

Superior Tribunal de Justiça

AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1.821.549 - SP (2021/0010895-0)

RELATOR : **MINISTRO GURGEL DE FARIA**
AGRAVANTE : LABORATORIO QUIMICO FARMACEUTICO BERGAMO LTDA
ADVOGADOS : RAPHAEL RICARDO DE FARO PASSOS - SP213029
LUIZ GUILHERME ROS - DF048774
AGRAVADO : FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO
PROCURADOR : ANA CRISTINA LIVORATTI OLIVA GARBELINI E OUTRO(S) - SP105421

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. INOCORRÊNCIA. ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. SALDO CREDOR. COMPENSAÇÃO POR INICIATIVA DO FISCAL. OBRIGATORIDADE. INEXISTÊNCIA.

1. Inexiste ofensa aos arts. 489, § 1º, e 1.022 do CPC/2015 quando o Tribunal de origem se manifesta de modo fundamentado acerca das questões que lhe foram submetidas, apreciando integralmente a controvérsia posta nos autos, porquanto julgamento desfavorável ao interesse da parte não se confunde com negativa ou ausência de prestação jurisdicional.

2. A utilização de crédito de ICMS para fins de compensação com o tributo devido é faculdade a ser exercida oportunamente pelo contribuinte no âmbito do lançamento por homologação, não sendo possível impor ao fisco que proceda a esse encontro de contas quando do lançamento de ofício. Inteligência dos arts. 20, 23 e parágrafo único, e 24 da LC n. 87/1996.

3. Se o contribuinte não utilizar determinado crédito escriturado em certo período de apuração, ainda que possa aproveitá-lo extemporaneamente para períodos posteriores (desde que observado o prazo decadencial), não o poderá mais fazê-lo retroativamente, visto que a existência e a validade desse crédito não foram submetidas oportunamente ao juízo de homologação do fisco.

4. Agravo conhecido para negar provimento ao recurso especial.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, prosseguindo o julgamento, após o voto-vista da Sra. Ministra Regina Helena Costa, por unanimidade, conhecer do agravo para negar provimento ao recurso especial nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Paulo Sérgio Domingues (Presidente), Sérgio Kukina e Regina Helena Costa (voto-vista) votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Benedito Gonçalves.

Brasília, 22 de agosto de 2023

Superior Tribunal de Justiça

MINISTRO GURGEL DE FARIA

Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1821549 - SP (2021/0010895-0)

RELATOR : **MINISTRO GURGEL DE FARIA**
AGRAVANTE : LABORATORIO QUIMICO FARMACEUTICO BERGAMO
LTDA
ADVOGADO : RAPHAEL RICARDO DE FARO PASSOS - SP213029
AGRAVADO : FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO
PROCURADOR : ANA CRISTINA LIVORATTI OLIVA GARBELINI E OUTRO(S)
- SP105421

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. INOCORRÊNCIA. ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. SALDO CREDOR. COMPENSAÇÃO POR INICIATIVA DO FISCAL. OBRIGATORIDADE. INEXISTÊNCIA.

1. Inexiste ofensa aos arts. 489, § 1º, e 1.022 do CPC/2015 quando o Tribunal de origem se manifesta de modo fundamentado acerca das questões que lhe foram submetidas, apreciando integralmente a controvérsia posta nos autos, porquanto julgamento desfavorável ao interesse da parte não se confunde com negativa ou ausência de prestação jurisdicional.

2. A utilização de crédito de ICMS para fins de compensação com o tributo devido é faculdade a ser exercida oportunamente pelo contribuinte no âmbito do lançamento por homologação, não sendo possível impor ao fisco que proceda a esse encontro de contas quando do lançamento de ofício. Inteligência dos arts. 20, 23 e parágrafo único, e 24 da LC n. 87/1996.

3. Se o contribuinte não utilizar determinado crédito escriturado em certo período de apuração, ainda que possa aproveitá-lo extemporaneamente para períodos posteriores (desde que observado o prazo decadencial), não o poderá mais fazê-lo retroativamente, visto que a existência e a validade desse crédito não foram submetidas oportunamente ao juízo de homologação do fisco.

4. Agravo conhecido para negar provimento ao recurso especial.

RELATÓRIO

Trata-se de agravo interposto por LABORATÓRIO QUÍMICO

FARMACÊUTICO BERGAMO LTDA., em que defende a admissibilidade de recurso especial manejado contra acórdão do TJSP assim ementado (e-STJ fl. 649):

APELAÇÃO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. Pretensão de nulidade de AIIM lavrado por falta de pagamento de ICMS, creditamento indevido do imposto e irregularidades na escrita fiscal. Alegação de que a contribuinte, à época do lançamento fiscal, possuía saldo credor de ICMS em montante superior aos débitos apurados pelo Fisco, de modo que caberia à autoridade fiscal, em atenção ao princípio da não-cumulatividade, realizar a compensação dos valores. Impossibilidade. Direito de utilização de créditos extemporâneos para saldar débitos de ICMS que se caracteriza como prerrogativa do contribuinte no momento da regular escrituração, nos termos do artigo 61, do RICMS/SP. A existência de saldo credor na escrita fiscal da contribuinte não impõe à fiscalização o dever de promover espontaneamente à compensação deste com eventuais débitos apurados. MULTA PUNITIVA. Caráter confiscatório reconhecido. Parâmetro estabelecido pelo Supremo Tribunal Federal em 100% do valor do tributo. JUROS DE MORA. Necessidade de limitação dos juros à variação da taxa Selic. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. Sucumbência recíproca. Fixação por equidade em R\$ 20.000,00 para cada parte. Sentença reformada em parte. Recurso parcialmente provido.

Os embargos de declaração foram rejeitados (e-STJ fls. 791/801).

No apelo raro (e-STJ fls. 659/719), a empresa recorrente, apontando divergência jurisprudencial e violação dos arts. 926 e 1.022, II, do CPC/2015, 19, 20, 21, 24 e 26 da LC n. 87/1996 e 142 e 150, § 4º, do CTN, sustentou: (i) a nulidade do acórdão recorrido, porquanto não sanada omissão suscitada nos embargos de declaração, referente à existência de arestos favoráveis à sua tese; (ii) a nulidade do auto de infração impugnado que lançou débitos de ICMS sem levar em consideração a existência, à época, de créditos de mais de R\$ 20 milhões em sua escrituração contábil, estando, assim, em desacordo com o princípio da não cumulatividade.

Sem contrarrazões (e-STJ fl. 837).

O Tribunal de origem inadmitiu o recurso especial por entender inócua a alegada infringência ao art. 1.022 do CPC/2015, incidentes as Súmulas 7 do STJ e 280 do STR e não demonstrado o dissídio jurisprudencial aventado (e-STJ fls. 838/840). fundamentação com a qual não concorda a agravante (e-STJ fls. 844/883).

Oferecida contraminuta (e-STJ fls. 885/889).

É o relatório.

VOTO

Preenchidos os pressupostos legais para o conhecimento do agravo

e do próprio recurso especial, submeto o presente feito diretamente ao Colegiado, conforme faculta o art. 1.042, § 5º, do CPC/2015.

Na origem, cuidam os autos de ação ordinária ajuizada pela empresa recorrente com o objetivo de ver reconhecida "a nulidade do lançamento de ofício que não respeitou o princípio constitucional da não cumulatividade, o que impõe, para fins de apuração do ICMS, o encontro entre créditos e débitos do tributo para fins de determinação do valor devido".

O magistrado de primeiro grau julgou o pedido improcedente.

Na sequência, o TJSP deu parcial provimento à apelação, apenas para "reduzir o valor da multa punitiva para 100% do valor atualizado do tributo, bem como para limitar os juros de mora à variação da taxa Selic" e reconhecer a sucumbência recíproca, vindo a manter a sentença na parte em que julgara válido o lançamento de ofício. Eis, no que aqui importa, a motivação consignada no acórdão recorrido:

Trata-se de ação em que pretende a autora a declaração de nulidade do AIIM nº 4.094.932-1, lavrado, em 06.06.2017, no montante de R\$ 1.889.986,15, por falta de pagamento de ICMS, creditamento indevido do imposto e falta de escrituração fiscal relativa a operações tributadas e não tributadas.

O argumento central da requerente é de que, no período de apuração objeto do AIIM, qual seja, de fevereiro a dezembro de 2012, ela possuía saldo credor de ICMS em montante superior a R\$ 20.000.000,00, de modo que, com fundamento no princípio da não-cumulatividade, tal saldo deveria ter sido considerado pelo Fisco no momento da apuração dos débitos do imposto, procedendo este ao regular encontro de contas entre os saldos credores e devedores.

Sem razão, contudo.

Insta destacar, desde logo, que a autora não se insurge especificamente contra as infrações relativas à falta de escrituração das operações fiscais (itens 10 a 12), tendo em vista que a alegação de suficiência de saldo credor em nada interfere na referida conduta.

Em relação às infrações afetas à falta de pagamento de ICMS (itens 1 a 3) e de creditamento indevido do imposto (itens 4 a 9), a defesa da contribuinte resume-se à alegação de que, ao tempo da apuração das infrações, havia suposto saldo credor de ICMS em sua conta gráfica em montante suficiente para suportar eventuais débitos apurados pelo Fisco.

Todavia, como se sabe, o ICMS é imposto sujeito a lançamento por homologação, pelo qual é atribuído ao próprio sujeito passivo, por expressa determinação legal, que "*verifique a ocorrência do fato gerador, calcule o montante devido e efetue o pagamento no prazo, cabendo ao sujeito ativo apenas a conferência da apuração e do pagamento já realizados*".

Nesse contexto, embora não se negue a possibilidade de utilização, pelo contribuinte, de créditos lançados fora do período de apuração do imposto (extemporâneos) para saldar débitos dos períodos subsequentes, tal possibilidade é uma faculdade do sujeito passivo, que pode ou não dela se valer no momento do lançamento do ICMS, conforme se depreende do artigo 61, §1º, do RICMS/SP, o qual condiciona o direito de crédito, para efeito de compensação, "*à escrituração do respectivo documento fiscal e ao cumprimento dos demais requisitos previstos na legislação*".

Dos elementos de convicção coligidos aos autos, não se verifica ter a autora demonstrado, seja em sede administrativa ou agora em Juízo, ter se valido da

referida prerrogativa no momento oportuno, sendo certo que a existência de saldo credor na sua escrita fiscal não impõe à fiscalização o dever de promover espontaneamente à compensação deste com eventuais débitos apurados.

Vale destacar que os julgados dos Tribunais Superiores aventados pela autora na petição inicial, além de não possuírem caráter vinculante, não tratam especificamente do tema discutido nos autos, cuidando, genericamente, de aspectos relativos à sistemática de apropriação de créditos de ICMS.

[...]

Tendo em vista a procedência parcial da ação, cabível a redistribuição dos ônus sucumbenciais de forma recíproca e proporcional, devendo as custas e despesas processuais ser repartidas entre as partes.

Quanto aos honorários advocatícios, sua fixação deve se dar por apreciação equitativa. Isso porque, desde que a lei passou a dispor que os honorários sucumbenciais não pertenciam à parte que fora obrigada a contratar Advogados, mas sim a estes, a verba em questão deixou de possuir caráter de indenização de prejuízos; e que não visam a remunerar o trabalho prestado pelo Advogado a quem o contrata, função típica dos honorários contratuais; mas sim a honrar o serviço prestado, na defesa da parte, à efetivação da Justiça e o grau de empenho de capacidades do profissional na consecução desse resultado.

Há de se ver que se trata de verba que a sistemática legal impõe seja requisitada do vencido; e sob pena de violação dos princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e inclusive da proibição do excesso, não se pode proceder a essa verdadeira exação por meio de simples cálculo definido em função do valor da causa ou do proveito econômico obtido pelo vencedor.

Valor da causa e proveito econômico pesam, é certo, mas não de forma absoluta: há de se ponderá-los à luz da complexidade da causa e do empenho efetivamente exigido do causídico para fazer ver a razão da parte por ele defendida seja esta a Fazenda, seja quem litiga contra ela.

[...]

Dessa forma, à vista do grau de complexidade das questões debatidas, que não demandaram dilação probatória ou o manejo de conceitos jurídicos inovadores, e do empenho requerido para fazer valer o direito dos litigantes, os honorários advocatícios restam fixados, equitativamente, em R\$ 20.000,00, para cada parte.

No julgamento dos embargos de declaração, a Corte estadual

acrescentou:

Na espécie, verifica-se claramente que o v. Acórdão não padece de qualquer vício que reclame declaração - o pronunciamento colegiado cuidou de cumprir a prestação jurisdicional, expondo os fundamentos em que se fundou a decisão, deixando expresso, sobre os pontos controvertidos, que:

[...]

Como se vê, foram devidamente explicitados os motivos pelos quais o Aresto considerou que a utilização, pelo contribuinte, de créditos lançados fora do período de apuração do imposto para saldar débitos dos períodos subsequentes é uma faculdade do sujeito passivo, não podendo ser imposto ao Fisco o dever de proceder à compensação automática de saldos credores constantes da escrita fiscal do contribuinte com eventuais débitos apurados em regular procedimento administrativo.

Outrossim, restou consignado que os precedentes judiciais referidos pela autora, além de não possuírem caráter vinculante, tratam de temas diversos dos discutidos nos autos, afetos a aspectos específicos da sistemática de apropriação de créditos de ICMS.

Do mesmo modo, demonstrou-se que o entendimento no sentido de que se revestem de efeitos confiscatórios as penalidades que suplantem 100% do valor do tributo não recolhido está devidamente amparado na jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, bem como desta Egrégia Corte de Justiça, sendo irrelevante, para a sua aplicação, o fato de não haver decisão

definitiva em qualquer tema de Repercussão Geral que trate da matéria. Ainda, em relação aos honorários advocatícios, não se verifica qualquer omissão no Acórdão acerca da fundamentação utilizada para a fixação da referida verba de forma recíproca entre as partes.

Com efeito, embora a autora sustente nos presentes embargos que o decote da multa punitiva a 100% do imposto devido acarretará a redução do valor total do AIIIM em 88%, tornando, com isso, mínima a sucumbência por ela experimentada, desconsidera a requerente o fato de que a redução determinada deve operar individualmente em relação à cada débito constante do referido Auto de Infração, e não em relação ao valor global nele previsto.

Nesse contexto, vale esclarecer que, conforme consta do demonstrativo do débito fiscal de fls. 43/45, somente a multa correspondente ao item 1 da autuação ultrapassa o patamar de 100% do tributo creditado indevidamente; e especificamente em relação aos itens 10.1 a 12, que dizem respeito a multas acessórias, tem-se a aplicação do percentual de 10% e 5% do valor das operações, o que, de certo, não supera o valor do tributo que, em tese, seria devido nas operações em questão.

Quanto ao tema referente à aplicação do patamar estabelecido pelo Pretório Excelso às multas isoladas, confira-se os julgados desta Egrégia Corte:

[...]

As irresignações contra a conclusão do Aresto embargado não se fundam, portanto, em defeitos na articulação ou exposição dos respectivos fundamentos; e não encontram, em embargos de declaração, sede processual adequada para serem examinadas.

Pois bem.

Inicialmente, inexistente ofensa aos arts. 489, § 1º, e 1.022 do CPC/2015 quando o Tribunal de origem se manifesta de modo fundamentado acerca das questões que lhe foram submetidas, apreciando integralmente a controvérsia posta nos autos, porquanto julgamento desfavorável ao interesse da parte não se confunde com negativa ou ausência de prestação jurisdicional. A esse respeito, *vide*: AgInt no REsp 1.949.848/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 13/12/2021, DJe 15/12/2021; AgInt no AREsp 1901723/PE, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 07/12/2021, DJe 10/12/2021; AgInt no REsp 1813698/MG, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 06/12/2021, DJe 09/12/2021; AgInt no AREsp 1860227/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 22/11/2021, DJe 10/12/2021.

Feita essa consideração, verifica-se que, na hipótese, não há falar em negativa de prestação jurisdicional, pois, no que aqui importa, a fundamentação contida no julgado *a quo* é clara ao expressar a compreensão de que o direito de crédito do ICMS é uma faculdade a ser exercida por iniciativa exclusiva do contribuinte, não sendo possível impor ao fisco que proceda a essa compensação quando do lançamento de ofício, e de que os julgados apontados pela recorrente não são de caráter vinculante e não guardam similitude com o caso dos autos.

No que tange ao juízo de reforma, verifico que a questão jurídica

relacionada com a validade do lançamento de ICMS suscitada pela recorrente foi diretamente enfrentada no acórdão recorrido, de modo que, ainda que não mencionados numericamente, encontram-se implicitamente prequestionados os apontados dispositivos de lei federal que cuidam do tema.

Passo, doravante, ao exame de mérito da controvérsia.

Desde logo, registro que não desconheço a existência de aresto não vinculante (REsp n. 1.250.218/ES, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 9/3/2012) e de lições doutrinárias (v.g.: *Tributação na Distribuição de Combustíveis*, André Gomes de Oliveira e outros autores, Editora *Lumen Iuris*, Rio de Janeiro, 2018, p. 5/17; *25 Anos da Lei Kandir*, Daniel Dix Carneiro e outros autores, Arraes Editores, Belo Horizonte, 2021, p. 208/211) no mesmo sentido da argumentação deduzida pela empresa recorrente.

Entretanto, *data maxima venia*, não me coaduno com essa orientação.

De fato, o princípio da não cumulatividade do ICMS tem assento constitucional, assim grafado no art. 155, II, § 2º, I, da Carta Política: "será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal".

Cumprindo o disposto no art. 146, III, da Constituição Federal, o Poder Legislativo aprovou a Lei Complementar n. 87/1996 (Lei Kandir), a qual, entre outras questões, dispõe sobre a operacionalização do princípio da não cumulatividade do ICMS. Na espécie, importa destacar os seguintes dispositivos:

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

[...]

Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Parágrafo único. O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de

decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento.

Art. 24. A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. 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:

I - as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de período ou períodos anteriores, se for o caso;

II - se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pelo Estado;

III - se o montante dos créditos superar os dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.

Do que se observa, o art. 19 repete o aludido comando constitucional da não cumulatividade do ICMS em que assegurado a compensação do valor devido com aquele que foi pago nas operações anteriores.

Já o art. 20 prevê que a consecução do princípio da não cumulatividade se dá mediante o reconhecimento do direito subjetivo do contribuinte de se creditar do imposto anteriormente cobrado nas operações de entrada de mercadoria ou de recebimento dos serviços que especifica.

Prosseguindo, o art. 23 estabelece as condições para o exercício desse direito subjetivo ao crédito de ICMS – "idoneidade da documentação, escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação".

Agora, merece destaque o parágrafo único do art. 23, que dispõe sobre o direito potestativo do contribuinte de poder utilizar o crédito regularmente escriturado dentro do prazo decadencial de cinco anos contados da emissão do respectivo documento fiscal.

Finalmente, o art. 24 disciplina como os débitos de ICMS podem ser liquidados pelo contribuinte, mediante pagamento e/ou compensação com os créditos escriturados até então existentes.

Do que se observa, o conteúdo normativo dos artigos de lei acima identificados, todos relacionados com o direito de crédito decorrente do princípio da não cumulatividade do imposto, guardam pertinência com o lançamento sujeito à homologação da quitação antecipada do tributo, mediante pagamento ou compensação, informada pelo contribuinte (art. 150 do CTN).

Isso porque, repita-se, a lei complementar é clara ao disciplinar que o crédito de ICMS é um direito subjetivo do contribuinte, exercitável mediante preenchimento de algumas condições, e que a efetiva utilização dos créditos para fins de

compensação decorre de liberalidade de seu titular (direito potestativo), fixando prazo decadencial para esse aproveitamento.

Frise-se que essa sistemática guarda lógica com a lei civil, a qual estabelece a compensação como uma das formas de extinção das obrigações (art. 368 e seguintes do Código Civil), competindo, portanto, ao devedor a iniciativa de promover o encontro de contas.

Assim, em relação ao montante de créditos regulamente escriturados, cabe somente ao contribuinte escolher o momento e quais deles serão efetivamente aproveitados para a compensação de débitos de determinado período de apuração, estando toda essa atividade de apuração e liquidação sujeita à fiscalização no prazo de homologação.

Contudo, caso o contribuinte não utilize determinado crédito escriturado em certo período de apuração, ainda que possa aproveitá-lo extemporaneamente para períodos posteriores (desde que observado o prazo decadencial), não o poderá mais fazê-lo retroativamente, visto que não submetido oportunamente ao juízo de homologação do fisco.

Concluo, assim, que o direito de crédito somente pode ser exercitável no âmbito do lançamento por homologação.

Por outro lado, no lançamento de ofício, conforme dispõe o art. 142 do CTN, é atribuição do agente fiscal "calcular o montante devido" relacionado com "a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente" e não com as operações que ensejaram os créditos escriturados pelo contribuinte.

Lembro que, segundo o art. 20 da LINDB, "não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão".

Faço essa ponderação porque toda ação fiscal deve ter um objeto determinado, com o qual estará vinculada no correspondente processo administrativo.

E são muitas hipóteses de lançamento de ofício de ICMS.

Entre elas cito, por exemplo, os lançamentos realizados nos postos de fronteira interestaduais e nas barreiras fiscais voltadas à fiscalização no trânsito de mercadorias. É lógico que condicionar a lavratura do auto de infração à prévia verificação

da existência e da validade do volume de créditos contidos na escrituração fiscal localizada na sede da contribuinte inviabilizará a fiscalização tributária.

De igual maneira, vislumbro a impossibilidade material de o fisco considerar eventual saldo credor de ICMS no lançamento de ofício substitutivo ao lançamento por homologação frustrado.

Isso porque o rotineiro juízo de homologação está adstrito à validade das declarações e dos documentos apresentados pelo contribuinte quando da ocorrência do fato gerador.

Se, cada vez que o fisco não homologar a apuração e o pagamento do imposto, for necessária a investigação de toda a documentação fiscal relacionada com os créditos do contribuinte, o objeto da fiscalização será aumentado em muitas vezes, inviabilizando, na prática, o exercício do mister da administração tributária.

Essa situação fica bem clara no caso dos autos, em que o acolhimento da pretensão da recorrente pressupõe como razoável exigir que o fisco paulista procedesse à fiscalização de todas as operações nos cinco anos anteriores ao período de apuração que teriam ensejado o alegado saldo credor superior a R\$ 20 milhões!

Ante o exposto, CONHEÇO do agravo para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial.

Considerando a existência de prévia fixação de honorários sucumbenciais pelas instâncias de origem, majoro, em desfavor da parte recorrente, em 10% (dez por cento) o valor já arbitrado (na origem), nos termos do art. 85, § 11, do CPC/2015, observados, se aplicáveis, os limites percentuais previstos nos §§ 2º e 3º do referido dispositivo, bem como os termos do art. 98, § 3º, do mesmo diploma legal.

É como voto.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA**

Número Registro: 2021/0010895-0 **PROCESSO ELETRÔNICO** **AREsp 1.821.549 /
SP**

Números Origem: 1050134-25.2018.8.26.0053 10501342520188260053

PAUTA: 16/05/2023

JULGADO: 16/05/2023

Relator

Exmo. Sr. Ministro **GURGEL DE FARIA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **PAULO SÉRGIO DOMINGUES**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **HUMBERTO JACQUES DE MEDEIROS**

Secretária

Bela. **BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA**

AUTUAÇÃO

AGRAVANTE : LABORATORIO QUIMICO FARMACEUTICO BERGAMO LTDA

ADVOGADO : RAPHAEL RICARDO DE FARO PASSOS - SP213029

AGRAVADO : FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO

PROCURADOR : ANA CRISTINA LIVORATTI OLIVA GARBELINI E OUTRO(S) - SP105421

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Após o voto do Sr. Ministro Relator conhecendo do agravo para negar provimento ao recurso especial, pediu vista antecipada a Sra. Ministra Regina Helena Costa. Aguardam os Srs. Ministros Paulo Sérgio Domingues (Presidente) e Sérgio Kukina.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Benedito Gonçalves.

Superior Tribunal de Justiça

AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1.821.549 - SP (2021/0010895-0)

RELATOR : MINISTRO GURGEL DE FARIA

AGRAVANTE : LABORATORIO QUIMICO FARMACEUTICO BERGAMO LTDA

**ADVOGADOS : RAPHAEL RICARDO DE FARO PASSOS - SP213029
LUIZ GUILHERME ROS - DF048774**

AGRAVADO : FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO

**PROCURADOR : ANA CRISTINA LIVORATTI OLIVA GARBELINI E
OUTRO(S) - SP105421**

VOTO-VISTA

A EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA REGINA HELENA COSTA:

Solicitei vista antecipada dos autos para examiná-los com maior detença.

Trata-se de Agravo em Recurso Especial interposto por **LABORATÓRIO QUÍMICO FARMACÊUTICO BERGAMO LTDA.** contra decisão de inadmissibilidade proferida pela Corte *a qua* (fls. 838/840e).

A **FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO** apresentou contraminuta (fl. 885/889e).

Por sua vez, o Recurso Especial respectivo volta-se contra acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo no julgamento de apelação, assim ementado (fl. 649e):

APELAÇÃO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. Pretensão de nulidade de AIIIM lavrado por falta de pagamento de ICMS, creditamento indevido do imposto e irregularidades na escrita fiscal. Alegação de que a contribuinte, à época do lançamento fiscal, possuía saldo credor de ICMS em montante superior aos débitos apurados pelo Fisco, de modo que caberia à autoridade fiscal, em atenção ao princípio da não-cumulatividade, realizar a compensação desses valores. Impossibilidade. Direito de utilização de créditos extemporâneos para saldar débitos de ICMS que se caracteriza como prerrogativa do contribuinte no momento da regular escrituração, nos termos do artigo 61, do RICMS/SP. A existência de saldo credor na escrita fiscal da contribuinte não impõe à fiscalização o dever de promover espontaneamente à compensação deste com eventuais débitos apurados. MULTA PUNITIVA. Caráter confiscatório reconhecido. Parâmetro estabelecido pelo Supremo Tribunal Federal em 100% do valor

Superior Tribunal de Justiça

do tributo. JUROS DE MORA.

Necessidade de limitação dos juros à variação da taxa Selic.

HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. Sucumbência recíproca.

Fixação por equidade em R\$ 20.000,00 para cada parte.

Sentença reformada em parte. Recurso parcialmente provido.

Opostos Embargos de Declaração, foram rejeitados (fls. 791/801e).

Interposto Recurso Especial, com amparo no art. 105, III, a e c, da Constituição da República, aponta-se, além do dissídio jurisprudencial, ofensa à lei federal nos seguintes termos:

(i) arts. 926 e 1.022 do Código de Processo Civil de 2015: "[...] a necessidade de uniformização de jurisprudência foi devidamente suscitada na Apelação respectiva, entretanto, não houve pronunciamento no acórdão respectivo sobre o tema [...]"; "[...] o acórdão recorrido não demonstrou a existência de distinção no caso julgado em relação àqueles dos precedentes invocados, ou superação do entendimento havido em tais precedentes, houve patente omissão sobre o tema [...]" (fl. 682/687e); e

(ii) arts. 142 do Código Tributário Nacional e 19, 20, 21, 24 e 26, da Lei Complementar n. 87/1996: "[...] o que se verifica é que o Recorrente possuía 20 milhões em créditos na escrituração fiscal e foi lavrado auto de infração pela autoridade fazendária por suposta falta de pagamento de tributo. A presunção de legitimidade e/ou veracidade da declaração levada a efeito pelo Estado-fisco no lançamento tributário não pode fracionar a realidade tangível da apuração do ICMS constante dos livros de entrada e saída do Recorrente, pois disso decorreria arbítrio, bem como violação aos arts. 19, 20, 21, 24 e 26, da LC 87/96, e art. 142, do CTN." (fls. 697e).

O prazo para as contrarrazões transcorreu *in albis* (fl. 837e).

Na assentada de 16.5.2023 o Sr. Relator, Ministro Gurgel de Faria, proferiu voto no sentido de conhecer do Agravo para negar provimento ao Recurso Especial.

É o relatório. Passo a proferir o voto-vista.

Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte, na sessão

Superior Tribunal de Justiça

realizada em 9.3.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Assim sendo, *in casu*, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.

Inicialmente, anote-se que o Agravo em Recurso Especial exhibe impugnação adequada dos fundamentos da decisão de inadmissibilidade de fls. 838/840e, razão pela qual passo, doravante, ao exame das alegações lançadas no Recurso Especial da contribuinte, conforme, igualmente, procedeu o Sr. Relator, Ministro Gurgel de Faria, ao proferir voto na sessão pretérita.

Consigno que as questões federais debatidas se encontram satisfatoriamente prequestionadas.

Além disso, o Recurso Especial acha-se hígido para julgamento, porquanto presentes os pressupostos de admissibilidade e ausentes as questões prejudiciais e/ou preliminares a serem apreciadas.

Convém assinalar, outrossim, que o exame da pretensão ora veiculada no recurso não demanda reexame fático-probatório, porquanto todos os aspectos factuais e processuais estão clara e suficientemente delineados no acórdão recorrido.

O pronunciamento impugnado, por seu turno, dirimiu a controvérsia baseado em fundamentos infraconstitucionais.

Depreende-se da leitura do acórdão local (fls. 648/656e), inclusive do integrativo (fls. 791/801e), que a controvérsia restou examinada de forma satisfatória, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável ao caso.

Anote-se, por oportuno, que "as decisões judiciais não precisam ser necessariamente analíticas, bastando que contenham fundamentos suficientes para justificar suas conclusões [...]" (STF, 1ª T., ARE n. 1.343.676/SC AgR-segundo, Rel. Min. Roberto Barroso, j. 28.3.2022).

Não havendo, portanto, nulidade no *decisum* por violação ao art. 1.022, II, do CPC/2015, passo à análise da pretensão de viés tributário, também na linha do que concluiu o Sr. Relator.

Controverte-se acerca da higidez do Auto de Infração n. 4.094.932-1 lavrado pelo Fisco paulista "[...]" por falta de pagamento de ICMS,

Superior Tribunal de Justiça

creditamento indevido do imposto e falta de escrituração fiscal relativa a operações tributadas e não tributadas”, sendo o argumento central da Recorrente a existência de “saldo credor de ICMS em montante superior a R\$ 20.000.000,00, de modo que, com fundamento no princípio da não cumulatividade, tal saldo deveria ter sido considerado pelo Fisco no momento da apuração dos débitos do imposto, procedendo este ao regular encontro de contas entre os saldos credores e devedores” (fl. 650e).

Importante consignar o contorno da discussão, emoldurado pelo tribunal de origem (fl. 651e):

[...] a autora não se insurge especificamente contra as infrações relativas à falta de escrituração das operações fiscais (itens 10 a 12), tendo em vista que a alegação de suficiência de saldo credor em nada interfere na referida conduta. Em relação às infrações afetas à falta de pagamento de ICMS (itens 1 a 3) e de creditamento indevido do imposto (itens 4 a 9), a defesa da contribuinte resume-se à alegação de que, ao tempo da apuração das infrações, havia suposto saldo credor de ICMS em sua conta gráfica em montante suficiente para suportar eventuais débitos apurados pelo Fisco.

A par disso, cumpre destacar que, consoante afirmado pelo laboratório recorrente, “[...] o autor tem aumentado constantemente seu saldo credor de ICMS, pois o seu objeto social é a venda de produtos farmacêuticos que são, ou isentos ou têm alíquota zero de ICMS. Por isso, periodicamente o saldo credor do AUTOR é aumentado [...]” (fl. 837e).

Nessa ambiência, sobreveio o acórdão local, provimento jurisdicional sintetizado com a lavratura da ementa (fl. 649e), *in verbis*:

APELAÇÃO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. Pretensão de nulidade de AIIM lavrado por falta de pagamento de ICMS, creditamento indevido do imposto e irregularidades na escrita fiscal. Alegação de que a contribuinte, à época do lançamento fiscal, possuía saldo credor de ICMS em montante superior aos débitos apurados pelo Fisco, de modo que caberia à autoridade fiscal, em atenção ao princípio da não-cumulatividade, realizar a compensação desses valores. Impossibilidade. Direito de utilização de créditos extemporâneos para saldar débitos de ICMS que se caracteriza como prerrogativa do contribuinte no momento da

Superior Tribunal de Justiça

regular escrituração, nos termos do artigo 61, do RICMS/SP. A existência de saldo credor na escrita fiscal da contribuinte não impõe à fiscalização o dever de promover espontaneamente à compensação deste com eventuais débitos apurados. [...].

Inaugurado o julgamento neste Superior Tribunal, o Sr. Relator não reconheceu a violação às leis - Código Tributário Nacional e Lei Complementar n. 87/1996 –, por compreender, essencialmente, que:

(i) “A utilização de crédito de ICMS para fins de compensação com o tributo devido é faculdade a ser exercida oportunamente pelo contribuinte no âmbito do lançamento por homologação, não sendo possível impor ao Fisco que proceda a esse encontro de contas quando do lançamento de ofício. Inteligência dos arts. 20, 23 e parágrafo único, e 24 da LC n. 87/1996”; e

(ii) “Se o contribuinte não utilizar determinado crédito escriturado em certo período de apuração, ainda que possa aproveitá-lo extemporaneamente para períodos posteriores (desde que observado o prazo decadencial), não o poderá mais fazê-lo retroativamente, visto que a existência e a validade desse crédito não foram submetidas oportunamente ao juízo de homologação do Fisco”.

Por primeiro, cuidando-se de pedido de encontro de contas decorrente da não cumulatividade, impende ressaltar que tal sistemática, no texto original da Constituição da República, veio expressamente contemplada para dois impostos submetidos a regime plurifásico: o *Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS* (art. 155, § 2º, I); e o *Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI* (art. 153, § 3º, II).

Acrescente-se que, no tocante aos impostos e demais tributos cuja materialidade assim se revista, a não cumulatividade representa autêntica aplicação do *princípio constitucional da capacidade contributiva*, visando a impedir que o tributo se torne um gravame cada vez mais oneroso nas várias operações de circulação do produto ou mercadoria, de prestação dos aludidos serviços e de industrialização de produtos, deixando-os proibitivos.

Dessarte, em relação ao ICMS e ao IPI, a regra da não

Superior Tribunal de Justiça

cumulatividade tem por objetivo evitar a chamada *tributação em cascata*, vale dizer, a incidência de *imposto sobre imposto*, no caso de tributos multifásicos, assim entendidos aqueles exigíveis em operações sucessivas.

Trata-se, portanto, de um *sistema de créditos* que poderá ser usado como forma de pagamento do tributo. O contribuinte deve subtrair da quantia devida a título desses impostos o(s) crédito(s) acumulado(s) na(s) operação(ões) anterior(es).

Importante anotar, outrossim, que "cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação" do ICMS (CR, art. 155, § 2º, XII, c).

Sob a égide da Lei Complementar n. 87/1996, denominada "Lei Kandir", exsurge a disciplina legal vigente do apontado regime:

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Parágrafo único. O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento.

Art. 24. A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. 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:

I - as obrigações consideram-se liquidadas por compensação

Superior Tribunal de Justiça

até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de período ou períodos anteriores, se for o caso;

II - se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pelo Estado;

III - se o montante dos créditos superar os dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.
(destaquei)

A par do regramento plasmado na Lei Kandir, orbita em torno da questão controvertida a *praticabilidade*, também conhecida como *praticidade*, pragmatismo ou *factibilidade*, a qual pode ser traduzida, em sua acepção jurídica, no conjunto de técnicas que visam a viabilizar a adequada execução do ordenamento jurídico.

Conquanto a não cumulatividade do ICMS seja ponto de relevo na discussão, o pano de fundo da pretensão recursal diz, indubitavelmente, com a privatização da gestão tributária, assim compreendida como o fenômeno de imposição de um maior número de deveres ao contribuinte, com vista à adequada satisfação de obrigações tributárias, mediante a transferência de encargos que, originariamente, caberiam ao próprio Estado.

O melhor e mais antigo exemplo dessa técnica no Direito brasileiro vem a ser o *lançamento por homologação* (art. 150 do CTN), que o legislador pátrio supõe a compatibilidade de quase todos os impostos, realizando, desse modo, a transferência administrativa para o contribuinte.

Tal lançamento consubstancia verdadeiro e salutar instrumento de praticabilidade, encerrando mais aspectos positivos que negativos. Os primeiros revelados na simplificação e racionalização da atividade administrativa em matéria tributária, com a diminuição dos custos dessa atividade e a democratização da gestão fiscal; os segundos traduzidos no maior risco de que as obrigações tributárias não sejam satisfeitas nos termos da lei, dando margem à elevação da indesejada evasão tributária. Ainda assim, apesar dessas objeções, seu emprego é benéfico ao interesse público, e justamente por isso o lançamento por homologação deverá continuar a ser empregado cada vez mais.

Todavia, a adoção generalizada da disciplina do lançamento

Superior Tribunal de Justiça

por homologação para o universo do lançamento de ofício (art. 142 do CTN), especialmente quando efetuado diante de diversas irregularidades, resultaria na redução significativa dos benefícios inerentes ao mecanismo de praticabilidade em tela.

Com efeito, o cenário delineado nesta demanda ilustra bem a relevância dessa constatação, porquanto a contribuinte relata o acúmulo frequente de créditos oriundos da não cumulatividade, e a autuação contestada surgiu de várias anormalidades (falta de pagamento de ICMS, creditamento indevido do imposto e ausência de escrituração fiscal relativa a operações tributadas e não tributadas).

À vista desse panorama, não se pode olvidar que o acolhimento da tese da contribuinte consubstanciaria verdadeiro salvo-conduto para uma atuação descompromissada com a cultura de conformidade fiscal, mormente no tocante às obrigações tributárias acessórias. Tal aspecto, permeado pela noção de *accountability* e *compliance*, é fomentado pelas recentes inovações legislativas concernentes à regulamentação da transação tributária e à criação do Cadastro Fiscal Positivo (Lei n. 13.988/2020; e art. 17 da Lei n. 14.195/2021).

Logo, avulta a correta compreensão do tribunal de origem segundo a qual não há amparo legal para a nulidade do auto de infração em análise, assim como para a pretensão de que o fiscal estadual, ao atestar, por exemplo, a falta de escrituração relativa a operações tributadas, verifique se há crédito de ICMS decorrente da não cumulatividade, realizando uma apuração escritural ampla de créditos no âmbito do lançamento de ofício substitutivo do lançamento por homologação. Tal proceder encerraria desarrazoada imposição à Administração Tributária, com efeitos deletérios para os instrumentos de praticidade postos tanto a serviço do Estado quando dos contribuintes.

Ademais, caso a medida pleiteada se tornasse a regra, os direitos da empresa recorrente de parcelar o débito, buscar a transação e utilizar posteriormente o saldo, observado o prazo decadencial, seriam atingidos.

Assim, o entendimento abraçado pelo Sr. Relator, Ministro

Superior Tribunal de Justiça

Gurgel de Faria, mostra-se consentâneo com as normas tributárias aplicáveis, interpretadas à luz do princípio da praticabilidade tributária (arts. 142 e 150, do CTN; e arts. 19, 20, 23, 24, da Lei Complementar n. 87/1996).

Posto isso, **acompanho** o voto do Sr. Ministro Relator no sentido de **CONHECER** do Agravo para **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso Especial, inclusive quanto à majoração, no importe de 10% (dez por cento) e com observância dos limites percentuais do CPC/2015, do valor dos honorários sucumbenciais fixados na instância *a qua*.

É o voto.

Superior Tribunal de Justiça

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2021/0010895-0 PROCESSO ELETRÔNICO AREsp 1.821.549 /
SP

Números Origem: 1050134-25.2018.8.26.0053 10501342520188260053

PAUTA: 22/08/2023

JULGADO: 22/08/2023

Relator

Exmo. Sr. Ministro **GURGEL DE FARIA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **PAULO SÉRGIO DOMINGUES**

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. **MARIA SOARES CAMELO CORDIOLI**

Secretária

Bela. **BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA**

AUTUAÇÃO

AGRAVANTE : LABORATORIO QUIMICO FARMACEUTICO BERGAMO LTDA

ADVOGADOS : RAPHAEL RICARDO DE FARO PASSOS - SP213029

LUIZ GUILHERME ROS - DF048774

AGRAVADO : FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO

PROCURADOR : ANA CRISTINA LIVORATTI OLIVA GARBELINI E OUTRO(S) - SP105421

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Prosseguindo o julgamento, após o voto-vista da Sra. Ministra Regina Helena Costa, a Primeira Turma, por unanimidade, conheceu do agravo para negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Paulo Sérgio Domingues (Presidente), Sérgio Kukina e Regina Helena Costa (voto-vista) votaram com o Sr. Ministro Relator.

Não participou do julgamento o Sr. Ministro Benedito Gonçalves.