



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO  
SECRETARIA DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

|     |           |      |           |                 |
|-----|-----------|------|-----------|-----------------|
| DRT | Número    | Ano  | AIIM      | Câmara          |
| C I | 4000096-5 | 2012 | 4000096-5 | CÂMARA SUPERIOR |

|                             |   |
|-----------------------------|---|
| Tipo de Impugnação:         | RECURSO ESPECIAL (CONTRIB)<br>RECURSO ESPECIAL (FAZENDA)                      |
| Recorrente:                 | FAZENDA PÚBLICA<br>UNIVAL COMERC IO DE VALVULAS E ACESSORIOS INDUSTRIAIS LTDA |
| Recorrido:                  | Os mesmos   |
| Responsáveis Solidários:    |   |
| Relator:                    | GIANPAULO CAMILO DRINGOLI   |
| Sustentação Oral Requerida: | SIM   |

VOTO INICIAL DO RELATOR - Juiz: GIANPAULO CAMILO DRINGOLI

**Ementa:**

ICMS – FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO E CRÉDITO INDEVIDO DECORRENTE DE IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM MÉRITO  
Esta Câmara Superior tem decidido reiteradamente que é legítima a cobrança dos juros estabelecidos pela Lei 13.918, de 2009. Tratando-se de falta de pagamento ou crédito indevido do imposto, aplica-se o termo inicial do inciso I do artigo 173 do CTN, conforme tem decidido o Superior Tribunal de Justiça – STJ. RECURSO DA FAZENDA PROVIDO A relação jurídica entre o importador por conta e ordem e o adquirente das mercadorias é de mera prestação de serviço. O Supremo Tribunal Federal já decidiu no sentido de que o destinatário jurídico das mercadorias é o adquirente. O imposto devido na importação não foi recolhido ao Estado de São Paulo. As notas fiscais emitidas pelo importador por conta e ordem são inábeis para transferir o crédito, pois decorrem de mera prestação de serviço. RECURSO DA CONTRIBUINTE DESPROVIDO

**Relatório e Voto:**

**RELATÓRIO**

Trata-se de recursos especiais, interposto pela Fazenda e pela Contribuinte, contra decisão de recurso ordinário, que cancelou parte das exigências fiscais destes autos, afastando a aplicação dos juros estabelecidos pela Lei 13.918, de 2009, e aplicando o termo inicial do § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional – CTN para a contagem do prazo decadencial.

As acusações fiscais decorrem da falta de pagamento do imposto na importação por conta e ordem (itens 1 e 2), do crédito indevido decorrente da mesma operação por conta e ordem (itens 3 e 4).

A d. Representação Fiscal pugna pela aplicação dos juros estabelecidos pela Lei 13.918, de 2009, e do termo inicial do inciso I do artigo 173 do CTN para a contagem do prazo decadencial. Em contrarrazões ao recurso da Contribuinte, pede a manutenção da decisão recorrida, exceto na parte que é objeto de seu apelo.

A Contribuinte pugna pela não aplicação dos juros estabelecidos pela Lei 13.918, de 2009. No mérito, sustenta que o imposto cabe ao Estado da localização do importador por conta e ordem, e que o crédito decorrente das operações destes autos é legítimo.

Ofertada a oportunidade de **sustentação oral** requerida.

É o relatório.

**VOTO**

7. De início, registre-se há paradigma para o conhecimento do recurso especial da Fazenda, no tocante à possibilidade de aplicação dos juros estabelecidos pela Lei 13457, de 2009, bem como para a aplicação do termo inicial do inciso I do artigo 173 do CTN para a contagem do prazo decadencial. O dissídio de interpretação da legislação tributária está presente e o recurso fazendário merece conhecimento.

8. Com relação à suposta irretroatividade das disposições do Decreto 55437, de 2010, e a alegada não incidência dos juros sobre a multa aplicada, não pode ser acolhida neste recurso especial, pelo fato de que não se configura qualquer retroatividade para a atualização da base de cálculo da multa, já que sua atualização ocorre apenas após a entrada em vigor da Lei 13.918, de 2009, ou seja, apenas a partir do dia 23.12.2009, conforme se verifica no Demonstrativo de Débito Fiscal – DDF de folha 5 e seguintes. Portanto, não se configurou qualquer retroatividade desta Lei.

9. Com efeito, esta Câmara Superior já firmou entendimento por ampla maioria de que é legítima a aplicação dos juros estabelecidos pela Lei 13.918, de 2009, em virtude do disposto no artigo 28 da Lei 13.457, de 2009. Tanto é assim que não são sequer conhecidos recursos especiais manejados por contribuinte que conteste os juros estabelecidos pela Lei 13.918, de 2009.

10. A Fazenda também defende a aplicação do termo inicial do inciso I do artigo 173 do CTN, para a contagem do prazo decadencial.

11. No que se refere ao termo inicial da decadência, a maioria da atual composição da Colenda Câmara Superior tem aplicado o termo inicial do § 4º do artigo 150 do CTN para os casos de falta de pagamento do imposto. Essa posição tem saído vencedora por maioria de votos.

12. Pessoalmente, continuo entendendo que deveria prevalecer o termo inicial do § 4º do artigo 150 do CTN, exceto para os casos de comprovada ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

13. Entretanto, o Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento de que se aplica o inciso I do artigo 173 do CTN, na ausência de pagamento antecipado a ser homologado, também para os casos de falta de pagamento do imposto.

14. Com efeito, é ressabido que a Fazenda paulista não recorre ao judiciário, para reformar as decisões de recurso especial desfavoráveis ao erário.

15. Ainda que não se concorde com a posição do STJ, este órgão julgador está obrigado a observar essa jurisprudência firmada, em virtude do disposto no artigo 50 da Lei 13.457, de 2009.

16. Portanto, o recurso fazendário deve ser provido, restabelecendo-se a aplicação dos juros, conforme estabelecido no presente auto de infração, bem como as exigências fiscais canceladas pela decadência no acórdão recorrido, aplicando-se o termo inicial do inciso I do artigo 173 do CTN.

17. A Contribuinte ainda alega que não se poderiam cobrar os juros estabelecidos pela Lei 13.918, de 2009.

18. Entretanto, não lhe assiste qualquer razão.

19. Com efeito, esta Câmara Superior tem reiteradamente decidido que são legítimos os juros estabelecidos pela Lei 13.918, de 2009, demonstrando inequivocamente que a jurisprudência está consolidada no sentido da tese fazendária, em virtude do disposto no artigo 28 da Lei 13.457, de 2009. Tanto é assim que não têm sido mais alegações de que não se poderia cobrar juros acima da taxa SELIC.

20. Com efeito, não haveria como acolher arguição de suposta inconstitucionalidade, exceto nas hipóteses expressamente previstas nos incisos I e II do artigo 28 da Lei 13.457, de 2009.

21. Alegações dessa natureza não têm sido mais conhecidas em sede de recurso especial.

22. Quanto ao mérito propriamente dito da acusação fiscal, a Contribuinte apresenta recurso, demonstrando a existência do dissídio de interpretação da legislação tributária.

23. Entretanto, no mérito a razão está com o fisco.

24. No presente caso, é absolutamente irrelevante o fato de que as mercadorias teriam entrado ou não fisicamente no estabelecimento do importador por conta e ordem, simplesmente porque a relação jurídica existente entre a Recorrente e a "trading" é de mera prestação de serviço, não se podendo falar em operação de compra e venda no caso destes autos.

25. Não há nenhuma dúvida no tocante ao fato de a "trading company". ter apenas atuado como prestadora de serviço, como importadora por conta e ordem da Recorrente.

26. O importador adquirente da mercadoria é a própria Recorrente destes autos, conforme estabelece a legislação federal. Por essa razão é absolutamente descabida sua alegação de que haveria erro na eleição do sujeito passivo, até porque a "trading company" age por sua conta e ordem.

27. Com efeito, tratando-se de importação de conta e ordem, a relação jurídica estabelecida entre as partes é de prestação de serviço, conforme estabelecido na legislação federal.

28. A figura jurídica do importador por conta e ordem foi criada pela legislação federal para excluir o valor da importação da incidência do PIS e COFINS, conforme dispõem os artigos 12 e 86 da Instrução Normativa SRF 247, de 2002, *verbis*:

**Art. 12.** *Na hipótese de importação efetuada por pessoa jurídica importadora, por conta e ordem de terceiros, a receita bruta para efeito de incidência destas contribuições corresponde ao valor da receita bruta auferida com:*

*I – os serviços prestados ao adquirente, na hipótese da pessoa jurídica importadora; e*

*II – da receita auferida com a comercialização da mercadoria importada, na hipótese do adquirente.*

§ 1º Para os efeitos deste artigo:

***I – entende-se por importador por conta e ordem de terceiros a pessoa jurídica que promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial;***

***II – entende-se por adquirente a pessoa jurídica encomendante da mercadoria importada;***

*III – a operação de comércio exterior realizada mediante a utilização de recursos de terceiros presume-se por conta e ordem destes; e*

*IV – o importador e o adquirente devem observar o disposto na Instrução Normativa SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002.*

§ 2º *As normas de incidência aplicáveis à receita bruta de importador, aplicam-se à receita do adquirente, quando decorrente da venda de mercadoria importada na forma deste artigo.*

**Art. 86.** *O disposto no art. 12 aplica-se, exclusivamente, às operações de importação que atendam, cumulativamente, aos seguintes requisitos:*

*I – contrato prévio entre a pessoa jurídica importadora e o adquirente por encomenda, caracterizando a operação por conta e ordem de terceiros;*

*II – os registros fiscais e contábeis da pessoa jurídica importadora deverão evidenciar que se trata de mercadoria de propriedade de terceiros; e*

*III – a nota fiscal de saída da mercadoria do estabelecimento importador deverá ser emitida pelo mesmo valor constante da nota fiscal de entrada, acrescido dos tributos incidentes na importação.*

§ 1º *Para efeito do disposto neste artigo, o documento referido no inciso III do **caput** não caracteriza operação de compra e venda.*

**§ 2º *A importação e a saída, do estabelecimento importador, de mercadorias em desacordo com o disposto neste artigo caracteriza compra e venda, sujeita à incidência das contribuições com base no valor da operação.***

29. Por decorrer de mera prestação de serviço, a nota fiscal de "saída da mercadoria" emitida pelo importador por conta e ordem não tem qualquer repercussão no âmbito do ICMS, já que não decorre de compra e venda, não sendo permitido inclusive o acréscimo de qualquer valor a título de lucro.

30. Tanto é assim que o Supremo Tribunal Federal decidiu a favor da tese fazendária nos autos do Recurso Extraordinário 268.586-1, negando provimento do recurso ao contribuinte, de que se extrai o breve trecho:

*4. A questão é constitucional e radica-se na interpretação da cláusula final do artigo 155, § 2º. IX, "a", da Constituição da República, o qual estatui:*

*"...cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;"*

*(...)*

*O termo destinatário, contido no trecho final do art. 155, § 2º. IX, "a", da Constituição, deve ser lido e interpretado em consonância com o preceito quem nesse mesmo texto, combinado com o disposto no inc. II do caput do artigo 155, outorga ao Estado competência para instituir o ICMS na importação. Ou seja, destinatário da mercadoria é quem figura como contraente no negócio jurídico que dá origem à operação material de importação, seja realizada diretamente, seja por intermédio de terceiro, como, p. ex., de prestador de serviço, trading, etc.*

*(...)*

*O decisivo é saber a quem, segundo o teor do negócio jurídico subjacente ao ato material da importação, é destinada a mercadoria que o próprio adquirente ou, por ele, terceiro traz do*

*exterior. Isto é, quem adquire a mercadoria à importação.*

*(...)*

*O destinatário é, pois, sem sombra de dúvidas, para efeitos de incidência do ICMS na importação, a ora recorrente. A emissão de notas fiscais de saída pela empresa importadora, ... e o errôneo recolhimento do imposto ao Estado do Espírito Santo não desnaturam o negócio jurídico realizado entre a recorrente e o exportador. A importadora foi só intermediária na aquisição, não destinatária da mercadoria.*

*(...)*

*6. O Estado de São Paulo, ora recorrido, tem, portanto, legitimidade constitucional para exigir o ICMS incidente na importação, razão por que nego provimento ao recurso.*

31. Com efeito, a referida decisão do STF considerou que a importadora por conta e ordem não pode ser considerada destinatária jurídica da mercadoria importada.

32. Com efeito, o crédito é indevido por não ter sido recolhido o imposto ao Estado de São Paulo, por meio de guia de recolhimento especial no momento do desembarço aduaneiro. Esse é o requisito que não foi atendido, e está expressamente exigido pelo referido item 3 do § 1º do artigo 59 do RICMS/2000, *verbis*:

**Artigo 59** - *O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação ou prestação com o anteriormente cobrado por este ou outro Estado, relativamente à mercadoria entrada ou à prestação de serviço recebida, acompanhada de documento fiscal hábil, emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco (Lei 6.374/89, com alteração da Lei 9.359/96).*

§ 1º - *Para efeito deste artigo, considera-se:*

*(...)*

*3 - documento fiscal hábil, o que atenda a todas as exigências da legislação pertinente, seja emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco e esteja acompanhado, quando exigido, de comprovante do recolhimento do imposto; (g.n.)*

*(...)*

33. O fisco entende que o imposto deveria ter sido recolhido a este Estado, e não o sendo, não pode aceitar o crédito decorrente de nota fiscal emitida nos termos do artigo 86 da Instrução Normativa SRF 247, de 2002, que visou tão somente disciplinar a figura do importador por conta e ordem no âmbito da legislação federal do PIS E COFINS. Não poderia, por absoluta falta de competência, disciplinar sobre crédito do ICMS decorrente da importação efetuada por conta e ordem de terceiro.

34. A matéria relativa ao ICMS somente poderia ser veiculada por Lei Complementar, conforme dispõem as alíneas "c" e "d" do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição, que determinam a reserva de lei complementar para o regime de compensação do imposto e do local da operação para a sua cobrança e para a definição do estabelecimento responsável.

35. Portanto, conforme entendimento exarado na Consulta Tributária 129, de 2003, adotado na Decisão Normativa CAT 3, de 2009, não havendo qualquer disciplina determinada em lei complementar ou convênio entre os Estados, não se pode aceitar que as notas fiscais emitidas pela "trading company", nos termos da legislação federal aplicável à tributação do PIS e COFINS, tenha qualquer efeito jurídico para a determinação do local da operação para se determinar a quem cabe o ICMS estadual incidente e o estabelecimento responsável pelo recolhimento (sujeição ativa e passiva da relação jurídico-tributária decorrente), tampouco para a determinação do regime de compensação do imposto na hipótese destes autos.

36. Nem se alegue que haveria dupla penalização pela mesma conduta. Suas duas condutas totalmente independentes. A falta de pagamento do imposto, que o fisco paulista entende ser devido ao Estado de São Paulo, e o crédito indevido do imposto, pelo fato de a nota fiscal emitida pela "trading company" não ter qualquer validade ou repercussão no âmbito da legislação do ICMS. E mais, a empresa autuada nestes autos não emitiu a nota fiscal na entrada da mercadoria importada em seu estabelecimento.

37. Se o imposto cabe ao Estado de São Paulo, conforme entendimento do próprio STF, exarado no julgamento supracitado, cabe sim ao fisco paulista a exigência do recolhimento por guia especial por meio de lançamento de ofício.

38. Assim como, se não houve recolhimento ao Estado de São Paulo, e tampouco foi emitida a devida nota fiscal na entrada da mercadoria, não há falar em crédito decorrente de um imposto que não foi sequer recolhido por guia especial.

39. Não se pode falar em dupla penalização, porquanto o crédito relativo a entrada de mercadoria importada depende de duas condições adicionais, além de todas as demais estabelecidas pela legislação tributária, a saber: comprovante do recolhimento por guia especial e a respectiva nota fiscal, que deveria ser emitida pela Recorrente na entrada das mercadorias importadas por sua conta e ordem.

40. Com efeito, há de fato duas penalizações, mas decorrem de condutas infracionais distintas, ou seja, falta de recolhimento de imposto devido na importação por guia especial e crédito indevidamente apropriado, pois na hipótese destes autos o recolhimento por guia especial é condição para seu aproveitamento.

41. Tampouco pode-se falar em dupla exigência do imposto, porquanto não se exige o mesmo imposto duas vezes. O imposto exigido na infração por falta de pagamento do imposto é exatamente o ICMS incidente na operação de importação efetuada por encomenda da Recorrente. E o imposto que se exige na infração relativa ao item 2 é aquele imposto decorrente de outras hipóteses de incidência praticadas pela Recorrente que foi indevidamente compensado pelo crédito glosado nestes autos. Portanto, não há falar em dupla exigência do imposto pelo mesmo fato gerador.

42. Por todo o exposto, e por estarem presentes seus pressupostos de admissibilidade, **DEVE-SE CONHECER DESTES RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA**, para no mérito **DAR-LHE PROVIMENTO**, restabelecendo-se a decisão de primeira instância.

43. Quanto ao **RECURSO DO CONTRIBUINTE**, no que se refere ao mérito propriamente dito da acusação fiscal, inobstante a existência de dissídio jurisprudencial, **DEVE SER DESPROVIDO**, para manter as acusações fiscais destes autos, conforme postas no auto de infração inicial.

**GIANPAULO CAMILO DRINGOLI**

Relator

## VOTO DE VISTA - Juiz: ALBERTO PODGAEC

### Ementa:

**ICMS. FALTA DE PAGAMENTO E CRÉDITO INDEVIDO DO IMPOSTO EM OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. RECURSO ESPECIAL DA AUTUADA PARCIALMENTE CONHECIDO E IMPROVIDO. APELO FAZENDÁRIO CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO PARA RESTABELECEER OS SUBITENS 3.1 E 3.2 E A APLICAÇÃO DOS JUROS DE MORA SOBRE A MULTA, MANTENDO-SE A R. DECISÃO RECORRIDA NO QUE DIZ RESPEITO À EXCLUSÃO DOS SUBITENS 1.1 A 1.3, EM RAZÃO DA DECADÊNCIA, NOS TERMOS DO ARTIGO 150, § 4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.**

### Relatório e Voto:

#### PEDIDO DE VISTA

Pedi vista dos autos para melhor examinar as questões nele debatidas após voto do I. Relator, Dr. Gianpaulo Camilo Dringoli, a quem rendo minhas homenagens.

A r. decisão recorrida, analisando as infrações de falta de pagamento e de crédito indevido do imposto em operações de importação por conta e ordem de terceiros, entendeu por mantê-las no mérito, afastando, no entanto, a cobrança dos subitens 1.1 a 1.3 (falta de pagamento) e 3.1 e 3.2 (crédito indevido) do DDF pela decadência, nos termos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional e, ainda, a aplicação de juros de mora para atualização dos valores exigidos a título de multa.

Após a interposição dos Recursos Especiais, o I. Relator assim entendeu: "*ICMS – FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO E CRÉDITO INDEVIDO DECORRENTE DE IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. RECURSO ESPECIAL DA AUTUADA PARCIALMENTE CONHECIDO E IMPROVIDO. APELO FAZENDÁRIO CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO PARA RESTABELECEER OS SUBITENS 3.1 E 3.2 E A APLICAÇÃO DOS JUROS DE MORA SOBRE A MULTA, MANTENDO-SE A R. DECISÃO RECORRIDA NO QUE DIZ RESPEITO À EXCLUSÃO DOS SUBITENS 1.1 A 1.3, EM RAZÃO DA DECADÊNCIA, NOS TERMOS DO ARTIGO 150, § 4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.*"

Quanto ao Recurso Especial da autuada, estou de acordo com o I. Relator, ao não conhecer da alegação de ilegitimidade dos juros de mora previstos na Lei nº 13.918/09 e de conhecer e desprover no mérito o apelo, nos termos de posição desta C. Câmara Superior no sentido de que o imposto devido nas operações por conta e ordem deve ser recolhido ao Estado de São Paulo, enquanto destinatário físico das mercadorias, cabendo transcrever trecho da r. decisão recorrida nesse sentido: "*Pode-se, portanto concluir-se que existe uma só 'operação relativa à circulação de mercadorias', que é a de importação, embora dois sejam os seus agentes: um, que empresta o seu nome ao despacho aduaneiro ('trading company') e outro, que realmente tem interesse no negócio jurídico que dará origem à 'entrada de mercadoria importada do exterior' esta outra pessoa jurídica na verdade, é apenas mera facilitadora da operação. De tal sorte, correto o procedimento do fisco, veja-se os documentos carreados ao processo e relato fiscal, material probatório que examino, o qual leva ao convencimento desde julgador, na forma da lei nº 13.457/2009, de que efetivamente ocorreu a operação de importação, esta foi realizada por terceira pessoa jurídica na qualidade de importador, por conta e ordem de terceiro, não se fala em importação por encomenda figura distinta da importação por conta e ordem, que detém natureza jurídica diversa e por fim, a real entrada física da mercadoria ocorreu no Estabelecimento do contribuinte Paulista, que efetuou a importação, ou seja adquiriu os bens do exterior".*

No que diz respeito ao apelo fazendário, dele conheço, provendo-o parcialmente para restabelecer os subitens 3.1 e 3.2, relativos a creditamento indevido do imposto, eis que sedimentada nesta C. Câmara Superior que, para tal acusação, deve ser aplicado o artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, e, ainda, restabelecendo a cobrança dos juros de mora para atualização dos valores da multa, igualmente em consonância à jurisprudência consolidada sobre a matéria.

No entanto, divirjo do I. Relator com relação à contagem do prazo decadencial no tocante aos subitens 1.1 a 1.3, de falta de pagamento do imposto, devendo ser aplicado na hipótese específica dos autos o artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, que assim rege: "*Artigo 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. (...) § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.* (negrito nosso)

Diante de interpretação sistemática que faço de tal dispositivo, é de se notar que, no caso dos autos, consoante se verifica às fls. 08 e seguintes, não há dúvidas de que houve uma série de atividades por parte da autuada no sentido da formalização das operações de importação, como as declarações de importação, emissão das devidas notas fiscais de entrada destinadas ao estabelecimento paulista e pagamento do imposto, ainda que ao Estado do Espírito Santo, onde localizada a "trading company".

Portanto, em meu entender, existente atividade do contribuinte com vistas à operacionalização das operações em tela, caberia, dentro do prazo legal, sua aferição por parte do fisco, que, ao quedar-se inerte, ensejou a extinção do crédito em discussão.

O que aqui se discute não é o mero inadimplemento do contribuinte, mas a ocorrência de operação realizada de modo que o fisco paulista teve dela pleno conhecimento, com amplas condições de proceder à sua verificação no prazo legal para tanto.

Embora o entendimento deste E. Tribunal, como antes referido, seja no sentido de que o recolhimento do imposto, nas importações por conta e ordem, deva ser feito ao Estado de São Paulo, não há como, por isso, desconstituir-se o rol de atos levados a efeito pela autuada e até mesmo o recolhimento efetuado, mesmo por que não há qualquer comprovação de que tenha ocorrido a prática de dolo, fraude ou simulação.

Esse raciocínio não é alterado mesmo após a edição da Súmula 555 do Superior Tribunal de Justiça, cujo enunciado é o seguinte: "*Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinzenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.*"

Ora, no caso em análise sem dúvida houve declaração de débito, na medida em que as operações de importação encontram-se devidamente amparadas documentalmente, tendo havido até mesmo o recolhimento do imposto, ainda que sem dúvida em favor de errôneo ente tributante.

Assim, parece-me, em tal contexto, inviável que o prazo decadencial obedeça ao regramento contido no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, aplicável quando não há atividade do contribuinte sujeita à homologação, o que não me parece seja o caso ora em exame.

Diante do exposto, conheço parcialmente e nego provimento ao Recurso Especial da autuada e conheço e dou provimento parcial ao apelo fazendário para restabelecer os subitens 3.1 e 3.2 e a cobrança dos juros de mora sobre a multa, mantendo, no entanto, a r. decisão recorrida no que diz respeito à exclusão dos subitens 1.1 a 1.3, em razão da decadência.

Sala das Sessões,

ALBERTO PODGAEC

Juiz com vista



**GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**  
**TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS**

|     |           |      |           |                 |
|-----|-----------|------|-----------|-----------------|
| DRT | Número    | Ano  | AIIM      | Câmara          |
| C I | 4000096-5 | 2012 | 4000096-5 | CÂMARA SUPERIOR |

|                             |   |
|-----------------------------|---|
| Tipo de Impugnação:         | RECURSO ESPECIAL (CONTRIB)<br>RECURSO ESPECIAL (FAZENDA)                      |
| Recorrente:                 | FAZENDA PÚBLICA<br>UNIVAL COMERC IO DE VALVULAS E ACESSORIOS INDUSTRIAIS LTDA |
| Recorrido:                  | Os mesmos   |
| Responsáveis Solidários:    |   |
| Relator:                    | GIANPAULO CAMILO DRINGOLI   |
| Sustentação Oral Requerida: | SIM   |
| Pedidos de Vista:           | ALBERTO PODGAEC   |
| Votos de Preferência:       | ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES, JOSÉ ORIVALDO PERES JÚNIOR                       |

**CONFIRMAÇÃO DO VOTO DO RELATOR**

Confirmo o voto que preferi na sessão de julgamento em que houve o deferimento do pedido de vista.

Plenário Antônio Pinto da Silva, 29 de junho de 2017  
GIANPAULO CAMILO DRINGOLI  
Juiz Relator

---



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO  
SECRETARIA DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

|     |           |      |           |                 |
|-----|-----------|------|-----------|-----------------|
| DRT | Número    | Ano  | AIIM      | Câmara          |
| C I | 4000096-5 | 2012 | 4000096-5 | CÂMARA SUPERIOR |

|                             |   |
|-----------------------------|---|
| Tipo de Impugnação:         | RECURSO ESPECIAL (CONTRIB)<br>RECURSO ESPECIAL (FAZENDA)                      |
| Recorrente:                 | FAZENDA PÚBLICA<br>UNIVAL COMERC IO DE VALVULAS E ACESSORIOS INDUSTRIAIS LTDA |
| Recorrido:                  | Os mesmos   |
| Responsáveis Solidários:    |   |
| Relator:                    | GIANPAULO CAMILO DRINGOLI   |
| Sustentação Oral Requerida: | SIM   |
| Votos de Preferência:       | ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES   |

VOTO DE PREFERÊNCIA - Juiz: ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES

Ementa:

EMENTA.

RESP DA FAZENDA.CONHECIMENTO. NEGADO PROVIMENTO COM RELAÇÃO EXCLUSIVAMENTE À. DECADÊNCIA NA FALTA DE PAGAMENTO DO ICMS-importação.

RESP CONTRIBUINTE. CONHECIMENTO PARCIAL. NEGADO PROVIMENTO.

ICMS-importação por conta e ordem. Requisitos de aplicação do artigo 150, §4º do CTN presentes.

Relatório e Voto:

VOTO DE PREFERÊNCIA

01. *Data venia* dos ilustres pares que pensam de diversa forma, nos casos de ICMS-importação por conta e ordem em que o respectivo tributo fora recolhido ao Estado do Importador e não ao Estado de São Paulo, onde localizado o adquirente, a norma de caráter decadal a ser aplicada é a prevista do **artigo 150, §4º do CTN e não a do artigo 173, I do mesmo código**. Fundamento.

02. O **artigo 150, §4º do CTN** prescreve:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o **dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa**, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, **tomando conhecimento da atividade** assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.  
§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, **a contar da ocorrência do fato gerador**; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, **salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação**.

03. Vislumbramos quatro essenciais requisitos à aplicação do dispositivo normativo que, no caso presente, restam satisfeitos; senão vejamos.

a) Que o tributo deva ser da espécie sujeita a autolancamento (lançamento por "homologação"), como é o caso do ICMS em quaisquer de suas espécies => **requisito satisfeito, pois trata-se de ICMS-importação;**

b) Que haja data determinada da ocorrência do fato gerador, como condição procedimental para a contagem dos 05 (cinco) anos do prazo de natureza decadal; sendo, pelo ordenamento, eleita, por regra, a data do procedimento de desembaraço aduaneiro ou em momento anterior noticiado regulamente em linguagem => **requisito satisfeito, pois a documentação dos autos traz a determinação desta data;**

c) Que reste ausente prática pelo particular de dolo, fraude ou simulação; que deve ser comprovada pelo fisco => **requisito satisfeito, por não haver nos autos notícia destes procedimentos delituosos;**

d) Que tenha havido a "**atividade**" passível da tal "homologação" de "antecipação de pagamento sem prévio exame da autoridade normativa". Na análise da satisfação ou não deste requisito, destacamos algumas considerações.

- Sobre o "**dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa**".

04. Tendo em vista que o Direito é somente construção intelectual vertida em linguagem normativa, temos como únicos seus elementos normas jurídicas.

05. Assim, considerando que a atividade de "homologação" prevista no **artigo 150, §4º do CTN** deve ser interpretada como "comparação positiva", a ser feita pelo agente fiscal, temos que, em nome do Direito que ele representa funcionalmente, tal comparação só pode ser realizada no cotejo de normas jurídicas: as construídas pelo particular em sua "atividade" de autolancamento em face das construídas pelo fiscal ao efetuar sua interpretação dos dispositivos legais pertinentes.

06. Se positiva tal comparação, dá-se a tal "homologação" e nada mais é exigido do particular; se negativa tal comparação, efetua o agente fiscal, de ofício, o lançamento tributário, nos termos do **artigo 142 do CTN**; tudo em face da omissão ou das irregularidades praticadas pelo particular na sua "atividade" normativa de autolancamento, como prescrevem os **incisos V e VI do artigo 149 do CTN**.

07. Portanto, a "atividade" a ser homologada, nos termos do **artigo 150 do CTN** não é qualquer "atividade"; mas sim, atividade normativa, em que o particular deve se colocar como sujeito passivo devedor em relação jurídica de cunho tributário.

08. Portanto, neste entendimento, o "**dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa**", previsto no **caput do artigo 150 do CTN**, deve, na nossa ótica, ser interpretado como o "**dever de construir norma de autolancamento**", **colocando-se como sujeito passivo em relação jurídica tributária**, por consequência da descrição da realização de fato gerador (materialidade tributária).

09. Assim, a "homologação" (como comparação normativa) é sobre atividade normativa prévia a qualquer solução ou não de pagamento; esta nossa interpretação do "antecipar pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa" do **artigo 150 do CTN**.

10. Forte neste entendimento, vislumbramos **como satisfeito nestes autos** o derradeiro requisito da "**atividade a ser homologada**", como exigido pelo **artigo 150 do CTN**; senão vejamos.



- 11.** A materialidade tributária do ICMS-importação dá-se com a aquisição de produto regularmente nacionalizado; diverso da necessária realização de operação típica do ICMS-operação relativa à circulação de mercadorias.
- 12.** Portanto, o verbo cerne do denominado fato gerador do ICMS-importação não é "realizar", mas sim, "adquirir".
- 13.** A nota fiscal emitida pelo Importador de outro Estado na saída ficta do produto lá regularmente importado, ou a eventualmente emitida pelo adquirente paulista na importação por conta e ordem, quando registradas nos livros fiscais da autuada bandeirante, noticiam em linguagem jurídica a destacada "aquisição".
- 14.** Assim, apesar do efetivo pagamento via recolhimento do ICMS-importação ter-se realizado indevidamente ao Estado do Importador, por tratar-se de importação por conta e ordem, há norma jurídica criada pelo particular adquirente paulista em seus registros, indicando a aquisição de produto regularmente importado por meio procedimental de "conta e ordem".
- 15.** A **atividade normativa** de registro nos livros fiscais do particular adquirente paulista é determinante para a conclusão da realização da materialidade tributária por ele praticada do ICMS-importação por conta e ordem; tanto, que fora lavrado AIIM em face de tal aquisição não vir acompanhada do respectivo recolhimento do tributo ao Estado de São Paulo; mas sim, ao Estado do Importador, cujo único papel nesta modalidade de importação, em relação ao ICMS, é o de prestar serviço de despacho aduaneiro, sendo que a responsabilidade por quitação de todas as despesas de importação, inclusive tributárias, é exclusivamente do adquirente e não do importador.
- 16.** Portanto, temos presente, *in casu*, **atividade normativa** efetuada pelo particular adquirente paulista em seus registros noticiando a "aquisição de produto regularmente importado na modalidade por conta e ordem"; o que restara suficiente à possibilidade de atuação fiscalizadora da autoridade administrativa, "homologando" ou não a prática normativa do particular; como previsto no **artigo 150, §4º do CTN**, sendo a realização desta "atividade" indicativa da satisfação do derradeiro requisito à sua aplicação.
- 17.** Por outro giro, mesmo em face do descrito pela **Súmula 555 do STJ**, entendemos satisfeitos os requisitos de aplicação **do artigo 150, §4º do CTN**. A **Súmula 555 do STJ** dispõe:

Quando **não houver declaração do débito**, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito

- 18.** Na ausência de "declaração de débito" por parte do particular, conta-se o prazo de natureza decadencial para constituição de crédito com base no **artigo 173, I do CTN** e não pelo seu **artigo 150, §4º**.
- 19.** No caso dos autos, o particular fez a sua declaração de débito; só que, indevidamente, a outro Estado e não ao Estado do adquirente; por se tratar de importação na modalidade por conta e ordem.
- 20.** Portanto, seja pela ótica da presença da necessária "atividade normativa" do particular, com seus registros de entrada; seja pela ótica da **Súmula 555 do STJ**, pela existência de "Declaração de Débito", temos a possibilidade da aplicação da norma decadencial do **artigo 150, §4º do CTN**.
- 21.** Com isso, voto pela aplicação do **artigo 150, §4º do CTN**, reconhecendo, nos presentes autos, o fatal termo decadencial para as exigências fiscais que extrapolem o prazo dos cinco anos ali previsto.
- 22.** Assim, **CONHEÇO** do apelo especial da Fazenda Pública com relação à decadência **NA FALTA DE PAGAMENTO DO ICMS-importação**, e a ele **NEGO PROVIMENTO**. No mais, com o ilustre relator.

**ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES**  
Juiz com voto-preferência



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO  
SECRETARIA DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

|     |           |      |           |                 |
|-----|-----------|------|-----------|-----------------|
| DRT | Número    | Ano  | AIIM      | Câmara          |
| C I | 4000096-5 | 2012 | 4000096-5 | CÂMARA SUPERIOR |

|                             |   |
|-----------------------------|---|
| Tipo de Impugnação:         | RECURSO ESPECIAL (CONTRIB)<br>RECURSO ESPECIAL (FAZENDA)                      |
| Recorrente:                 | FAZENDA PÚBLICA<br>UNIVAL COMERC IO DE VALVULAS E ACESSORIOS INDUSTRIAIS LTDA |
| Recorrido:                  | Os mesmos   |
| Responsáveis Solidários:    |   |
| Relator:                    | GIANPAULO CAMILO DRINGOLI   |
| Sustentação Oral Requerida: | SIM   |
| Votos de Preferência:       | JOSÉ ORIVALDO PERES JÚNIOR  |

VOTO DE PREFERÊNCIA - Juiz: JOSÉ ORIVALDO PERES JÚNIOR

**Ementa:**

ICMS – CRÉDITO INDEVIDO -- DECADÊNCIA PARCIAL – ITENS 3.1 E 3.2 DO AIIM - DECADÊNCIA DOS ITENS 1.1 A 1.3 - APLICAÇÃO DO ARTIGO 150, §4º, DO CTN – PRECEDENTES DO STJ.

ICMS – MULTA – CÁLCULO DOS JUROS SOBRE O VALOR ORIGINÁRIO DO DÉBITO – INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 2º da Lei 10.175/98 E DO ARTIGO 85, §9º, DA LEI 6.374/89. RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA CONHECIDO E IMPROVIDO. RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE CONHECIDO EM PARTE E IMPROVIDO.

**Relatório e Voto:**

**RELATÓRIO**

**DA DECADÊNCIA – CRÉDITO INDEVIDO**

Adoto o Relatório do I. Relator, mas dele ouso divergir quanto à matéria que envolve a decadência no que tange à infração por crédito indevido, mais precisamente **quanto ao período entre março de 2007 e 19 de junho de 2007, ITENS 3.1 E 3.2 do AIIM.**

Pois bem.

A matéria relativa à decadência deve ser conhecida em razão dos termos do apelo Fazendário, eis que os acórdãos paradigmas servem para demonstração da divergência jurisprudencial como bem apontou o Ilustre Relator.

Conheço do Recurso nesta parte.

Com efeito, insurge-se a Fazenda do Estado alegando que não há que se falar em decadência com fundamento no artigo 150, §4º, do CTN, na medida em que a regra não tem aplicação relativamente às infrações concernentes ao creditamento indevido, pois, ali não existe a figura do fato gerador, já que o crédito do imposto não tem natureza jurídica de obrigação e, sem essa figura, não há como identificar o evento que determina a fixação do dies a quo do prazo de cinco anos.

A recorrente insiste na aplicação do artigo 173, inciso I, do mesmo *codex*, consoante já está pacificado pelo Tribunal de Impostos e Taxas.

A despeito do entendimento jurisprudencial majoritário desta Casa, estou convencido de que em se tratando de crédito indevido é aplicável a regra do artigo 150, §4º, do CTN, salvo se o Fisco comprovar que em razão do crédito indevido houve absorção total do valor do imposto devido, ou que houve dolo, fraude ou simulação.

O argumento da Fazenda de que não há fato gerador no crédito indevido do imposto por não ter natureza de obrigação, não prospera. Em verdade, a compensação sobrevém do princípio da não-cumulatividade, de modo que faz parte da apuração mensal de créditos e débitos, donde o contribuinte recolhe o que entende devido, que é justamente aquilo que o Fisco há de homologar, consoante o disposto no artigo 150, §4º, do CTN.

É a partir do fato gerador do imposto que é dado ao Fisco apurar o montante tributável, ainda que o sujeito passivo tenha realizado compensações, pois todas as informações e declarações foram prestadas através dos deveres instrumentais previstos nas normas de regência.

Ora, por decorrência lógica, o crédito indevido implica na falta de pagamento do imposto, em razão da sistemática do princípio da não cumulatividade.

O princípio da não-cumulatividade do ICMS é uma norma constitucional expressa que gera um direito subjetivo do contribuinte em aproveitar a cada operação o montante devido nas operações anteriores, conforme artigo 155, I, b, e seu § 2º, I, da Carta Magna.

O referido postulado é garantia constitucional do contribuinte (art. 60, parágrafo 4º, inciso IV, da CF/88), que não pode ser ignorado ou desrespeitado pelo legislador infraconstitucional ou infra-legal, de modo a assegurar o direito ao pleno aproveitamento dos créditos de ICMS através do mecanismo da compensação, que é a essência desse instituto.

A consequência do crédito indevido, em virtude da sistemática da compensação, é a redução do débito do imposto, o que implica, na verdade, em falta de pagamento do imposto, mesmo que o sujeito passivo tenha saldo credor, pois em algum momento ocorrerá a possibilidade de saldo devedor. O valor indevido macula o sistema de compensação ao gerar um valor a menor na apuração do imposto. Portanto, os créditos de ICMS apropriados pelo contribuinte não estão no contexto da incidência do imposto, mas exatamente no contexto de seu pagamento, sendo forçoso concluir que há falta de pagamento do imposto nas infrações por crédito indevido.

O Superior Tribunal de Justiça, no AgRg nos Embargos de Divergência em RESP n. 1.199.262 – MG (2011/0036985-1), ao tratar do tema da decadência, concluiu que o creditamento indevido pode acarretar pagamento à menor do débito tributário, e neste caso o prazo decadencial é aquele do artigo 150, §4º, do CTN, sendo oportuno destacar o seguinte:

**AgRg nos EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.199.262 - MG (2011/0036985-1)**

**RELATOR : MINISTRO BENEDITO GONÇALVES**

**AGRAVANTE : ESTADO DE MINAS GERAIS**

**PROCURADORA : FABIOLA PINHEIRO LUDWIG**

**AGRAVADO : TELEMAR NORTE LESTE S/A**

**ADVOGADO : SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S) EMENTA**

**TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. DECADÊNCIA. PRAZO PARA A CONSTITUIÇÃO DE DÉBITO PELA FAZENDA ESTADUAL. PAGAMENTO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE SUPOSTO CREDITAMENTO INDEVIDO. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. MATÉRIA PACIFICADA EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC).**

**1. Agravo regimental contra decisão que deu provimento aos embargos de divergência pelos quais a contribuinte suscita dissensão pretoriana acerca da contagem do lapso decadencial para o lançamento de ofício tendente a cobrar as diferenças de crédito de tributo sujeito a lançamento por homologação pago a menor em decorrência de creditamento indevido.**

**2. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 973.733/SC, realizado nos termos do art. 543-C e sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, sedimentou o**

entendimento de que o art. 173, I, do CTN se aplica aos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou, quando, a despeito da previsão legal, não há o pagamento, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação.

3. "[...] ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN" (AgRg nos EREsp. 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, DJ 10.4.2006).

4. Com efeito, a jurisprudência consolidada por esta Corte dirime a questão jurídica apresentada a partir da existência, ou não, de pagamento antecipado por parte do contribuinte. Para essa finalidade, salvo os casos de dolo, fraude ou simulação, despidendo se mostra indagar a razão pela qual o contribuinte não realizou o pagamento integral do tributo.

5. A dedução aqui considerada (creditação indevida) nada mais é do que um crédito utilizado pelo contribuinte decorrente da escrituração do tributo apurado em determinado período (princípio da não cumulatividade), que veio a ser recusada (glosada) pela Administração. Se esse crédito abarcasse todo o débito tributário a ponto de dispensar qualquer pagamento, aí sim, estar-se-ia, como visto, diante de uma situação excludente da aplicação do art. 150, § 4º, do CTN.

6. Na espécie, o acórdão que julgou o recurso especial foi claro ao consignar que houve pagamento a menor de débito tributário em decorrência de creditação indevida. Dessa forma, deve-se observar o disposto no art. 150, § 4º, do CTN.

7. Agravo regimental não provido

Neste eito, do ponto de vista da legislação paulista, é importante ressaltar que a jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas tem se posicionado reiteradamente no sentido de que o crédito indevido acarreta automaticamente o não pagamento total ou parcial do ICMS, de modo que a redução ou a relevação da multa, para fins de aplicação do artigo 527-A do RICMS/00, é incabível.

Trago à colação, o seguinte julgado:

**ICMS - INFRAÇÕES RELATIVAS AO CRÉDITO DO IMPOSTO – UTILIZAÇÃO DE CRÉDITO ORIUNDO DA AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS DESTINADAS AO USO E CONSUMO EM SEU ESTABELECIMENTO.**

**1. A recorrente não apresentou documentos que demonstrem o consumo ou desgaste do bem discriminado nas notas fiscais em seu processo produtivo.**

**A aquisição de bens de uso e consumo não dá direito a crédito .por expressa vedação legal: Precedentes deste Tribunal.**

**2. Impossibilidade de redução ou relevação de multa, pois as infrações apontadas implicaram em falta de recolhimento do imposto. Interpretação do artigo 527-A do Decreto n° 45.490100. (DRTC-II-626569/2008, 6ª. Câmara Efetiva)**

No mesmo sentido temos: DRT-12-822594/2007, 1ª. Câmara Temporária; DRT-II-415319/2010, 10ª. Câmara Julgadora; DRT-6-516907/2011, 14ª Câmara Julgadora; DRT-II-617951/2011, 12ª Câmara Julgadora; DRT-6.623123/2011.

Por fim, verifica-se que houve comprovação nos autos de pagamento a menor de saldo devedor e que não há indicação ou comprovação de dolo, fraude ou simulação nas operações realizadas.

Nestas condições, deve-se aplicar a jurisprudência do STJ sobre a matéria (REsp n. 973.733/SC e AgRg no Embargos de Divergência no REsp n. 1.199.262/MG), para reconhecer a decadência parcial referente aos fatos jurídicos tributários quanto ao período entre março de 2007 e 19 de junho de 2007, ITENS 3.1 E 3.2 do AIIM.

Deste modo, em relação à decadência, diante do entendimento sedimentado pelo Superior Tribunal de Justiça e considerando que houve pagamento de parte do imposto no período e que não há comprovação de dolo, fraude ou simulação, nego provimento ao recurso da Fazenda, reconhecendo a decadência parcial.

**APLICAÇÃO DOS JUROS – BASE MAJORADA**

Alega a recorrente, que o valor da multa está sendo cobrado rigorosamente de acordo com as normas de regência.

Conheço do recurso fazendário nesta parte, posto que o paradigma indicado se presta ao confronto jurisprudencial, por ser matéria idêntica e divergente da decisão "a quo".

O acórdão recorrido entendeu ilegal a sistemática do cálculo da multa sobre o principal e juros de mora, fazendo uma interpretação sistemática dos artigos 85,§9º, e 96, inciso II, da Lei 6.374/89 e artigo 565, §4º, do RICMS/00, conforme consta do Auto de Infração.

O apelado fazendário não merece provimento.

É fundamental ressaltar que desde 1º/01/1999 não há atualização monetária no Estado de São Paulo, conforme está previsto no artigo 2º da Lei 10.175/98, que assim reza:

**"Art. 2º - A partir de 1º de janeiro de 1999 fica suspensa a atualização monetária dos débitos fiscais."**

Como é cediço, a atualização monetária nada mais é do que a reposição do poder aquisitivo da moeda. No entanto, este instituto fora substituído pela incidência de juros de mora, conforme artigo 96 da Lei 6.374/89, com redação dada pela Lei 13.918/09, ou seja, no montante de 0,13% ao dia.

Pois bem, dispõe o artigo 85, §9º, da Lei 6.374/89, que as multas devem ser calculadas sobre os valores básicos "atualizados", nos seguintes termos:

**"Artigo 85 - O descumprimento das obrigações principal e acessórias, instituídas pela legislação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, fica sujeito às seguintes penalidades:**

**§9º - As multas previstas neste artigo, excetuadas as expressas em UFESP, devem ser calculadas sob os respectivos valores básicos atualizados observando-se o disposto no artigo 96 desta Lei"**

Por sua vez o artigo 96, inciso II, da Lei 6.374/89, estabelece que o imposto e a multa ficam sujeitos aos juros, sendo que a multa aplicada tem como termo inicial o segundo mês subsequente ao da lavratura do Auto de Infração.

Ei-lo:

**"Artigo 96 - O montante do imposto ou da multa, aplicada nos termos do artigo 85 desta lei, fica sujeito a juros de mora, que incidem:**

**II - relativamente à multa aplicada nos termos do artigo 85 desta lei, a partir do segundo mês subsequente ao da lavratura do auto de infração."**

Da intelecção das referidas normas legais, forçoso concluir que a multa deve ser aplicada sobre o valor histórico do débito principal, pois, como eu disse alhures, o ordenamento jurídico paulista não prevê a incidência de atualização monetária.

Quanto aos juros, devem ser aplicados somente após o segundo mês subsequente ao da lavratura do Auto de Infração, como expressamente consta da norma em testilha.

Portanto, mostra-se ilegal, vale dizer, em violação ao princípio da legalidade estrita, a incidência de multa sobre o valor do tributo, acrescidos de juros de mora, por mera falta de fundamento legal.

Não obstante o disposto no artigo 565 do RICMS/00, a norma confunde os institutos dos juros e da correção monetária.

Diz o artigo 565, §4º, do Decreto 55.437/2010, o seguinte:

**"Artigo 565 - O montante do imposto ou da multa, aplicada nos termos do artigo 527, fica sujeito a juros de mora, que incidem (Lei 6.374/89, art. 96, na redação da Lei 13.918/09, art.11, XVI): (Redação dada ao artigo pelo Decreto 55.437, de 17-02-2010; DOE 18-02-2010; Efeitos a partir de 23-12-2009)**

(...)

**§ 4º - A atualização do valor básico para cálculo da multa prevista no artigo 527 será efetuada mediante a aplicação da taxa prevista neste artigo, até a data da lavratura, e incidirá:**

**1 - a partir do dia seguinte ao do vencimento do imposto sobre o qual a multa será calculada, nas hipóteses das alíneas "b", "c", "d", "e", "f", "g", "h", "i", "j", "l", "m" e "n" do inciso I do artigo 527;**

**2 - a partir do dia seguinte ao último do período abrangido pelo levantamento, caso se trate de multa calculada sobre o valor do imposto, na hipótese da alínea "a" do inciso I do artigo 527;**

**3 - a partir do último dia do mês em que, desconsiderada a importância creditada, o saldo tornar-se devedor, caso se trate de multa calculada sobre o imposto, nas hipóteses das alíneas "h", "i" e "j" do inciso II do artigo 527;**

**4 - a partir do dia seguinte àquele em que ocorra a falta de pagamento, nas hipóteses das alíneas "f" e "g" do inciso II do artigo 527;**

**5 - a partir do último dia do mês em que tiver sido praticada a infração, nas demais hipóteses."**

Ora, no que diz respeito aos juros e a correção monetária, embora tenham incidência pelo descumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo, não possuem natureza sancionatória.

Com relação aos juros, o próprio Código Tributário Nacional, nos artigos 138 e 161, distingue os juros das sanções tributárias. A denúncia espontânea do sujeito passivo de que fala o artigo 138 do CTN, exclui a multa penal, mas mantém a incidência dos juros pelo lapso temporal do ilícito tributário. Já o artigo 161 prescreve que os juros incidem sobre o valor do crédito tributário, independentemente da natureza da infração, vale dizer, seja ela objetiva ou subjetiva.

Os juros têm apenas o condão de remunerar o débito fiscal devido. Logo, não têm caráter indenizatório, pois, não há reposição de dano efetivo ao Estado em decorrência do ilícito tributário praticado, de acordo com as regras do artigo 186 e 402, do Código Civil Brasileiro.

E, no que concerne à correção monetária, sua incidência tem por escopo a reposição do poder aquisitivo da moeda pelo período do inadimplemento de obrigação tributária. Não sendo um *plus*, igualmente, a atualização monetária não é penalidade fiscal, nem corresponde a uma indenização, pois nada acrescenta ao débito fiscal.

Desse modo, não se pode confundir o instituto da sanção tributária com os conceitos de juros e da correção monetária, de modo que devem ser aplicados rigorosamente de acordo com a lei.

#### **DISPOSITIVO**

Pelo exposto, **CONHEÇO DO RECURSO ESPECIAL** da Fazenda do Estado, para **NEGAR PROVIMENTO**, mantendo-se o reconhecimento da decadência quanto aos itens 3.1 e 3.2, crédito indevido, e ainda, ainda quanto à decadência quanto aos itens 1.1 a 1.3 do AIIM, acompanho o Voto Vista do Dr. Alberto, encampando ainda dos doutos fundamentos do Voto Vista do Dr. Argos, por seus próprios fundamentos, bem como que a multa deve incidir sobre o valor originário após o segundo mês subsequente, nos termos do fundamentado. Quanto ao Recurso Especial do contribuinte acompanho o Relator.

É como Voto.

Plenário da Câmara Superior, data constante em Ata.

**JOSÉ ORIVALDO PERES JR.**

**JUIZ – VOTO PREFERÊNCIA**



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO  
SECRETARIA DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

|     |           |      |           |                 |
|-----|-----------|------|-----------|-----------------|
| DRT | Número    | Ano  | AIIM      | Câmara          |
| C I | 4000096-5 | 2012 | 4000096-5 | CÂMARA SUPERIOR |

|                             |   |
|-----------------------------|---|
| Tipo de Impugnação:         | RECURSO ESPECIAL (CONTRIB)<br>RECURSO ESPECIAL (FAZENDA)                      |
| Recorrente:                 | FAZENDA PÚBLICA<br>UNIVAL COMERC IO DE VALVULAS E ACESSORIOS INDUSTRIAIS LTDA |
| Recorrido:                  | Os mesmos   |
| Responsáveis Solidários:    |   |
| Relator:                    | GIANPAULO CAMILO DRINGOLI   |
| Sustentação Oral Requerida: | SIM   |
| Pedidos de Vista:           | ALBERTO PODGAEC   |
| Votos de Preferência:       | ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES, JOSÉ ORIVALDO PERES JÚNIOR                       |

DECISÃO DA CÂMARA

**RECURSO ESPECIAL (CONTRIB): CONHECIDO PARCIALMENTE. NÃO PROVIDO.**  
**RECURSO ESPECIAL (FAZENDA): CONHECIDO INTEGRALMENTE. PARCIALMENTE PROVIDO.**

**VOTO DO JUIZ RELATOR:** GIANPAULO CAMILO DRINGOLI

**RECURSO ESPECIAL (CONTRIB):** Conhecido Integralmente. Não Provido.

**RECURSO ESPECIAL (FAZENDA):** Conhecido Integralmente. Provido.

**JUIZES QUE ACOMPANHARAM O VOTO DO RELATOR:**

INACIO KAZUO YOKOYAMA

JOÃO CARLOS CSILLAG

PAULO GONÇALVES DA COSTA JUNIOR

JOAO MALUF JUNIOR

OSWALDO FARIA DE PAULA NETO (Presidente)

FÁBIO HENRIQUE BORDINI CRUZ

**VOTO DE VISTA:** ALBERTO PODGAEC

**RECURSO ESPECIAL (CONTRIB):** Conhecido Parcialmente. Não Provido.

**RECURSO ESPECIAL (FAZENDA):** Conhecido Parcialmente. Parcialmente Provido.

**JUIZES QUE ACOMPANHARAM ESSE VOTO DE VISTA:**

AUGUSTO TOSCANO

EDISON AURÉLIO CORAZZA

**VOTO DE PREFERÊNCIA PROFERIDO:** ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES

**RECURSO ESPECIAL (CONTRIB):** Conhecido Parcialmente. Não Provido.

**RECURSO ESPECIAL (FAZENDA):** Conhecido Integralmente. Parcialmente Provido.

**JUIZES QUE ACOMPANHARAM ESSE VOTO DE PREFERÊNCIA:**

CARLOS AMERICO DOMENEGHETTI BADIA

KLAYTON MUNEHIRO FURUGUEM

MARIA DO ROSÁRIO PEREIRA ESTEVES

MARA EUGÊNIA BUONANNO CARAMICO

**VOTO DE PREFERÊNCIA PROFERIDO:** JOSÉ ORIVALDO PERES JÚNIOR

**RECURSO ESPECIAL (CONTRIB):** Conhecido Parcialmente. Não Provido.

**RECURSO ESPECIAL (FAZENDA):** Conhecido Integralmente. Não Provido.

São Paulo, 29 de junho de 2017  
Tribunal de Impostos e Taxas



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO  
SECRETARIA DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS



**AUTUADO**  
UNIVAL COMERCIO DE VALVULAS E ACESSORIOS INDUSTRIAIS LTDA

**IE**  
111324833111

**CNPJ**  
55474522000117

**LOCALIDADE**  
São Paulo - SP

**AIIM**  
4000096-5

**JULGAMENTO NA CÂMARA DO TIT COM CERTIFICADO DIGITAL**

Julgamento realizado na Câmara do Tribunal de Impostos e Taxas por meio do ePAT – Processo Administrativo Tributário Eletrônico, com a utilização do certificado digital dos juizes presentes na sessão de julgamento.

São Paulo, 29 de junho de 2017  
Tribunal de Impostos e Taxas