

RECURSO ESPECIAL Nº 1.843.165 - SP (2019/0306582-0)

RELATORA : **MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES**
RECORRENTE : **PAULISTA BUSINESS COMERCIO, IMPORTACAO E EXPORTACAO DE PRODUTOS ELETRICOS S/A. EM RECUPERACAO JUDICIAL**
ADVOGADO : **JOSÉ RENATO SANTOS E OUTRO(S) - SP155437**
RECORRIDO : **FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO**
PROCURADOR : **MARCIA WILLIAM ESPER VEDRIN E OUTRO(S) - SP115200**

DECISÃO

Trata-se de Recurso Especial, interposto por PAULISTA BUSINESS COMERCIO, IMPORTACAO E EXPORTACAO DE PRODUTOS ELETRICOS S/A. EM RECUPERACAO JUDICIAL, contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, assim ementado:

"EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - Autuação Decadência Inocorrência - Creditamento indevido de ICMS e Aquisição de mercadorias advindas do exterior, importadas por conta e ordem - Não incidência dos benefícios concedidos pelo Convênio 84/11 e Lei nº 4.732/11 Aplicação da regra do art. 155, § 2º, IX, 'a' da CF, o que implica reconhecer que a exação deve ser suportada pelo adquirente final do produto, no caso, a autuada - Multa não excessiva, fundamentada no art. 527, inciso I, alínea 'e', inciso II, alínea 'j' do RICMS/00 - A incidência de juros de mora sobre a multa é autorizada pelo art. 96 da Lei 6.374/89.

JUROS - Reconhecimento da inconstitucionalidade da interpretação dada pelo Fisco Estadual à Lei 13.918/09, sem alteração gramatical - Aplicação de taxa de juros sobre o imposto ou a multa não excedente a Selic.

Recursos oficial e da FESP parcialmente providos. Recurso da embargante improvido" (fl. 893e).

O acórdão em questão foi objeto de Embargos de Declaração (fls. 966/968e), os quais restaram rejeitados, nos termos da seguinte ementa:

"EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - Inexistência de quaisquer vícios no decidido - Julgado que abordou as questões relevantes postas nos autos - Recurso que, na verdade, pretende a modificação do decidido, com nítido caráter infringente - Prequestionamento - Necessidade de ocorrência de omissão, contradição ou obscuridade.

Recurso rejeitado" (fl. 970e).

Nas razões do Recurso Especial, interposto com base no art. 105, III, **a e c**, da Constituição Federal, a parte ora recorrente aponta, além do dissídio jurisprudencial, violação ao art. 150, § 4º, do CTN. Para tanto, sustenta o seguinte:

"II. A Decadência Parcial das Exigências Fiscais. Negativa de Vigência ao Artigo 150, §4º, do CTN.

Parte do débito fiscal exigido no AIIM vertente se encontra, indubitavelmente, fulminado pelo instituto da decadência.

Isso porque as informações extraídas da Certidão da Dívida Ativa se referem à AIIM lavrado em 14.12.11, relativamente a fatos jurídicos ocorridos nos meses de agosto, novembro e dezembro de 2006.

O pretense débito fiscal refere-se a operações em período abrangido pela decadência, conforme estatui o artigo 150, do Código Tributário Nacional (CTN), aprovado pela Lei nº 5.172, de 25.10.66, verbis:

(...)

A observância do preceito legal acima transcrito leva a seguinte compreensão:

(a) o lançamento por homologação (e não de ofício);

(b) tributos em que o sujeito passivo realiza atividades de natureza tributária (aquisições, operações, prestações); emite documentos e escritura livros fiscais; promove a apuração do imposto; e, se for o caso, procede ao seu recolhimento, sem prévio exame do Fisco; e

(c) o ICMS se enquadra nesta situação porque o cumprimento de todas as determinações legais é promovido pelo contribuinte sem prévia e anterior exigência fazendária.

O mesmo artigo 150 do CTN dispõe, verbis:

(...)

Assim, a cobrança de valores tributários relativos ao ICMS deve ser exercida no prazo de 5 (cinco) anos contado da ocorrência dos fatos tributários praticados (créditos, débitos, emissão de documentos, escrituração de livros, etc.). Não tendo sentido jurídico fixar diferentes prazos decadenciais para um mesmo tributo (ICMS), ou seja, um prazo para 'débito', outro para 'crédito' e um terceiro para 'obrigações acessórias'.

A referência ao 'recolhimento' de quantia menor (insuficiente) significa a apuração de valor efetivamente devido, e não unicamente de valor pertinente ao 'fato gerador', que necessariamente não coincide com o valor a ser recolhido. Com efeito, no caso do ICMS, o valor recolhido decorrerá de apuração decorrente do confronto dos

'créditos' com os 'débitos' do ICMS.

Portanto, a atividade de creditamento enquadra-se no artigo 150, 'caput', do CTN, uma vez que a obrigação relativa ao ICMS no tocante à antecipação de apuração do valor tributário devido decorre da consideração dos 'débitos' e dos 'créditos' (resultado da sistemática não-cumulativa).

Oportuno acrescentar que a circunstância do crédito de ICMS ser considerado direito do contribuinte, não afasta o dever do Fisco de examinar sua legitimidade e homologação.

Tanto isso é verdade que, no caso de 'créditos indevidos', o Fisco efetua homologação e procede ao respectivo lançamento, com aplicação de penalidades.

Diante disto conclui-se que, em se tratando de tributo sujeito ao lançamento por homologação, o CTN determina que o prazo decadencial a ser aplicado é aquele constante do seu artigo 150, parágrafo 4º, mas jamais do artigo 173, inciso I, do referido diploma legal, até porque o Fisco estadual não imputou à Recorrente quaisquer práticas de dolo, fraude ou simulação.

Desta forma, no caso em comento, positivou-se a decadência parcial do direito à constituição do crédito tributário objeto do presente AIIM, pelo decurso do prazo de 05 (cinco) anos, a saber:

(...)

(a) Fatos Tributários contidos no AIIM alcançados pela decadência: agosto de 2006 a 14.12.06;

(b) Data da Lavratura do AIIM: 14.12.11; e

(c) Transcurso do Prazo Decadencial: superior a 05 (cinco) anos.

Em razão dos argumentos acima expostos, conclui-se que parte do débito fiscal (fatos tributários ocorridos entre agosto e 14 de dezembro de 2006) se encontram albergados pela decadência.

Observe-se que ao Fisco compete verificar a legitimidade de todos atos praticados pelo contribuinte (escrituração de créditos, registro de débitos, cumprimento de obrigações acessórias), de modo uniforme, dentro do mesmo período de tempo.

O artigo 156, inciso IV, do CTN, preceitua que a decadência extingue o crédito tributário, de forma que jamais se poderia exigir da Recorrente o ICMS decorrente de operações realizadas anteriormente a 15.12.06, sendo que a respeito da questão em análise, a jurisprudência comunga do referido entendimento jurídico, conforme será demonstrado.

(...)

E no caso deste feito, a Recorrente preenche os requisitos para

AFASTAR a incidência do artigo 173, inciso I, do CTN, uma vez que não é referido em nenhum momento a existência de dolo, fraude ou simulação de sua parte, também pelo fato da lei do ICMS impor o pagamento antecipado e ter ela efetuado de forma regular conforme faz prova o documento anexo nas fls. 205/209 ('Conta Fiscal Referente Jan a Dez/2006'), que atesta entrega de declarações.

E como se vê, contrariamente ao que indicou a decisão recorrida, o posicionamento deste c. Superior Tribunal de Justiça determina a aplicação da norma extraída do artigo 150, § 4º, do CTN nas acusações de falta de pagamento, entendimento este firmado sob a sistemática de recursos repetitivos no julgamento do RESP nº 973.733, cuja ementa segue transcrita:

(...)

Vê-se, destarte, que a aplicação do artigo 173, inciso I, do CTN demanda que, conjuntamente, estejam presentes as seguintes condições:

- (i) – que a lei não preveja o pagamento antecipado da exação;
- (ii) – ou quando a lei contiver previsão quanto ao pagamento antecipado da exação, este não ocorra;
- (iii) – ou que se constate dolo, fraude ou simulação do contribuinte.

E mostra-se indiferente ser a exigência decorrente de falta de pagamento ou de apropriação de crédito de ICMS, conforme se vê do seguinte precedente:

(...)

Ora, do cotejamento analítico resulta:

- inexistindo declaração de dolo, fraude ou simulação aplica-se a norma extraída do artigo 150, § 4º, do CTN;
- indiferente se se trata de ausência de pagamento ou de apropriação de crédito, desde que o contribuinte tenha cumprido os deveres instrumentais (apresentação de informações e declarações);
- na lide em exame, constam de fls. 205/209 extratos que comprovam prestação de deveres instrumentais pela ora Recorrente.

Destarte, a decisão recorrida merece reforma neste tópico, de forma que seja determinada a declaração de decadência às acusações de ausência de pagamento e também de crédito indevido anteriores a 14.12.2006" (fls. 942/948e).

Por fim, requer "o regular recebimento e admissão deste recurso especial, que deve ser provido para determinar o cancelamento da exigência fiscal e as cobranças acessórias de multas e juros, imputadas as verbas de sucumbência à Recorrida" (fl. 948e).

Contrarrazões a fls. 980/983e.

O Recurso Especial foi admitido pelo Tribunal de origem (fls. 994/995e).

A irresignação não merece prosperar.

A respeito da decadência, o acórdão consignou que:

"Em regra, o ICMS é lançado por homologação, nos termos do artigo 150 do CTN. Nesta sistemática, a homologação tácita (modalidade que importa para o estudo do caso presente) ocorre no prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (§ 4º do referido artigo).

Nestes termos, a regra para o cômputo do prazo de decadência é aquela estampada no artigo 173, inciso I, do CTN.

Sobre o tema HUGO DE BRITO MACHADO aponta o seguinte:

'A ressalva constante da parte final do § 4º do art. 150 do CTN quer dizer, apenas, que, comprovada a ocorrência de dolo, fraude, ou simulação, não se aplica a norma naquele dispositivo albergada. Neste caso aplica-se a regra do artigo 173, inciso I. O prazo de decadência começa no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado'. (Curso de Direito Tributário, Ed. Malheiros, 29ª edição, p. 222)

Neste sentido:

'TRIBUTÁRIO ICMS DECADÊNCIA LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (ART.150,§4º E 173 DO CTN).

1. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (Art. 150, §4º, do CTN). Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no artigo 173, I, do CTN. Em normais circunstâncias, não se conjugam os dispositivos legais. Precedentes das Turmas de Direito Público e da Primeira Seção.

(...)' (Recurso Especial nº 733.915/SP, relatora Ministra Eliana Calmon)

Observe-se que as operações consideradas ilícitas ocorreram de 08 a 12/2006 e o auto de infração foi lavrado em 14.12.2011 (fls. 81). Assim, com base na regra aplicável no caso (artigo 173, inc. I, do CTN), é forçoso reconhecer que a constituição do crédito tributário ocorreu dentro do prazo legal.

Portanto, não houve decadência" (fls. 895/896e).

Ainda, ao julgar os Aclaratórios, o Tribunal de origem asseverou que "incide

o prazo decadencial previsto no art. 173, I do CTN, já que a embargante realizou operações irregulares consideradas ilícitas, portanto, dolosas" (fl. 972e).

Com efeito, pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de que, "no caso de imposto lançado por homologação, quando há prova de fraude, dolo ou simulação, o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional)" (STJ, AgRg no REsp 1.050.278/RS, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, DJe de 03/08/2010).

No mesmo sentido:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. ICMS. PARECER TÉCNICO UNILATERAL. APRESENTAÇÃO INOPORTUNA. FUNDAMENTO INATACADO. SÚMULA 283/STF. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. **DECADÊNCIA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. ART. 173, I, DO CTN.**

1. O Tribunal de origem, para decidir que o autor não se desincumbiu do ônus probatório, assentou que a produção de prova técnica deve observar procedimento próprio, sendo inoportuna a apresentação do parecer unilateral. Esse fundamento, que é autônomo e suficiente para a manutenção do acórdão recorrido, não foi especificamente impugnado nas razões do recurso especial, o que atrai o óbice da Súmula 283/STF.

2. Constatado que a Corte de origem empregou fundamentação suficiente para dirimir a controvérsia, tal como delineada na exordial, é de se afastar a alegada violação do art. 535 do CPC.

3. **'O prazo decadencial nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, caso tenha havido dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo, tem início no primeiro dia do ano seguinte ao qual poderia o tributo ter sido lançado'** (REsp 1.086.798/PR, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 24/04/2013). No mesmo sentido: REsp 1.340.386/PE, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 08/03/2013; AgRg nos EREsp 1.199.262/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção, DJe 07/11/2011; AgRg no REsp 1.044.953/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 03/06/2009.

4. Agravo regimental não provido" (STJ, AgRg no AgRg no AREsp 451.350/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, DJe de 01/07/2014).

"TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. ICMS. TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DE LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONSONÂNCIA COM A JURISPRUDÊNCIA DO STJ. SÚMULA 83 DO STJ.

1. A jurisprudência desta Corte entende que nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN). Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.

2. No presente caso, o Tribunal regional consignou expressamente que houve declaração ao fisco pelo contribuinte e o imposto foi pago. Portanto, a regra decadencial aplicável ao caso concreto é a prevista no artigo 150, § 4º, do CTN.

3. Agravo regimental não provido" (STJ, AgRg no Ag 1.216.911/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, DJe de 10/05/2011).

In casu, conforme relatado, o Tribunal local consignou expressamente que "a embargante realizou operações irregulares consideradas ilícitas, portanto, dolosas" (fl. 972e). Portanto, a regra decadencial aplicável ao caso concreto, de fato, é a prevista no art, 173, I, do CTN. Irrepreensível o entendimento esposado no acórdão recorrido.

Por outro lado, tendo em vista as alegações da recorrente, constante das razões do Recurso Especial, cabe asseverar que não cabe ao STJ a análise acerca da efetiva ocorrência de dolo, na hipótese, diante da proibição do reexame de fatos e provas, nos termos da Súmula 7/STJ.

Nessa linha:

"TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. ARTS. 150, § 4º, E 173 DO CTN. REEXAME DE FATOS E PROVAS. SÚMULA 7/STJ.

1. Nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que não ocorre pagamento antecipado, o prazo decadencial rege-se pelas disposições do art. 173, inciso I, do CTN, ou seja, será de 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o

lançamento poderia ter sido efetuado.

2. Não cabe ao STJ a análise acerca da ocorrência de dolo ou fraude, pois tal apreciação requer, necessariamente, o reexame de fatos e provas, o que é vedado ao STJ, em recurso especial, por esbarrar no óbice da Súmula 7/STJ. Precedentes.

Agravo regimental improvido" (STJ, AgRg no AREsp 616.398/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 09/02/2015).

"PROCESSUAL CIVIL E EXECUÇÃO FISCAL. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STF. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. COMPROVAÇÃO. REEXAME. SÚMULA 7/STJ.

1. É inadmissível Recurso Especial quanto a matéria não especificamente enfrentada pelo Tribunal a quo, apesar da interposição de Embargos de Declaração, dada a ausência de prequestionamento. Incidência, por analogia, da Súmula 211/STF.

2. O Tribunal de origem, competente para examinar fatos e provas concluiu que o dolo, a fraude ou a simulação não foram comprovados; portanto, inferir sob o acerto ou erro da decisão encontra óbice na Súmula 7/STJ, que veda o reexame da matéria fática dos autos.

3. O acórdão proferido está consentâneo com a jurisprudência do STJ, no sentido da necessidade de notificação da lavratura do auto de infração.

4. Agravo Regimental não provido" (STJ, AgRg no REsp 1.451.497/DF, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 10/10/2014).

"ITBI. OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. REGRA DO ARTIGO 150, § 4º, C/C 173, I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. IDENTIFICAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO POR PARTE DO SUJEITO PASSIVO. IMPOSSIBILIDADE DE REEXAMINAR AS CIRCUNSTÂNCIAS FÁTICAS QUE LEVARAM O JULGADOR A FORMAR SEU CONVENCIMENTO. SÚMULA 7. RECURSO ESPECIAL NÃO CONHECIDO.

1. A discussão acerca da efetiva ocorrência do fato gerador não foi debatida no acórdão recorrido apesar da oposição de embargos de declaração. Ausente a alegação de afronta ao art. 535 do CPC, é caso de incidência do enunciado da Súmula 211 STJ: 'Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo Tribunal a quo'.

2. O prazo decadencial nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, caso tenha havido dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo, só tem início no primeiro dia do ano seguinte ao qual poderia o tributo ter sido lançado. Inteligência do art. 150, § 4º, c/c o art. 173, I, do Código Tributário Nacional.

3. Em sede de recurso especial, é inviável o reexame dos fatos que levaram o Tribunal a quo reconhecer a ocorrência de comportamento doloso do sujeito passivo.

4. Recurso especial não conhecido" (STJ, REsp 950.004/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, DJ de 18/09/2007, p. 293).

Por fim, a tese no sentido de que "a atividade de creditamento enquadra-se no artigo 150, 'caput', do CTN, uma vez que a obrigação relativa ao ICMS no tocante à antecipação de apuração do valor tributário devido decorre da consideração dos 'débitos' e dos 'créditos'", sendo que, "no caso de 'créditos indevidos', o Fisco efetua homologação e procede ao respectivo lançamento, com aplicação de penalidades" (fl. 943e), não foi analisada na instância de origem.

Diante desse contexto, a pretensão recursal esbarra em vício formal intransponível, qual seja, da ausência de prequestionamento – requisito viabilizador da abertura desta instância especial –, atraindo, por analogia, o óbice da Súmula 282 do Supremo Tribunal Federal ("É inadmissível o recurso extraordinário, quando não ventilada, na decisão recorrida, a questão federal suscitada"), na espécie.

A propósito:

"ADMINISTRATIVO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. REENQUADRAMENTO FUNCIONAL DO SERVIDOR. HERDEIROS DE EX-PENSIONISTAS. PRESCRIÇÃO DO FUNDO DE DIREITO. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO DA TESE RECURSAL. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 282/STF. CORRETA APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO FEDERAL.

1. A tese jurídica debatida no recurso especial deve ter sido

objeto de discussão no acórdão atacado. Inexistindo esta circunstância, desmerece ser conhecida por ausência de prequestionamento. Súmula 282 do STF (AgRg no REsp 1374369/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe 26/6/2013).

(...)

3. Agravo regimental a que se nega provimento" (STJ, AgRg no AREsp 447.352/PE, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 27/02/2014).

Ante o exposto, com fundamento no art. 255, § 4º, II, do RISTJ, **nego provimento** ao Recurso Especial.

Em atenção ao disposto no art. 85, § 11, do CPC/2015 e no Enunciado Administrativo 7/STJ ("Somente nos recursos interpostos contra decisão publicada a partir de 18 de março de 2016 será possível o arbitramento de honorários sucumbenciais recursais, na forma do art. 85, § 11, do NCPC"), majoro os honorários advocatícios em 10% (dez por cento) sobre o valor já arbitrado, levando-se em consideração o trabalho adicional imposto ao advogado da parte **recorrida**, em virtude da interposição deste recurso, respeitados os limites estabelecidos nos §§ 2º e 3º do art. 85 do CPC/2015.

I.

Brasília (DF), 27 de novembro de 2019.

MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES
Relatora