



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AgInt no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 2750989 - SP (2024/0357691-0)

RELATOR : **MINISTRO GURGEL DE FARIA**
AGRAVANTE : **ESTADO DE SÃO PAULO**
AGRAVADO : **UNIAR COMERCIO DE ELETRO-ELETRONICOS E
SERVICOS LTDA.**
ADVOGADA : **VANESSA ZAMARIOLLO DOS SANTOS - SP207772**

EMENTA

TRIBUTÁRIO. ICMS. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONSTITUIÇÃO. APRESENTAÇÃO DE NOTAS FISCAIS. EQUIPARAÇÃO COM DECLARAÇÃO DE DÉBITO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 436 DO STJ. INAPLICABILIDADE.

1. O cumprimento da obrigação acessória relativa à emissão de nota fiscal, porquanto essencial à correta escrituração das operações realizadas pelo contribuinte e, conseqüentemente, ao exercício da fiscalização, tem por escopo o registro e a comprovação acerca da ocorrência ou não do fato gerador (obrigação tributária principal).

2. O referido dever instrumental (de emitir notas fiscais) não se confunde com o ato de constituição do crédito tributário, que pressupõe a apuração dos valores devidos, pela Administração, por meio do lançamento, ou pelo próprio contribuinte, consolidada em declaração do débito, com força de confissão de dívida (Súmula 436 do STJ).

3. Registre-se que no caso do ICMS, ante seu caráter não-cumulativo, o imposto devido não é simplesmente apurado em cada operação de circulação de mercadoria, de prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação, mas de um cálculo em que o contribuinte identifica, em cada período, o saldo resultante da subtração entre os débitos decorrentes de suas operações de saída e os créditos advindos das operações anteriores à entrada dos bens em seu estabelecimento. Portanto, não há como extrair de um documento que reflete apenas uma operação todos os dados necessários à apuração do tributo devido, quando esta é periódica e depende da identificação de débitos e créditos.

4. Na hipótese, o acórdão recorrido entendeu que, no Estado de São Paulo, a declaração e constituição do crédito tributário dá-se por meio da Guia de Informação e Apuração (GIA), nos termos do art. 254-A do RICMS, e, na ausência dessa, deve ser realizado procedimento administrativo para a apuração, sendo insuficiente a utilização de notas fiscais.

5. Agravo interno desprovido.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, em Sessão Virtual de 08/04/2025 a 14/04/2025, por unanimidade, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina, Regina Helena Costa e Paulo Sérgio Domingues votaram com o Sr. Ministro Relator.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Paulo Sérgio Domingues.

Brasília, 23 de abril de 2025.

Ministro GURGEL DE FARIA

Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AgInt no AGRADO EM RECURSO ESPECIAL Nº 2750989 - SP (2024/0357691-0)

RELATOR : MINISTRO GURGEL DE FARIA
AGRAVANTE : ESTADO DE SÃO PAULO
AGRAVADO : UNIAR COMERCIO DE ELETRO-ELETRONICOS E SERVICOS LTDA.
ADVOGADA : VANESSA ZAMARIOLLO DOS SANTOS - SP207772

EMENTA

TRIBUTÁRIO. ICMS. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONSTITUIÇÃO. APRESENTAÇÃO DE NOTAS FISCAIS. EQUIPARAÇÃO COM DECLARAÇÃO DE DÉBITO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 436 DO STJ. INAPLICABILIDADE.

1. O cumprimento da obrigação acessória relativa à emissão de nota fiscal, porquanto essencial à correta escrituração das operações realizadas pelo contribuinte e, conseqüentemente, ao exercício da fiscalização, tem por escopo o registro e a comprovação acerca da ocorrência ou não do fato gerador (obrigação tributária principal).

2. O referido dever instrumental (de emitir notas fiscais) não se confunde com o ato de constituição do crédito tributário, que pressupõe a apuração dos valores devidos, pela Administração, por meio do lançamento, ou pelo próprio contribuinte, consolidada em declaração do débito, com força de confissão de dívida (Súmula 436 do STJ).

3. Registre-se que no caso do ICMS, ante seu caráter não-cumulativo, o imposto devido não é simplesmente apurado em cada operação de circulação de mercadoria, de prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação, mas de um cálculo em que o contribuinte identifica, em cada período, o saldo resultante da subtração entre os débitos decorrentes de suas operações de saída e os créditos advindos das operações anteriores à entrada dos bens em seu estabelecimento. Portanto, não há como extrair de um documento que reflete apenas uma operação todos os dados necessários à apuração do tributo devido, quando esta é periódica e depende da identificação de débitos e créditos.

4. Na hipótese, o acórdão recorrido entendeu que, no Estado de São Paulo, a declaração e constituição do crédito tributário dá-se por meio da Guia de Informação e Apuração (GIA), nos termos do art.

254-A do RICMS, e, na ausência dessa, deve ser realizado procedimento administrativo para a apuração, sendo insuficiente a utilização de notas fiscais.

5. Agravo interno desprovido.

RELATÓRIO

Trata-se de agravo interno manejado pelo ESTADO DE SÃO PAULO contra decisão por mim proferida, constante às e-STJ fls. 233/236, em que conheci do agravo para negar provimento ao recurso especial.

Na oportunidade, consignei que, conforme o entendimento da Primeira Turma do STJ, a apresentação de notas fiscais não corresponde às declarações de débito prestadas pelo contribuinte, devendo a cobrança do tributo ser antecedida pelo ato de lançamento.

O agravante defende a necessidade de sobrestamento do feito, porque a controvérsia possui indicativo de afetação à sistemática dos recursos repetitivos, realizado pelo Ministro Presidente da Comissão de Gestão de Precedentes nos REsp n. 2.178.239/SP, 2.178.237/SP e 2.178.238/SP.

Em seguida, refere à existência da Escrituração Fiscal Digital - EFD, argumentando que, a par da emissão da nota fiscal, tem-se "[...] robusta documentação eletrônica da qual deriva ampla comunicação aos entes públicos, dotada de todos os elementos necessários à constituição do crédito tributário" (e-STJ fl. 246).

Invocando os julgamentos proferido nos REsp n. 1.101.728/SP e 962.379/RS, afirma que seu entendimento deve ser aplicado à nota fiscal eletrônica, dada a sua natureza declaratória e por reunir todos os elementos necessários à constituição do crédito tributário. Assim (e-STJ fl. 248):

[...] o v. acórdão recorrido, ao dizer que a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) não pode ser equiparada à Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA para fins de constituição do crédito tributário, ofende os arts. 142 e 150, §4º, do CTN, bem como se contrapõe ao entendimento desta Corte Superior no Recurso Especial nº 1.101.728-SP, segundo o qual não há exclusividade da GIA na constituição do crédito tributário.

Contrarrazões às e-STJ fls. 256/294.

É o relatório.

VOTO

O presente recurso não merece prosperar.

Na origem, tem-se execução fiscal relativa a débitos de ICMS. O juiz, examinando a exceção de pré-executividade, acolheu-a para extinguir a ação, sob o fundamento de descaber a constituição do crédito tributário a partir unicamente da emissão de notas fiscais.

O TJSP manteve essa solução no julgamento da apelação, consignando o seguinte (e-STJ fls. 124/129):

No presente caso, a controvérsia se limita a questão de direito relativa à higidez da CDA debatida, constituída a partir de notas fiscais e não do documento de lançamento por homologação típico do ICMS (GIA). No Estado de São Paulo, a declaração e consequente constituição do crédito tributário referente ao ICMS se dá por meio da Guia de Informação e Apuração (GIA), documento que se presta a essa finalidade específica, nos termos do art. 254-A do RICMS:

“Artigo 254 – A – O contribuinte de outra unidade federada que não estiver inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado e realizar operações ou prestações destinadas a não contribuinte do imposto localizado neste Estado terá os seus débitos fiscais constituídos por meio da emissão dos documentos fiscais correspondentes” (Destaquei).

Como se vê, o referido dispositivo legal evidencia a necessidade de emissão de documentos fiscais idôneos e correspondentes à declaração do imposto sujeito à homologação, e não apenas qualquer documento fiscal.

Não se ignora que o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp 962.379/RS (Tema Repetitivo nº 61), reconheceu a possibilidade de que outros documentos fossem utilizados como declaração para a constituição do crédito tributário; para tanto, contudo, além da previsão legal nesse sentido, deve o documento em questão ter a mesma natureza da GIA ou do DCTF (no caso de tributos federais, por exemplo).

A emissão da nota fiscal é obrigação tributária acessória que tem como objetivo o registro contábil das operações realizadas pelo contribuinte, mas tais documentos não podem ser utilizados como substitutos das respectivas GIAs para a inscrição em dívida ativa.

Na ausência de declaração do contribuinte, o Fisco deve, previamente à constituição do débito, realizar procedimento administrativo voltado à sua apuração, e não se utilizar de documento único para lançá-lo sumariamente.

Com efeito, as notas fiscais são insuficientes para a constituição do crédito tributário e, na ausência de GIA, torna-se imprescindível o processo administrativo para não acarretar cerceamento ao direito de defesa do sujeito passivo.

Anoto que a presente hipótese é distinta daquela tratada na Súmula nº 436 do STJ, a qual define que “A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco” (Destaquei), assim como também consignado no julgamento do REsp nº 1.101.728/SP (Tema Repetitivo nº 96) mencionado pelo apelante:

[...]

Conforme bem apontado na r. sentença, o próprio STJ já reconheceu a impossibilidade da equiparação da nota fiscal com a declaração de débito para fins de constituição do crédito tributário:

“TRIBUTÁRIO. ISS. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONSTITUIÇÃO. APRESENTAÇÃO DE NOTAS FISCAIS. EQUIPARAÇÃO COM DECLARAÇÃO DE DÉBITO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 436 DO STJ. INAPLICABILIDADE. 1. O Plenário do STJ decidiu que "aos recursos

interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas até então pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça" (Enunciado Administrativo n. 2, sessão de 09/03/2016). 2. O cumprimento da obrigação acessória relativa à emissão de nota fiscal, porquanto essencial à correta escrituração das operações realizadas pelo contribuinte e, conseqüentemente, ao exercício da fiscalização, tem por escopo o registro e a comprovação acerca da ocorrência ou não do fato gerador (obrigação tributária principal). 3. O referido dever instrumental (de emitir notas fiscais) não se confunde com o ato de constituição do crédito tributário, que pressupõe a apuração dos valores devidos, pela Administração, por meio do lançamento, ou pelo próprio contribuinte, consolidada em declaração do débito, com força de confissão de dívida (Súmula 436 do STJ). 4. Hipótese em que o acórdão recorrido entendeu que as notas fiscais apresentadas à municipalidade, com o objetivo de receber o valor dos serviços por ela contratados, são equiparáveis à declaração do débito prestada pelo contribuinte e, portanto, aptas à constituição do crédito tributário, dispensando o lançamento, interpretação que não pode ser acolhida. 5. Recurso especial provido. (REsp 1490108/MG, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/10/2018, DJe 06/11/2018, Destaques)

Dessa forma, considerando que, no caso dos autos, a constituição do crédito tributário se deu, unicamente, a partir da emissão da nota fiscal pelo contribuinte, impõe-se o reconhecimento da nulidade dos lançamentos e, portanto, da respectiva CDA que fundamenta a execução fiscal, acarretando também sua extinção.

[...]

Por conseguinte, deve ser mantida a r. sentença prolatada pelo juízo *a quo*.

De fato, a Primeira Turma desta Corte Superior, no julgamento do REsp n. 1.490.108/MG, de minha relatoria, estabeleceu que a apresentação de notas fiscais não se assemelha às declarações de débito prestadas pelo contribuinte, como a DCTF e a GIA.

Fixou, também, que a cobrança do tributo depende do ato de lançamento, na forma do art. 142 do CTN, no qual é identificada e quantificada a obrigação tributária.

Por conseguinte, a simples apresentação de notas fiscais não é suficiente para dispensar a instauração do processo administrativo referente ao lançamento, sem o qual não há falar em constituição definitiva do crédito tributário e, por conseguinte, em legítima inscrição em dívida ativa (art. 201 do CTN).

Confira-se, a propósito, a ementa do precedente:

TRIBUTÁRIO. ISS. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONSTITUIÇÃO. APRESENTAÇÃO DE NOTAS FISCAIS. EQUIPARAÇÃO COM DECLARAÇÃO DE DÉBITO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 436 DO STJ. INAPLICABILIDADE.

1. O Plenário do STJ decidiu que "aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas até então pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça" (Enunciado Administrativo n. 2, sessão de 09/03/2016).

2. O cumprimento da obrigação acessória relativa à emissão de nota fiscal, porquanto essencial à correta escrituração das operações realizadas pelo

contribuinte e, consequentemente, ao exercício da fiscalização, tem por escopo o registro e a comprovação acerca da ocorrência ou não do fato gerador (obrigação tributária principal).

3. O referido dever instrumental (de emitir notas fiscais) não se confunde com o ato de constituição do crédito tributário, que pressupõe a apuração dos valores devidos, pela Administração, por meio do lançamento, ou pelo próprio contribuinte, consolidada em declaração do débito, com força de confissão de dívida (Súmula 436 do STJ).

4. Hipótese em que o acórdão recorrido entendeu que as notas fiscais apresentadas à municipalidade, com o objetivo de receber o valor dos serviços por ela contratados, são equiparáveis à declaração do débito prestada pelo contribuinte e, portanto, aptas à constituição do crédito tributário, dispensando o lançamento, interpretação que não pode ser acolhida.

5. Recurso especial provido.

(REsp n. 1.490.108/MG, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 23/10/2018, DJe de 6/11/2018.)

Registro que esse entendimento faz ainda mais sentido quando, no âmbito da ação, são discutidos valores devidos a título de ICMS, tributo que, por força do art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal, tem caráter não-cumulativo.

Assim, o imposto devido não é simplesmente apurado em cada operação de circulação de mercadoria, de prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação, mas de um cálculo em que o contribuinte identifica, em cada período, o saldo resultante da subtração entre os débitos decorrentes de suas operações de saída e os créditos advindos das operações anteriores à entrada dos bens em seu estabelecimento. Essa, inclusive, é a inteligência do art. 24 da LC n. 87/1996.

Esse saldo pode até mesmo ser negativo, hipótese na qual nada restaria a pagar ao fisco e resultaria na constituição de um novo crédito a ser aproveitado no futuro.

Sobre a sistemática de recolhimento do ICMS, cito:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO.

1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS.

2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação.

3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS.

3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações.

4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

(RE n. 574.706, relatora Ministra Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 15/3/2017, DJe de 2/10/2017.)

Essas circunstâncias, portanto, só reforçam a impossibilidade de admitir que as notas fiscais, inclusive as eletrônicas, sejam equiparadas à declaração de débito prestada pelo contribuinte, esta, sim, capaz de constituir o crédito tributário, conforme autorização expressa de lei.

Afinal, não há como extrair de um documento, que reflete apenas uma operação, todos os dados necessários à apuração do tributo devido, quando esta é periódica e depende da identificação de débitos e de créditos.

Por isso, na ausência da declaração de débito do contribuinte, fica mantida a necessidade da abertura do processo administrativo de lançamento.

Desse modo, impõe-se a manutenção das razões da decisão agravada.

Registro, por fim, que a indicação, pelo Presidente da Comissão Gestora de Precedentes e de Ações Coletivas, de recursos especiais pertinentes à matéria para análise preliminar de afetação, ao rito dos recursos repetitivos, não impõe o sobrestamento dos feitos, à minguada de previsão legal ou regimental.

Ante o exposto, NEGÓ PROVIMENTO ao agravo interno.

É como voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

TERMO DE JULGAMENTO PRIMEIRA TURMA

**AgInt no AREsp 2.750.989 / SP
PROCESSO ELETRÔNICO**

Número Registro: 2024/0357691-0

Número de Origem:

1360389970 15041691120238260014 20240000148310

Sessão Virtual de 08/04/2025 a 14/04/2025

Relator do AgInt

Exmo. Sr. Ministro GURGEL DE FARIA

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro PAULO SÉRGIO DOMINGUES

Secretário

Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

AUTUAÇÃO

AGRAVANTE : ESTADO DE SÃO PAULO

AGRAVADO : UNIAR COMERCIO DE ELETRO-ELETRONICOS E SERVICOS
LTDA.

ADVOGADA : VANESSA ZAMARIOLLO DOS SANTOS - SP207772

ASSUNTO : DIREITO TRIBUTÁRIO - IMPOSTOS - ICMS/ IMPOSTO SOBRE
CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS

AGRAVO INTERNO

AGRAVANTE : ESTADO DE SÃO PAULO

AGRAVADO : UNIAR COMERCIO DE ELETRO-ELETRONICOS E SERVICOS
LTDA.

ADVOGADA : VANESSA ZAMARIOLLO DOS SANTOS - SP207772

TERMO

A PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, em Sessão Virtual de 08/04/2025 a 14/04/2025, por unanimidade, decidiu negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina, Regina Helena Costa e Paulo Sérgio Domingues votaram com o Sr. Ministro Relator. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Paulo Sérgio Domingues.

Brasília, 14 de abril de 2025