



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

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
13	4016405-6	2012	4016405-6	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (FAZENDA)
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA
Recorrido:	INDÚSTRIA TEXTIL TSUZUKI LTDA.
Responsáveis Solidários:	
Relator:	FÁBIO HENRIQUE BORDINI CRUZ
Sustentação Oral Requerida:	SIM

**VOTO INICIAL DO RELATOR - Juiz: FÁBIO HENRIQUE BORDINI CRUZ**

**Ementa:**

ICMS. Crédito indevido. Aquisição de algodão em pluma proveniente de Goiás e Mato Grosso do Sul, em operações sujeitas a benefício fiscal não aprovado pelo CONFAZ. Não tendo sido integralmente cobrado o imposto no Estado de origem das mercadorias, ilegítimo o crédito integral pelo adquirente paulista. Legitimidade do Estado de São Paulo para exigir o excesso de crédito. Recurso Especial da Fazenda Pública conhecido e provido para restabelecer a exigência fiscal.

**Relatório e Voto:**

**RELATÓRIO**

1. Trata-se de Recurso Especial da Fazenda Pública (fls. 209/227) contra decisão da c. 8ª Câmara Julgadora (fls. 195/206) que deu provimento ao Recurso Ordinário.

2. A acusação fiscal encontra-se assim redigida:

I - INFRAÇÕES RELATIVAS AO CRÉDITO DO IMPOSTO:

1. Creditou-se indevidamente de ICMS, no montante de R\$ 230.856,81 (duzentos e trinta mil, oitocentos e cinquenta e seis reais e oitenta e um centavos) no período de 01/08/2007 a 31/10/2008, na data e valor referente a aquisição de algodão em pluma com benefícios fiscais concedidos por outros Estados, à revelia do CONFAZ e sem previsão na legislação paulista para apropriação dos referidos créditos, conforme se comprova pelas cópias das notas fiscais relacionadas no demonstrativo de fls. 04 a 07, conforme se comprova pelas cópias dos documentos fiscais juntadas de fls. 08 a 76. INFRINGÊNCIA: Arts. 51, §2º c/c art. 61, do RICMS (Dec. 45.490/00). CAPITULAÇÃO DA MULTA: Art. 527, inc. II, alínea "j" c/c §§ 1º e 10, do RICMS/00 (Dec. 45490/00).

3. Em seu recurso, a Fazenda Pública discorre sobre a possibilidade da glosa do crédito em operações sujeitas a benefício sem aprovação no CONFAZ e indica como paradigmas as decisões nos processos: DRTC II - 524903/2006 Câmara Superior 11/03/2010, DRT-16 - 1084787/2011 7ª Câmara Julgadora 14/08/2012, DRTC-II - 872561/2006 3ª Câmara Efetiva 27/11/2008, DRT-05 - 638004/2005 5ª Câmara Efetiva 22/03/2007. Cópias de paradigmas às fls. 228 e seguintes.

4. Contrarrazões do contribuinte às fls. 351/361, postula pela manutenção da decisão recorrida.

5. É o relatório. Passo ao voto.

**VOTO**

1. Trata-se de acusação de crédito indevido na aquisição de algodão em pluma sujeito a benefícios fiscais concedidos pelos Estados de Goiás e Mato Grosso do Sul, sem aprovação no CONFAZ.

2. A decisão recorrida cancelou a exigência, pelos fundamentos nela consignados, os quais, em síntese, não reconhecem ao Estado de São Paulo a legitimidade para proceder à autuação do adquirente por crédito indevido em casos da espécie, devendo o Estado recorrer ao Poder Judiciário para ver afastada a norma irregular do Estado concedente do benefício.

3. A Fazenda Pública recorre indicando paradigmas que se prestam ao cotejo, pois decidiram pela legitimidade da glosa dos créditos em situações como a que se examina, razão por que conheço do apelo.

4. No mérito, dou-lhe provimento, pelas seguintes razões.

4.1. A Constituição Federal de 1988, estabelece no art. 155, §2º, inciso I que o ICMS "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".

Dispõe ainda no inciso XII que cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto (alínea "c") e regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados (alínea "g").

4.2. Exercendo tal competência, a Lei Complementar 87/96 dispõe nos artigos 19 e 20 que a compensação se opera entre o imposto devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

4.3. Por sua vez, a Lei Complementar nº 24/75 dispõe no artigo 1º que as isenções do ICMS serão concedidas ou revogadas nos termos de Convênios celebrados e ratificados no âmbito do CONFAZ, estendendo tal determinação a qualquer tipo de incentivo, conforme parágrafo único.

4.4. E o artigo 8º da LC 24/75 dispõe que a inobservância de suas disposições implica, cumulativamente, a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria.

4.5. A legislação paulista, por meio do artigo 36 da Lei 6.374/89, institui o mecanismo da compensação débitos e créditos em harmonia com o princípio constitucional da não-cumulatividade do artigo 155, §2º, I da CF/88. E o §3º desse artigo determina:

*Artigo 36, § 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.*

4.6. Ademais, o Comunicado CAT 36/2004, assim como a anterior Resolução SF 52/93, esclarece como o contribuinte deve proceder na apropriação de crédito relativo à entrada de mercadoria em operação interestadual efetuada por empresa beneficiária de qualquer subsídio, concedido sem amparo em Convênio do CONFAZ, alertando que a legislação veda a apropriação, como crédito do imposto, da parcela que não foi efetivamente cobrada pelo Estado do remetente.

4.7. Uma vez que o benefício concedido no Estado de origem não conta com aprovação no CONFAZ, a parcela não cobrada na operação anterior não pode ser compensada com o devido em operações subsequentes, tal como indevidamente procedeu a autuada.

4.8. Sobre o tema, esta c. Câmara Superior já decidiu em outras oportunidades, conforme julgados a seguir indicados, cujos fundamentos incorporo como razões de decidir:

ICMS. Falta de pagamento do ICMS pela dedução indevida no cálculo do imposto devido por substituição tributária de valor relativo a benefício irregular concedido pelo estado de Goiás. Com a utilização de tal artifício, a autuada deduziu como imposto de operação própria valor superior ao efetivamente devido ao estado de origem, o que provocou a redução do cálculo do imposto por substituição tributária. Afastada a alegação de nulidade da r. Decisão recorrida. Quanto ao mérito, conheço do recurso em razão da apresentação de decisões divergentes aptas ao cotejo. No mérito, inviável operação que, por meio da concessão de benefícios ilegítimos concedidos por outro estado à margem do CONFAZ, provoque redução da carga tributária ao estado de São Paulo. Matéria similar àquela que tem sido apreciada por este E. Tribunal em relação a infrações relativas a creditamento indevido do imposto na denominada "guerra fiscal", na qual se constata operações entre estabelecimentos do mesmo grupo, detendo o estabelecimento paulista o conhecimento da irregularidade do incentivo concedido pelo estado de origem das mercadorias. Violação ao disposto no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "g", da Constituição Federal e nos artigos 1º, 2º e 8º da Lei Complementar nº 24/75. Recurso conhecido e provido para reformar a r. Decisão recorrida e restabelecer integralmente a exigência fiscal. Decisão não unânime. (Recurso Especial, DRTC-I-56131/2012, AIIM 3164541-0, publicação: 19/08/2014)

ICMS. Falta de pagamento do imposto entre o devido e o recolhido referente à entrada de mercadorias em transferência decorrente de benefício fiscal concedido pelo Estado de Goiás sem aprovação de Convênio CONFAZ. A decisão recorrida está assentada no entendimento de que "O Estado de São Paulo não tem competência para exigir o imposto, porque a exigência advém de glosa de crédito relativo à entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Não creio que o Estado tenha legitimidade para invasão competencial como a pretendida e, menos ainda, que o particular tenha que se submeter aos infortúnios da denominada "guerra fiscal" à qual, decerto, não deu causa. Provejo o Recurso Ordinário por entender que não pode o Estado de São Paulo, no caso dos autos, glosar créditos apropriados em virtude de entradas e porque teriam sido calculados mediante benefício fiscal autorizado por outro estado federado". Recurso Especial sustentado em paradigma que demonstra divergência no critério de julgamento, conhecido e provido para o fim de restabelecer na íntegra o AIIM exordial no entendimento majoritariamente sufragado por esta Câmara Superior de que é legítima a glosa de créditos relativos à entrada de mercadorias objeto de transferências entre filiais, decorrentes de benefício fiscal não autorizado por Convênio CONFAZ. RECURSO CONHECIDO. PROVIDO. DECISÃO NÃO UNÂNIME. **(RECURSO ESPECIAL, DRT-6-316224/2011, AIIM 3147563-2, PUBLICAÇÃO 20/09/2013)**

4.9. Por fim, registro que esta c. Câmara Superior, em sessões temáticas, analisando casos de transferências de mercadorias sujeitas a incentivos fiscais irregulares nos Estados de origem, decidiu pela legitimidade da glosa dos créditos pelo Estado de São Paulo.

4.10. No caso dos autos, muito embora não se trate de transferências, entendo que tal circunstância não altera o entendimento expressado por esta Corte, visto que o incentivo fiscal no Estado de origem está previsto em Leis e Decretos dos Estados do Mato Grosso do Sul e de Goiás, todos publicados em Diário Oficial, de conhecimento público, conforme indicado às fls. 80 a 95 dos autos, anexos ao Auto de Infração.

4.11. Ademais, apenas a título de registro, grande parte das notas fiscais que instruem a acusação indicam expressamente que o ICMS será recolhido conforme regime especial concedido nos termos da legislação do Estado de origem, sendo possível ao adquirente o conhecimento da existência do benefício fiscal.

5. Pelo exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Pública e lhe dou provimento para restabelecer na íntegra a acusação fiscal.

Câmara Superior.  
Fábio Henrique Bordini Cruz  
Relator.



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

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
13	4016405-6	2012	4016405-6	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (FAZENDA)
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA
Recorrido:	INDÚSTRIA TEXTIL TSUZUKI LTDA.
Responsáveis Solidários:	
Relator:	ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES
Sustentação Oral Requerida:	SIM

**VOTO INICIAL DO RELATOR - Juiz: ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES**

**Ementa:**

ICMS. CRÉDITO INDEVIDO DO IMPOSTO EM OPERAÇÕES DE COMPRA E VENDA INTERESTADUAL COM BENEFÍCIOS FISCAIS ILEGÍTIMOS CONCEDIDOS PELO ESTADO DE ORIGEM. MONTANTE NÃO COBRADO EM ANTERIOR OPERAÇÃO NÃO DÁ DIREITO DE CRÉDITO AO ADQUIRENTE PAULISTA. RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA CONHECIDO E PROVIDO. ICMS. CRÉDITO INDEVIDO DO IMPOSTO EM OPERAÇÕES DE COMPRA E VENDA INTERESTADUAL COM BENEFÍCIOS FISCAIS ILEGÍTIMOS CONCEDIDOS PELO ESTADO DE ORIGEM. MONTANTE NÃO COBRADO EM ANTERIOR OPERAÇÃO NÃO DÁ DIREITO DE CRÉDITO AO ADQUIRENTE PAULISTA. RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA CONHECIDO E PROVIDO.

**Relatório e Voto:**

**RELATÓRIO**

**01.** Trata-se de Recurso Especial da Fazenda Pública (fls. 209/227) contra decisão da c. 8ª Câmara Julgadora (fls. 195/206) que deu provimento ao Recurso Ordinário.

**02.** A infração fiscal:

I - INFRAÇÕES RELATIVAS AO CRÉDITO DO IMPOSTO:

1. Creditou-se indevidamente de ICMS, no montante de R\$ 230.856,81 (duzentos e trinta mil, oitocentos e cinquenta e seis reais e oitenta e um centavos) no período de 01/08/2007 a 31/10/2008, na data e valor referente a aquisição de algodão em pluma com benefícios fiscais concedidos por outros Estados, à revelia do CONFAZ e sem previsão na legislação paulista para apropriação dos referidos créditos, conforme se comprova pelas cópias das notas fiscais relacionadas no demonstrativo de fls. 04 a 07, conforme se comprova pelas cópias dos documentos fiscais juntadas de fls. 08 a 76. INFRINGÊNCIA: Arts. 51, §2º c/c art. 61, do RICMS (Dec. 45.490/00). CAPITULAÇÃO DA MULTA: Art. 527, inc. II, alínea "j" c/c §§ 1º e 10, do RICMS/00 (Dec. 45490/00).

**03.** O acórdão *a quo* cancelou a exigência fiscal por não reconhecer ao Estado de São Paulo a legitimidade para proceder à autuação do adquirente por crédito indevido em casos da espécie, devendo haver prévia interposição ao Poder Judiciário para ver afastada a norma irregular do Estado concedente do benefício.

**04.** Em seu recurso, a Fazenda Pública discorre sobre a possibilidade da glosa do crédito em operações sujeitas a benefício sem aprovação no CONFAZ e indica como paradigmas as decisões nos processos: DRTC II - 524903/2006 Câmara Superior 11/03/2010, DRT-16 - 1084787/2011 7ª Câmara Julgadora 14/08/2012, DRTC-II - 872561/2006 3ª Câmara Efetiva 27/11/2008, DRT-05 - 638004/2005 5ª Câmara Efetiva 22/03/2007. Cópias de paradigmas às fls. 228 e seguintes.

**05.** Contrarrazões do contribuinte às fls. 351/361, postula pela manutenção da decisão recorrida.

**06.** É breve relato. Passo ao voto.

**07. CONHEÇO** do apelo fazendário, tendo em vista os paradigmas tratarem da mesma situação fática do resolvido em ordinário, de creditamento indevido em face de incentivos fiscais concedidos em outros Estados ausentes de Convênio CONFAZ.

**08.** Destaque especial para conhecimento do RESP fazendário dá-se ao paradigmático DRTC II - 524903/2006, que aborda também o fundamento fático base do resolvido em ordinário com relação à necessidade ou não de prévia declaração de inconstitucionalidade prolatada pelo STF.

**FUNDAMENTAÇÃO E DECISÃO**

**09.** Quanto ao mérito, DOU PROVIMENTO ao RESP fazendário nos seguintes fundamentos.

**10.** 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*.

**11.** 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.

**12.** 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?

**13.** Para tanto, há de se entender os efeitos do benefício fiscal lá concedido.

**14.** O incentivo fiscal unilateral de redução de montante devido ora discutido tem como aspecto temporal a saída interestadual de mercadorias.

15. 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.

16. 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.

17. 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.

18. 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).

19. 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.

20. 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.

21. 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;

22. 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.

23. 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**.

24. 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.

25. 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.

26. 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.

27. 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.

28. 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.

29. 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.

30. 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 **ineficiência do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria; (grifamos)**

31. 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.

32. 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.

33. 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.

34. 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.**

35. 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.

36. 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.

37. 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.

38. 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**.

39. 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.

40. Assim, **CONHEÇO** do seu pedido recursal fazendário e a ele **DOU PROVIMENTO** para que se reforme o decidido na seara em ordinário, restabelecendo a respectiva exigência fiscal.

**Este o voto.**

**ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES**  
**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 à 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<sup>379</sup> 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. 380

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 DO RECURSO ESPECIAL, por estarem presentes as condições de admissibilidade, para no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO, e julgando IMPROCEDENTE O AIIM.

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



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

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
13	4016405-6	2012	4016405-6	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (FAZENDA)
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA
Recorrido:	INDÚSTRIA TEXTIL TSUZUKI LTDA.
Responsáveis Solidários:	
Relator:	ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES
Sustentação Oral Requerida:	SIM
Pedidos de Vista:	EDISON AURÉLIO CORAZZA

**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  
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
13	4016405-6	2012	4016405-6	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (FAZENDA)
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA
Recorrido:	INDÚSTRIA TEXTIL TSUZUKI LTDA.
Responsáveis Solidários:	
Relator:	ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES
Sustentação Oral Requerida:	SIM
Pedidos de Vista:	EDISON AURÉLIO CORAZZA

**DECISÃO DA CÂMARA**

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

**VOTO DO JUIZ RELATOR:** ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES

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

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

VALÉRIO PIMENTA DE MORAIS

MARCO ANTONIO VERISSIMO TEIXEIRA

MARIA AUGUSTA SANCHES

CARLOS AMERICO DOMENEGHETTI BADIA

CACILDA PEIXOTO

MARCELO AMARAL GONÇALVES DE MENDONÇA

ROGERIO DANTAS

MARIA DO ROSÁRIO PEREIRA ESTEVES

AUGUSTO TOSCANO

FÁBIO HENRIQUE BORDINI CRUZ (Presidente)

KLAYTON MUNEHIRO FURUGUEM

**VOTO DE VISTA:** EDISON AURÉLIO CORAZZA

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

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

CARLOS AFONSO DELLA MONICA

CÉSAR EDUARDO TEMER ZALAF

ALBERTO PODGAEC

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



**AUTUADO**  
INDÚSTRIA TEXTIL TSUZUKI LTDA.

**IE**  
672002956119

**CNPJ**  
71902548000175

**LOCALIDADE**  
Suzano - SP

**AIIM**  
4016405-6

**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