



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

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
08	3151141-7	2011	3151141-7	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (FAZENDA)
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA
Recorrido:	CINCO ESTRELAS DISTRIBUIDORA DE CARNES E DERIVADOS LTDA.
Responsáveis Solidários:	
Relator:	INACIO KAZUO YOKOYAMA
Sustentação Oral Requerida:	SIM

**VOTO INICIAL DO RELATOR - Juiz: INACIO KAZUO YOKOYAMA**

**Ementa:**

ICMS. Crédito indevido. Operações de compra e venda. Guerra Fiscal. Gado. Tocantins e Goiás. Crédito presumido. ICMS. Crédito indevido. Optante pelo crédito outorgado com vedação ao aproveitamento de outros créditos. ICMS. Crédito indevido. Falta de comprovação da origem. ICMS. Deixar de exibir notas fiscais de entrada de mercadorias. Guerra fiscal, pertinência da glosa de créditos em face da concessão de benefícios fiscais sem autorização do CONFAZ. Absorção de condutas, reconhecida. Recurso especial conhecido e parcialmente provido.

**Relatório e Voto:**

**RELATÓRIO**

1. Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Pública Estadual, contra decisão proferida pela c. 6ª Câmara Julgadora, fls. 372/381, que deu parcial provimento ao Recurso Ordinário.

2. O contribuinte foi acusado de:

2.1. creditar-se indevidamente do ICMS, referente ao ICMS destacado nas Notas Fiscais de entrada de gado, recebido em operações interestaduais de produtores rurais de Tocantins e Goiás. O valor acima não foi anteriormente cobrado no Estado de origem. Embora o ICMS tenha sido destacado nas Notas Fiscais, os estados de origem concedem benefícios fiscais em desacordo com o artigo 155, §2º, inciso XII, alínea g da Constituição da república e artigo 1º, §único, inciso IV, artigo 2º e inciso I e II do artigo 8º da Lei Complementar 24/75. O Estado do Tocantins concede um crédito presumido de 9% do valor da operação, conforme o inciso VIII do artigo 2º da lei estadual 1.173/2000. Já o Estado de Goiás concede um crédito de 5% do valor da operação conforme o inciso XII do artigo 9º do decreto 2.912/2006;

2.2. creditar-se indevidamente do ICMS, por meio de escrituração no Livro Registro de Entradas da nota fiscal de entrada nº 55.682, referente à nota fiscal de produtor rural nº 139 emitida pelo produtor rural paulista inscrito sob IE nº 488.052.983.119. O infrator é optante pelo crédito outorgado do imposto, conforme opção declarada em Termo no Livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termo de Ocorrência - mod. 6, opção essa que veda o aproveitamento de qualquer outro crédito, exceto de entradas de gado bovino em pé originário de outro Estado, conforme previsto no artigo 1º do Decreto 51.625/2007;

2.3. creditar-se indevidamente do ICMS, no campo 56 da GIA. O contribuinte foi notificado a comprovar a origem dos créditos, porém não apresentou a referida documentação;

2.4. deixar de exibir à autoridade fiscalizadora, no prazo cominado nas notificações nºs. 215/2010, 508/2010, 84/2011, 363/2011 e 1145/2011, as notas fiscais de entrada nºs. 49.498, 49.514, 49.515, 50.241, 50.242, 50.243, 50.393, 50.394, 50.395, 50.396, 50.544, 50.545, 50.996, 50.997, 51.092, 51.093, 51.108, 51.109, 51.350, 51.351, 51.352, 51.353, 51.354 e as notas fiscais de produtor rural nºs. 902.256, 61.632, 61.633, 61.634, 61.398, 63.453, 63.452, 61.631, 64.123, 952.554, 952.553, 64.896, 65.191, 65.471, 952.871, 952.873, 952.821, 66.734, 70.151, 10.152, 952.870, 952.822, 952.820, 952.874, 952.872, referentes ao item 3 deste AIIM.

3. A c. 6ª Câmara Julgadora, fls. 372 a 381, deu parcial provimento ao recurso ordinário, afastado os itens 1 e 4 do auto de infração.

4. A Fazenda Pública Estadual interpôs Recurso Especial, fls. 386 a 403, apresentando, em síntese, as seguintes alegações:

4.1. manutenção da glosa dos créditos irregulares decorrentes de operações interestaduais com estabelecimento detentor de benefício fiscal não autorizado pelo CONFAZ;

4.2. não há que se falar em absorção fora dos casos expressamente previstos no §5º, do art. 85, da Lei nº 6.374/89.

5. Por fim, requer o restabelecimento dos itens 1 e 4 do auto de infração.

6. Regularmente intimado, fls. 470, o contribuinte não apresentou contrarrazões e nem interpôs recurso especial.

Eis o relatório.

**VOTO**

1. Inicialmente, observo que o contribuinte não apresentou recurso especial, assim, no tocante os itens 2 e 3 do auto de infração, esgotou-se o contencioso administrativo tributário, com a manutenção das respectivas exigência fiscais.

2. Quanto os argumentos relativos ao tema da guerra fiscal, conheço do recurso especial, uma vez que, os acórdãos trazidos pela recorrente demonstram divergência de interpretação ao, diversamente da decisão recorrida, exporem o entendimento pela manutenção da glosa de créditos decorrentes de operações interestaduais com estabelecimento detentor de benefício fiscal não autorizado pelo CONFAZ.

No mérito, entendo que o apelo deve ser provido.

Na denominada "guerra fiscal", há lei estadual e Lei Complementar Federal autorizando a glosa de créditos.

O art. 8º da Lei Complementar 24/75 dispõe que:

"Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

*I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria;*

*II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.*

*Parágrafo único - As sanções previstas neste artigo poder-se-ão acrescer a presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação, ao Fundo Especial e aos impostos referidos nos itens VIII e IX do art. 21 da Constituição federal." (g.n.)*

Dessa forma, verifica-se que o crédito decorrente dos referidos benefícios fiscais é ineficaz.

O § 3º do art. 36 da Lei 6.374/89 também dispõe no mesmo sentido:

*"Artigo 36 - O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação é não-cumulativo, compensando-se o imposto que seja devido em cada operação ou prestação com o anteriormente cobrado por este, outro Estado ou pelo Distrito Federal, relativamente a mercadoria entrada ou a prestação de serviço recebida, acompanhada de documento fiscal hábil, emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco.*

*§ 3º - Não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de qualquer subsídio, redução da base de cálculo, crédito presumido ou outro incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "g", da Constituição Federal" (g.n.)*

Pelas normas acima expostas, entendo que há permissivo legal à glosa de créditos sem necessidade prévia de declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, assim como, que a não cumulatividade não é absoluta, havendo normas legais válidas, vigentes e eficazes que condicionam o direito ao crédito do ICMS.

Nesse sentido, cito o douto entendimento do i. Juiz Augusto Toscano da E. Câmara Superior deste TIT, processo DRT-14-842542/2009:

*"Creio, não será exagerado afirmar que incorrem em equívoco aqueles que sustentam que o Estado de São Paulo declarando a ilegalidade e/ou a inconstitucionalidade de ato emanado por outro ente Federado estaria invadindo competência legislativa e assim afrontando preceito constitucional.*

*Tal não sucede força de que a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal decorrente é determinação expressa pela Lei Complementar nº24/75 (artigo 8º), conforme, acentuei em tópicos anteriores.*

*Entretanto, com base no disposto no inciso I, o artigo 8º da referida Lei Complementar, pode o Fisco Bandeirante Estado glosar o crédito fiscal decorrente.*

*Á evidencia que não se cuida de declarar ilegal ou inconstitucional ato administrativo ou legislação de outra Unidade da Federação, mas sim exigir imposto indevidamente creditado por não ter sido anterior e integralmente cobrado.*

(...)

*Permito-me acrescentar que a legislação paulista, em rigorosa harmonia com os permissivos constitucionais e complementares, prescreve as restrições cabíveis ao creditamento de valores indevidos.*

(...)

*O artigo 36, da Lei nº 6.374/89, estabelece que não será juridicamente considerado cobrado o montante de ICMS relativo á quaisquer incentivos (como é o caso destes autos) que tenha sido concedido ao arropio do prescrito pela Carta Federal, em seu art.155, §2º, "g"; ou seja: sem a regular deliberação dos Estados e Distrito Federal através do CONFAZ.*

*Até aqui, não se tem notícia de declaração de inconstitucionalidade ou de ilegalidade das normas paulistas que impedem, com esteio na Constituição Federal o pretendido creditamento.*

*Demais, o que se retira da r.decisão aqui combatida e, bravamente, pelos doutos advogados da Recorrente é a constatação dos fatos, situação essa que remanesce absolutamente não contrariada, no processado, no sentido de que, houve, no caso, concessão unilateral de crédito presumido (incentivo fiscal) concedido pelo Estado do Paraná, nas operações interestaduais.*

*Os órgãos da administração do Estado de São Paulo, não excederam os limites de suas*

*atribuições, ao procederem ao lançamento da exigência, nada fazendo além do estrito cumprimento de seus deveres funcionais: aplicar a lei á uma situação específica de irregularidade em face do CONFAZ, cujo efeito jurídico atinge somente o contribuinte paulista adquirente.*

*Logo, de se concluir que, a r.decisão não transborda limites territoriais e não alcança o ordenamento do Estado do Paraná.*

*O que se tem de concreto neste processo, é um pleito que busca a validação de crédito fiscal decorrente de operação interestadual em desacordo com a legislação constitucional, o que não é possível, repita-se, diante da validade da lei paulista, ainda que, de outra banda também não se tenha até aqui, notícia da existência de declaração de inconstitucionalidade ou de ilegalidade do ato concessivo expedido pelo Estado do Paraná.*

*A LC 24/75 não padece da inconstitucionalidade que lhe atribui a Recorrente e, determina aos entes políticos federados o que deve ser feito in casu conforme art.8º,I,da norma complementar nacional."*

Pelo que consta nos autos, o Estado de São Paulo não adotou medidas que pudessem extrapolar os limites de sua competência tributária territorial e nem houve afronta ao princípio da não cumulatividade.

O Ministro Ilmar Galvão do STF, no RE 109486-SP, posicionou-se no seguinte sentido:

*"Incensurável o raciocínio desenvolvido. Com efeito, a glosa efetuada pelo Estado de destino da mercadoria não afrontou o princípio da não-cumulatividade, que, diferentemente do entendido pela recorrente, visa tão-somente a assegurar a compensação, em cada operação relativa à circulação de mercadoria, do montante do tributo que foi exigido nas operações anteriores, seja pelo próprio Estado, seja por outro, ao final do ciclo produção-distribuição-consumo, não ultrapasse, em sua soma, percentual superior ao correspondente à alíquota máxima prevista em lei relativamente ao custo final do bem tributado.*

*Assim, no presente caso, sabendo-se que o imposto destacado na nota fiscal da matéria não chegou a ser recolhido, porque convertido em incentivo fiscal do mesmo valor, é fora de dúvida que a circunstância de o respectivo crédito não haver sido admitido pelo Estado de destino não pode afetar a equação final, custo do produto/imposto total recolhido, que o princípio da não-cumulatividade objetiva preservar.*

As normas estaduais não podem extrapolar os limites de sua competência territorial, assim, as normas goianas e tocantinenses não podem gerar efeitos fora do seu território, salvo a existência de convênio, não sendo o caso dos presentes autos.

O art. 102 do CTN dispõe que:

*"Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União." (g.n.)*

Os Estados do Tocantins e Goiás legislaram, por sua própria conta, sem observar o art. 155, § 2º, inciso II, alínea "g", da Constituição Federal e os arts. 1º e 2º da Lei Complementar 24/75, abdicando do ICMS devido.

Se os Estados do Tocantins e Goiás abdicaram da arrecadação do ICMS em questão, tal ato não pode prejudicar os demais Estados, assim, a glosa de crédito é permitida, conforme exposto acima.

Destarte, conheço e dou provimento ao recurso para restabelecer integralmente o item 1 do auto de infração.

2. Relativamente ao item 4 do AIIM, também conheço do apelo, uma vez que, os acórdãos trazidos demonstram divergência de interpretação ao exporem entendimento pela aplicação da absorção somente nas hipóteses expressamente estabelecidas na legislação.

No mérito, entendo que deva ser prestigiada a decisão recorrida.

As hipóteses de vedação de cumulação de penalidades expressas na legislação não são taxativas, uma vez que, preveem apenas as situações de absorção de condutas que o legislador pode reconhecer *a priori* e em abstrato.

No caso concreto, ao se tomar conhecimento das condutas infracionais praticadas de fato, é possível haver outras situações em que tais condutas não são autônomas, caso em que a absorção das condutas pode ser reconhecida.

Na situação descrita dos itens 3 e 4 do auto de infração, entendo que a decisão recorrida deve prevalecer, uma vez que, o crédito em questão restou indevido em face da correspondente não exibição da notas fiscais, o que denota que as duas condutas não são autônomas.

Nesse sentido, tem prevalecido o entendimento desta E. Câmara Superior, como no processo DRTC-I-740684/2010, Rel. Dr. Augusto Toscano, *in verbis*:

*"ICMS. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS DESTACADO EM DOCUMENTOS FISCAIS NO CFOP 11.949. NÃO APRESENTAÇÃO AO FISCO, EMBORA NOTIFICADO, DE DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS DA ORIGEM E LEGITIMIDADE DO CREDITO DO IMPOSTO EFETUADO. DEIXOU DE EXIBIR À AUTORIDADE FISCALIZADORA, NO PRAZO COMINADO EM NOTIFICAÇÃO ESPECIFICA PARA TAL FIM, 158 NOTAS FISCAIS PERTINENTES AOS ITENS 2 E 1. A decisão recorrida proveu parcialmente o recurso ordinário afastando o item 3, por ter sido absorvido pelos itens 1 e 2 e manteve a acusação dos itens 1 e 2, considerando, porém, o recolhimento efetuado que deverá ser objeto de imputação no momento da liquidação do crédito tributário. Recurso especial sustentado em paradigmas que demonstram o alegado dissídio jurisprudencial, objetivando o restabelecimento do item 3, ao fundamento de que não se está diante da hipótese de cumulação de penalidade, conforme a legislação tributária paulista. Recurso especial de que se conhece, porém se lhe nega provimento, ao entendimento de que, no caso, ocorre a absorção da penalidade menos gravosa pela de maior potencial lesivo. RECURSO CONHECIDO. NEGADO PROVIMENTO. DECISÃO UNÂNIME." (g.n)*

Destarte, conheço e nego provimento ao apelo quanto à matéria.

3. Pelo exposto, **CONHEÇO do Recurso Especial da Fazenda Pública Estadual e DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para restabelecer integralmente o item 1 do auto de infração.**



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

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
08	3151141-7	2011	3151141-7	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (FAZENDA)
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA
Recorrido:	CINCO ESTRELAS DISTRIBUIDORA DE CARNES E DERIVADOS LTDA.
Responsáveis Solidários:	
Relator:	VALÉRIO PIMENTA DE MORAIS
Sustentação Oral Requerida:	SIM

**DESPACHOS DO PROCESSO**

Processo devolvido ao DAC para saneamento do sistema ePAT em função de constar vista de mandato anterior.

Plenário Antônio Pinto da Silva, 13 de outubro de 2020  
 FÁBIO HENRIQUE BORDINI CRUZ  
 Presidente da Câmara Superior

---



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

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
08	3151141-7	2011	3151141-7	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (FAZENDA)
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA
Recorrido:	CINCO ESTRELAS DISTRIBUIDORA DE CARNES E DERIVADOS LTDA.
Responsáveis Solidários:	
Relator:	VALÉRIO PIMENTA DE MORAIS
Sustentação Oral Requerida:	SIM

**VOTO INICIAL DO RELATOR - Juiz: VALÉRIO PIMENTA DE MORAIS**

**Ementa:**

ICMS. Crédito indevido. Operações de compra e venda. Guerra Fiscal. Gado. Tocantins e Goiás. Crédito presumido. ICMS. Crédito indevido. Optante pelo crédito outorgado com vedação ao aproveitamento de outros créditos. ICMS. Crédito indevido. Falta de comprovação da origem. ICMS. Deixar de exibir notas fiscais de entrada de mercadorias. RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA PÚBLICA: CONHECIMENTO PARCIAL e PROVIMENTO: "Guerra fiscal" (modalidade compra e venda). Cotejo analítico. Demonstração do dissídio judicante. Preservação do princípio da não-cumulatividade. Crédito constitucionalmente garantido. Princípio da homogeneidade da incidência do imposto. Desnecessidade de judicialização prévia da matéria. Consunção. Não demonstração do dissenso judicante. Inservibilidade dos paradigmas. Inteligência do enunciado do verbete de Súm. 282 do E. STF.

**Relatório e Voto:**

**RELATÓRIO**

1. Cuida-se de **Recurso Especial**, interposto pela FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DE SÃO PAULO, aparelhado legitimamente por ato da d. Diretoria da Representação Fiscal, com razões encartadas às fls. 386/403 (colacionando entendida carga paradigmática, conforme fls. 404/69), com o intuito de alinhar seu inconformismo em face da decisão não unânime de fase ordinária, emanada da C. 6ª Câmara Julgadora desse E. Tribunal, colacionada às fls. 372/81, que deu **provimento parcial ao Recurso Ordinário**, afastando a exigência fiscal veiculada pelo auto de infração e imposição de multa – AIIM nº 3.151.141-7, de fls. 1/2.

Com o que, o relato acusatório fiscal tomou a presente conformação:

**I - INFRAÇÕES RELATIVAS AO CRÉDITO DO IMPOSTO:**

1. **Creditou-se indevidamente do ICMS** no valor de R\$ 184.710,57 (cento e oitenta e quatro mil, setecentos e dez reais e cinquenta e sete centavos), no período de fevereiro de 2008 a outubro de 2009 nas datas e valores especificados no demonstrativo I (fls. 16 a 19), referente ao ICMS destacado nas Notas Fiscais de entrada de gado, recebido em operações interestaduais de produtores rurais de Tocantins e Goiás relacionados no Demonstrativo I (fls. 16 a 19). **O valor acima não foi anteriormente cobrado no Estado de origem. Embora o ICMS tenha sido destacado nas Notas Fiscais, os estados de origem concedem benefícios fiscais em desacordo com o artigo 155, §2º, inciso XII, alínea g da Constituição da República e artigo 1º, §único, inciso IV, artigo 2º e inciso I e II do artigo 8º da Lei Complementar 24/75.** O Estado do Tocantins concede um crédito presumido de 9% do valor da operação, conforme o inciso VIII do artigo 2º da lei estadual 1.173/2000 (fls. 253 a 259). Já o Estado de Goiás concede um crédito de 5% do valor da operação conforme o inciso XII do artigo 9º do decreto 2.912/2006 (fls. 260 a 274).

Seguem juntadas as cópias das notas fiscais de produtor rural (fls. 21 a 109) acompanhadas de comprovantes de recolhimento do ICMS, cópia dos Livros de Apuração do ICMS (fls. 189 a 226) e de Registro de Entradas (fls. 110 a 188), GIAs entregues no período (fls. 227 a 250), que comprovam a infração.

INFRINGÊNCIA: Arts. 59, §2º e art. 61, do RICMS (Dec. 45.490/00), Art. 112 da Lei nº 6.374/89.

CAPITULAÇÃO DA MULTA: Art. 527, inc. II, alínea "j" c/c §§ 1º e 10º, do RICMS/00 (Dec. 45490/00).

2. **Creditou-se indevidamente do ICMS** no montante de R\$ 1.346,73 (um mil, trezentos e quarenta e seis reais e setenta e três centavos), em 04/03/08, por meio de escrituração no Livro Registro de Entradas (fl.132) da nota fiscal de entrada nº 55.682, referente à nota fiscal de produtor rural nº 139 (fl. 109) emitida pelo produtor rural paulista inscrito sob IE nº 488.052.983.119. **O infrator é optante pelo crédito outorgado do imposto, conforme opção declarada em Termo no Livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termo de Ocorrência - mod. 6 (fls. 251 a 252), opção essa que veda o aproveitamento de qualquer outro crédito, exceto de entradas de gado bovino em pé originário de outro Estado**, conforme previsto no artigo 1º do Decreto 51.625/2007.

Seguem juntadas a, cópia do Livro de Apuração do ICMS (fls. 189 a 210) e de Registro de Entradas (fls. 110 a 165), GIA entregue no período (fl. 229), que comprovam a infração.

INFRINGÊNCIA: artigo 1º do Decreto 51.625/2007.

CAPITULAÇÃO DA MULTA: Art. 527, inc. II, alínea "j" c/c §§ 1º e 10, do RICMS/00 (Dec. 45490/00).

3. **Creditou-se indevidamente de ICMS**, no montante de R\$ 29.454,58 (vinte e nove mil, quatrocentos e cinquenta e quatro reais e cinquenta e oito centavos) em janeiro de 2008 nas datas e valores especificados no demonstrativo II (fl. 20), **no campo 56 da GIA. O contribuinte foi notificado a comprovar a origem dos créditos, porém não apresentou a referida documentação**, conforme se comprova pelas cópias das notificações n.ºs. 215/2010, 508/2010, 84/2011, 363/2011 e 1145/2011 (fls. 06 a 15) e demais documentos juntados.

INFRINGÊNCIA: Art. 61, do RICMS (Dec. 45.490/00).

CAPITULAÇÃO DA MULTA: Art. 527, inc. II, alínea "j" c/c §§ 1º e 10º, do RICMS/00 (Dec. 45490/00)

## II - INFRAÇÕES RELATIVAS A DOCUMENTOS FISCAIS E IMPRESSOS FISCAIS:

4. **Deixou de exhibir à autoridade fiscalizadora, no prazo cominado nas notificações** n.ºs. 215/2010, 508/2010, 84/2011, 363/2011 e 1145/2011 (fls. 06 a 15), **as notas fiscais de entrada** n.ºs. 49.498, 49.514, 49.515, 50.241, 50.242, 50.243, 50.393, 50.394, 50.395, 50.396, 50.544, 50.545, 50.996, 50.997, 51.092, 51.093, 51.108, 51.109, 51.350, 51.351, 51.352, 51.353, 51.354 e as notas fiscais de produtor rural n.ºs. 902.256, 61.632, 61.633, 61.634, 61.398, 63.453, 63.452, 61.631, 64.123, 952.554, 952.553, 64.896, 65.191, 65.471, 952.871, 952.873, 952.821, 66.734, 70.151, 10.152, 952.870, 952.822, 952.820, 952.874, 952.872, **referentes ao item 3 deste AIIM**, conforme se comprova pelo documentos juntados.

Tipo de documento fiscal: Notas Fiscais de Entrada

Quantidade de documentos fiscais não exibidos: 23

Tipo de documento fiscal: Notas Fiscais de Produtor Rural

Quantidade de documentos fiscais não exibidos: 25

INFRINGÊNCIA: Art. 494, do RICMS (Dec. 45.490/00).

CAPITULAÇÃO DA MULTA: Art. 85, inc. IV, alínea "j" c/c §§ 8º e 10, da Lei 6.374/89.

2. Em minha apreensão, **o fundamento determinante da r. decisão administrativa hostilizada** pautou-se na seguinte fundamentação determinante para dar **provimento parcial** ao recurso ordinário então manejado (mantendo-se, ao final, as exigências fiscais veiculadas pelos itens I.2. (diante da confissão da d. Recorrida) e II.3. do AIIM exordial (em razão da não comprovação do crédito)), que  **sintetizo**:

i.) com relação à **exigência fiscal do item I.1. do AIIM exordial**: Para seu afastamento:

i.1.) entende que, conforme a disposição constitucional do artigo 155, § 2º, I e II, que veicula a norma-princípio da não cumulatividade, **somente em casos de isenção ou não incidência é que se obstacularia o direito creditório do contribuinte**;

i.2.) entende pela **necessidade de judicialização prévia pelo Estado de São Paulo** para se opor à legislação de outro Estado concessiva de benefício fiscal à margem do CONFAZ;

ii.) com relação à **exigência do item II.4:** entende que a referida infração **seria consunta à exigência fiscal veiculada pelo item I.3. do AIIM exordial**, uma vez que “envolvem as mesmas notas fiscais e, nestes casos, entendendo que a infração mais gravosa, ou seja, a de creditamento indevido, absorve a multa regulamentar por falta de exibição de documentos fiscais”, aplicando-se, assim, a teoria da consunção ou absorção.

**3.** Na condução de suas razões de inconformismo, nessa sede especial, a d. Recorrente-Fazenda pública aponta para o provimento de sua peça impugnativa – e conseqüente reforma da r. decisão atacada, reestabelecendo-se a exigência fiscal como originalmente posta -, segundo sua apreensão do lançamento fiscal e da sua revisão administrativa, alinhando série de decisões que entende servir de suporte paradigmático para seus argumentos.

Nesses termos, a síntese de seu **questionamento**:

i. naquilo que diz respeito à **glosa de créditos decorrentes da “guerra fiscal” do ICMS**:

Entende por correta a glosa empreendida pela ação fiscal, uma vez que há **cadeia de positivação suficiente para justificar tal exigência fiscal** (Constituição Federal (pelos artigos 150, § 6º e 155, § 2º, I). Lei Complementar nº 24/75 (artigos 1º e 8º) e a Legislação ordinária paulista (Lei nº 6374/89, artigo 36, § 3º e RICMS/00, artigo 59, § 2º) acerca da situação fática apresentada nos autos,

No ponto, alinha, como se paradigmáticos fossem, os arestos das decisões proferidas nos Processos:

i.1.) **DRT C-III-975685/2011**, 14ª Câmara Julgadora, julgamento em 28/09/2012, encartado às fls. 404/37, apresentando a temática da “guerra fiscal”, relacionado a auto de infração e imposição de multa com tipificação de creditamento indevido do imposto decorrente de benefício fiscal concedido pelos Estados de Goiás e Rio de Janeiro;

i.2.) **DRT 06-4010517/2012**, 11ª Câmara Julgadora, julgamento em 19/02/2015, encartado às fls. 438/50, apresentando a temática da “guerra fiscal”, relacionado a auto de infração e imposição de multa com tipificação de creditamento indevido do imposto decorrente de benefício fiscal concedido pelo Estado de Goiás, em que se acentua a **desnecessidade de prévia judicialização da demanda**, em razão do regramento paulista;

i.3.) **DRT 08-304722/2011**, 11ª Câmara Julgadora, julgamento em 08/08/2012, encartado às fls. 451/9, apresentando a temática da “guerra fiscal”, relacionado a auto de infração e imposição de multa com tipificação de creditamento indevido do imposto decorrente de benefício fiscal concedido pelo Estado de Minas Gerais.

ii. quanto à fundamentação relacionada à **aplicação do princípio da consunção**:

Entende por seu afastamento, em razão do **caráter exaustivo** da disciplina paulista acerca do tema.

No ponto, alinha, como se paradigmáticos fossem, os arestos das decisões proferidas nos Processos:

ii.1.) **DRT 12-397728/2008**, Câmara Superior, julgamento em 23/11/2010, encartado às fls. 460/4, que entendeu por inaplicar a referida teoria penalista diante da disciplina normativa paulista;

ii.2.) **DRT 03-234263/2010**, 12ª Câmara Julgadora, julgamento em 08/12/2010, encartado às fls. 465/9, que entendeu, também, por inaplicar a referida teoria penalista diante da disciplina normativa paulista.

**4.** Por sua parte, em que pese ter sido regularmente intimado, conforme folha de instrução 470, a d. Recorrida **não apresentou as necessárias contrarrazões** em sede do apelo especial, mantendo-se inerte, e, em decorrência, revel.

**5.** Cuida-se do relato, com o que, diante da **ausência de protesto por sustentação oral** – a ser oportunamente registrado em ata de julgamento eletrônica -, ingressa-se de imediato ao voto, guardando conformidade com as disposições do artigo 109 do Decreto nº 54.486/09.

**VOTO**

6. Afiro, de início, que o **contraditório foi plenamente disponibilizado às partes**, restando assentado nas razões da recorribilidade especial, às fls. 386/403 e na oportunização de integração processual, de fls. 470, marcada pela revelia da d. Recorrida. Tem-se, com isso, presentes e regulares pressupostos recursais objetivos e subjetivos mínimos para o seu desenvolvimento processual válido. Com o que, **cumprido positivamente o juízo de admissibilidade recursal especial**, conforme ato da d. Presidência do Tribunal de Impostos e Taxas de fls. 472.

7. Assim, passo em revista - de modo cadencial -, presentes nos **fundamentos determinantes da r. decisão atacada e nos argumentos pelas questões jurídicas postas**, conforme **conjugação dos tópicos de nº 2 e nº 3** desse:

**7.1. quanto à exigência fiscal do item I.1. do AIIIM exordial - da glosa de créditos decorrentes da “guerra fiscal” do ICMS:**

A razão recursal é construída tomando em conta a identificação da **cadeia de positivação suficiente para justificar tal exigência fiscal** (Constituição Federal (pelos artigos 150, § 6º e 155, § 2º, I). Lei Complementar nº 24/75 (artigos 1º e 8º) e a Legislação ordinária paulista (Lei nº 6374/89, artigo 36, § 3º e RICMS/00, artigo 59, § 2º).

Afiro, em passo de **exame cognitivo recursal** para o ponto processual, que a d. Recorrente finca sua argumentação, tomando como paradigmas o quanto decidido nos autos dos Processos: DRT C-III-975685/2011, encartado às fls. 404/37; DRT 06-4010517/2012, encartado às fls. 438/50; e DRT 08-304722/2011, encartado às fls. 451/9. Entendo pelo cumprimento, na forma do quanto prescreve o artigo 49 da Lei estadual nº 13.457/09, do pressuposto legal do **cotejo analítico**, resultante da **associação do cotejo simples**, apontado às fls. 395, e da **análise jurídica da matéria**, presente às fls. 398/401, dentro do contexto em que a decisão paragonada e paradigmadas revelam a similitude fática suficiente da temática da “guerra fiscal” do imposto.

Estratificado, portanto, o **dissídio judicante**, que habilita o **conhecimento** dessa porção recursal especial.

**Em mérito**, alinho meu entendimento, como já o fiz alhures, acerca da glosa de créditos do imposto decorrente da “guerra fiscal”, tomando como premissa, para a determinação dos **limites da controvérsia para o ponto**, a apreensão da matéria pela r. decisão recorrida em seus elementos de convicção: i.) **em razão do princípio constitucional da não-cumulatividade**, o óbice constitucional ao crédito do imposto somente decorreria de operações antecedentes nas hipóteses de isenção ou não incidência; ii.) **necessidade de prévia judicialização da matéria para o afastamento da norma de outro Estado concessora de benefício fiscal à margem do CONFAZ**.

**7.1.1. Do princípio constitucional da não-cumulatividade:**

De plano, em medida de pragmatismo jurídico, aponto o entendimento de que a Lei Complementar nº 24/75 foi plenamente recepcionada pelo ordenamento jurídico inaugurado em 1988, em alinhamento com a jurisprudência assente no Supremo Tribunal Federal, que tem como suporte a normatividade construída a partir do comando do artigo 34, § 8º, dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988.

Colhe-se que o entendimento pretoriano a respeito orientou-se, por todos, no quanto julgado na ADIn 2157-5/BA, da relatoria do Min. Moreira Alves, datado de 28 de junho de 2000, que se revela como precedente de relevo:

Em precedentes desta Corte [...] tem ela entendido que é relevante a fundamentação jurídica da arguição de inconstitucionalidade da concessão de benefícios tributários relativos ao ICMS por lei estadual sem a observância da deliberação dos Estados e Municípios que decorre do disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição [...] na forma do disposto por lei complementar que, **concretamente, é a Lei Complementar nº 24/75, que foi recebida por este dispositivo constitucional e cuja vigência após a promulgação da atual Constituição, é expressamente reconhecida pelo artigo 34, § 8º, do ADCT.** (grifos nossos)

Desta feita, naquilo que diz respeito ao fundamento relacionado à violação do princípio da não cumulatividade, entendo que a r. decisão recorrida não apresentou o mais adequado entendimento para a matéria. Isso porque a produção de benefício fiscal do ICMS, à margem da disposição constitucional, que prevê a forma de deliberação do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ – para sua concessão, em atendimento ao quanto prescreva a disposição da Lei Complementar nº 24/75, enseja o quanto se concebe por violação ao **crédito constitucionalmente garantido, presente na disposição do artigo 155, § 2º, I, da CRFB, que, verdadeiramente, suporta o princípio/regra da não cumulatividade, típica do ICMS.**

Com efeito, não só a isenção e a não incidência são elementos limitativos do creditamento do ICMS. Justamente, com essa extensão de apreensão, o entendimento que se colhe junto à judicância do E. Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 463.079/MG, julgado em 17/11/2009, na relatoria do i. Min. Joaquim Barbosa, que se **integra ao presente em fundamentação**, ao entender como válida a ação fiscal estadual ao promover a vedação de créditos oriundos da propalada “guerra fiscal”:

Conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal, **a concessão dos benefícios fiscais de isenção ou de redução da base de cálculo implica o reescalamento dos créditos tributários gerados para o adquirente da mercadoria ou do serviço** (RE 174.478-EDcl, rel. min. Cezar Peluso, Tribunal Pleno, julgado em 14/04/2008, DJe-097 DIVULG 29-05-2008). **O mesmo modelo se aplica às operações interestaduais** (cf. o RE 596.469, rel. min. Cármen Lúcia, DJe 45 de 09.03.2009 e o RE 423.658-AgR, rel. min. Carlos Velloso, Segunda

Turma, julgado em 22/11/2005, DJ 16-12-2005). Ademais, **o valor do crédito constitucionalmente garantido ao adquirente sobre a influência de eventuais benefícios concedidos ao contribuinte que dá saída à mercadoria ou que presta o serviço.**

[...]

Questão insuscetível de ser solucionada sob invocação do princípio em causa, que, diferentemente do que entende a Recorrente, **visa tão-somente a assegurar a compensação, em cada operação relativa a circulação de mercadoria, do montante do tributo que foi exigido nas operações anteriores, seja pelo próprio Estado, seja por outro, de molde a permitir que o imposto incidente sobre a mercadoria, ao final do ciclo produção-distribuição-consumo, não ultrapasse, em sua soma, percentual superior ao correspondente a alíquota máxima prevista em lei, relativamente ao custo final do bem tributado.** Havendo, no caso, sido convertido em incentivo o tributo que deveria ser recolhido pelo vendedor da matéria prima, e **fora de dúvida que a inadmissão do crédito, no Estado de destino, não afeta a equação acima evidenciada.** Recurso não conhecido.” (grifei - RE 109.486, rel. min. Ilmar Galvão, PRIMEIRA TURMA, julgado em 31/03/1992, DJ 24-04-1992).

[...]

Por fim, a matéria versada nestes autos não se refere à eficácia social ou à efetividade da relação jurídica tributária (“recolhimento ou não do valor, posto que devido no montante global”). Como se lê no acórdão recorrido, **a redução da carga tributária teria ocorrido no campo da grandeza potencial tributada:** “Assim, a pretensão da apelante, impetrante, de deduzir a título de crédito valor **não recolhido e ficticiamente destacado na Nota Fiscal**, é de todo improcedente, sobretudo porque sobejamente conhecido e declarado, posto que previsto em norma do Estado tributante, remetente, o valor de fato ali recolhido, referentemente a tal operação. **O crédito do ICMS há de ser no exato valor da exação tributária.** Se se busca, **no Estado de origem, burlar tal regra constitucional – não-cumulatividade – por expedientes inclusive reprováveis de guerra fiscal, conferindo mecanismos normativos para que se lance na Nota Fiscal valor não real ao efetivamente cobrado e pago no Estado do remetente, quebrada está a veracidade do dado lançado naquele documento, não servindo, o mesmo, como lastro para efeito da contabilidade escritural por meio do qual se cumpre a regra da não-cumulatividade do ICMS.** (grifos nossos)

Dessa forma, o creditamento a ser empreendido pela d. Recorrida há que se limitar ao “quantum” exato da exação tributária, em obediência o princípio da não cumulatividade. Com o que, em extensão ao quanto decidido pelo C. Pretório Excelso, tem-se, no presente caso, a mesma dimensão valorativa: **a preservação da não-cumulatividade faz-se, diretamente, por ação direta do Fisco, exteriorizada por meio de auto de infração e imposição de multa.**

Tomo que tal entendimento caminha, ainda, na concepção e atendimento do **princípio da homogeneidade da incidência do ICMS**, presente na dicção da Constituição Federal de 1988, mesmo que de maneira implícita, nas dobras dos comandos constitucionais referentes ao imposto estadual e distrital.

Mostra-se correto, portanto, afirmar que o ICMS é regido por um princípio constitucional que, embora não formulado expressamente, permeia todos os preceitos prescritivos referentes a esse imposto, ponto aferido na doutrina de Paulo de Barros Carvalho:

... parece-me **importante ressaltar o caráter nacional do ICMS**, máxima que sobressai do sistema com grande vigor de juridicidade. Não se aloja na formulação expressa de qualquer dos dispositivos constitucionais tributários, mas está presente nas dobras de inúmeros preceitos, irradiando sua força por toda a extensão da geografia do imposto. Seu relevo é tal que, **sem o invocarmos, fica praticamente impossível a compreensão da regra–matriz do ICMS em sua plenitude sintática e na sua projeção semântica.** Os conceitos de operação interna, interestadual e de importação; de compensação do imposto, de base de cálculo e de alíquota, bem como de isenção e de outros “benefícios fiscais”, estão diretamente relacionados com diplomas de âmbito normativo nacional, **válidos, por mecanismos de integração, para todo o território brasileiro.** (grifos nossos)(“in” “Direito tributário: linguagem e método”. – 4 ed. – São Paulo: Noeses, 2011, p. 767)

Em complementação, toma-se a impossibilidade de concessão de benefícios fiscais do ICMS de maneira unilateral, e, para o ponto a doutrina de Heleno Taveira Torres, que se integra em fundamentação:

**Nenhuma lei interna pode promover, unilateralmente, regime diverso da isenção autorizada em convênio.** Em vista disso, qualquer convênio que cria isenção não poderá ser objeto de modificação interna, sequer por lei ordinária, salvo naquilo que o Convênio autoriza. Nunca se pode esquecer que a concessão de isenções é matéria sob reserva expressa de lei. Conforme o art. 150, §6º, qualquer isenção a impostos só poderá ser concedida mediante lei estadual específica. Portanto, em qualquer matéria, os estados só poderão isentar de impostos situações ou contribuintes mediante exercício de legalidade. **Esta reserva de legalidade, porém, foi excepcionada na mesma disposição pela Constituição em matéria de ICMS, pelo aposto 'sem prejuízo do disposto no art. 155, §2º XII, 'g', exclusivamente em favor dos convênios.** Diante disso, a legalidade estadual há de ceder à forma estabelecida em convênio firmado e ratificado internamente, até que sobrevenha sua revogação. Conclui-se, assim, da leitura dos preceitos constitucionais aplicáveis, que lei específica estadual não pode revogar qualquer benefício ou isenção em matéria de ICMS, **em virtude da excepcionalidade prevista no art. 150, §6º, CF, por aplicação do art. 155, §2º, XII, 'g', pelo qual as isenções em matéria de ICMS ficam subordinadas unicamente ao regime da Lei Complementar, sobre a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.** (“In” “Comentários à Constituição do Brasil”, (coord.) J.J. Gomes Canotilho, Gilmar Ferreira Mendes, Ingo Wolfgang Sarlet, Lenio Luiz Streck e Léo Ferreira Leony, Editora Saraiva, São Paulo, 2013, pp.

1722/1723). (grifos nossos)

Acresça-se, ainda nessa linha de fundamentação, que a nova ordem constitucional, introduzida com a promulgação da Constituição Federal de 1988, trouxe ao federalismo por cooperação brasileiro, notas de maior intensidade para a atuação dos entes federados, acentuando a sua característica de competir, unicamente, à União o estabelecimento de uma política nacional de desenvolvimento regional e nacional, o que se concretiza com a normatização do artigo 21, IX, c/c artigo 170, VII, ambos da CRFB, e **aos Estados-membros e Distrito Federal, em específico no que se refere ao sistema constitucional tributário, o acoplamento estrutural de suas competências, com o tratamento de seus atritos, na forma da disposição do artigo 155, §2º, XII, “g”, da CF/88, que traz à deliberação, unânime dentro do CONFAZ, de isenções, incentivos e benefícios fiscais do ICMS, promovendo-se, assim, a neutralização de desconformidades, na forma da Lei Complementar nº 24/75.**

**7.1.2.** Da **judicialização** para a promoção da exigência fiscal:

Ratifico que o ponto revela-se cognoscível, sobretudo, em razão do paradigma apontado referente ao Processo DRT 06-4010517/2012, encartado às fls. 438/50, que efetivamente debruçou-se sobre o elemento decisório relacionado à judicialização da matéria, concluindo por sua desnecessidade.

De começo, aponto que comungo desse entendimento:

Apreendo que os Estados e o Distrito Federal são dotados de **autonomia**, regendo-se pelas Constituições e leis que adotarem, apresentando como **limite constitucional a disposição normativa do artigo 25 da Constituição Federal de 1988**, com a observação, também, dos princípios adotados pela Constituição da República.

Nessa medida, **não se revelaria razoável a inibição da aplicação da sua legislação regularmente elaborada, como o é a disposição do artigo 36, § 3º, da Lei estadual nº 6.374/89**, que se apresenta como o ponto legal da cadeia de positivação do lançamento tributário em exame.

No ponto, na tradução desse entendimento, faz-se presente decisão exarada pelo Tribunal de Justiça de São Paulo, por todos, na forma da Apelação nº 0008085- 93.2012.8.26.0053, 12ª Câmara de Direito Público, datada de 02 de dezembro de 2015, na relatoria do Des. Ribeiro de Paula,

A **Lei Estadual nº 6.374/89, art. 36, § 3º**, e o Comunicado CAT 36/04, **explicitam que, no tocante às mercadorias advindas de Estados que concedem benefícios fiscais à mingua de prévio convênio autorizativo, os destinatários paulistas poderiam aproveitar, como crédito, apenas o valor do ICMS efetivamente pago**, desconsiderados os abatimentos resultantes dos privilégios irregularmente concedidos. (grifos nossos)

Inarredável a conclusão, portanto, de que **os benefícios fiscais à margem do CONFAZ**, na exata forma como aferidos pela ação fiscal exordial, **não poderiam produzir qualquer externalidade para alcançar o sistema tributário paulista**, e, em caso, em linha com a disposição normativa do artigo 36, § 3º, da Lei estadual paulista nº 6.374/89, que se **revela vigente, válida e eficaz para a regência da matéria**, diante da sua indiscutível preservação frente aos possíveis comandos de controle de constitucionalidade que lhe pudessem fustigar.

Por sua vez, forte na dicção constitucional do artigo 25 da CRFB, que confere aos Estados-membros a capacidade de auto-organização e de autogoverno, entendo pela à desnecessidade do Estado de São Paulo em promover a judicialização dos comandos normativos de outros Estados junto à jurisdição constitucional do Supremo Tribunal Federal, à vista do regramento próprio, vigente, válido e eficaz.

Com esse teor, apreendo decisão exarada pelo Tribunal de Justiça de São Paulo, por todos, na forma da Apelação nº 994.08.165010-3, datado de 13 de abril de 2010, da lavra do Des. Luís Francisco Aguilar Cortez:

Evidentemente, **o Estado não necessita propor ação direta de inconstitucionalidade contra a legislação estadual de outro Estado para que possa aplicar sua legislação, no âmbito da sua competência, editada nos limites da Constituição**. Pode, ainda, regular as condições de compensação, nos limites autorizados por lei, o que não se confunde com a Lei Complementar referida pela impetrante.

**Implementada a norma paulista, no seu território, faculta-se, àqueles que se consideram prejudicados, seu questionamento**, como ocorre nestes autos, decidindo-se, então pela aplicação ou não do ato normativo estadual. (grifos nossos)

**Acresço**, em fundamentação “obiter dictum”, e manifestação de **minha apreensão**, que entendimento diverso e conseqüente afastamento da exigência fiscal como originalmente constituída, conduziria a judicância administrativa a promover o controle de constitucionalidade do artigo 36, § 3º, da Lei estadual nº 6.374/89, pois ainda que não se declare expressamente a sua inconstitucionalidade, afastar-se-ia integralmente a sua incidência. Fato esse que encontraria - a toda evidência - **óbice à competência judicante administrativa**, nos termos do artigo 28 da Lei estadual nº 13.457/09.

Portanto, à vista do quanto entendo da concepção de crédito constitucionalmente garantido do ICMS, em estrita consonância com as disposições da Lei Complementar nº 24/75 e da desnecessidade de prévia judicialização para a aplicação de norma paulista de vedação ao crédito do imposto, **CONHEÇO** da porção recursal em análise e em seu mérito **DOU-LHE PROVIMENTO**.

**7.2.** quanto à fundamentação relacionada à **aplicação do princípio da consunção** pela r. decisão recorrida:

A razão recursal é construída tomando como premissa a existência de tratamento exaustivo da matéria no ordenamento tributário paulista.

Afirmo, em passo de **exame cognitivo recursal** para o ponto processual, que a d. Recorrente estrutura sua argumentação, elencando como decisões paradigmáticas o quanto decidido nos autos dos Processos: DRT 12-397728/2008, Câmara Superior, encartado às fls. 460/4; e DRT 03-234263/2010, encartado às fls. 465/9.

Ao passar, contudo, em verificação ao cumprimento do cotejo analítico e decorrente composição do confronto judicante, **apreendo a dissintonia decisória entre as decisões postas como paragonada e paradigmadas.**

**Explique-se:** enquanto a decisão paragonada apresenta como elemento de convicção o fato de que a infração de falta de apresentação de documentos fiscais (item II.4. do AIIM exordial) é consumida pela infração de creditamento indevido (item I.3. do AIIM exordial), não fazendo qualquer referência à disciplina normativa limitadora do ordenamento tributário paulista (artigo 85, § 3º, da Lei estadual nº 6374/89) e, como tal, não apresentando quais seriam as razões das condições de contorno para a superação desse óbice normativo; as decisões elencadas como paradigmáticas, por sua vez, apresentam seu entendimento de não vedação da cumulação punitiva com base na referida dicção normativa (lei ou regulamento).

Ou seja, como apreendo, na r. decisão recorrida **o óbice normativo não é apresentado como elemento para a formação do juízo decisório**, o que se revela de modo distinto **nas decisões paradigmadas**, em que **tal óbice é elemento para a formação da convicção judicante**. Assim, **ausente a similitude fática e jurídica** necessárias à a construção do dissenso judicante, entre as decisões paragonada e paradigmadas, em virtude da **inservibilidade** desses.

Em suma, **a alegação de que o ordenamento tributário paulista apresenta tratamento referente à matéria – exaustivo ou exemplificativo – não foi enfrentada pela r. decisão recorrida**, suficiente, para nesse específico ponto, atrair a incidência do enunciado de verbete de **Súmula nº 282 do E. Supremo Tribunal Federal** (“É inadmissível o recurso extraordinário, quando não ventilada, na decisão recorrida, a questão federal suscitada”), com as devidas **adequações semânticas**, de forma que entendo **inadmissível o Recurso Especial quando não ventilada na decisão recorrida a questão do dissídio judicante que se suscita.**

Por fim, entendimento diverso **conduziria a presente recorribilidade em verdadeiro sucedâneo recursal de outra espécie recursal** (como penso, seria viabilizado pelo manejo de Pedido de Retificação de Julgado, com a eventual identificação de possível erro de fato; bem como pela mesma espécie de Recurso Especial, fundamentado em eventual vício de fundamentação por não apontamento das razões ensejadoras da relegação normativa).

Com o que, **NÃO CONHEÇO** da presente porção recursal.

8. Alfim, por todo exposto e de tudo que dos autos consta, **CONHEÇO PARCIALMENTE** do Recurso Especial da Fazenda Pública, e, nessa porção, **DOU-LHE PROVIMENTO**, como fundamentado.

10. É o voto.

Sala de Plenário.

**Valério Pimenta de Moraes**  
Juiz Relator

**Ementa:**

GUERRA FISCAL - GLOSA DE CRÉDITOS UNILATERALMENTE ADVINDOS DE AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DE FORNECEDORES DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO, QUE CONCEDEM BENEFÍCIOS FISCAIS SEM AUTORIZAÇÃO DO CONFAZ – RECURSO ESPECIAL QUE PLEITEIA O NÃO RECONHECIMENTO DO CRÉDITO. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE QUE REGE O ICMS. PRECEDENTES DO STF, ADI nº 429 e ADI nº 4.481. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E IMPROVIDO.

**Relatório e Voto:****RELATÓRIO E VOTO VISTA**

## 1. Dos Fatos:

1.1 Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Fazenda do Estado em face da decisão da 8ª Câmara Ordinária que julgou improcedente o lançamento fiscal, que consigna tratar-se de mercadorias remetidas de estabelecimento fiscal beneficiário de incentivo concedido em seu estado.

2.1 A Fazenda do Estado apresenta seu Recurso Especial, demonstrando o dissídio jurisprudencial, razão pela qual já adianto que entendo pelo cabimento do recurso, nos termos do voto do meu colega relator ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES.

3.1 Quanto ao mérito, em que pese o entendimento diverso estar em consonância com a posição majoritária deste Tribunal, minha convicção se faz pela manutenção do julgado, rendendo-me a posição que vem se firmando no Superior Tribunal de Justiça, e com o julgamento da ADI nº 4.481, realizado em 12 de março de 2015 (rel. min. Roberto Barroso), sobre a concessão de benefício fiscal em matéria de ICMS sem amparo na Lei Complementar nº 24/75 e no art. 155, XII, g da Constituição de 1988.

3.2. Primeiramente, vale destacar, apesar da matéria de direito versar sobre Guerra Fiscal, e em assentada jurisprudência deste Tribunal, forçoso salientar que não se trata aqui de matéria exatamente análoga as causas que fundamentaram a sua decisão.

3.3. Isto porque, em 23/06/2009 e 29/09/2009 a Câmara Superior do Tribunal de Impostos e Taxas se reuniu para votar sobre a temática "Guerra Fiscal", em duas sessões, questões semelhantes a presente, onde, em todas se decidiu pela procedência do AIIM, consoantes com a glosa dos créditos utilizados pelo contribuinte paulista.

**3.4. Contudo, imprescindível destacar, que em todas aquelas dezenas de decisões, TRATAM DE OPERAÇÕES ENTRE EMPRESAS PERTENCENTES AO MESMO GRUPO ECONÔMICO, OU SEJA, OPERAÇÕES ENTRE MATRIZ PAULISTA E FILIAL EM ESTADO CONCESSOR DE BENEFÍCIO NÃO AUTORIZADO PELO CONFAZ, QUE REPRESENTA REDUÇÃO DO IMPOSTO PAGO.**

3.5. Isso porque, o espírito da posição ali adotada era o de desestimular que os contribuintes paulistas operem elisão fiscal, abrindo filiais suas, em outros Estados da federação, realizando a transferência de suas mercadorias/insumos etc., para sua matriz localizada em território paulista, na intenção de se beneficiar de vantagem econômica e fiscal, gerando redução no ICMS a pagar ao Estado de São Paulo.

3.6. Contudo, não é este o caso do contribuinte autuado!

3.7. Isso porque, o fornecedor estabelecido em outro Estado da Federação, segundo consta dos autos, não pertence ao mesmo grupo econômico do autuado, trata-se de estabelecimento de titulares diversos, não se enquadrando, portanto, a situação em apreço àquelas tantas decididas pela Câmara Superior.

3.8. Sendo assim, feita a diferenciação do caso em tela e da maioria dos casos analisados por este E. Tribunal, passo a analisar o mérito.

3.9. Trata-se de benefício fiscal criado pelo Estado de origem, concedido aos contribuintes ali localizados.

3.10. O Contribuinte adquire mercadorias, creditando-se do valor destacados nas notas fiscais de transferência.

3.11. Segundo entendo, o adquirente não tem o dever de fazer o controle de constitucionalidade dos benefícios fiscais editados pelas Unidades da Federação, quando adquire mercadorias dos Estados que os instituíram, pois é de se presumir que o ato de autoridade, seja ela qual for, é legítimo e válido.

3.12. Tampouco pode ser condenado a assumir o ônus da Guerra Fiscal entre os Estados, se é que neste caso se pode conjecturar que o benefício foi concedido com este objetivo. Por outro lado, no meu entender, deve o Estado que se sentir lesado pela concessão de benefícios fiscais sem prévio Convênio buscar a sua revogação.

3.13. Se o benefício fiscal concedido pelo Estado goza de presunção de legitimidade para o fornecedor e o contribuinte adquirente, advém de uma norma existente, vigente e eficaz, não pode a lei de outro Estado retirar

a sua eficácia e a existência do ato jurídico estabelecido por outra Unidade da Federação em respeito ao princípio da segurança jurídica.

3.14. Ou seja, o Contribuinte não pode ser punido por ter adquirido mercadoria de fornecedor ali existente, que atendendo às disposições legais de seu Estado efetuou a quitação do ICMS e o destacou nas Notas Fiscais, sendo-lhe garantido portanto o crédito do imposto devido nas operações anteriores, por força do princípio da não cumulatividade que rege o tributo estadual.

3.15. Ademais, pelo que consta nos autos às operações mercantis foram devidamente realizadas, ou seja, está consignado nos autos que entrou a mercadoria no estabelecimento da Contribuinte, e esta creditou-se do imposto destacado nas notas fiscais, que por sua vez foi quitado pelo estabelecimento fornecedor.

3.16. A Constituição Federal, ao estabelecer o princípio da não-cumulatividade no ICMS, dispõe no inciso I do § 2º do artigo 155 que "*será não-cumulativo, compensando se o que for devido em cada operação nas operações relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal*".

3.17. A norma constitucional garante ao Contribuinte o direito de creditar-se do montante do imposto devido nas operações anteriores com o montante devido nas operações posteriores ou futuras.

3.18. A redação constitucional estabelece a expressão "*compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores*". Em nenhum momento ficou consignado pela norma supra que pode ser compensado com o montante pago ou recolhido nas operações anteriores.

3.19. A Lei Complementar nº 87/96 também dispõe no mesmo sentido que a compensação será devida em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores e o artigo 20 do mesmo diploma legal ratifica que 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, tudo em respeito ao princípio da não-cumulatividade.

3.20. A redação da norma geral do ICMS deixa claro que o direito a crédito está atrelado à realização da operação mercantil, se há incidência da norma do ICMS sobre o fato jurídico tributário, pouco importando se o vendedor ou emissor da nota pagou ou não o imposto.

3.21. O creditamento do ICMS de bens adquiridos não está condicionado que o imposto tenha sido pago na operação anterior e sim que ele seja devido.

3.22. Se o contribuinte cumpriu devidamente com suas obrigações tributárias, não pode ser responsabilizado pelas obrigações de terceiros. Não tem o contribuinte o dever de fiscalizar as obrigações tributárias de seus fornecedores e muito menos se o benefício fiscal que este faz jus é constitucional ou não.

3.23. Ou seja, ocorrendo à incidência da norma do ICMS sobre a operação mercantil surge o direito ao crédito, independentemente da existência de benefício fiscal, houve a incidência imposto sobre circulação de mercadorias sobre operações interestaduais, foi cobrado na operação em tela o percentual correspondente à alíquota do imposto sobre o valor da negociação das mercadorias, pouco importa se foi concedido por outra unidade da federação benefício, incidiram as leis do ICMS sobre a operação interestadual, sendo irrelevante como será e sua forma de pagamento perante o sujeito ativo do imposto, que no caso é o Estado de origem.

3.24. O presente cenário, portanto, diverge daqueles em que uma empresa adquire mercadoria de filial em Estado concesso de benefício, ali localizada unicamente com o fim de se aproveitar do benefício, pois nesse caso, há uma vantagem ilícita do ICMS no Estado de São Paulo.

3.25. É certo que o art. 155, § 2º, XII, "g", da CF estabeleceu que compete a lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, as isenções, os incentivos e os benefícios fiscais serão concedidos e revogados e, por sua vez, a Lei Complementar nº 24/75 disciplinou que a concessão de benefícios fiscais se não for celebrada através de convênios e ratificados pelos Estados e Distrito Federal implica em nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria.

3.26. No entanto, isto não quer dizer que a Fazenda do Estado de São Paulo tenha competência para declarar indevidos os créditos referentes da aquisição de mercadorias advindas de outro Estado da Federação, apesar do § 3º do art. 36 da Lei Paulista nº 6.374/89, com redação dada pela Lei nº 9.359/96, dispor que não dá direito ao crédito de ICMS "*o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de qualquer subsídio, redução da base de cálculo, crédito presumido ou outro incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "g", da Constituição Federal*".

3.27. No meu entender, para assim agir, repito, deve o Estado prejudicado buscar a declaração de nulidade através de decisão do Poder Judiciário, o poder competente para consignar inválida norma emanada pelo Poder Legislativo estadual.

3.28. Neste sentido o art.102, inc. 1, alíneas "a" e "1", da Constituição Federal determinam

expressamente que compete ao Supremo Tribunal Federal julgar as inconstitucionalidades de lei ou ato normativo estadual e os conflitos entre os Estados e o Distrito Federal, "in verbis":

Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe processar e julgar, originariamente:  
a) a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal;  
(...)  
f) as causas e os conflitos entre a União e os Estados; a União e o Distrito Federal, ou entre uns e outros, inclusive as respectivas entidades da administração indireta.

3.29. Nesta linha de raciocínio, que compete ao Poder Judiciário resolver a questão da "Guerra Fiscal", somente o Supremo Tribunal Federal pode dirimir os conflitos entre as Unidades da Federação e declarar inconstitucional lei ou ato estadual, o que demonstra a incompetência da Fazenda do Estado de São Paulo em considerar válida ou não lei ou benefício fiscal concedido por outra Unidade Federativa, tendo em vista que a própria Carta Magna disciplina como o Poder Executivo do Estado que se sentir prejudicado deve proceder nestes casos e quais as consequências.

4. Em igual sentido é decisão da Suprema Corte (ADI nº 4.481), merecendo destaque o voto do seu relator quando do exame da modulação temporal de seus efeitos.

4.1 No exame do pedido para modulação temporal, o Supremo Tribunal Federal levou em importância especial o alongado tempo no qual os benefícios fiscais permaneceram em plena pujança (vigência e eficácia) e a lisura dos contribuintes na presunção de validade de tais benefícios que vigoraram ao menos oito anos até que o Poder Judiciário arguisse o merecimento da ação direta de inconstitucionalidade.

4.2 Segundo o Min. Roberto Barroso, os contribuintes se subordinaram à legislação questionada com **a certeza decorrente da presunção de constitucionalidade dos atos emanados do Poder Público**. Tal normatização pautou o planejamento dos contribuintes, modelando as condutas de todos os personagens da cadeia comercial do produto, refletindo na fixação de seus preços e o repasse aos integrantes supervenientes do ciclo da operação até o consumidor final, bem como das autoridades fiscais locais. "Precisamos fazer uma ponderação entre a regra da Constituição Federal que foi violada, e a segurança jurídica, a boa-fé e a estabilidade das relações que já se constituíram.", conforme se destaca de sua ementa:

1. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL QUE INSTITUI BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. AUSÊNCIA DE CONVENIO INTERESTADUAL PRÉVIO. OFENSA AO ART. 155, § 2º, XII, g, DA CF/88. II. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS TEMPORAIS.

1. A instituição de benefícios fiscais relativos ao ICMS só pode ser realizada com base em convenio interestadual, na forma do art. 155, §2º, XII, g, da CF/88 e da Lei Complementar no 24/75.

2. De acordo com a jurisprudência do STF, o mero diferimento do pagamento de débitos relativos ao ICMS, sem a concessão de qualquer redução do valor devido, não configura benefício fiscal, de modo que pode ser estabelecido sem convênio prévio.

3. A modulação dos efeitos temporais da decisão que declara a inconstitucionalidade decorre da ponderação entre a disposição constitucional tida por violada e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica, uma vez que a norma vigorou por oito anos sem que fosse suspensa pelo STF. A supremacia da Constituição e um pressuposto do sistema de controle de constitucionalidade, sendo insuscetível de ponderação por impossibilidade lógica.

4. Procedência parcial do pedido. Modulação para que a decisão produza efeitos a contar da data da sessão de julgamento.

4.3 Como bem advertiu o Min. Roberto Barroso, o período necessário ao desfecho derradeiro das questões de mérito postas no controle concentrado de constitucionalidade compõe também o fortalecimento das perspectivas autênticas dos jurisdicionados quanto ao texto legal protestado.

4.4 Como a norma emana dos próprios entes tributantes, não se pode arrogar-se aos contribuintes qualquer encargo pela materialização de ocorrências motivadas espontaneamente pelas autoridades dos Estados e do Distrito Federal e pelos problemas encarados pelo Judiciário.

4.5 A extinção imediata dos benefícios fiscais, com efeitos retroativos desde sua concessão, incluiria por sequele, em relação ao futuro, forçar os "contribuintes de direito" a reajustarem o valor de suas operações.

4.6 A modulação temporal realizada no julgamento da ADI nº 429, que acarretou o prazo de sobrevida de doze meses, a partir da publicação da respectiva ata de julgamento (o que ocorreu em 03/09/2014), na linha do voto da ADI nº 4481 – o STF entendeu, em matéria de Guerra Fiscal, que os efeitos da declaração de inconstitucionalidade atingiriam apenas os fatos futuros (da data do julgamento e não da publicação, o que também é uma novidade), tem a grandeza unida à defesa da segurança jurídica e da boa-fé dos contribuintes.

4.7 As decisões na ADI nº 429 e na ADI nº 4.481 demonstram o padrão aplicável ao controle de constitucionalidade de benefícios fiscais. Sem se afastar da guarda da Constituição, o Supremo Tribunal Federal fixou juízo crítico categórico que gere a proteção dos contribuintes, terceiros vítimas do fogo cruzado entre Estados, protagonistas únicos da guerra fiscal.

4.8. Em 8 de março de 2017, o pleno do Supremo Tribunal Federal abre mais um capítulo para a solução da controvérsia a respeito do tema, atribuindo-se a si a competência exclusiva de decretar a inconstitucionalidade da concessão de benefícios fiscais. Em julgamento três ações diretas de inconstitucionalidade: ADI 2.663 (Min. Luiz Fux), relativa a programas do Estado do Rio Grande do Sul; ADI 3.796 (Min. Gilmar Mendes), sobre programas do Paraná; e ADI 2.441 (Min. Rosa Weber), quanto a programas de Goiás.

4.9. As deliberações trouxeram as seguintes diretivas: (i) a necessidade de se ir mais a fundo quanto ao que verdadeiramente pode ser chamado de "guerra fiscal"; (ii) **o dever dos julgadores de, podendo, suspenderem imediatamente os benefícios inconstitucionais e, caso assim não hajam, que modulem**

**os efeitos de decisões posteriores; e (iii) a necessidade de que as ações discutindo a declaração de inconstitucionalidade de incentivos fiscais sejam suspensas até que o STF delibere sobre a Proposta de Súmula Vinculante 69 (PSV 69),** votação que até agora não ocorreu.

5. Com estas decisões, **conservada a constitucionalidade da norma até sua declaração de inconstitucionalidade, PELO STF**, tem-se que os empresários que empregaram seus recursos ao Estado emitente da norma terão resguardados seus direitos relativos à fruição daquele benefício fiscal até a data da decisão que o afastou, bem como os demais contribuintes que integraram o ciclo comercial da mercadoria indiretamente favorecida.

5.1 Por esta razão, os demais Estados, não poderão ceder a vigência e eficácia da norma do benefício fiscal naquele período e tampouco glosar os créditos de ICMS amparados em seus dispositivos, como é o caso dos autos.

6. Assim por tudo que consta dos autos, CONHEÇO PARCIALMENTE DO RECURSO ESPECIAL, convergindo com o voto do meu colega relator na porção do não conhecimento, para, no mérito, na parte conhecida NEGAR-LHE PROVIMENTO, e julgando IMPROCEDENTE O AIIM.

**São Paulo, 18 de maio de 2021.**  
**Edison Aurélio Corazza**  
**Juiz com voto vista**

**Ementa:**

**ICMS. INFRAÇÃO ITEM 1 RELATIVAS AO CRÉDITO DO IMPOSTO EM OPERAÇÃO INTERESTADUAL DE COMPRA E VENDA COM BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO SEM CONVÊNIO NO CONFAZ. INCONSTITUCIONALIDADE QUE SÓ PODE SER PRONUNCIADA PELO PODER JUDICIÁRIO.**

**RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA PÚBLICA CONHECIDO PARCIALMENTE E NEGADO PROVIMENTO.****Relatório e Voto:****VOTO DE VISTA**

1. Pedi vista dos presentes autos e peço licença ao culto relator, Dr. VALÉRIO PIMENTA DE MORAIS, para ajustar pontos relativos ao Recurso Especial interposto pela FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DE SÃO PAULO contra a autuada **CINCO ESTRELAS DISTRIBUIDORA DE CARNES E DERIVADOS LTDA. (AIIM nº 3151141/2011)**, no qual pleiteia o reestabelecimento do item 1 do AIIM, motivo da minha vista, de crédito indevido de ICMS na aquisição de mercadorias com benefício fiscal, com estabelecimento localizado no estado de Tocantins e Goiás, não autorizado pelo CONFAZ.
2. Adoto o relatório do eminente julgador, sem reparos e digo que os requisitos para o conhecimento do recurso da Fazenda Pública estão presentes, mormente os paradigmas que, no recorte apresentado, cumprem o pressuposto acerca do confronto de teses previsto pelo artigo 49 da nossa lei processual.
3. No mérito, minha divergência está quanto na glosa de créditos de valores relativos à concessão unilateral de benefícios concedidos à produtores rurais de Tocantins e Goiás, mercê da chamada Guerra Fiscal entre os Estados da Federação.
4. Conforme se verifica no AIIM, o que motivou a sua lavratura foi creditamento indevido do imposto, ao destacar o ICMS nas Notas Fiscais de entrada de gado, valores correspondentes a benefício fiscal concedido pelos estados de Tocantins e Goiás sem amparo em convênio CONFAZ, o que o fisco paulista considerou irregular para operações interestaduais. *Consigno que aqui não são as operações encampadas pela Súmula 11/2017<sup>[1]</sup> deste E. TIT, de operações entre estabelecimentos da mesma empresa, que realizavam as transferências sugerindo fosse até uma forma de planejamento tributário mais agressivo para obtenção de benefício fiscal. No presente caso as operações ocorrem entre empresas distintas.*
5. Quanto a isso, adoto o entendimento segundo o qual a regra é a de obediência ao princípio constitucional da não-cumulatividade redigido no art. 155, § 2º, I da nossa Magna Carta, donde se lê: *"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 Estado ou pelo Distrito Federal"*. Como norma constitucional de eficácia plena, comportando somente restrição ao creditamento se emanada de norma de hierarquia equivalente, vale dizer, uma eventual Emenda à Constituição.
6. Destaco, ademais, discussão não há sobre se todas as operações foram, de fato, realizadas ou se estão amparadas por documentação necessária a provar a circulação física das mercadorias nas operações de compra e venda.
7. Neste contexto, os destinatários do comando Constitucional, os Poderes Legisladores dos Estados-Membros e do DF, estão proibidos de emitir qualquer ato tendente a restringir a norma Constitucional que não comporta exceções, mesmo nas hipóteses em que o contribuinte é beneficiado com a possibilidade de apurar o ICMS devido sobre uma base de cálculo reduzida.
8. Independentemente de existir uma lei vedando o direito de crédito gerado com a aquisição tributada, o contribuinte tem, por força do princípio constitucional da não-cumulatividade, o direito de apropriar-se dos créditos ao ICMS incidentes sobre a operação de aquisição.
9. De fato, o artigo 8º da LC 24/75<sup>[2]</sup> contém redação determinando que, se o incentivo foi concedido sem a celebração de Convênio, acarretará a nulidade do ato do Estado que concede o benefício (remetente) e a impossibilidade do crédito fiscal pelo adquirente.
10. Entretanto, o artigo 8º da LC 24/75 não tem eficácia para derrubar preceito constitucional que impõe o princípio da não-cumulatividade do ICMS. Este princípio é o mais importante pilar no qual se fundamenta o referido tributo, consistente no direito constitucional de dedução, em cada operação, do montante cobrado nas operações anteriores.
11. É nessa linha que faço minhas as palavras do então juiz da 5ª Câmara Efetiva deste egrégio Tribunal de Impostos e Taxas, German Alejandro San Martín Fernández, quando afirma:

*"O direito a crédito de ICMS decorrente da não-cumulatividade prevista na Constituição Federal, vem há tempos, criando uma série de polêmicas, em especial aquelas relacionadas às constantes tentativas legislativas e regulamentares em vedar ou limitar parcialmente o direito ao crédito integral, relativo às operações de aquisição de mercadorias e serviços (de comunicação, transporte interestadual e intermunicipal)."*

*Nesse caos legislativo hoje existente no Brasil em matéria de ICMS, somente uma certeza paira sobre a possibilidade de vedação ao direito a crédito de ICMS, sem violar-se a sistemática da não-cumulatividade prevista na Constituição Federal, qual seja, a que somente autoriza os Estados e o DF a vedar ou limitar esse direito, na hipótese de a operação anterior ser isenta ou não tributada."*

12. De outra banda, para rebater os argumentos acerca do conceito de "montante cobrado" na operação anterior, a justificar impossibilidade de creditamento prefiro não inovar, mas, emprestar e adotar as ponderações trazidas pelo ilustre juiz Luis Fernando Mussolini no seu voto de vista do REsp DRT 6- 339052/04 manejado pela Fazenda, donde:

*"Ora: é primário, quase intuitivo, que por "montante cobrado" nas operações anteriores por outra unidade federada, outra realidade se possa designar que não o resultado da operação aritmética da multiplicação da alíquota pela base imponible, que expressará o que o Prof. Paulo de Barros Carvalho chama de "compostura numérica do crédito tributário", valor esse que será destacado no documento fiscal apropriado e representará o quantum debeatur da relação jurídica que vincula os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária.*

*Se a Pessoa Política, por qualquer um dos mecanismos arrolados nos itens II, III e IV do parágrafo único do artigo 1º da Lei Complementar nº. 24/75 - (a) devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros; (b) concessão de créditos presumidos, ou (c) quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiros-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus - resolve conferir "vantagem econômica" ao contribuinte estabelecido dentro de seu território, essa postura não implicará, entretanto, em modificar a dimensão jurídica e matemática do "montante cobrado" do ICMS sobre as operações/prestações que tiverem praticado; consistirá, isto sim, em transferência de recursos estatais (na devolução), em renúncia de receita (na admissão de créditos presumidos), ou em subsídio (na hipótese de financiamentos com taxas privilegiadas), mas nunca mutilará a expressão quantitativa da relação jurídica tributária, que permanecerá inalterada depois de ingressar no sistema de direito positivo.*

*Se isto é verdadeiro, fica manifesta a impossibilidade de que, em função de fenômenos alheios à relação obrigacional cuja prestação foi definida nos termos legais, se possa tipificar como não sendo "montante cobrado", na significação constitucional, a parcela do imposto que terminou por não onerar, de alguma sorte, o seu contribuinte.*

*Daí que avulta a inexistência do pretendido arrimo no artigo 155, § 2º, I, da Constituição Federal, para os preceitos do § 3º do artigo 36 da Lei nº. 6374/89, quer na sua redação original, quer na redação dada pela Lei nº. 9359/96 e, conseqüentemente, para os ditames dos atos administrativos normativos exarados pelo Secretário de Estado dos Negócios da Fazenda de São Paulo e pelo Coordenador da Administração Tributária da SEFAZ/SP."13. Ademais, verifica-se pelo Texto Constitucional que o direito ao creditamento surge independentemente de existir pagamento do imposto destacado na nota fiscal e/ou qualquer benefício fiscal ou financeiro que beneficie estas operações na origem.*

13. Ademais, verifica-se pelo Texto Constitucional que o direito ao creditamento surge independentemente de existir pagamento do imposto destacado na nota fiscal e/ou qualquer benefício fiscal ou financeiro que beneficie estas operações na origem.

14. Note-se que a única vedação constitucional à aplicação do princípio da não-cumulatividade cinge-se aos casos de isenção ou não incidência do imposto. É o que enuncia o artigo 155, § 2º, inciso II [3], da Constituição Federal, cuja hipótese de aplicação não guarda relação com os fatos em apreço

15. Assim sendo, independentemente da existência ou não de benefício fiscal que venha a reduzir o montante de ICMS pago ao erário, é certo que o contribuinte (o remetente da mercadoria) pode até mesmo deixar de pagar o imposto, em inadimplência total. Tal fato, contudo, não tem reflexo nenhum no direito ao crédito de que o receptor das mercadorias goza.

16. Portanto, tem-se consignado, até para que não se instale a insegurança jurídica, que é suficiente para creditamento e compensação dos créditos de ICMS - no regime da não-cumulatividade - que tenha havido incidência do imposto na anterior operação ou prestação.

17. Outro argumento de igual importância a socorrer a Recorrente diz respeito à "Presunção de Constitucionalidade das Leis" e "Violação do Pacto Federativo". A lei, desde o momento de seu nascimento, está coberta pela presunção de Constitucionalidade. Significa dizer que os enunciados nelas contidas possuem eficácia e aplicabilidade cogente aos administrados. Desta maneira, a referida presunção, que é relativa, perdura até o momento em que órgão jurisdicional competente diga sobre a constitucionalidade da norma a que se impõe o questionamento.

18. Nesse cenário, temos que a ora Recorrente tão-somente promoveu a escrituração/creditamento do imposto que fora destacado em tais notas fiscais. Aliás, é evidente que a Recorrente não possui qualquer poder para exercer o controle de constitucionalidade ou legalidade dos benefícios fiscais e/ou financeiros que outro Estado conceda a seus administrados, a exemplo daqueles que alega a d. fiscalização terem sido concedidos.

19. Não há dúvidas de que o meio mais eficaz e juridicamente aceito para alcançar esta finalidade é o controle abstrato de constitucionalidade que, em se tratando de conflito estabelecido entre Estados membros, deverá ser resolvido pelo STF, por meio de ação hábil, ADI.

20. Nesse diapasão, lembre-se que o Estado-Administração de São Paulo também não tem legitimidade para interpretar, *per se*, ilegalidades existentes na legislação de outros Estados Federados, o quê, de certo, implica em usurpação de competência exclusiva do Poder Judiciário, nos termos dos artigos 92 a 126 da CF, posto que seja o ente competente para resolver conflitos insurgidos por interesses de Estados membros diversos (ADI 2561, ADI 2157, dentre outros).

21. Não obstante, conforme ensinado por Marco Aurélio Greco, em parecer emitido nos autos do processo DRT - 10 - 269715/07, faz necessário salientar que a "legislação editada no Estado de Origem, desde a sua publicação, goza de presunção de validade, que exprime na presunção de constitucionalidade da lei e na presunção de validade dos atos

administrativos com base nela emitidos.”

22. E completa o jurista: “que somente através de um veículo judicial adequado que leve a um pronunciamento do Supremo Tribunal Federal é que a presunção de validade e a regra de plenitude geral dos créditos é que poderiam ser afastadas (art. 102, I “f”).

23. Desta feita, existe clara inaptidão do ato infralegal para fazer às vezes de meio de impugnação à constitucionalidade das leis, permanecendo íntegro o direito de compensação. Em se considerando a presunção de validade das normas editadas pelos demais Entes Federativos e da impossibilidade de o Estado de São Paulo recusar-se a aplicá-la anteriormente a um pronunciamento da Egrégia Corte neste sentido, haverá agressão ao Pacto Federativo, vez que a Constituição Federal consagra a solidariedade entre os Estados membros, e os coloca em pé de igualdade.

24. E o artigo 28<sup>[4]</sup> da nova lei processual paulista, expressamente cumpre função limitativa do exercício da função administrativa judicante, ao não mais permitir aos juizes do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, que afastem ou deixem de aplicar lei, por entenderem ser esta incompatível com a Constituição Federal

25. Isto é, para anular, estornar ou invalidar o crédito presumido/outorgado por outro Estado, e, portanto, tornar aplicável o § 3º, do artigo 36, da Lei n. 6.374/89 (com redação dada pela Lei n.º 9.359/96) - *cuja redação é clara quando remete ao necessário reconhecimento da inconstitucionalidade do benefício* -, o julgador administrativo deve, necessariamente, afastar a aplicação da lei de outro Estado por inconstitucionalidade, o que lhe é expressamente vedado pela atual lei processual paulista.

26. A par desses fundamentos a pergunta que me faço é se a lei atribui ao administrado o dever, o ônus de impugnar legislação por meio da qual lhe é concedido benefício fiscal, a pretexto de que se cuida de legislação desfavorável aos cofres públicos, capaz de se poder exigir que um estabelecimento, paulista ou de outro estado, deixe de se aproveitar de créditos fiscais tão-só porque a empresa dele titular tirou proveito de benefício fiscal, ainda que indevidamente concedido por outro Estado da Federação.

27. Assim, à época da escrituração, onde se lançam os valores a débito e a crédito, nada havia para justificar à Recorrente o aconselhamento de procedimento diverso do efetuado. Igualmente, não vejo como atribuir ao contribuinte a penalidade pela rinha provocada e institucionalizada pelos Estados membros da Federação.

28. Observo que, de resto, reconhecida fosse a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo que prevê o benefício fiscal, necessariamente, o Estado então concedente passaria a ser obrigado a cobrar o respectivo imposto devido, o que legitima o crédito aproveitado pela recorrente

29. Em socorro desses argumentos destaco as seguintes decisões recentes do STF e do STJ:

*“O que está em discussão, porém, não é propriamente a higidez do benefício concedido pelo Estado de Goiás, mas a possibilidade de o Estado de Minas Gerais, manu propria, anular os seus efeitos mediante glosa à apropriação de créditos relativa a operações estaduais efetuadas a partir daquele Estado. Pode, o Estado de Minas Gerais, indiscutivelmente, arguir a inconstitucionalidade do benefício fiscal concedido pelo Estado de Goiás em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade, sendo certo que este Supremo Tribunal tem conhecido e julgado diversas ações envolvendo tais conflitos entre Estados, do que é exemplo a ADI-2548. Mas a possibilidade de estabelecer a glosa, pura e simples, dos créditos apropriados em operação interestadual em que efetivamente tenha sido calculada e destacada a alíquota interestadual apresenta-se questionável em face da sistemática de tributação interestadual e da não-cumulatividade constitucionalmente consagradas, atentando-se para a orientação desta Corte, bem lembrada pela Requerente, no sentido de que inconstitucionalidades não se compensam, conforme a ADI 2.377, cujo relator foi o Min. Sepúlveda Pertence: “O propósito de retaliar preceito de outro Estado, inquinado da mesma balda, não valida a retaliação: inconstitucionalidades não se compensam”. (AC 2611 MC/MG - Minas Gerais/Medida Cautelar Em Ação Cautelar, Relator(a): Min. Ellen Gracie; Julgamento: 07/05/2010 Publicação DJe-085 divulg 12/05/2010 public 13/05/2010).*

#### **RECURSO ESPECIAL Nº 1.125.188 - MT (2009/0034293-3)**

**EMENTA- TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. REDUÇÃO DO DESCONTO DA ALÍQUOTA INTERESTADUAL (ICMS/ST) PELO ESTADO DE DESTINO EM FACE DE INCENTIVO FISCAL (CRÉDITO PRESUMIDO) CONCEDIDO PELO ESTADO DE ORIGEM. IMPOSSIBILIDADE. INTELIGÊNCIA DO ART. 8º, § 5º, DA LC 87/96. RETENÇÃO DAS MERCADORIAS COMO FORMA DE COERÇÃO AO RECOLHIMENTO DE TRIBUTO INDEVIDO. NÃO CABIMENTO. DIREITO LÍQUIDO E CERTO EVIDENCIADO.**

1. Recurso especial no qual se discute o percentual a ser deduzido do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços em Regime de Substituição Tributária - ICMS/ST devido ao estado de destino (Mato Grosso), na medida em que o estado de origem (Mato Grosso do Sul) concede benefício fiscal na forma de crédito presumido de 60% do valor do imposto apurado na operação de saída.

2. Emerge dos autos que o recorrido, Estado de Mato Grosso, apreende a mercadoria da recorrente, retendo seus caminhões na fronteira, ao fundamento de que a empresa não recolhe a diferença de ICMS/ST tal como determinado no Decreto Estadual 4.540/2004, que, segundo o consignado pela sentença, permite, apenas, que a contribuinte se credite da alíquota de 2% do valor devido na operação anterior.

3. As instâncias ordinárias reconheceram a ilegitimidade do mencionado decreto para conceder parcialmente a segurança, permitindo à impetrante que ela descontasse da operação de entrada no Estado de Mato Grosso o percentual de 4,8%, ao fundamento de que, em razão de benefício fiscal concedido pelo estado de Mato Grosso do Sul, essa é a fração efetivamente recolhida na origem.

4. Dispõe o § 5º do art. 8º da LC 87/96: “O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto”.

5. Para solucionar a presente controvérsia, à luz do princípio da legalidade estrita, que é norteador à interpretação das normas de direito tributário, mostra-se imprescindível diferenciar as expressões "valor do imposto devido" e "imposto efetivamente recolhido".

6. No caso concreto, impõe-se reconhecer que o imposto devido junto ao estado de origem corresponde à totalidade da alíquota de 12% (doze por cento) relativa à substituição tributária nas operações interestaduais. Isso porque o creditamento concedido pelo Estado de Mato Grosso do Sul pressupõe a existência de imposto devido; ou, por outro prisma, não é possível creditar-se de algo que não é devido.

7. A hipótese de creditamento difere substancialmente dos casos de isenção ou não-incidência, pois nessas situações não há, de fato, "imposto devido".

8. Assim, constatado que o benefício fiscal concedido pelo estado de origem não altera o cálculo do imposto devido, mas, apenas, resulta em recolhimento a menor em face da concessão de crédito presumido, deve ser descontado o percentual de 12% do ICMS/ST devido ao estado destinatário. Pensar diferente resultaria, no caso concreto, na possibilidade de o estado de destino, em prejuízo ao contribuinte, apropriar-se da totalidade do incentivo fiscal concedido pelo estado de origem, tornando-o sem efeito, situação essa que conspira contra a autonomia fiscal dos entes federados, que só pode ser regulada por norma de caráter nacional.

9. A presente impetração não busca provimento mandamental de caráter normativo, mas providência judicial que lhe assegure a não apreensão de mercadoria como forma de coerção ao pagamento de diferenças de ICMS previstas em decreto estadual cuja imperatividade, inclusive, já fora afastada pelas instâncias ordinárias. Assim, mostra-se perfeitamente possível conceder a presente ordem no sentido de determinar que a autoridade coatora se abstenha de apreender as mercadorias da impetrante como instrumento de cobrança de diferenças de ICMS determinadas pelo Decreto estadual 4.540/2004, podendo proceder livremente à fiscalização e à autuação fiscal se encontradas outras irregularidades eventualmente praticadas pela contribuinte.

10. Recurso especial provido.

**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, por unanimidade, dar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Hamilton Carvalhido, Luiz Fux e Teori Albino Zavascki votaram com o Sr. Ministro Relator. Brasília (DF), 18 de maio de 2010(Data do Julgamento) **MINISTRO BENEDITO GONÇALVES** Relator

30. Por fim, acrescento que acompanho o entendimento já proferido pelo i. colega Juliano de Pietro que aduz que: "por meio da glosa promovida via a lavratura do Auto de Infração e Imposição de Multa em foco, o Erário Paulista estará apropriando-se de imposto que não pertence à sua competência! Ou seja, se realmente o contribuinte de outro Estado deixou de recolher, com o aval daquele Estado, o que efetivamente a ele seria devido, é certo que, a par da inexistência de qualquer efeito à não cumulatividade disso decorrente, não há dúvidas de que a exigência desse mesmo imposto pelo Fisco Paulista desborda totalmente das fontes de arrecadação que lhe atribui a Constituição Federal, o que é inadmissível!

31. Por essas razões permito-me divergir da posição significativa deste Egrégio TIT e considerar que a decisão de piso merece ser prestigiada e o item 1 do AIIM permaneça cancelado, ficando assim igualmente afastados os consectários legais, juros e multa. No mais, com o culto relator.

## DISPOSITIVO

32. Por todo o exposto, **CONHEÇO PARCIALMENTE** do recurso especial da Fazenda Pública e **NEGO-LHE PROVIMENTO**, no mais com o relator.

São Paulo, 24 de junho de 2021.

CÉSAR EDUARDO TEMER ZALAF

[1] "Na hipótese de transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, é legítima a glosa da parcela dos créditos de ICMS relativa a benefícios fiscais concedidos irregularmente pelo Estado de origem, sem prévia autorização do CONFAZ, consoante o disposto no artigo 155, §2º, inciso XII, alínea "g", da Constituição Federal, bem como no §3º, do artigo 36, da Lei nº 6.374/89."

[2] Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria;

II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

[3] Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

[4] Artigo 28 - No julgamento é vedado afastar a aplicação de lei sob alegação de inconstitucionalidade, ressalvadas as hipóteses em que a inconstitucionalidade tenha sido proclamada:

I - em ação direta de inconstitucionalidade;



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

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
08	3151141-7	2011	3151141-7	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (FAZENDA)
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA
Recorrido:	CINCO ESTRELAS DISTRIBUIDORA DE CARNES E DERIVADOS LTDA.
Responsáveis Solidários:	
Relator:	VALÉRIO PIMENTA DE MORAIS
Sustentação Oral Requerida:	SIM
Pedidos de Vista:	EDISON AURÉLIO CORAZZA, CÉSAR EDUARDO TEMER ZALAF
Votos de Preferência:	ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES, ALBERTO PODGAEC

**CONFIRMAÇÃO DO VOTO DO RELATOR**

Confirmo o voto que proferi na sessão de julgamento em que houve o deferimento do pedido de vista.

Plenário Antônio Pinto da Silva, 24 de junho de 2021  
VALÉRIO PIMENTA DE MORAIS  
Juiz Relator



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

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
08	3151141-7	2011	3151141-7	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (FAZENDA)
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA
Recorrido:	CINCO ESTRELAS DISTRIBUIDORA DE CARNES E DERIVADOS LTDA.
Responsáveis Solidários:	
Relator:	VALÉRIO PIMENTA DE MORAIS
Sustentação Oral Requerida:	SIM
Votos de Preferência:	ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES

**VOTO DE PREFERÊNCIA - Juiz: ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES**

**Ementa:**

ICMS. Crédito indevido. Operações de compra e venda. Guerra Fiscal. Gado. Tocantins e Goiás. Crédito presumido. ICMS. Crédito indevido. Optante pelo crédito outorgado com vedação ao aproveitamento de outros créditos. ICMS. Crédito indevido. Falta de comprovação da origem. ICMS. Deixar de exibir notas fiscais de entrada de mercadorias. RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA PÚBLICA: CONHECIMENTO PARCIAL e PROVIMENTO: "Guerra fiscal" (modalidade compra e venda). Cotejo analítico. Demonstração do dissídio judicante. Preservação do princípio da não-cumulatividade. Crédito constitucionalmente garantido. Princípio da homogeneidade da incidência do imposto. Desnecessidade de judicialização prévia da matéria. Consunção. Não demonstração do dissenso judicante. Inservibilidade dos paradigmas. Inteligência do enunciado do verbete de Súm. 282 do E. STF.

**Relatório e Voto:**

**VOTO EM PREFERÊNCIA**

01. Pedi preferência para externar meu posicionamento sobre o ponto central da discussão relacionado à questão do creditamento indevido em face de incentivos fiscais concedidos solteiros de Convênio.
02. Peço vênha para adotar o percuciente relatório já feito pelo i. juiz relator destes autos, assim como seus fundamentos sobre conhecimento.
03. Quanto ao mérito, com razão o pleito fazendário nos seguintes fundamentos.
04. O cerne da questão encontra-se na significação da expressão "**imposto devido**" e dos conceitos de **incidência e de não incidência** contextualizados em face do ordenamento pertinente à matéria, segundo o melhor entendimento doutrinário e jurisprudencial. A contextualização sistemática interpretativa é essencial ao deslinde da *quaestio*.
05. O fato incontroverso é que benefícios fiscais unilaterais (ausentes de suporte autorizativo do CONFAZ, via convênios) foram concedidos em operações interestaduais destinadas a São Paulo, reduzindo efetivamente o montante próprio a ser exigido pelo fisco dos Estados remetentes.
06. O ponto central está no jurídico entendimento da expressão **imposto devido**. Seria o efetivamente a ser recolhido aos cofres dos outros Estados ou o destacado no documento fiscal suporte da operação interestadual destinada a São Paulo, onde não se encontra no campo *imposto devido* o valor reduzido; mas sim, o valor sem redução?
07. Para tanto, há de se entender os efeitos do benefício fiscal lá concedido.
08. O incentivo fiscal unilateral de redução de montante devido ora discutido tem como aspecto temporal a saída interestadual de mercadorias.
09. A função deste incentivo é uma menor exigência de tributo em face da realização de fatos geradores envolvendo as operações interestaduais aqui discutidas. O valor próprio original que deveria ser exigido nos outros Estados encontra-se efetivamente reduzido pelo diferencial ocasionado pelo benefício concedido e aceito pelo contribuinte lá localizado.
10. Ora, se o montante próprio original é fruto de incidência tributária sobre o fato gerador noticiado nas NNFF ora glosadas, então o benefício redutor do montante a ser devido àqueles Estados representa uma não incidência tributária.
11. Assim, o montante próprio a ser efetivamente devido àqueles Estados é verdadeiro resultado de encontro de normas de incidência e de não incidência, ocasionando em imposto menor a ser devido.
12. Portanto, o **imposto devido** pelos remetentes, correspondente às suas operações próprias, deve ser entendido como o diferencial entre o originalmente devido (por regra) e o calculado em face do benefício redutor aceito (por exceção).
13. O fato do destaque da NF de saída não indicar o valor efetivo e real a ser lá devido não tem o condão de alterar o seu verdadeiro valor, nem sua natureza jurídica, pois, tal montante deve ser considerado aliado a outras informações que deveriam constar na mesma NF, como, por exemplo, o regime mitigador de tributo concedido. O destaque nas NNFF não representa os valores efetivamente devidos a outros Estados.
14. Aliás, com ou sem autorização do CONFAZ, a concessão do benefício ora discutido representa uma não incidência; assim, por regra, o montante devido pelos estabelecimentos remetentes de outros Estados é menor do que o indicado nas respectivas NNFF de remessa interestadual.
15. Assim, os conceitos de **imposto devido** e de montante **cobrado** apresentados pela CF/88 em seu art. 155, §2º, I e II devem ser respeitados em nossa busca interpretativa. Destacamos os dispositivos:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - 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;

II - a isenção ou **não-incidência**, salvo determinação em contrário da legislação:

- a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
- b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

**16.** Partindo da premissa do mestre Geraldo Ataliba de que a raiz da não cumulatividade é a compensação, verifica-se que a obrigatoriedade da concessão de crédito está intimamente ligada à destinação do bem tratado: se é mercadoria que sairá em operação tributada, garante-se o crédito na entrada de seu adquirente que deverá tratá-la como mercadoria e não como bem de uso ou consumo ou de seu ativo; se não; não há a necessidade de crédito.

**17.** A chave da questão está no sentido do termo **cobrado**, no dispositivo constitucional citado, que segundo a melhor doutrina e jurisprudência tem a significação de **incidente**.

**18.** O imposto cobrado anteriormente é o incidente na operação de saída jurídica do remetente de mercadoria, cujo resultado dessa incidência é o montante devido construído em linguagem competente em documento hábil. Assim para o adquirente, cobrado na operação anterior é o devido na ótica do remetente; tudo resultado da incidência tributária em face da realização do fato gerador do ICMS na saída da mercadoria do remetente.

**19.** O caput do **inciso II do §2º e suas alíneas "a" e "b"** prescrevem que se não houver legislação disposta em sentido diverso, em uma cadeia de operações, se houver isenção ou não incidência, aquele que dá esta saída com não incidência perde direito ao crédito e aquele que recebe a mercadoria com não incidência também não tem direito ao crédito.

**20.** Tem sentido, pois se houver a tal não incidência, não haverá montante devido para o remetente e, se não houver montante devido, para que crédito se não há nada a compensar. E se não houver montante devido não haverá montante cobrado na operação anterior para o adquirente e, se não há montante cobrado, não há crédito para esse adquirente. Esta a regra geral da CF/88 em seu princípio da não cumulatividade.

**21.** Consideramos, inclusive em sintonia com a melhor doutrina, que a isenção e a não incidência são possibilidades exaustivas de bloqueio de crédito. A lei complementar, assim, não poderia inovar em matéria de impedimento ao direito de crédito; é questão exclusivamente constitucional. Mas o caput do **Art. 155, §2º, II da CF/88** estabelece exceção a esta glosa constitucional e geral de crédito; ela prescreve: *salvo determinação em contrário da legislação*, a isenção ou não incidência criam os obstáculos ao crédito vistos acima.

**22.** Ou seja, a legislação infraconstitucional pode conceder o crédito, caso o legislador competente assim prescreva. Assim acontece com o material de uso e consumo e de ativo que adquiridos com essa finalidade, por não terem saída tributada não teriam pela regra geral da CF/88, direito ao crédito. Porém, como a LC 87/96 em seu art. 20 concede o crédito, temos a exceção benéfica da CF/88 sendo aplicada.

**23.** Por sua vez, o próprio **art. 8º, I da LC 24/75** não é, como muitos afirmam, um obstáculo ao creditamento do adquirente de mercadoria em operação interestadual, em face da ausência de Convênio CONFAZ autorizativo de benefício do Estado de origem; mas sim, um benefício. Senão vejamos.

**24.** O **art. 8º, I da LC 24/75**:

Art. 8º - A **inobservância dos dispositivos desta Lei** acarretará, cumulativamente:

I - a nulidade do ato e a **ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria; (grifamos)**

**25.** Tendo em vista que lei complementar não pode criar obstáculos ao creditamento onde não ocorra isenção ou não incidência, assim interpretamos o artigo acima em sintonia com a CF/88.

**26.** Se o benefício concedido em um Estado implicar em não incidência na saída interestadual da mercadoria, pela regra geral da CF/88, o adquirente de outro Estado não terá direito ao crédito, salvo disposição em contrário da legislação (art. 155, §2º, II da CF/88); e a LC 24/75 dispõe em contrário para permitir o crédito, caso haja respeito ao previsto na própria lei complementar; ou seja, a existência de convênio. Por isso, entendemos o art. 8º, I da LC 24/75 como um benefício e não um obstáculo.

**27.** Por outro lado, verificamos que o benefício concedido ao contribuinte destes autos nos outros Estados é de redução de montante devido na saída interestadual de mercadorias.

**28.** Não é benefício concedido por entrada de qualquer mercadoria no estabelecimento beneficiado naqueles Estados, mas benefício concedido, cuja única finalidade é a de abater de débitos próprios na saída de mercadoria. **Seu critério temporal não é uma entrada, mas uma saída.**

**29.** Se o montante próprio devido na saída dos estabelecimentos remetentes de outros Estados é fruto de incidência tributária, o benefício concedido, com a única finalidade de abatimento deste débito próprio, representa uma não incidência tributária.

**30.** O uso do princípio da não cumulatividade ao presente caso nos remete ao seguinte raciocínio: se é benefício sem autorização do CONFAZ, então não haveria crédito para o adquirente das mercadorias; se não haveria crédito, não haveria montante a ser cobrado em anterior operação, o que implicaria em imposto não devido na ótica do remetente.

**31.** Com estas considerações, e para que não haja inadequação interpretativa dos dispositivos da LC 87/96 e da CF/88, adotamos homogeneidade na definição dos conceitos de imposto devido e de montante cobrado. Eles são os efetivamente incidentes.

**32.** Assim fundamentando, a exigência feita pela inicial deve ser mantida por uma questão meramente interpretativa da própria CF/88 e do ordenamento infraconstitucional; o simples destaque formal em NNFF num campo específico não pode prevalecer sobre a natureza jurídica do que ele representa, sendo que o resultado de **montante devido** a ser considerado no cálculo do imposto a ser recolhido antecipadamente a São Paulo é o **efetivamente incidente e não o formalmente apostado ao documento fiscal de remessa de mercadorias.**

**33. Em conclusão, o Estado de São Paulo tem razão na busca de seu imposto ora reduzido em face de benefícios concedidos ao largo do ordenamento em outros Estados; assim deve ser dado PROVIMENTO ao RESP fazendário.**

**34.** Assim, adotando os fundamentos do i. juiz relator **CONHEÇO PARCIALMENTE** do pedido recursal fazendário e, NA PARTE CONHECIDA, a ele **DOU PROVIMENTO** para que se reforme o decidido na seara em ordinário, restabelecendo a respectiva exigência fiscal nesta parte; no mais, com o culto relator.

**Este o voto.**

**ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES**  
Juiz Relator



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

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
08	3151141-7	2011	3151141-7	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (FAZENDA)
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA
Recorrido:	CINCO ESTRELAS DISTRIBUIDORA DE CARNES E DERIVADOS LTDA.
Responsáveis Solidários:	
Relator:	VALÉRIO PIMENTA DE MORAIS
Sustentação Oral Requerida:	SIM
Votos de Preferência:	ALBERTO PODGAEC

**VOTO DE PREFERÊNCIA - Juiz: ALBERTO PODGAEC**

**Ementa:**

ICMS. CRÉDITO INDEVIDO. OPERAÇÕES DE COMPRA E VENDA. GUERRA FISCAL. APELO NÃO CONHECIDO QUANTO AO ITEM 4. NO CASO DO ITEM 1, CONHEÇO DO APELO. NO CASO PARATÍCULAR DOS AUTOS, NAS NOTAS FISCAIS DOS FORNECEDORES CONSTA EXPRESSAMENTE QUE AS VENDAS FORAM BENEFICIADAS POR INCENTIVOS FISCAIS, NÃO CABENDO, POIS, AFIRMAR A BOA-FÉ DA AUTUADA. VIOLAÇÃO AO DISPOSTO NO ARTIGO 155, § 2º, INCISO XII, ALÍNEA "G", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, NOS ARTIGOS 1º, 2º e 8º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 24/75 E NO § 3º, DO ARTIGO 36, DA LEI Nº 6.374/89. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO E, NA PARTE CONHECIDA, PROVIDO.

**Relatório e Voto:**

De início, acompanho o I. Relator quanto ao não conhecimento do apelo no que diz respeito ao cancelamento do item 4 pela absorção deste pelo item 3.

Com relação ao item 1, relativo à guerra fiscal, conheço do recurso, pelas razões declinadas pelo I. Relator.

No mérito, entendo e trato desde o início da apreciação da matéria as operações de mera transferência de mercadorias de modo diverso das de compra e venda, pois, para mim, em relação a estas, desde que regulares, não se poderia autorizar o contribuinte paulista o conhecimento de que havia sido concedido benefício irregular no Estado de origem das mercadorias.

De modo diverso, nas operações de transferência de mercadorias entre matriz e filial, por óbvio o adquirente tinha ciência da ilicitude da operação, normalmente criada com objetivos claros de redução do custo tributário envolvido nas remessas de mercadorias ao Estado de São Paulo.

Como se sabe, está sedimentada a ilegitimidade dos créditos irregularmente concedidos pelos Estados sem autorização do CONFAZ, conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal em recente análise do Tema 490 de Repercussão Geral, como segue: **"Decisão: O Tribunal, por maioria, apreciando o Tema 490 da repercussão geral, negou provimento ao recurso extraordinário, por entender constitucional o art. 8º, I, da Lei Complementar 24/1975, uma vez considerado que o estorno proporcional de crédito de ICMS em razão de crédito fiscal presumido concedido por outro Estado não viola o princípio constitucional da não cumulatividade; conferiu à decisão efeitos ex nunc, a partir da decisão do Plenário desta Corte, para que fiquem resguardados todos os efeitos jurídicos das relações tributárias já constituídas; e, caso não tenha havido ainda lançamentos tributários por parte do Estado de destino, este só poderá proceder ao lançamento em relação aos fatos geradores ocorridos a partir da presente decisão, nos termos do voto do Ministro Gilmar Mendes, Redator para o acórdão, vencidos os Ministros Edson Fachin (Relator), Marco Aurélio e Roberto Barroso. Foi fixada a seguinte tese: 'O estorno proporcional de crédito de ICMS efetuado pelo Estado de destino, em razão de crédito fiscal presumido concedido pelo Estado de origem sem autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), não viola o princípio constitucional da não cumulatividade'. Não participaram deste julgamento os Ministros Celso de Mello e Rosa Weber. Plenário, Sessão Virtual de 7.8.2020 a 17.8.2020".** (negritos nossos)

Note-se que o artigo 1º da referida Lei Complementar nº 24/75 determina que os benefícios fiscais podem ser concedidos apenas por meio de convênios e o artigo 8º, que a inobservância aos dispositivos nela contidos para a concessão de benefícios fiscais relativos aos ICMS ensejará a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria.

Por sua vez, o § 3º, do artigo 36, da Lei nº 6.374/89, assim reza:

*'Artigo 36 - O imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação é não-cumulativo, compensando-se o imposto que seja devido em cada operação ou prestação com o anteriormente cobrado por este, outro Estado ou pelo Distrito Federal, relativamente a mercadoria entrada ou a prestação de serviço recebida, acompanhada de documento fiscal hábil, emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco.*

**§ 3º - Não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de qualquer subsídio, redução da base de cálculo, crédito presumido ou outro incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea 'g', da Constituição Federal. (Redação dada pelo inciso I do artigo 2º da Lei 9.359/96, de 18-06-1996; DOE 19-06-1996)** (negritos nossos)

Diante disso, entendo pertinente lembrar que o direito deve ser interpretado sistematicamente, e não mediante mera leitura de dispositivos legais desvinculada do conjunto normativo com o qual interage.

Assim, é de se ressaltar que o ICMS é imposto que tem sua operacionalização fundamentada no princípio da não-cumulatividade, conforme o artigo 155, § 2, I, da Constituição Federal.

E é neste princípio que se origina o direito ao crédito, que, no entanto, não é absoluto, pois se prende necessariamente à comprovação de que fora realizada a operação anterior, amparada em documentação fiscal hábil.

E mais, é de se exigir do contribuinte que tome as cautelas necessárias ao praticar negócios mercantis, procedendo à verificação da regularidade fiscal de seu fornecedor.

Ir além disso é, em meu sentir, subverter a razoabilidade, que deve pautar a relação entre a Administração e os contribuintes.

Portanto, ao interpretar-se a legislação em tela, quando um contribuinte paulista adquire mercadorias de empresa localizada em outro Estado, o direito ao crédito de ICMS está vinculado à existência de uma operação comercial regular anterior, não sendo plausível que se exija dele o conhecimento de que seu fornecedor gozava ou não de incentivos fiscais, glosando-se, por isso, o crédito do imposto relativo à diferença entre o montante destacado nas notas fiscais e o valor pago ao Estado de origem.

Dessa maneira, como antes ressaltado, tenho me posicionado pela ilegitimidade do crédito do imposto na hipótese de transferência de mercadorias entre empresas do mesmo grupo, pois, à evidência, o benefício fiscal concedido de modo irregular era – ou pelo menos deveria ser – de pleno conhecimento do estabelecimento paulista, que não poderia se valer de tal circunstância para obter vantagem manifestamente indevida.

Esta C. Câmara Superior consolidou esse entendimento desde as sessões monotemáticas realizadas em 23.06.09 e 29.09.09, no sentido de que, nos casos de transferências interestaduais de mercadorias, é ilegítimo o crédito do imposto que não corresponda ao montante efetivamente exigido no Estado de origem em razão de benefícios fiscais concedidos sem autorização do CONFAZ, com violação ao disposto no artigo 155, § 2º, XII, "g", da Constituição Federal, nos artigos 1º, 2º e 8º da Lei Complementar nº 24/75 e no artigo 36 da Lei nº 6.374/89, tendo posteriormente sido editada a Súmula 11 sobre a questão, como segue: **"Na hipótese de transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, é legítima a glosa da parcela dos créditos de ICMS relativa a benefícios fiscais concedidos irregularmente pelo Estado de origem, sem prévia autorização do CONFAZ, consoante o disposto no artigo 155, §2º, inciso XII, alínea "g", da Constituição Federal, bem como no §3º, do artigo 36, da Lei nº 6.374/89".**

Vale observar que os casos que envolvem transferências de mercadorias são mais numerosos e relevantes até mesmo em termos de valores envolvidos, por que, de modo geral, entendo que estejam lastreados em planejamentos fiscais visando à redução da carga tributária das operações, de sorte que inviável se ponderar sobre a boa-fé do contribuinte.

Na compra e venda é diferente, com eventuais exceções, eis que o contribuinte paulista não teria, em princípio, qualquer interesse em adquirir mercadorias em operações eivadas de ilegitimidade de fornecedores de outros Estados.

Ocorre que, no caso específico dos autos, nas notas fiscais pelos fornecedores (fls. 21 e seguintes) consta nestas expressamente que as operações restavam beneficiadas por incentivos fiscais concedidos pelos Estados de origem das mercadorias, de modo que inaplicável o argumento de desconhecimento da irregularidade das operações em tela.

Assim, não vislumbro a boa-fé da Autuada, pelo que deve ser mantida a exigência fiscal.

Diante do exposto, conheço parcialmente do Recurso Especial para, na parte conhecida, dar-lhe provimento, restabelecendo o item 1 do lançamento exordial.

Sala das Sessões,

ALBERTO PODGAEC  
Juiz com vista



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

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
08	3151141-7	2011	3151141-7	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (FAZENDA)
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA
Recorrido:	CINCO ESTRELAS DISTRIBUIDORA DE CARNES E DERIVADOS LTDA.
Responsáveis Solidários:	
Relator:	VALÉRIO PIMENTA DE MORAIS
Sustentação Oral Requerida:	SIM
Pedidos de Vista:	EDISON AURÉLIO CORAZZA, CÉSAR EDUARDO TEMER ZALAF
Votos de Preferência:	ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES, ALBERTO PODGAEC

**DECISÃO DA CÂMARA**

**RECURSO ESPECIAL (FAZENDA): CONHECIDO PARCIALMENTE. PARCIALMENTE PROVIDO.**

**VOTO DO JUIZ RELATOR:** VALÉRIO PIMENTA DE MORAIS

**RECURSO ESPECIAL (FAZENDA):** Conhecido Parcialmente. Parcialmente Provido.

**JUIZES QUE ACOMPANHARAM O VOTO DO RELATOR:**

MARCELO AMARAL GONÇALVES DE MENDONÇA

AUGUSTO TOSCANO

MARIA AUGUSTA SANCHES

CACILDA PEIXOTO

CARLOS AMERICO DOMENEGHETTI BADIA

ROGERIO DANTAS

KLAYTON MUNEHIRO FURUGUEM

FÁBIO HENRIQUE BORDINI CRUZ (Presidente)

**VOTO DE VISTA:** EDISON AURÉLIO CORAZZA

**RECURSO ESPECIAL (FAZENDA):** Conhecido Parcialmente. Não Provido.

**VOTO DE VISTA:** CÉSAR EDUARDO TEMER ZALAF

**RECURSO ESPECIAL (FAZENDA):** Conhecido Parcialmente. Não Provido.

**JUIZES QUE ACOMPANHARAM ESSE VOTO DE VISTA:**

CARLOS AFONSO DELLA MONICA

**VOTO DE PREFERÊNCIA PROFERIDO:** ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES

**RECURSO ESPECIAL (FAZENDA):** Conhecido Parcialmente. Parcialmente Provido.

**JUIZES QUE ACOMPANHARAM ESSE VOTO DE PREFERÊNCIA:**

MARIA DO ROSÁRIO PEREIRA ESTEVES

MARCO ANTONIO VERISSIMO TEIXEIRA

**VOTO DE PREFERÊNCIA PROFERIDO:** ALBERTO PODGAEC

**RECURSO ESPECIAL (FAZENDA):** Conhecido Parcialmente. Parcialmente Provido.

São Paulo, 24 de junho de 2021  
Tribunal de Impostos e Taxas



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

**epat** 517  
processo administrativo tributário eletrônico

**AUTUADO**  
CINCO ESTRELAS DISTRIBUIDORA DE CARNES E DERIVADOS LTDA.

**IE**  
260040739115

**CNPJ**  
07708823000115

**LOCALIDADE**  
Catanduva - SP

**AIIM**  
3151141-7

**JULGAMENTO NA CÂMARA DO TIT COM CERTIFICADO DIGITAL**

Julgamento realizado na Câmara do Tribunal de Impostos e Taxas por meio do ePAT – Processo Administrativo Tributário Eletrônico, com a utilização do certificado digital dos juizes presentes na sessão de julgamento.

São Paulo, 24 de junho de 2021  
Tribunal de Impostos e Taxas