



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000450164

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Embargos de Declaração Cível nº 1062623-21.2023.8.26.0053/50000, da Comarca de São Paulo, em que é embargante FRETO LOG TRANSPORTES HES LTDA., é embargado ESTADO DE SÃO PAULO.

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 5ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: **Rejeitaram os embargos. V. U.**, de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores MARIA LAURA TAVARES (Presidente sem voto), FERMINO MAGNANI FILHO E FRANCISCO BIANCO.

São Paulo, 8 de maio de 2025.

HELOÍSA MIMESSI
Relator(a)
Assinatura Eletrônica

Voto nº 22.137
Origem: 21.949

Embargos de Declaração nº 1062623-21.2023.8.26.0053/50000

Embargantes: Freto Log Transportes Hes Ltda

Embargado: Estado de São Paulo

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. Direito tributário. Creditamento de ICMS por transportadora que opera mediante a subcontratação de terceiros. Inexistência dos vícios indicados no art. 1.022 do CPC. Acórdão mantido. Embargos rejeitados.

Trata-se de embargos de declaração opostos por *Freto Log Transportes Hes Ltda.* contra o acórdão de fls. 176/187 que negou provimento ao seu recurso de apelação, mantendo a sentença denegatória da segurança.

Nos presentes embargos, assevera a ré que há omissão no acórdão recorrido, já que não foi expressamente enfrentada a questão de o simples contrato de transporte não implicar a incidência do regime de substituição tributária do ICMS. Busca, ainda, o prequestionamento dos dispositivos legais pertinentes.

FUNDAMENTOS E VOTO.

Incabíveis os presentes embargos de declaração, na medida em que não há nenhuma omissão, contradição ou obscuridade a ser sanada.

Os argumentos trazidos pela embargante em suas razões recursais acerca da aplicação da regra da responsabilidade tributária por substituição em concreto foram todos expressamente

enfrentados e refutados no v. Acórdão recorrido, *in litteris*:

Já a interpretação específica dada pela Administração Tributária encontra-se positivada na Decisão Normativa CAT nº 01/2017, cujo inteiro teor convém ser transcrito:

1. Para a legislação paulista do ICMS, a subcontratação de serviço de transporte configura-se pelo contrato firmado entre transportadoras, "na origem da prestação do serviço, por opção do prestador de serviço de transporte em não realizar o serviço por meio próprio". A transportadora subcontratante deve emitir o Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e), documento hábil para acobertar a prestação, enquanto a transportadora subcontratada fica dispensada da emissão de documento fiscal nessa situação (artigos 4º, inciso II, alínea "e", e 205 do RICMS/SP).

2. Além disso, a transportadora subcontratante, por promover a cobrança integral do preço (prestação com maior valor adicionado), é legalmente definida como responsável (substituta tributária) pelo pagamento do imposto devido na prestação realizada pela transportadora subcontratada, na forma estabelecida pelos artigos 314 e 315 do RICMS/SP.

3. Isso posto, é importante esclarecer que:

(i) de modo geral, a responsabilidade por substituição tributária pode ser atribuída em função de operações ou prestações antecedentes, concomitantes ou subseqüentes - Lei Complementar federal 87/1996, artigo 6º, § 1º;

(ii) na subcontratação ocorrem, simultaneamente, duas prestações de serviço de transporte, cada qual embasada num contrato distinto;

(iii) no que se refere à legislação paulista, o imposto incidente sobre a prestação realizada pela transportadora subcontratada deve ser recolhido pela subcontratante de forma integrada (englobada) com o imposto devido pela sua prestação própria (prestação principal ou original), tendo por base de cálculo o "preço total cobrado do tomador [original] do serviço" - RICMS/SP, artigo 315;

(iv) a responsabilidade assumida pela subcontratante, na forma definida pelos normativos aqui relacionados, não enseja a retenção antecipada do imposto devido pela prestação realizada pela subcontratada, nem tampouco o recolhimento antecipado e específico do respectivo tributo, como ocorre para as situações submetidas à sistemática da substituição tributária de modo geral;

(v) na subcontratação, sob o ponto de vista da cadeia de agregação de valor sobre a qual o ICMS incide, observa-se que a prestação realizada pela subcontratada (cujo valor integra o da prestação principal) antecede, logicamente, a prestação de serviço de transporte originalmente assumida pela subcontratante.

4. Portanto, levando-se em conta esta cadeia de agregação de valor, conclui-se que a responsabilidade atribuída pela legislação paulista à subcontratante é referente a uma prestação antecedente (realizada pela subcontratada), ainda que, cronologicamente, ambas as prestações de serviço de transporte possam também ser entendidas como concomitantes.

5. Desse modo, a substituição tributária prevista nos artigos 314 e 315 do RICMS/SP apresenta-se como uma forma de diferimento e sujeita a transportadora substituta à observância da disciplina estabelecida para essa espécie de substituição no regulamento do ICMS. Portanto, o recolhimento do imposto referente à prestação realizada pela subcontratada deverá ser efetuado, pela subcontratante, de uma só vez,

englobadamente com o imposto devido pela prestação tributada, em função da qual, na qualidade de contribuinte, for devedora por responsabilidade original, sem direito a crédito - artigo 430, inciso I, do RICMS/SP.

6. Consequentemente, diante do disposto no inciso I do artigo 430 do RICMS/SP, independente de ser ou não optante pelo crédito outorgado previsto no artigo 11 do Anexo III do RICMS/ SP, a transportadora subcontratante não faz jus a nenhum valor a título de crédito tributário referente às prestações que efetua por meio da contratação de outra transportadora (subcontratação).

7. Por outro lado, por realizar prestação tributada, ainda que com o imposto diferido, de modo geral, a transportadora subcontratada terá direito aos créditos vinculados à respectiva prestação, observando as regras normais de creditamento (crédito físico) ou, quando optante, terá direito à sistemática do crédito outorgado correspondente a 20% do valor do imposto devido nesta prestação, cujo recolhimento é efetuado pela subcontratante. (g.n.)

E, respeitado o entendimento da impetrante, não é essa argumentação ilegal e/ou desarrazoada.

Explica-se.

A interpretação administrativa se limita a esclarecer que, na hipótese de subcontratação do serviço de transporte por contribuinte que, em tese, teria o benefício do art. 11 do Anexo III do RICMS, deve ser aplicada a regra do art. 430, I, do mesmo diploma normativo, o qual veda o direito a crédito do contribuinte responsável pelo lançamento e pagamento de imposto diferido.

Afinal, segundo os artigos 314 e 315 do RICMS, se houver prestação de serviço, aqui incluso o transporte de cargas, por mais de uma empresa – ou seja, prestação de serviço com subcontratação – o responsável tributário é aquele que recebe integralmente o preço pelo serviço, operando a figura da substituição tributária. Logo, por incumbir a esse responsável tributário o pagamento do ICMS diferido, não fará ele jus a nenhum creditamento.

Assim, o conteúdo da Decisão Normativa CAT nº 01/2017 não destoa daquilo que se encontra positivado no RICMS, limitando-se a realizar interpretação sincrônica dos dispositivos lá constantes – daí porque não há afronta ao princípio da legalidade e tampouco majoração indireta de tributo sem prévia previsão legal.

Assim, é evidente que não há vício a ser sanado. O que a parte busca, em verdade, é a rediscussão da matéria, dotando seus embargos de efeitos infringentes, o que converteria este recurso em verdadeiro de pedido de reconsideração, de modo a desnaturar as finalidades restrita para a qual foram criados os embargos de declaração.

O caráter infringente do recurso é cabível somente em situação excepcionalíssima; tal é caso da modificação que resulta, inarredavelmente, da superação do vício de omissão, obscuridade ou contradição da decisão embargada.^{1 2}

É nesse sentido a firme jurisprudência das Cortes Superiores:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. OMISSÃO. OBSCURIDADE. CONTRADIÇÃO. INEXISTÊNCIA. REEXAME DA CAUSA. INVIABILIDADE. Os embargos declaratórios não constituem recurso de revisão, sendo inadmissíveis se a decisão embargada não padecer dos vícios que autorizariam a sua oposição (obscuridade, contradição e omissão). Na espécie, à conta dos referidos vícios no decisum, pretende o embargante a rediscussão da matéria já apreciada. Embargos de declaração rejeitados. (EDcl no AgRg no RE nos EDcl no AgRg no AREsp 41099 / RN, Corte Especial, Relator Ministro Felix Fischer, j. 29/08/2012). Os embargos de declaração não devem revestir-se de caráter infringente. A maior elasticidade que se lhes reconhece, excepcionalmente, em casos de erro material evidente ou de manifesta nulidade do acórdão (RTJ 89/548 - RTJ 94/1167 - RTJ 103/1210 - RTJ 114/351) não justifica - sob pena de grave disfunção jurídico- processual dessa modalidade de recurso - a sua inadequada utilização com o propósito de questionar a correção do julgado e obter, em consequência, a desconstituição do ato decisório. (in DJU de 4.2.94, p. 916, Relator Ministro Celso de Mello).³

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO

¹¹ Nesse sentido, afirmam Nelson Nery Junior e Rosa Maria Nery (Código de Processo Civil Comentado. 12ª ed. São Paulo: RT, 2012, p. 1079): “a infringência do julgado pode ser apenas a consequência do provimento dos EDcl, mas não seu pedido principal, pois isso caracterizaria pedido de reconsideração, finalidade estranha aos EDcl. Em outras palavras, o embargante não pode deduzir, como pretensão recursal dos EDcl, pedido de infringência do julgado, isto é, reforma da decisão embargada. A infringência poderá ocorrer quando for consequência necessária ao provimento dos embargos”.

² STF-1ª Turma, Agr.Instr. no 495.880 - Agr.Reg.- Emb. Decl., relator Ministro Cezar Peluso, j. 28/03/2006; STJ- Corte Especial, EDcl no RE nº 476665/SP, relatora Ministra Laurita Vaz, DJ 29.06.2007, p. 466.

³ Ver, também: STF, Emb. Decl. no RE no 98.551-4, relator Ministro Rafael Mayer, j. 27/02/1985; RT 599/262.

REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. OMISSÃO. OBSCURIDADE. CONTRADIÇÃO. INEXISTÊNCIA. REEXAME DA CAUSA. INVIABILIDADE. Os embargos declaratórios não constituem recurso de revisão, sendo inadmissíveis se a decisão embargada não padecer dos vícios que autorizariam a sua oposição (obscuridade, contradição e omissão). Na espécie, à conta dos referidos vícios no decisum, pretende o embargante a rediscussão da matéria já apreciada. Embargos de declaração rejeitados. (EDcl no AgRg no RE nos EDcl no AgRg no AREsp 41099 / RN, Corte Especial, Relator Ministro Felix Fischer, j. 29/08/2012).

Por fim, com relação ao prequestionamento, é desnecessário que o acórdão faça expressa menção a cada um dos dispositivos enunciados pelas partes, pois o C. Superior Tribunal de Justiça bem como o Supremo Tribunal Federal, admite de modo consolidado o "prequestionamento implícito", reputando suficiente que a matéria seja examinada, apontados os fundamentos adequados, o que se mostra coerente e lógico, a fim de que o recurso cumpra seu objetivo.

Nesse sentido:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL. PROCESSUAL CIVIL. PREQUESTIONAMENTO EXPLÍCITO DOS DISPOSITIVOS LEGAIS. DESNECESSIDADE. MATÉRIA IMPUGNADA EXAMINADA. INVIÁVEL A ANÁLISE DE QUESTÃO CONSTITUCIONAL EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL (CF, ARTS. 102, III, E 105, III). RESPONSABILIDADE CIVIL. DANOS MORAIS. ROUBO DE PASSAGEIRO EM VEÍCULO DE TRANSPORTE COLETIVO. FORÇA MAIOR. RESPONSABILIDADE OBJETIVA DA EMPRESA TRANSPORTADORA. INEXISTÊNCIA. PRECEDENTES DO STJ. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO. 1 - Embargos de declaração recebidos como agravo regimental em face do nítido caráter infringente das razões recursais. Aplicação dos princípios da fungibilidade recursal e da economia processual. 2 - No que toca à alegação de falta de prequestionamento explícito dos dispositivos legais tidos por

violados, não assiste razão à agravante. Isso, porque, nos termos da jurisprudência consolidada nesta Corte, "é desnecessária a manifestação explícita da Corte de origem acerca das normas que envolvem a matéria debatida, uma vez que, para a satisfação do prequestionamento, basta a implícita discussão da matéria impugnada no apelo excepcional" (AgRg no Resp 760.404/RS, Relator o Ministro FELIX FISCHER, DJ de 6/2/2006). 3 - Quanto à imprescindibilidade do revolvimento de material fático-probatório como óbice à admissibilidade do recurso, a irresignação também não merece amparo, haja vista que a questão fática se encontra expressamente delineada no aresto recorrido. 4 - A suposta contrariedade ao art. 37, § 6º, da CF/88, e às Súmulas 187 e 161 do Supremo Tribunal Federal consiste em matéria a ser apreciada na suprema instância, pois não é viável a análise de matéria constitucional nesta via recursal, haja vista que tal providência implicaria usurpação da competência atribuída ao eg. Supremo Tribunal Federal (CF, art. 102). Precedentes. 5 - "Assalto ocorrido no interior de veículo coletivo constitui causa excludente de responsabilidade da empresa transportadora, por configurar fato estranho ao contrato de transporte. Precedentes." (AgRg no Ag 1.336.152/SP, Relator o Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJe de 20/6/2011). 6 - Agravo regimental a que se nega provimento. (EDcl no REsp 1351784 / SP, Ministro RAUL ARAÚJO, J. 19/02/2013).

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. PREQUESTIONAMENTO IMPLÍCITO DA MATÉRIA. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL COMPROVADO. COMPLEMENTAÇÃO DE APOSENTADORIA. ABONO SALARIAL. NATUREZA INDENIZATÓRIA. PRECEDENTE DA SEGUNDA SEÇÃO DESTA CORTE. SISTEMÁTICA DO ART. 543-C DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. 1. A jurisprudência desta Corte firmou a orientação de que se considera implicitamente prequestionada a matéria objeto de discussão no aresto combatido. 2. A divergência jurisprudencial, nos termos do art. 541, parágrafo único, do CPC e do art. 255, § 1º, do RISTJ, exige comprovação e demonstração, esta, em qualquer caso, com a transcrição dos julgados que configurem o dissídio, a evidenciar a similitude fática entre os casos apontados e a divergência de interpretações, o que restou evidenciado na espécie. 3. Esta Corte Superior pacificou o entendimento de que os abonos salariais previstos em acordo coletivo ou convenção coletiva de trabalho para os empregados da ativa não integram a

*complementação de aposentadoria dos inativos por constituírem verba de natureza indenizatória e por interferirem no equilíbrio econômico e atuarial da entidade de previdência privada (REsp nº 1.425.326/RS, submetido ao rito dos recursos repetitivos, nos termos do art. 543-C do CPC e da Resolução nº 8/2008 do STJ). 4. Agravo regimental não provido. À vista do analisado, REJEITAM-SE OS EMBARGOS. Mais uma vez, para viabilizar eventual acesso às vias extraordinária e especial, considera-se prequestionada toda matéria infraconstitucional e constitucional, observado o pacífico entendimento do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que, **tratando-se de prequestionamento, é desnecessária a citação numérica dos dispositivos legais, bastando que a questão posta tenha sido decidida** (EDROMS 18205 / SP, Ministro FELIX FISCHER, DJ 08.05.2006, p. 240). (AgRg no REsp 1407492 / RS, Ministro RICARDO VILLAS BOAS CUEVA, J. 07/10/2014).*

Assim, não constatados quaisquer dos vícios elencados no art. 1.022 do Código de Processo Civil, o v. Acórdão recorrido deve ser integralmente mantido.

Em face do exposto, **REJEITAM-SE OS EMBARGOS.**

Para viabilizar eventual acesso às vias extraordinária e especial, considera-se prequestionada toda matéria infraconstitucional e constitucional, observado o pacífico entendimento do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que, tratando-se de prequestionamento, é desnecessária a citação numérica dos dispositivos legais, bastando que a questão posta tenha sido decidida (EDROMS 18205 / SP, Ministro FELIX FISCHER, DJ 08.05.2006, p. 240).

Sujeitam-se à forma de julgamento virtual em sessão permanente da 5ª Câmara de Direito Público eventuais recursos previstos no art. 1º da Resolução nº 549/2011 deste E. Tribunal



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

deduzidos contra a presente decisão. No caso, a objeção deverá ser manifestada no **prazo de cinco dias** assinalado para oferecimento dos recursos mencionados no citado art. 1º da Resolução. A objeção, ainda que imotivada, sujeitará aqueles recursos a julgamento convencional.

HELOÍSA MIMESSI

Relatora