de primeiro grau teria sido clara ao destacar que não seriam as normas estaduais os óbices à pretendida compensação, mas a falta de previsão legal ao amparar o pleito, o que encontraria óbice no art. 170 do CTN; (iii) os motivos pelos quais o decidido pelo STF na ADI 5866 não teria aplicação ao caso dos autos; e (iv) o argumento relativo à unicidade da empresa e necessidade de apuração centralizada do ICMS entre os estabelecimentos não seria apto a afastar a fundamentação atinente à vedação constante da lei local acerca da impossibilidade da compensação pretendida.

Superada a questão atinente ao alegado vício de integração/fundamentação, verifico que o recurso não deve ser conhecido em relação ao art. 1.142 do Código Civil, ante a ausência de prequestionamento e a incidência da Súmula 211 do STJ.

No que tange ao dissídio jurisprudencial aventado, o presente caso não guarda similitude fática e jurídica com o indicado aresto que julgou o REsp 1.454.184/MG. Enquanto aqui se discute a possibilidade de compensação entre débito de ICMS/ST com saldo credor do ICMS, naqueles autos se discutiu a composição da base de cálculo do ICMS/ST. Aplica-se no ponto a Súmula 284 do STF.

Com relação ao mérito, a parte recorrente defende que: (i) não há razão para segregar os regimes de apuração sob pena de transformar as duas formas de apuração do ICMS em tributos distintos e incomunicáveis entre si; (ii) o artigo que trata da base de cálculo do ICMS-ST não impediria o abatimento dos créditos apurados pela sistemática 'própria'; (iii) há necessidade de apuração centralizada do imposto; (iv) o regramento da não cumulatividade previsto na Lei Kandir não autorizaria a conclusão a que chegou o julgado recorrido.

De fato, tenho que o pleito não comporta acolhimento, pois não é possível extrair da interpretação conjunta dos arts. 6º, 8º, § 5º, 11, § 3º, 19, 20, § 1º, 23, 24 e 25, todos da Lei Complementar n. 87/1996, autorização para a forma de compensação pleiteada pela parte recorrente.

Pois bem.

Conforme bem detalhado pelo julgado recorrido, o Supremo Tribunal Federal tem reiteradamente salientado que o direito à compensação escritural do ICMS não pode ser extraído diretamente da garantia constitucional da não-cumulatividade (ARE 1110486-AgR/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, v.g.). Transcrevo:

[...] já se decidiu no E. Supremo Tribunal Federal, é também assente na Corte a impossibilidade de se extrair do princípio da não cumulatividade, autorização para realizar o pagamento do ICMS devido na importação de mercadorias do exterior por meio de compensação com créditos eventualmente acumulados pelo contribuinte em outras operações (crédito na conta gráfica) (ARE 1110486-AgR/SP, rel. Min. LUIZ FUX, j. em 15.6.2018).

Partindo desse posicionamento, como já referido pela ilustre Relatora, a Corte Suprema entende necessária a participação do legislador infraconstitucional (legislador estadual, inclusive) na tarefa de reger e disciplinar a matéria e estabelecer os contornos jurídicos da não cumulatividade (art. 155, § 2º, I, da CF/1988), "inclusive para efeito de restringir o direito ao creditamento e à compensação entre créditos e débitos".

No regramento da matéria (art. 155, § 2º, XII, 'c', da CF/1988), a Lei Complementar n. 87/1996 assim dispõe em seus arts. 24 e 25:

Art. 24. A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo:

I - as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de período ou períodos anteriores, se for o caso;

II - se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pelo Estado;

III - se o montante dos créditos superar os dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.

Art. 25. Para efeito de aplicação do disposto no art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado. (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

§ 1º Saldos credores acumulados a partir da data de publicação desta Lei Complementar por estabelecimentos que realizem operações e prestações de que tratam o inciso II do art. 3º e seu parágrafo único podem ser, na proporção que estas saídas representem do total das saídas realizadas pelo estabelecimento:

I - imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;

II - havendo saldo remanescente, transferidos pelo sujeito passivo a outros contribuintes do mesmo Estado, mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito.

§ 2º Lei estadual poderá, nos demais casos de saldos credores acumulados a partir da vigência desta Lei Complementar, permitir que:

I - sejam imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;

II - sejam transferidos, nas condições que definir, a outros contribuintes do mesmo Estado.

Esses artigos tratam do período de apuração, da forma de liquidação do débito (compensação e pagamento), além da possibilidade de compensação dos saldos credores e devedores entre estabelecimento de um mesmo sujeito passivo localizados no Estado.

A sistemática de apuração (que remete ao legislador estadual a tarefa de dispor sobre o 'período de apuração') diz respeito ao ICMS próprio, refere-se ao imposto devido diretamente pelo contribuinte, sendo apurado de forma periódica, com utilização do sistema de débitos e créditos. Todas as operações referentes ao ICMS próprio entram no cálculo, realizadas no período de apuração estipulado pela norma estadual.

Por sua vez, pela sistemática da substituição tributária, a apuração é feita por operação (e não por período de apuração). Nesse sistema, a Lei Kandir diz:

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.

[...]

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

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

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

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

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

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

§ 1º Na hipótese de responsabilidade tributária em relação às operações ou prestações antecedentes, o imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo responsável, quando:

I – da entrada ou recebimento da mercadoria, do bem ou do serviço; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

II - da saída subsequente por ele promovida, ainda que isenta ou não tributada;

III - ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto.

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

§ 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.

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

§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do *caput*, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.

Nesse contexto, é possível extrair que a norma de regência cuidou de cada sistema de apuração do ICMS de maneira distinta, sem que haja coincidência entre eles (regimes de apuração). O acolhimento do pedido recursal – com a junção dos dois sistemas de apuração – pressupõe a indevida atuação do magistrado como legislador positivo, o que contraria o princípio da separação dos poderes.

Assim, a par das razões postas no julgado recorrido, ACOMPANHO o louvável voto da eminente Relatora. CONHEÇO PARCIALMENTE do recurso especial, e, nessa extensão, NEGÓ-LHE provimento.

É o voto.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA**

Número Registro: 2023/0376662-1

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 2.120.610 / SP

Número Origem: 10173277820208260053

PAUTA: 04/02/2025

JULGADO: 04/02/2025

Relatora

Exma. Sra. Ministra **REGINA HELENA COSTA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **PAULO SÉRGIO DOMINGUES**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **AURÉLIO VIRGÍLIO VEIGA RIOS**

Secretária

Bela. **BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : GRUPO CASAS BAHIA S.A.
OUTRO NOME : VIA VAREJO S/A
ADVOGADOS : TATIANE APARECIDA MORA XAVIER - SP243665
GUILHERME PEREIRA DAS NEVES - SP159725
ADVOGADOS : ELIANA CALMON ALVES - DF046625
ERIC DINIZ CASIMIRO - DF063071
RECORRIDO : ESTADO DE SÃO PAULO
PROCURADORA : TALITA LEIXAS RANGEL - SP430735

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:

Proseguindo o julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Gurgel de Faria, a Primeira Turma, por unanimidade, conheceu parcialmente do recurso especial, e, nessa parte, negou-lhe provimento, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora.

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