



SECRETARIA DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA
SUPERIOR

PROCESSO Nº
DRT C III 878757/2007

RECURSO
ESPECIAL

RECORRENTE	FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO				
RECORRIDO	CIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO.				
RELATOR	Olga M. de Castilho Arruda	AIIM	3084658-4	S. ORAL	SIM

### EMENTA

ICMS – CRÉDITO INDEVIDO DO IMPOSTO – ENERGIA ELÉTRICA E SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO, ATIVO IMOBILIZADO; FALTA DE ARQUIVAMENTO EM ORDEM CRONOLÓGICA DOS TOTALIZADORES FISCAIS DOS EQUIPAMENTOS EMISSORES DE CUPOM FISCAL (REDUÇÃO "Z") E FALTA DE APRESENTAÇÃO DOS CUPONS DE LEITURA DE MEMÓRIA FISCAL. DECADÊNCIA.

Ilegítimo o crédito tomado por estabelecimento comercial referente à entrada de energia elétrica. Quanto a decadência, a jurisprudência de nossos tribunais superiores tem sido no sentido de aplicar a regra do artigo 173, I do CTN para o caso em comento. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial aparelhado pela D. Representação Fiscal, tendo em vista decisão de fls. 209/212, que deu parcial provimento ao recurso da interessada, porque reconheceu a ocorrência de decadência nos termos do artigo 150, § 4º do CTN, bem ainda parte do crédito referente a energia elétrica.

A matéria de fundo, conforme posta na inicial, diz com crédito indevido do imposto referente a entrada de ativo imobilizado, energia elétrica e serviço de comunicação e falta de arquivamento em ordem cronológica dos cupons referentes a redução "z" e falta de apresentação de cupons fiscais.

**A interessada aderiu ao PPI de parte dos créditos guerreados – esta parte é incontroversa.**

O apelo fazendário (fls. 248/267) pede:

- Nulidade da decisão recorrida, pois não teria declinado as razões de aplicação da decadência nos moldes do artigo 150, § 4º do CTN;


TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS  
CÂMARA SUPERIOR  
SUSTENTAÇÃO ORAL

- CERTIFICO que o interessado NÃO  
compareceu à Sessão de hoje desta Câmara.  
 CERTIFICO que o interessado compareceu à  
Sessão de hoje desta Câmara e procedeu  
Sustentação oral requerida

SALA DAS SESSÕES, em 27/01/2011

NOME: Leonardo F. Gomes da Silva

DOI IDENTIFICAÇÃO: 019 SP 203935



SECRETÁRIO

OLGA MARIA DE CASTILHO ARRUDA



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

CAMARA
SUPERIOR

PROCESSO Nº
DRT C III 878757/2007

RECURSO
ESPECIAL

- b) Reforma da decisão recorrida, pois não transcorrido o prazo decadencial nos termos do artigo 173, I do CTN e entendendo inaplicável o artigo 150 § 4º, do mesmo diploma, eis que não houve pagamento antecipado do imposto e nem data de fato gerador.
- c) Restabelecimento da exigência exordial no que pertine à possibilidade de crédito de energia elétrica

A interessada apresentou contrarrazões (fls. 275/291), propugnando pelo não conhecimento do apelo fazendário no que diz com a possibilidade de crédito referente a energia elétrica, pois a decisão recorrida estaria arrimada nas provas dos autos, bem como manutenção da decisão recorrida, que bem aplicou a regra do artigo 150, § 4º do CTN.

É o suficiente. Passo ao

### VOTO

Não verifico a alegada nulidade da decisão, eis que a regra contida no artigo 150 do CTN é de aplicação geral. A aplicação da regra contida no artigo 173, I do mesmo diploma é que necessitaria de maiores digressões, ademais a recorrente não experimento qualquer prejuízo frente a suposta omissão, operando-se o aforismo "pas de nulité sans grief", pois decretar-se nulidade sem efetivo prejuízo à parte não atende a instrumentalidade do processo e "afigura um estorvo a utilidade e celeridade processual administrativa, compromete, e muito, o interesse social da Justiça Tributária"<sup>1</sup>.

Entretanto, quanto ao tema decadência, o recurso interposto merece

<sup>1</sup> DRT-6 9058945/2002; Marcos Gandelman, juiz relator



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

**CAMARA  
 SUPERIOR**

**PROCESSO Nº  
 DRT C III 878757/2007**

**RECURSO  
 ESPECIAL**

conhecimento, eis que há paradigma para tanto.

Embora tenha por diversas vezes me posicionado pela aplicação da regra do artigo 150, § 4º do CTN, curvo-me às recentes decisões do STJ que têm reiteradamente entendido pela aplicação do artigo 173, I do CTN. Trago acórdão publicado no DJe de 09/11/2010:

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.199.262 - MG (20100112996-4)

**RELATOR** : MINISTRO HUMBERTO MARTINS  
**AGRAVANTE** : TELEMAR NORTE LESTE S/A  
**ADVOGADO** : SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)  
**AGRAVADO** : ESTADO DE MINAS GERAIS  
**PROCURADOR** : GLEIDE LARA MEIRELLES SANTANA E OUTRO(S)

**EMENTA**

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DEDUÇÃO DE ICMS DOS INSUMOS. COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA. PROPORÇÃO A SER APURADA EM LIQUIDAÇÃO DA SENTENÇA. SÚMULA 306/STJ. ICMS. CREDITAMENTO INDEVIDO DO IMPOSTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN.

1. A questão que envolve a natureza de insumo de combustíveis consumidos na atividade-fim da empresa, prestadora de serviços de telecomunicações e, bem assim, a interpretação do art. 20 da Lei Complementar n. 87/96, quando dirimida a partir de argumentos de natureza eminentemente fática, não pode ser reexaminada por este Tribunal ante o óbice da Súmula 7/STJ.

2. É sabido e consabido que esta Corte, uma vez reconhecida a sucumbência recíproca, tem deixado ao juiz da execução, em liquidação de sentença, que mensure a proporção de êxito de cada uma das partes litigantes. Esse juízo de proporcionalidade somente será possível se a fixação da base de cálculo dos honorários observar um mesmo critério para autor e réu.

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.

Agravo regimental improvido.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: "A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."

Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques e Castro Meira votaram com o Sr. Ministro Relator. Impedido o Sr. Ministro Cesar Asfor Rocha. Relator MINISTRO HUMBERTO MARTINS



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

**CAMARA  
SUPERIOR**

**PROCESSO Nº  
DRT C III 878757/2007**

**RECURSO  
ESPECIAL**

Brasília (DF), 19 de outubro de 2010(Data do Julgamento)

Reproduzo ainda, parte deste voto do Min. Humberto, que diz com o tema ora em debate:

(...)

**"DA APLICAÇÃO DO ART. 173, I, DO CTN**

A jurisprudência desta Corte 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, *verbis*:

*"Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;"*

Na hipótese dos autos, cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação recolhido a menor no período de janeiro de 1999 a fevereiro de 2000.

O lançamento, cuja notificação do devedor se deu em 1º.12.2004, decorreu de autuação por creditamento indevido de ICMS, porquanto a contribuinte, além de creditar-se de ICMS pago pela aquisição de insumos, quais sejam, óleo combustível e lubrificantes, deixou de apresentar à fiscalização estadual os documentos comprobatórios da idoneidade dos créditos de ICMS escriturados.

Assim sendo, a regra decadencial aplicável ao caso concreto é a prevista no art. 173, I, do CPC, 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 da decadência do direito de o Fisco lançar os referidos créditos tributários.

Nesse sentido, as ementas dos seguintes julgados:

**"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 controversa 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."

(AgRg no Ag 1.273.246/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 5.8.2010, DJe 3.9.2010.)

**"AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO.**



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

**CAMARA  
SUPERIOR**

**PROCESSO Nº  
DRT C III 878757/2007**

**RECURSO  
ESPECIAL**

*AUTO DE INFRAÇÃO. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO. ART. 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO. AFIRMAÇÃO DA OCORRÊNCIA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. REEXAME DE PROVA.*

1. Verificando-se que o lançamento, na hipótese dos autos, decorreu da lavratura de auto de infração, por não ter a contribuinte antecipado o pagamento, aplica-se o disposto no art. 173, I, do CTN, que prevê o prazo de cinco anos para a constituição do crédito tributário, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

2. A conclusão no sentido de que houve lançamento de ofício com recolhimento a menor do imposto, e não lavratura do auto de infração, depende da reapreciação das provas constantes dos autos. Incidência da Súmula 7/STJ.

3. Agravo regimental desprovido."

(AgRg no REsp 954.487/SE, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 2.4.2009, DJe 4.5.2009.)

*"TRIBUTÁRIO. ICMS. PAGAMENTO A MENOR. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DECADÊNCIA. ART. 173, I, DO CTN. TAXA SELIC.*

1. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando ocorre o recolhimento em desconformidade com a legislação aplicável, deve a autoridade fiscal proceder ao lançamento de ofício (CTN, art. 149), iniciando-se o prazo decadencial de cinco anos no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito (art. 173, I, do CTN).

2. Se a Fazenda Pública notifica o contribuinte do auto de infração no prazo de cinco anos a que alude o art. 173, I, do CTN, não há que se falar em decadência do direito à constituição do crédito tributário, ainda que a inscrição em dívida ativa se dê fora desse prazo.

3. É devida a Taxa Selic nos cálculos dos débitos dos contribuintes para com a Fazenda Pública Federal.

4. Ante a existência de lei estadual que determina o uso da mesma taxa moratória utilizada pela Fazenda Federal, mostra-se legítimo o uso da Selic. Precedentes.

5. Recurso especial não provido."

(REsp 973.189/MG, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 4.9.2007, DJ 19.9.2007, p. 262.)

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

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

AgRg no AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 1.273.246 - RS (2010/0018418-8)

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

**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



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

**CAMARA  
SUPERIOR**

**PROCESSO Nº  
DRT C III 878757/2007**

**RECURSO  
ESPECIAL**

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.

Para mim é o quanto basta, assim é que havendo **jurisprudência firmada** de nossos tribunais superiores entendendo pela aplicação da regra do artigo 173, I, do CTN, **CONHEÇO E DOU PROVIMENTO** a este pedido da D.R.F.

Finalmente, conheço do recurso fazendário, referente à entrada de energia elétrica, porque não caduco e porque há evidente divergência no critério de julgamento.

A decisão sob ataque concluiu-se que:

*"É de reconhecimento público que a Recorrente exerce atividade considerada industrial e em seus estabelecimentos (tais como de panificação e frigorífico), de forma que o gasto com energia elétrica, para o desempenho dessas atividades, gera crédito de imposto.*

(...)

*Para tanto, o Recorrente juntou aos autos laudo técnico, emitido pela sinerconsult, folhas 163/178, dando conta de que essa loja (autuada) poderia recuperar 36,58% dos valores destacados nas contas de energia elétrica.*

*Ainda que esse laudo técnico tenha sido elaborado em período posterior ao da lavratura do AIIM não podemos deixar de considerar, também, que com o passar do tempo os equipamentos elétricos estão se tornando mais eficazes, de forma a reduzir o consumo de energia. É uma necessidade ambiental de forma que, consumindo menos energia, o laudo retrataria uma situação desfavorável ao recorrente. Portanto, não havendo outro parâmetro, aceito o laudo apresentado."*

Já nos paradigmas apresentados pela D. representação Fiscal a conclusão é



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

CAMARA  
 SUPERIOR

PROCESSO Nº  
 DRT C III 878757/2007

RECURSO  
 ESPECIAL

outra. Transcrevo parte do decidido no Proc. DRT 5 881388/2007 ( a ora recorrente era parte neste processo):

*31. No que se refere à alegação de utilização de energia elétrica em áreas de industrialização, em que pese o laudo apresentado, tem-se recente entendimento do STJ de que estabelecimentos comerciais não praticam atividades de industrialização que legitimem o aproveitamento de créditos de ICMS, "in verbis":*

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. ICMS. DIREITO DE CRÉDITO. ENERGIA ELÉTRICA. ESTABELECIMENTO COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE. MATÉRIA PACIFICADA NO STJ. RECURSO ESPECIAL N. 1.117.139-RJ, DECIDIDO SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC (...)"*

É certo que a jurisprudência deste tribunal administrativo está "in casu" consoante o que vem sendo reiteradamente decidido pelos tribunais superiores, não reconhecendo a possibilidade de crédito de energia elétrica quando se trate de estabelecimento comercial. Nesta toada, dou provimento ao recurso interposto, restabelecendo a exigência contida no subitem 1.1.

Em suma: CONHEÇO DO APELO FAZENDÁRIO quanto à decadência e possibilidade de crédito referente à aquisição de energia elétrica. DOU PROVIMENTO para restabelecer a exigência fiscal, porque ilegítimo o crédito tomado por estabelecimento comercial referente à entrada de energia elétrica, bem como afastar a decadência, uma vez que não escoado o prazo, nos termos da regra contida no artigo 173, I do CTN.

TIT, em 27 de janeiro de 2014 .

*Olga Maria de Castilho Arruda*  
 Juíza Relatora

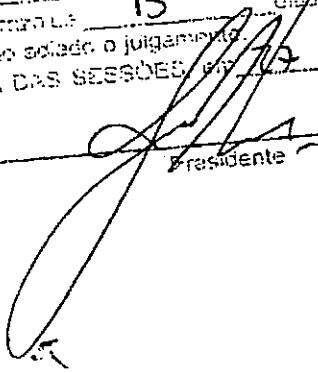


A pedido deu vista ao processo o(o) SR.(a)

VALESSA P. ROBINHOES

permanecendo 15 dias (art. 628 do R.J.)

findado colado o julgamento  
SALA DAS SESSÕES em 17/01/2018

  
Presidente



FLS.

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

CÂMARA	PROCESSO N.º	RECURSO
CÂMARA SUPERIOR	DRTC III-878757-2007	RECURSO ESPECIAL

RECORRENTE	FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL				
RECORRIDO	COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO				
RELATOR(A)	OLGA M. DE CASTILHO ARRUDA	AIIM	3.084.658-4		
JUIZ COM VISTA: VANESSA PEREIRA RODRIGUES DOMENE					
EMENTA					
ICMS – CRÉDITO INDEVIDO DO IMPOSTO. ENERGIA ELÉTRICA E SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. ATIVO IMOBILIZADO. FALTA DE ARQUIVAMENTO EM ORDEM CRONOLÓGICA DOS TOTALIZADORES FISCAIS DOS EQUIPAMENTOS EMISSORES DE CUPOM FISCAL (REDUÇÃO "Z") E FALTA DE APRESENTAÇÃO DOS CUPONS DE ELITURA DE MEMORIAL FISCAL. DECADÊNCIA. APLICA-SE A REGRA DECADENCIAL PREVISTA NO ARTIGO 150, § 4º DO CTN, QUANDO NÃO HÁ COMPROVAÇÃO DE FRAUDE, DOLO OU SIMULAÇÃO. NEGADO PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA.					

**VOTO VISTA****VANESSA PEREIRA RODRIGUES DOMENE**

A decadência no direito tributário é assunto dos mais discutidos em todas as instâncias, administrativas e judiciais, de nosso sistema jurídico pátrio. Em razão disso, o Superior Tribunal de Justiça, utilizando-se da permissiva contida no artigo 543-C do Código de Processo Civil, introduzido pela Lei nº. 11.672/08, consolidou seu entendimento sobre a matéria pela via do recurso repetitivo, no REsp 973.733/SC, julgado no final de 2009.

Nesse julgamento, quanto à decadência dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o STJ firmou posicionamento no sentido de que:

- i) tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, havendo o pagamento antecipado e sem que haja prova definitiva de dolo, fraude ou simulação, aplica-se a contagem do prazo prescricional contida no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, ou seja, cinco anos contados do fato gerador do tributo;
- ii) tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, não havendo o pagamento antecipado e independentemente de prova definitiva de dolo, fraude ou simulação, aplica-se a regra geral para a contagem do prazo prescricional, contida no artigo 173, I do CTN, contando-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;



FLS.

SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS**CÂMARA  
CÂMARA SUPERIORPROCESSO N.º  
DRTC III-878757-2007RECURSO  
RECURSO ESPECIAL

iii) tratando-se, finalmente, de tributo sujeito ao lançamento por homologação, havendo o pagamento antecipado, porém com prova definitiva de dolo, fraude ou simulação, aplica-se novamente a regra geral do artigo 173, I.

Não obstante o supracitado julgamento do recurso repetitivo, consolidando o posicionamento do STJ no final do ano de 2009 sobre um tema largamente discutido por vários anos, começou a surgir, recentemente, alegações no sentido de que havia um novo posicionamento daquele Colendo órgão, especificamente em se tratando do ICMS.

Sustentam que, no caso de glosa de créditos de ICMS, o prazo decadencial para a Administração Tributária realizar o lançamento seria contado na regra geral do artigo 173, I, do CTN. Para embasar suas alegações, alega-se não haver, nesses casos, o pagamento antecipado do tributo, caindo, assim, na regra expressada no item "ii" acima.

Porém, em que pese os argumentos e acórdãos trazidos acerca desta matéria pela representação fiscal, a meu ver, esse posicionamento não merece prosperar, uma vez que embasado em argumentos frágeis e julgamentos esparsos.

Tratando primeiramente da existência ou não de pagamento antecipado no caso de créditos de ICMS, alegar sua não existência seria estar em descompasso com o sistema sui generis desse imposto estadual, o qual pauta-se inteiramente no princípio da não-cumulatividade e, por consequência, na apuração de débitos e créditos do imposto, da qual resultam uma de três situações, quais sejam, a existência de saldo credor do imposto, devedor, ou, ainda, saldo zero.

Ora, ao realizar as operações contábeis de apuração do saldo de ICMS, culminadas na entrega mensal da Guia de Informação e Apuração (GIA), o Contribuinte está realizando verdadeiro pagamento antecipado do tributo, seja pela apuração de créditos, débitos ou de saldo zero.

Ao posicionar-se a respeito da matéria, o STJ não restringiu a aplicação de seu entendimento à todos os outros tributos sujeitos ao lançamento por homologação à exclusão do ICMS, justamente por não haver motivo para tal separação. Ocorre apenas uma forma diferida de pagamento, a qual não pode ser usada como via oblíqua à aplicação da regra geral da prescrição.

Deve-se frisar que a aplicação da regra geral para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação ocorre como verdadeira sansão ao contribuinte, seja por não realizar o pagamento, seja pela comprovação de dolo, fraude ou simulação na operação. Atribuir essa penalidade ao Contribuinte que apenas realizou a apuração do tributo na sua forma específica – ou seja, pela apuração dos débitos e créditos do imposto – é aplicar penalidade severa a quem agiu nos



FLS.

SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS**CÂMARA  
CÂMARA SUPERIORPROCESSO N.º  
DRTC III-878757-2007RECURSO  
RECURSO ESPECIAL

rigores da lei, invertendo-se a regra pela exceção e cometendo grave afronta ao sistema jurídico.

Dessa forma, a alegação de que não há pagamento antecipado nos casos de crédito de ICMS não pode servir como argumento para aplicar a regra prescricional do artigo 173, I, do CTN.

De outro lado, trazem também acórdãos do STJ que, supostamente, confirmariam uma mudança de posicionamento em relação aos créditos de ICMS, notadamente os proferidos no Agravo Regimental no Recurso Especial de número 1199262 e no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n.º 1273246, ambos proferidos no final de 2010. Os demais julgados nesse sentido são anteriores ao julgamento do recurso repetitivo sobre a matéria, motivo pelo qual não podem ser apontados como entendimento presente do Superior Tribunal de Justiça.

Ao analisar os julgados do STJ, é fácil perceber que não se prestam à comprovação de uma mudança de posicionamento, seja no aspecto quantitativo – uma vez que se trata de apenas dois julgados frente ao julgamento de um recurso repetitivo em sentido contrário – seja no aspecto qualitativo pois, ao basearem sua decisão em precedentes, novamente o fazem baseado em julgados anteriores ao julgamento do recurso repetitivo no REsp 973.733/SC, o qual teve seu julgamento em 12/08/2009, como se pode conferir no trecho abaixo destacado do supracitado AgRg no Ag n.º 1273246 :

**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.*



FLS.

SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CÂMARA  
CÂMARA SUPERIORPROCESSO N.º  
DRTC III-878757-2007RECURSO  
RECURSO ESPECIAL

Portanto, os julgados trazidos como refletores de um novo posicionamento do Superior Tribunal de Justiça refletem, na verdade, posicionamento antigo e ultrapassado pelo julgamento do recurso repetitivo no REsp 973.733/SC, não devendo ser adotado por este E. Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo que, à semelhança do STJ, firmou recentemente seu posicionamento sobre a matéria na segunda metade de 2010, no sentido de aplicar a regra especial do artigo 150, § 4º, do CTN para os casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, inclusive para créditos de ICMS.

Assim, pelo exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso fazendário.

Plenário, 22 de março de 2011.



Vanessa Pereira Rodrigues Domene  
Juíza com Vista

*Montenho meu voto*  
*Sem*



Olga Maria de Castilho Arruda



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

CÂMARA
SUPERIOR

PROCESSO Nº
DRT-III-878757/07

RECURSO
ESPECIAL

RECORRENTE			
RECORRIDO			
RELATOR	Dra. OLGA MARIA DE C. ARRUDA	AIIM	S. ORAL
EMENTA			
VOTO DE PREFERÊNCIA			
ICMS			
CREDITAMENTO INDEVIDO DO IMPOSTO			
DECADÊNCIA			
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			
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".			
APLICAÇÃO DA REGRA DO ART. 173, INCISO I, AO CASO PRESENTE, em que se subscreve o voto da ilustre Sra. Relatora, Dra. Olga M. C. Arruda			
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 creditamento 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-III-878757/07

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-III-878757/07

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*" (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-III-878757/07

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 da ilustre Sra. Relatora, Dra. Olga M. C. Arruda, com o acréscimo das razões acima expostas.

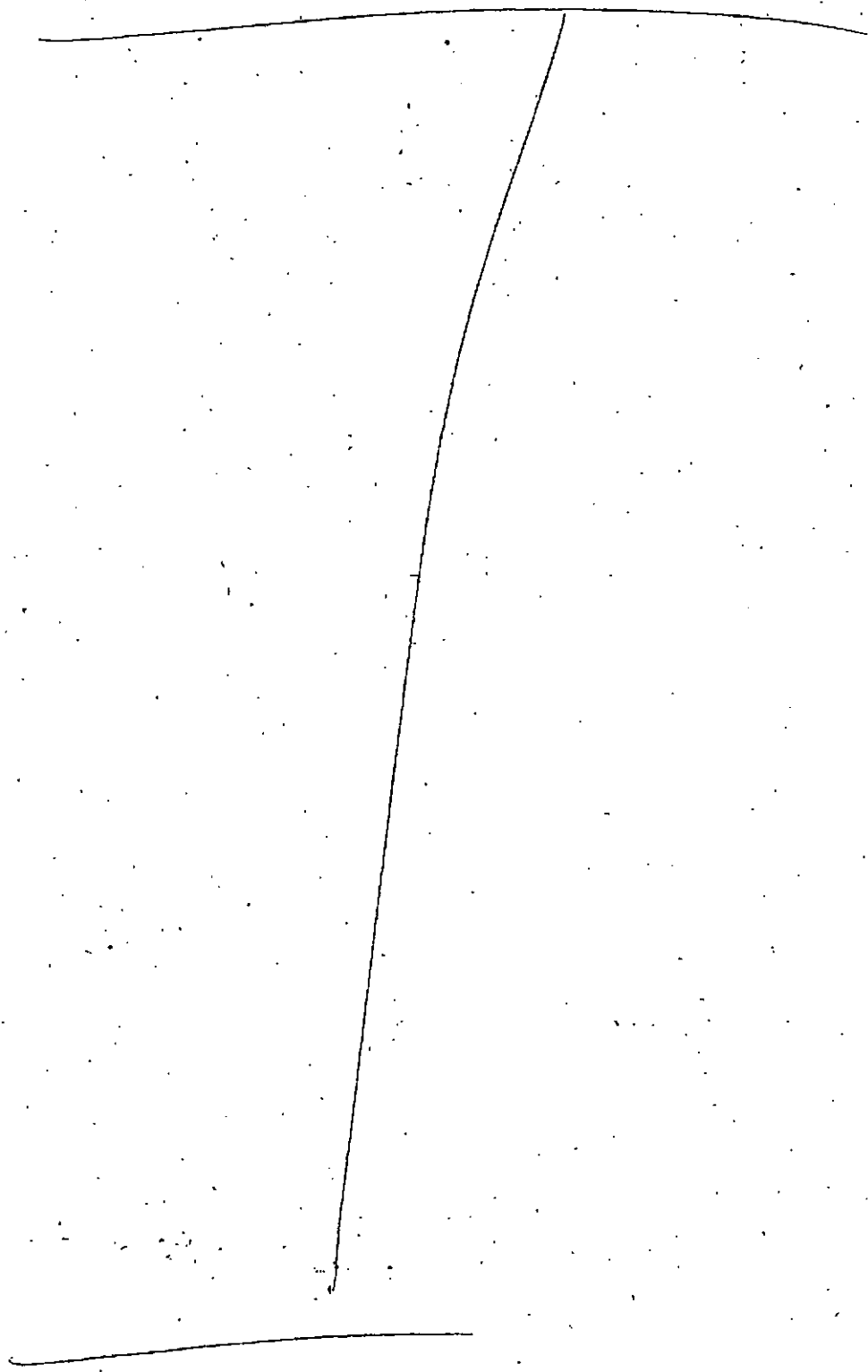
Sala das Sessões, 22 de *março* de 2011.

*Fernando Moraes Sallaberry*  
FERNANDO MORAES SALLABERRY  
JUIZ com voto de preferência

1  
Mantenho meu voto

*[Handwritten signature]*

Olga Maria de Castilho Arruda





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

FOLHA Nº

CAMARA SUPERIOR

PROCESSO Nº

Tomou de emprestimo  
o voto proferido nesta  
sessão pelo Sr. Juiz Luiz  
Fernando Mussolini  
Junior nos autos do  
Processo SRT-3-829692/09  
para negar provimento  
ao recurso.

Antonio Augusto S.P. de Calafate

Com a Dra. Vanessa

AUGUSTO TOSCANI

Com a Dra. Olga.

JOSE ROBERTO ROSTA

Com o Sr. Augusto Augusto

Fernando Mussolini Jr

Com a Dra Olga e he falle being  
devido a posição financeira do STJ

*[Handwritten signature]*

Gianpaulo Camilo  
Dringoli

Com o Sr. Amissolem

*[Handwritten signature]*

CELSO ALVES FEITOSA

*[Handwritten signature]*

FRANCISCO ANTONIO FELIO

Curro-me, nesta oportunidade, a  
fornecer a prestação jurisdicção do STJ sobre  
a matéria e acompanhando a Dra. Olga.

*[Handwritten signature]*  
EGLE PRANDINI MACIOTTA

Com a Dra. Olga

*[Handwritten signature]*

RAFAEL GONÇALVES DA COSTA JUNIOR

107 a 3. 700000000

*[Handwritten signature]*

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

DRT-111-878757/07

C/ A Dra. Egle.

*Julian*  
CELSO BARROSA JULIAN

Com a Dra. Vanessa

*Salvador*  
EDUARDO PEREZ SALVASE

Com a Dra. Olga e Dra. Egle

*Neves*  
JOSE PAULO NEVES  
Presidente

Deixo puto a votação para  
aceitar a Dra. Olga Maria

*Neves*  
JOSE PAULO NEVES  
Presidente