



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

<b>CAMARA</b>
<b>SUPERIOR</b>

<b>PROCESSO Nº</b>
<b>DRT2-862009-2007</b>

<b>RECURSO</b>
<b>ESPECIAL</b>

<b>RECORRENTE</b>	<b>FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL</b>					
<b>RECORRIDO</b>	<b>COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO</b>					
<b>RELATOR(A)</b>	<b>GIANPAULO CAMILO DRINGOLI</b>	<b>AIIM</b>	<b>3.085.173-7</b>	<b>S. ORAL</b>	<b>não</b>	
<b>EMENTA</b>						
<p><b>ICMS – CRÉDITO INDEVIDO DECORRENTE DE ATIVO IMOBILIZADO ACIMA DO PERMITIDO, DE AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA E DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO</b></p> <p>Tratando-se de crédito indevido do ICMS, aplica-se o inciso I do artigo 173 do CTN, conforme tem decidido o Superior Tribunal de Justiça.</p> <p><b>RECURSO CONHECIDO E PROVIDO</b></p>						
<b>CAPITULAÇÃO DA INFRAÇÃO</b>			<b>CAPITULAÇÃO DA MULTA</b>			
Artigos 61, e 1º das DDTT, do RICMS (Dec. 45.490/2000).			Art. 527, II, "j", do RICMS/2000.			

### RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial, interposto pela Fazenda, contra decisão de recurso ordinário, que cancelou parte das exigências fiscais do AIIM.

2. A acusação refere-se ao crédito indevido, decorrente de ativo immobilizado acima do permitido (item 2), da aquisição de energia elétrica (item 1), e de serviço de comunicação (item 3).
3. Inconformada, a d. Representação Fiscal afasta a decadência, aplicando o artigo 173, I do CTN. Afirma que as infrações restaram comprovadas.
4. O contribuinte em contrarrazões pugna pela manutenção do acórdão recorrido.
5. É a síntese do necessário.

### VOTO

6. Restou efetivamente demonstrada a necessária divergência de interpretação da legislação tributária de que trata o artigo 49 da Lei 13.457, de 2009. Portanto, o



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
**TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS**

**CAMARA  
SUPERIOR**

**PROCESSO Nº  
DRT2-862009-2007**

**RECURSO  
ESPECIAL**

Ante o exposto, não tendo a agravante trazido qualquer argumento que pudesse infirmar a decisão agravada, nego provimento ao agravo regimental.

É como penso. É como voto." **MINISTRO HUMBERTO MARTINS** – Relator

**9.2 Aponta igual direcionamento, desta feita publicado no DJe 03/09/2010:**

**AgRg no AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 1.273.246 - RS (20100018418-8)**

<b>RELATOR</b>	:	<b>MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES</b>
<b>AGRAVANTE</b>	:	<b>MAKRO ATACADISTA S/A</b>
<b>ADVOGADOS</b>	:	<b>LUIZ PAULO ROMANO E OUTRO(S) TONIA RUSSOMANO MACHADO E OUTRO(S)</b>
<b>AGRAVADO</b>	:	<b>ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL</b>
<b>PROCURADOR</b>	:	<b>CLÓVIS SÁ BRITO PINGRET E OUTRO(S)</b>

**EMENTA**

**PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO INDEVIDO DO IMPOSTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. SUPOSTA OFENSA AOS ARTS. 19 E 20 DA LC 87/96. ACÓRDÃO RECORRIDO FUNDADO NO ART. 155, § 2º, II, DA CF/88. ENFOQUE CONSTITUCIONAL DA MATÉRIA.**

1. Havendo creditamento indevido de ICMS, o prazo decadencial para que o Fisco efetue o lançamento de ofício é regido pelo art. 173, I, do CTN, razão pela qual a decadência não ficou caracterizada no caso dos autos, como bem observou o Tribunal de origem.

Nesse sentido: REsp 842.413/MG, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 19.10.2006; REsp 979.228/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe de 16.4.2009.

2. Não obstante o recorrente (ora agravante) tenha indicado os arts. 19 e 20 da LC 87/96 para fundamentar seu inconformismo, a questão controvertida está atrelada à verificação acerca da ocorrência ou não de contrariedade ao art. 155, § 2º, II, da CF/88, tendo em vista que o acórdão recorrido, com base no referido preceito constitucional, afirmou que "a exigência de estorno proporcional do crédito relativo às operações anteriores não configura violação ao princípio da não-cumulatividade". Ressalte-se que não compete ao Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso especial, analisar eventual contrariedade a preceito contido na CF/88, nem tampouco uniformizar a interpretação de matéria constitucional.

3. Agravo regimental não provido.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, por unanimidade, negar provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Eliana Calmon, Castro Meira, Humberto Martins e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Humberto Martins. **MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES**, Relator

Brasília (DF), 05 de agosto de 2010.



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

# TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA  
SUPERIOR

PROCESSO Nº  
DRT2-862009-2007

RECURSO  
ESPECIAL

10 Por todo o exposto, e por estarem presentes seus pressupostos de admissibilidade, **CONHEÇO DESTE RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA, PARA DAR-LHE PROVIMENTO**, devendo ser restabelecida a decisão de primeira instância.

Sala das Sessões, 3 de *quintana* de 2011.

*Gianpaolo Camilo Dringoli*  
**GIANPAULO CAMILO DRINGOLI**  
Relator

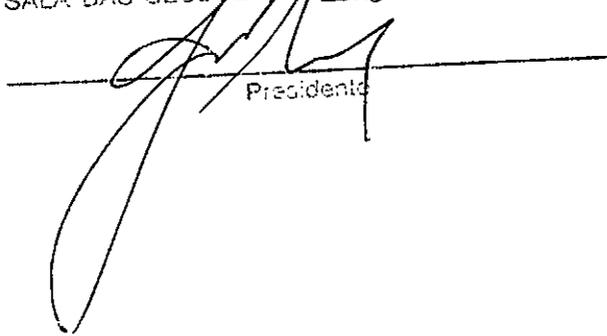
A pedido dou vista ao processo a(o) SR.(a)

EDUARDO P. SALUSSE

peio prazo de 15 dias (art. 231 do R.J.)

ficando adiado o prazo de vista.

SALA DAS SESSOES, em 03/02/2011



\_\_\_\_\_  
Presidente



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA  
SUPERIOR

PROCESSO Nº  
DRT 2-862003/2007

RECURSO  
ESPECIAL

### EMENTA

#### ICMS. CRÉDITO INDEVIDO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 150, PARÁGRAFO 4º. DO CTN.

O órgão julgador administrativo deve, por princípio, aderir ao entendimento firmado pelo Poder Judiciário.

O STJ, por ocasião do Recurso Especial 973.733/SC, em sede de recurso repetitivo de que cuida o art. 543-C do Código de Processo Civil não enfrentou, de forma direta e exaustiva, aspectos relativos à regra de decadência aplicável ao creditamento do ICMS.

O prazo decadencial do direito de constituir o crédito tributário, na hipótese de creditamento indevido de ICMS, rege-se pelo art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, ou seja, será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador.

Recurso da Fazenda conhecido e improvido.

### VOTO EM PEDIDO DE VISTA

Pedi vista destes autos para melhor análise da alegação de decadência argüida pela Fazenda do Estado.

Tendo anexado a Fazenda paradigma que demonstra claramente a divergência na interpretação da legislação tributária no que diz respeito à aplicação da decadência, conheço do recurso, passando, portanto, a enfrentá-lo quanto ao mérito.

Com efeito, a acusação trata de créditos indevidos do imposto, discutindo-se a decadência dos créditos apropriados pelo contribuinte no prazo de 5 anos anteriores à notificação do auto de infração exordial.



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA  
SUPERIOR

PROCESSO Nº

RECURSO  
ESPECIAL

Há muito tenho me posicionando no sentido de que a regra para contagem do prazo de decadência na hipótese de crédito indevido de ICMS, deve ser aquela ditada pelo artigo 150, § 4º do CTN. Em se tratando de imposto sobre circulação de mercadorias e serviços de qualquer natureza ("ICMS"), segundo o qual o contribuinte declara e efetua, quando for o caso, o pagamento antecipado do crédito tributário, a Fazenda Pública tem o prazo de cinco anos, após o fato gerador, para homologar o lançamento efetuado pelo contribuinte, de forma tácita ou expressa.

Isto porque compartilho do entendimento segundo o qual "*o objeto da homologação é a atividade de apuração, e não o pagamento do tributo*" (Zuudi Sakakihara, em Código Tributário Nacional Comentado, Coord. de Vladimir Passos de Freitas, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1999, p.584).

Nas palavras do I. Professor Hugo de Brito Machado (*in* "Decadência e Lançamento por Homologação Tácita no Artigo 150 do CTN"), como o objeto da homologação não é o pagamento, mas a atividade que em face de determinada situação de fato afirma existir um tributo e lhe apura o montante, ou afirma não existir tributo a ser apurado, não é razoável afirmar-se que a ausência do pagamento impede a homologação.

Inexistindo qualquer constatação na decisão de origem de ato praticado pelo contribuinte com dolo, fraude ou simulação, imprópria a pretensão de deslocar a contagem do prazo decadencial para a regra prevista no artigo 173 do CTN.

No entanto, a alegação construída pela Fazenda do Estado no sentido de que o entendimento em sentido diverso firmado pelo Superior Tribunal de Justiça impõe observância por este Tribunal Administrativo merece alguma reflexão.

A primeira delas é sob a óptica principiológica do argumento, que deixa severas dúvidas quanto à pureza do pensamento jurídico.



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
**TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS**

**CAMARA  
SUPERIOR**

**PROCESSO Nº**

**RECURSO  
ESPECIAL**

Isto porque a prestação jurisdicional deve primar pela coerência lógica na aplicação do direito. Ao julgar, esta Corte Administrativa não estará apenas cumprindo uma regra aplicável ao caso concreto, mas declarando respeito a princípios, cujos efeitos, sabemos, são muito mais abrangentes e tendentes a serem aplicados a todas as situações.

Quero dizer que, sob o fundamento de que este Tribunal Administrativo deve observar a jurisprudência firmada, predominante ou pacificada no âmbito dos Tribunais Judiciais, ainda que sem o prolapado "efeito vinculante", estar-se-á adotando um princípio a nortear outros julgamentos.

A segurança jurídica impõe sejam evitadas posições inconciliáveis entre si. Se é de rigor principiológico a observância de jurisprudência firmada, predominante ou pacificada nos Tribunais Superiores do Poder Judiciário, há de se aguardar a cobrança da sociedade pela coerência e lógica deste mesmo pensamento em situações análogas.

Ao contrário do que às vezes se vê, tem-se absoluto desprezo a posições definidas em sede de recursos repetitivos, em decisões plenárias proferidas pelo Supremo Tribunal Federal ou pelo Superior Tribunal de Justiça, e até em relação a temas sumulados em tais Cortes.

Se há a vinculação moral, legal ou jurídica deste Tribunal Administrativo às decisões firmadas no Poder Judiciário, tal princípio deve ser incorporado ao legislado, ainda que por consequência de exercício de interpretação.

A segunda reflexão é sobre a efetiva existência de posicionamento firmado em relação ao tema no âmbito do Poder Judiciário.



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
 COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
**TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS**

**CÂMARA  
 SUPERIOR**

**PROCESSO Nº**

**RECURSO  
 ESPECIAL**

Sob a óptica da doutrina tradicional, tem-se não ser a jurisprudência considerada como fonte de direito, emissora de normas de caráter geral, abstrato e impessoal.

Conforme já tive a oportunidade de escrever<sup>1</sup>,

*“não se coloca em debate a pretensão de se atribuir impropriamente a função legislativa ao Juiz, mas de reconhecer que o sistema jurídico processual atual vem aproximando a jurisprudência do direito, atribuindo-lhe eficácia vinculante. Nas palavras de EDUARDO DE ALBUQUERQUE PARENTE<sup>2</sup>, na atualidade, mesmo que não se fale em criação legislativa pelo juiz, de uma forma ou de outra, em muitos momentos, ele é levado a integrar o legislado como conseqüência lógica de sua atividade interpretativa.*

*O ordenamento processual atual adotou institutos que materializam a “jurisprudência firmada” em nossos tribunais superiores, tais como aquelas decisões proferidas em sede de recurso repetitivo, matérias que sejam objeto de súmulas vinculantes ou não, em recursos julgados sob procedimento de repercussão geral, dentre outras decisões em controle direto de constitucionalidade.*

*Há, a meu ver, institutos que denotam verdadeira “escala” na chamada “uniformização de jurisprudência”, a ponto de, por exemplo, permitir ao Julgador reconhecer determinada jurisprudência como firmada para fins de apreciar a admissibilidade de um recurso ou para embasar determinado posicionamento, mas não para embasar a edição de uma súmula.*

*O fato é que apenas as decisões firmadas por instrumentos com efeitos efetivamente vinculativos poderiam estar inseridas dentro de um conceito*

<sup>1</sup> Obra em fase de publicação

<sup>2</sup> Jurisprudência – da Divergência à Uniformização – Coleção Atlas de Processo Civil – Coordenação Carlos Alberto Carmona –



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
 COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
**TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS**

**CAMARA  
 SUPERIOR**

**PROCESSO Nº**

**RECURSO  
 ESPECIAL**

*normativo, impessoal, geral e abstrato. As decisões de efeito vinculante a todos vinculam, ganhando feições de fonte de direito como se leis fossem<sup>3</sup>. Não é o caso das decisões proferidas em sede de recurso repetitivo, inserido no artigo 543-C do Código de Processo Civil pela Lei n. 11.672, de 8 de maio de 2008, cujos efeitos propagam-se apenas aos demais recursos especiais que versem sobre a mesma matéria<sup>4</sup>.*

*A despeito disto, entendo que os anseios da sociedade pela celeridade processual, pela segurança nas relações jurídicas e sobretudo pela solução isonômica das disputas, convergem com a idéia de que o órgão julgador administrativo deve, por princípio, aderir ao entendimento firmado pelo Poder Judiciário."*

Vejo que a jurisprudência do STJ cristalizada no âmbito de recurso repetitivo enfrentou o tema "decadência" por ocasião do julgamento do Recurso Especial 973.733/SC, no qual discutiu-se a "questão referente ao termo inicial do prazo para a constituição do crédito tributário pelo Fisco nas hipóteses em que o contribuinte não declara, nem efetua o pagamento antecipado do tributo sujeito a lançamento por homologação (discussão acerca da possibilidade de aplicação cumulativa dois prazos previstos nos artigos 10, parágrafo 4º, e 173, do CTN)". Assim posicionou-se o STJ:

*"PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O*

Editora Atlas S.A. – 2006, pág. 9

<sup>3</sup> EDUARDO DE ALBUQUERQUE PARENTE (ob. citada, pág. 10) traz esta afirmação, confirmando-a pelas conclusões de EROS GRAU, ao dizer que as decisões são normas quando transformadas em texto legal, pois passam a ter eficácia contra todos e efeito vinculante.

<sup>4</sup> Vale observar que está em tramitação o Projeto de Lei do Senado 166/2010, que reforma o Código de Processo Civil e que atribui às decisões de recursos extraordinários ou especiais repetitivos efeito vinculante a todos os demais órgãos do Poder Judiciário.



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA
SUPERIOR

PROCESSO Nº

RECURSO
ESPECIAL

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
 COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
**TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS**

**CAMARA  
 SUPERIOR**

**PROCESSO Nº**

**RECURSO  
 ESPECIAL**

*pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.*

*6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.*

*7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*

A discussão travada em sede de recurso repetitivo de que cuida o art. 543-C do Código de Processo Civil não enfrentou, de forma direta e exaustiva, aspectos relativos à regra de decadência aplicável ao creditamento do ICMS.

De outro lado, é fato que as decisões do STJ efetivamente manifestam ter havido entendimento firmado no sentido de que "o ICMS é um tributo sujeito à homologação, motivo pelo qual deve ser aplicado, em regra, o art. 150, § 4º. No entanto, não havendo o pagamento antecipado do tributo, não há que se falar em homologação, mas em lançamento de ofício, nos termos do art. 173, I, do CTN".

Observo isto nos recentes julgamentos do REsp 979228/RS, julgado em 19/03/2009; AgRg no Ag 1273246/RS, julgado em 05.08.2010; e no AgRg no REsp 1199262/MG, julgado em 19.10.2010.

Não encontrei qualquer decisão em sentido oposto no âmbito do Superior Tribunal de Justiça. A força e a extensão do conceito de jurisprudência firmada contido na Lei 13.457/09 devem ser fixadas com cautela e conservadorismo, ao menos até o STJ seja provocado a enfrentar outras facetas conceituais do instituto da decadência aplicável às hipóteses de creditamento indevido do ICMS.

Não vejo em tais decisões, por exemplo, discussões jurídicas que abordam a natureza



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
 COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
**TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS**

CAMARA  
 SUPERIOR

PROCESSO Nº

RECURSO  
 ESPECIAL

jurídica do creditamento do imposto, lembrando que o próprio STJ, na pessoa do I. Ministro LUIZ FUX, afirma que *“o creditamento não é mera faculdade do contribuinte, mas dever para com o ordenamento jurídico objetivo, não lhe sendo possível renunciar ao lançamento do crédito do imposto, mesmo que tal prática lhe fosse conveniente. Sequer a própria lei poderia autorizá-lo a tanto, sob pena de patente inconstitucionalidade”*.

Continua mencionando que *“O termo “cobrado” deve ser, então, entendido como “apurado”, que não se traduz em valor em dinheiro, porquanto a compensação se dá entre operações de débito (obrigação tributária) e crédito (direito ao crédito). **Por essa razão, o direito de crédito é uma moeda escritural, cuja função precípua é servir como moeda de pagamento parcial de impostos indiretos, orientados pelo princípio da não-cumulatividade.**”* (STJ, AgRg no REsp 1065234 / RS, 1ª Turma, Data do Julgamento 15/06/2010, Data da Publicação/Fonte DJe 01/07/2010).

Indago, por exemplo:

- (a) Não tendo outra função para o creditamento do imposto, senão a de servir de pagamento escritural de operações de débito (obrigação tributária), não seria este pagamento escritural imposto por lei apto a ser homologado, atraindo a aplicação ao artigo 150, parágrafo 4º do CTN, em consonância com o que fora decidido pelo STJ no REsp nº 973.733/SC ?
- (b) Apurando-se saldo devedor no período de apuração, efetivamente pago pelo contribuinte, não seria este pagamento antecipado apto a atrair a regra do artigo 150, parágrafo 4º do CTN, na medida em que é o resultado do confronto escritural dos créditos questionados e o débito do imposto no período, tudo devida e detalhadamente informado ao fisco para homologação? Lembro, a este respeito, que *“A entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, de **Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA**, ou de*



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA  
SUPERIOR

PROCESSO Nº

RECURSO  
ESPECIAL

*outra declaração dessa natureza prevista em lei (dever instrumental adstrito aos tributos sujeitos a lançamento por homologação), é modo de constituição do crédito tributário, dispensando a Fazenda Pública de qualquer outra providência conducente à formalização do valor declarado (Precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).*

- (c) Admitindo-se a aplicação da regra do artigo 173 do CTN para o caso de crédito indevido, qual seria o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, considerando que o ICMS é apurado em exercícios mensais? A expressão "exercício" do art. 173 do CTN refere-se a períodos mensais no caso de ICMS, conforme jurisprudência de alguns tribunais do país. Neste sentido:

**"TRIBUTÁRIO. - EXECUÇÃO FISCAL. - ICMS. APURAÇÃO MENSAL - EXERCÍCIOS DE NOVEMBRO E DEZEMBRO DE 1999**

- ESGOTAMENTO DE TODOS OS MEIOS PARA CITAÇÃO PESSOAL: encerramento irregular das atividades da sociedade empresária. - CITAÇÃO EDITALÍCIA CONSUMADA EM JANEIRO DE 2006 - Apelação do ESTADO afirmando que a constituição definitiva do crédito tributário somente teria ocorrido em 24.04.2001 quando se encerrou o processo administrativo. - HIPÓTESE DE AUTOLANÇAMENTO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (ART. 150 § 4º CTN) APURAÇÃO MENSAL DO IMPOSTO DEVIDO - INOCORRÊNCIA DE HOMOLOGAÇÃO DO AUTOLANÇAMENTO - LAVRATURA DE AUTO DE INFRAÇÃO EM 18.04.2000 - AJUIZAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL EM 20.11.2001 - INTERRUÇÃO DA PRESCRIÇÃO PROCEDÊNCIA LIMINAR DO APELO COM FUNDAMENTO NO ARTIGO 557§ 1º A DO CPC (TJRJ - APELACAO: APL 26963 RJ 2009.001.26963, Julgamento: 22/07/2009, DECIMA OITAVA CAMARA CIVEL; Publicação: 24/07/2009



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
 COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
**TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS**

<b>CAMARA SUPERIOR</b>
----------------------------

<b>PROCESSO Nº</b>
--------------------

<b>RECURSO ESPECIAL</b>
-----------------------------

**Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo**

Apelação Sem Revisão / EMBARGOS A EXECUÇÃO FISCAL 9116248-28.2002.8.26.0000

Relator(a): Venicio Salles

Órgão julgador: 1ª Câmara de Direito Público

Data de registro: 18/04/2006

Outros números: 264.503-5/0-00, 994.02.067714-1

Ementa: Embargos à execução - Decadência - Nulidade da CDA - Não ocorrência - Sentença confirmada - Recurso improvido Apelação - ICMS - aplicação da taxa SELIC - possibilidade - entendimento jurisprudencial - Recurso oficial e fazendário providos

*"Destarte, entre o creditamento extemporâneo com correção monetária de operações com combustíveis, levado a efeito em agosto/92, que determinou o início do prazo decadencial no dia 01.09.92 (o ICMS tem exercício mensal e não anual), e a lavratura do Auto de Infração e Imposição de Multa (28.01.95), não intermediou prazo superior a cinco anos. Portanto, não padece o crédito de tal defeito temporal. (...)"*

**Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo**

Mandado De Segurança 089329-19.2006.8.26.0000

Relator(a): Venicio Salles

Data de registro: 22/03/2007

Outros números: 0.579.448-5/0-00, 994.06.089329-5

Ementa: ICMS - regime especial - exigência de recolhimento em cada operação - descabimento - sentença confirmada - Recurso improvido

No caso em tela, o regime especial exigiu da impetrante a adoção de um sistema de recolhimento diferenciado, **lhe sendo negado o direito a utilização de apuração no exercício mensal**, assim, como o direito à compensação, que



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
 COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
**TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS**

<b>CAMARA</b>
<b>SUPERIOR</b>

<b>PROCESSO Nº</b>

<b>RECURSO</b>
<b>ESPECIAL</b>

não decorre apenas da "entrada" da matéria prima, mas de toda e qualcuer mercadoria, mesmo destinada a uso e consumo (após a Lei Kandir).

**Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo**

Apelação Com Revisão / DECLARATÓRIA 9111347-22.1999.8.26.0000

Relator(a): Antonio Rulli

Órgão julgador: 9ª Câmara de Direito Público

Data de registro: 13/09/2004

Outros números: 143.630-5/7-00, 994.99.060318-6

Ementa: ... ICMS. Pretensão ao reconhecimento do direito de creditar-se extemporaneamente de valores correspondentes a ICMS. PRELIMINAR de prescrição que se confunde com o mérito e com ele será analisada. MÉRITO. ICMS. imposto não-cumulativo. Legislação do (...)

Ementa: DECLARATORIA DE ICMS. Pretensão ao reconhecimento do direito de creditar-se extemporaneamente de valores correspondentes a ICMS. PRELIMINAR de prescrição que se confunde com o mérito e com ele será analisada. MÉRITO. ICMS. imposto não-cumulativo. Legislação do ICMS que reconhece o direito de creditar-se de todas as entradas de matérias primas, produtos intermediários e de embalagens, desde que o produto final, seja alcançado pela oneração fiscal, imposto que não incide em cascata, mas em cada etapa da circulação da mercadoria, abatendo-se o valor destacado em etapa anterior. Princípio da não cumulatividade adotado pela Constituição de 1988, pelo menos até o advento da Lei Complementar nº 87/96, dá direito ao crédito do ICMS os produtos intermediários e de consumo vinculados, necessariamente, no consumo do processo produtivo. Sendo consumido ou integrando o produto cuja saída seja tributada, o crédito é sempre possível. Preliminar rejeitada, recursos improvidos e desacolhido o reexame necessário.

*Assim, andou bem a r. sentença, que merece ser mantida, quando esclarece*



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
 COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
**TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS**

CAMARA
SUPERIOR

PROCESSO Nº
DRT 2 - 862009/2007

RECURSO
ESPECIAL

que "após a apuração mensal, o crédito não apropriado ou não compensado no próprio exercício mensal, só pode ser escriturado devidamente corrigido, assim como o débito não pago na época oportuna, só pode ser liquidado devidamente corrigido.

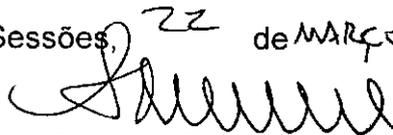
Tais questões não foram, à evidência, sequer debatidas nos casos julgados pelo STJ, de modo que não é possível afirmar, com o grau de certeza que se pretende, ter havido jurisprudência firmada a respeito do tema.

Mantenho, assim, intactos meus princípios, mormente quando defendo neste Plenário a necessidade do julgador administrativo observar a orientação traçada pela jurisprudência firmada pelo Poder Judiciário.

Por tais razões, não vejo motivos aptos ao reconhecimento que se pretende, fundamentalmente quanto ao reconhecimento de que seria aplicável o artigo 173 do CTN aos casos de creditamento indevido, de forma absolutamente indiscriminada.

Logo, conheço e nego provimento ao recurso da Fazenda à pretensão de aplicar a regra do artigo 173 do CTN aos casos de creditamento indevido do ICMS.

Sala de Sessões, 22 de Março de 2011

  
 Eduardo Perez Salusse



SECRETARIA DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
**TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS**

CÂMARA
SUPERIOR

PROCESSO Nº
DRT-02-862009/07

RECURSO
ESPECIAL

RECORRENTE			
RECORRIDO			
RELATOR	Dr. GIANCARLO CAMILO DRINGOLI	AIIM	S. ORAL
EMENTA			
VOTO DE PREFERÊNCIA			
<p><b>ICMS</b></p> <p><b>CREDITAMENTO INDEVIDO DO IMPOSTO</b></p> <p><b>DECADÊNCIA</b></p> <p>Como, nas infrações de creditamento indevido, não existe qualquer atividade do contribuinte a ser homologada, nem existe fato gerador a partir do qual se possa iniciar contagem do prazo "DECADENCIAL" a que se refere o § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, a regra aplicável a essas infrações de creditamento indevido é aquela prevista no inciso I do art. 173 do mesmo código</p> <p><b>DECISÃO PROFERIDA PELO EGRÉGIO STJ, NO AgRg NO RECURSO ESPECIAL Nº 1.199.262-MG e nos EDCL NO AgRg NO RECURSO ESPECIAL Nº 1.199.262-MG, RECONHECENDO QUE "a jurisprudência do STJ firmou o entendimento no sentido de que, havendo creditamento indevido de ICMS, o prazo decadencial para que o Fisco efetue o lançamento de ofício é regido pelo art. 173, I, do CTN".</b></p> <p><b>APLICAÇÃO DA REGRA DO ART. 173, INCISO I, AO CASO PRESENTE</b>, em que se subscreve o voto do ilustre Sr. Relator</p>			
CAPITULAÇÃO DA INFRAÇÃO		CAPITULAÇÃO DA MULTA	

Pedi preferência na presente votação, para declarar meu entendimento acerca da questão em debate, atinente à decadência nos casos de crédito indevido do ICMS.

Nos casos de crédito indevido, como o tratado neste processo, a regra aplicável é sempre aquela prevista no inciso I do art. 173 do CTN, e nunca a prevista no § 4º do art. 150 do mesmo código, porque o crédito do imposto não faz parte da atividade de lançamento sujeita à homologação e, se não faz parte dessa atividade, não se lhe pode aplicar regra destinada aos lançamentos por homologação.

Explico.

A finalidade do lançamento é constituir o crédito tributário. Assim, se não houver lançamento, não haverá crédito tributário.



SECRETARIA DA FAZENDA  
 COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
**TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS**

CÂMARA
SUPERIOR

PROCESSO Nº
DRT-02-862009/07

RECURSO
ESPECIAL

A compensação de um tributo, porém, é exatamente o inverso do lançamento, porque a compensação é elemento de extinção do crédito tributário. E isso está previsto expressamente no art. 24 da Lei Complementar 87/96, que tem a seguinte dicção:

*"Art. 24 - ... 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:" (grifaram-se)*

Conseqüentemente, é inevitável concluir que o lançamento e compensação são coisas que se antepõem, já que o lançamento vai constituir aquilo que a compensação vai extinguir.

Nesse diapasão, não há como dizer que a compensação, que é elemento extintivo do crédito tributário, seria parte integrante da atividade de lançamento por homologação, que é eminentemente constitutiva do crédito tributário.

Se a compensação fizesse parte da atividade de lançamento, teríamos que lidar com o paradoxo segundo o qual o crédito tributário estaria se extinguindo por compensação durante o processo de sua própria constituição, o que acabaria por inviabilizar o próprio aperfeiçoamento do processo de sua constituição.

E isso seria paradoxal!

Além disso, os momentos lógicos (e não, necessariamente, os cronológicos) de ocorrência do lançamento e de ocorrência da compensação são distintos.

Com efeito, se a compensação tem por finalidade extinguir o crédito tributário, para que ela efetivamente possa extinguir esse crédito tributário é necessário que o crédito tributário já esteja constituído em momento anterior ao momento da efetivação da compensação, pois, se assim não o for, não haverá o que extinguir.

Por sua vez, para que um crédito tributário exista, é preciso que o lançamento que o constitui já esteja concluído.

Como decorrência disso, sou levado a concluir que somente depois de efetuado e concluído o lançamento tributário é que se tem o crédito tributário constituído e, só depois da constituição desse crédito tributário é que se pode extingui-lo. Logo, se o momento da constituição do crédito tributário pelo lançamento antecede lógica e necessariamente o momento da extinção desse crédito pela compensação, então é forçoso concluir que a compensação ocorre após o procedimento de lançamento e, portanto, não faz parte desse procedimento.

No bojo desse raciocínio, a conclusão a que se chega é a seguinte: o § 4º do art. 150 do CTN se refere à homologação tácita, por decurso de prazo, da atividade de autolancamento desenvolvida pelo contribuinte. Como essa atividade tem natureza jurídica constitutiva do crédito tributário, e a compensação dos débitos com créditos tem natureza extintiva desse mesmo crédito tributário, então a compensação não ocorre, nem poderia ocorrer, dentro da referida atividade, razão pela qual a compensação não se sujeita a qualquer tipo de homologação, expressa ou tácita.

Logo, o § 4º do art. 150 do CTN não se aplica às situações relacionadas com os créditos



SECRETARIA DA FAZENDA  
 COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
**TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS**

CÂMARA
SUPERIOR

PROCESSO Nº
DRT-02-862009/07

RECURSO
ESPECIAL

de ICMS.

Mas isso não é tudo.

O crédito do ICMS é um direito do particular, e não uma obrigação tributária dele. Assim sendo, o direito ao crédito do ICMS, tal como qualquer outro direito do contribuinte, não nasce da ocorrência de um fato gerador, pois fatos geradores só geram obrigações, e não direitos, *ex vi* dos arts. 114 e 115 do CTN.

Por sua vez, se o crédito de ICMS não nasce de fato gerador, então não há como contar o prazo apontado no § 4º do art. 150 do CTN, nos casos de infração de creditamento indevido, porque não há como proceder à contagem de um prazo em que o "*dies a quo*" (a data da ocorrência do fato gerador) não existe.

Diante dessas considerações, verifica-se que a regra do § 4º do art. 150 do CTN não pode ser aplicada às situações relacionadas com o crédito do ICMS. Conseqüentemente, deve-se aplicar a essas situações a regra do art. 173 desse mesmo código e, no caso presente, especificamente a do inciso I do *caput* desse dispositivo.

Mas isso não é tudo.

O próprio Superior Tribunal de Justiça, órgão máximo do Poder Judiciário com atribuição para apreciar matéria referente à decadência, já firmou entendimento no sentido de que, nos casos de creditamento indevido de ICMS, a regra decadencial aplicável é a insculpida no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional.

Esse entendimento fica explicitado na transcrição de excerto da ementa integrante do AgRg no Recurso Especial nº 1.199.262 - MG, que faz referência específica à regra decadencial aplicável aos casos de creditamento indevido do ICMS, e que tem o seguinte teor:

"...

3. A jurisprudência do STJ firmou o entendimento no sentido de que, havendo creditamento indevido de ICMS, o prazo decadencial para que o Fisco efetue o lançamento de ofício é regido pelo art. 173, I, do CTN, contando-se o prazo de cinco anos, a partir do primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, donde se deduz a não ocorrência, in casu, da decadência do direito de o Fisco lançar os referidos créditos tributários.

..." (grifaram-se)

Frise-se que o texto acima transcrito não inovou, em momento algum, a jurisprudência daquela corte, mas simplesmente explicitou que sua jurisprudência já tinha entendimento consolidado no sentido de que a regra decadencial aplicável aos casos de creditamento indevido do ICMS é a do art. 173, inciso I do CTN, e não a do § 4º do art. 150 do mesmo código.

Nesse diapasão, tal decisão não constitui, de modo algum, alteração no entendimento até então adotado por aquele tribunal, mas, ao contrário, constitui declaração da existência de entendimento já há muito pacificado, no sentido de que, aos casos de creditamento indevido



SECRETARIA DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
**TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS**

CÂMARA  
SUPERIOR

PROCESSO Nº  
DRT-02-862009/07

RECURSO  
ESPECIAL

do ICMS, a regra aplicável é a do inciso I do art. 173 do CTN,

Desse modo, embora a decisão citada e transcrita seja a primeira conhecida a fazer referência expressa à jurisprudência firmada pelo STJ sobre essa matéria, não foi ela que consolidou esse entendimento, pois ela apenas proclamou entendimento já há muito tempo consolidado.

O referido texto não tem natureza constitutiva de um novo entendimento, mas tão-somente declaratória de entendimento antigo e consolidado naquela corte de justiça.

Vale ressaltar, ainda, que houve oferecimento de embargos de declaração contra a decisão daquele agravo regimental, os quais foram rejeitados, conforme ementa infra-transcrita:

*"EDcl no AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.199.262 - MG*

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO INDEVIDO DO IMPOSTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. AUSÊNCIA DE QUALQUER UM DOS VÍCIOS ELENCADOS NO ART. 535 DO CPC. IMPOSSIBILIDADE DE EFEITOS INFRINGENTES.*

*1. Conforme consignado no acórdão embargado, a jurisprudência do STJ firmou o entendimento no sentido de que, havendo creditamento indevido de ICMS, o prazo decadencial para que o Fisco efetue o lançamento de ofício é regido pelo art. 173, I, do CTN, contando-se o prazo de cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, donde se deduz a não ocorrência, in casu, da decadência do direito de o Fisco lançar os referidos créditos tributários.*

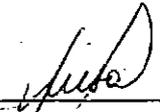
*2. A embargante, inconformada, busca, com a oposição destes embargos declaratórios, ver reexaminada e decidida a controvérsia de acordo com sua tese.*

*3. A inteligência do art. 535 do CPC é no sentido de que a contradição, omissão ou obscuridade, porventura existentes, só ocorre entre os termos, do próprio acórdão, ou seja, entre a ementa e o voto, entre o voto e o relatório etc, o que não ocorreu no presente caso.*

*Embargos de declaração rejeitados."*

Por todo o exposto e pelo mais que dos autos consta, subscrevo o voto do ilustre Sr. Relator, com o acréscimo das razões acima expostas.

Sala das Sessões, 22 de março de 2011.

  
FERNANDO MORAES SALLABERRY  
JUIZ com voto de preferência

Mantova mercato

Giampao Camilo  
Dragoli



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

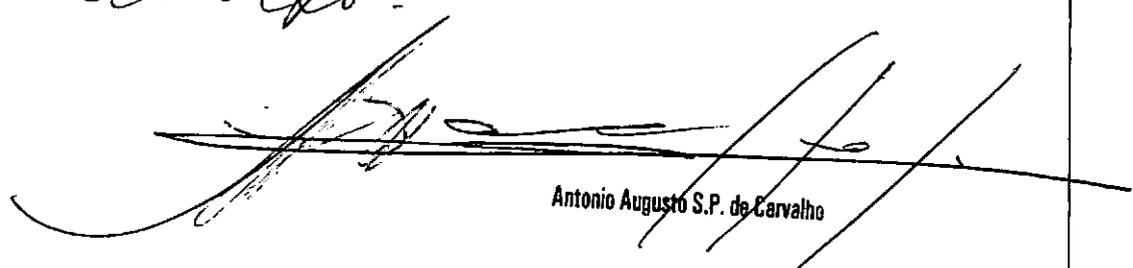
FOLHA Nº

CAMARA SUPERIOR

PROCESSO Nº

024-02.8(02.009) 02

Tomo de empréstimo  
o voto proferido nesta  
sessão pelo Sr. Juiz Luiz  
Fernando Mussolisi  
junior nos autos do  
Processo BRT-3-829692/09  
para fazer provimento  
ao recurso.

  
Antonio Augusto S.P. de Carvalho

Com o Sr. Paluse

  
AUGUSTO TOSCANO

Com o Sr. Dringoli.

  
JOSE ROBERTO ROSA

3  
Com o Dr. Antonio Augusto



Luiz Fernando Mussolini Jr.

Com o Dr. ...



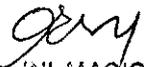
CELSON ALVES FENTOSA

Com o Dr. ...



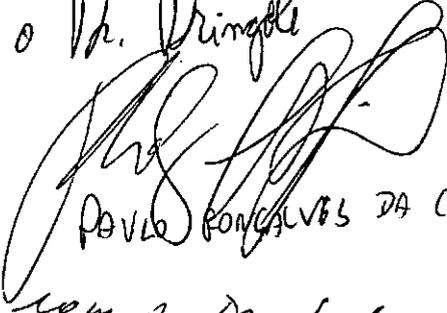
FRANCISCO ANTONIO FELIO

Avendo-me, nestas oportunidades, a  
primeira e futura jurisdição do STJ  
sobre a matéria e compareço o Dr.  
Dringoli.



EGLA PRANDINI MACIOTTA

Com o Dr. Dringoli



PAULO GONCALVES DA COSTA JUNIOR

Com o Dr. ...



VICENTE DO CARMO SAPIENZA



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

FOLHA Nº

CAMARA SUPERIOR

PROCESSO Nº

1027.02.869-029/02

Com o Sr. Salusse

Vanessa P. Rodrigues Domene

c/ A Dra. Egle

CELSO CAMPORA JULIAN

e/ o Dr. Dungsoli

Olga Maria de Castilho Arruda

Com o Dr. Dungsoli

JOSÉ PAULO NEVES  
Presidente

Desempate a votação para  
acabar por aqui o Dr. Dungsoli.

TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

JOSÉ PAULO NEVES  
Presidente