



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

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
06	4038355-6	2014	4038355-6	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (CONTRIB)
Recorrente:	SEPROTEC - COMÉRCIO PRODUÇÃO E TÉCNICA DE SEMENTES LTDA
Recorrido:	FAZENDA PÚBLICA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	ALBERTO PODGAEC
Sustentação Oral Requerida:	SIM

**VOTO INICIAL DO RELATOR - Juiz: ALBERTO PODGAEC**

**Ementa:**

ICMS. CRÉDITO INDEVIDO. OPERAÇÕES DE COMPRA E VENDA. GUERRA FISCAL. APELO NÃO CONHECIDO. ARESTO APRESENTADO TRATA DE OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS. SE VENCIDO, NO CASO PARATÍCULAR DOS AUTOS NEGO PROVIMENTO AO APELO, POIS NAS NOTAS FISCAIS DOS PRODUTORES RURAIS CONSTA EXPRESSAMENTE QUE AS VENDAS FORAM BENEFICIADAS POR INCENTIVOS FISCAIS, NÃO CABENDO, POIS, A PRESUNÇÃO DE DESCONHECIMENTO DA IRREGULARIDADE DAS VENDAS. 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. ALEGAÇÕES RELATIVAS À MULTA NÃO CONHECIDAS EM RAZÃO DA FALTA DE INDICAÇÃO DE PARADIGMAS A RESPEITO. SE VENCIDO QUANTO AO CONHECIMENTO, NEGO PROVIMENTO AO APELO.

**Relatório e Voto:**

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Especial interposto pela autuada contra a decisão da 11ª Câmara Julgadora, que negou provimento ao Recurso Ordinário.

A infração do item I.3 foi cancelada pela decisão de 1ª instância, não tendo sido objeto de Recurso de Ofício.

As infrações remanescentes são:

Item I.1 – Creditou-se indevidamente de ICMS, no montante de R\$ 73.848,33 (setenta e três mil, oitocentos e quarenta e oito reais e trinta e três centavos), no período de agosto/2012 a dezembro/2012, correspondente a valores superiores aos efetivamente recolhidos em operações de aquisições interestaduais proveniente de produtor rural do estado de Minas Gerais (MG), ou por aquisições interestaduais de feijão e sorgo em grão proveniente do estado de Goiás (GO), conforme apurado e especificado no Demonstrativo I anexo e comprovado pelas cópias das notas fiscais de produtores rurais, pelos documentos de arrecadações dos respectivos estados, pelos Documentos Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica (DANFE´s) de entrada emitida pelo SEPROTEC Comércio Produção e Técnica de Sementes Ltda. e pelas cópias das folhas do Livro Registro de Entradas onde as referidas notas fiscais eletrônicas foram lançadas, documentos estes juntados neste AIIM. Os valores relativos ao crédito de ICMS foram destacados nas notas fiscais de entradas e lançados no livro Registro de Entradas à alíquota de 12% (alíquota interestadual) sendo que não houve recolhimento integral de ICMS nos estados de origem (MG e GO) com base em benefício fiscal concedido nos termos do Artigo 460, inciso III, do anexo IX do RICMS/02 de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto 43.080/02 e pelo Artigo 11, inciso XXXIV, do Anexo IX do RICMS/97 de Goiás, aprovado pelo Decreto 4.852/97, e Instrução Normativa Nº 673/04-GSF de Goiás, conforme verificado no campo "informações complementares" das notas fiscais avulsas, cujas cópias seguem anexas, todos estes em desacordo com o artigo 155, §2º, inciso XII, alínea g da Constituição Federal e artigo 1º, § único, inciso IV, artigo 2º e inciso I e II do artigo 8º da Lei Complementar 24/75.

Item I.2. Creditou-se indevidamente de ICMS, no montante de R\$ 28.831,30 (vinte e oito mil, oitocentos e trinta e um reais e trinta centavos), no período de novembro/2011 a dezembro/2012, correspondente a valores superiores aos efetivamente recolhidos em operações de aquisições interestaduais proveniente de produtor rural do estado de Minas Gerais (MG), conforme apurado e especificado no Demonstrativo II anexo e comprovado pelas cópias das notas fiscais de produtores rurais, pelos Documentos Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica (DANFE´s) de entrada emitida pelo SEPROTEC Comércio Produção e Técnica de Sementes Ltda. e pelas cópias das folhas do Livro Registro de Entradas onde as referidas notas fiscais eletrônicas foram lançadas, documentos estes juntados neste AIIM. Os valores relativos ao crédito de ICMS foram destacados nas notas fiscais de entradas e lançados no livro Registro de Entradas à alíquota de 12% (alíquota interestadual) sendo que não houve recolhimento de ICMS no estado de MG com base em benefício fiscal concedido nos termos do Artigo 460, inciso III, do anexo IX do RICMS/02 de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto 43.080/02 e por aproveitamento de crédito de ICMS concedidos por meio de Certificados de Crédito de Produtor Rural conforme verificado no campo "informações complementares" das notas fiscais avulsas, cujas cópias seguem anexas, em desacordo com o artigo 155, §2º, inciso XII, alínea g da Constituição Federal e artigo 1º, § único, inciso IV, artigo 2º e inciso I e II do artigo 8º da Lei Complementar 24/75.

Item II.4. Elaborou e entregou 6 (seis) Guias de Informação e Apuração do ICMS (GIAs), relativamente as referências indicadas no demonstrativo IV anexo, com indicação incorreta das informações econômico-fiscais, referentes aos valores nos campos 001 - 'Por Saídas com Débito do Imposto' e campo 006 'Por entradas com crédito do imposto' que estão em desacordo com as informações do livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS), conforme se comprova pelos documentos juntados -

cópias das GIAs e o livro Registro de Apuração do ICMS. O contribuinte em epígrafe está submetido ao regime periódico de apuração.

As razões do Recurso Especial da autuada são, em síntese: que seja pelo tipo de operação realizada (compra e venda), seja pelo não aproveitamento dos créditos de ICMS gerados pelas operações de saída realizadas, a autuação não mereceria guarida; que o crédito tomado pela autuada não decorreria do benefício fiscal havido entre o produtor rural e o Estado de Minas Gerais ou de Goiás, que seria direito que lhe competiria por conta do recebimento da mercadoria, em razão do princípio da não cumulatividade do imposto; que não seria possível prejudicar o direito de crédito da autuada em virtude do imposto não ter sido "efetivamente cobrado" na operação anterior; que o direito de crédito da autuada decorreria de norma constitucional e de lei complementar, e não de eventual benefício fiscal pactuado entre o contribuinte mineiro e o Estado de Minas Gerais ou entre o contribuinte goiano e o Estado de Goiás; que o fato do remetente mineiro ou goiano, supostamente, usufruir de benefício irregular, não teria o condão de macular o crédito por toda a cadeia de circulação da mercadoria; que não caberia ao Fisco Paulista declarar referida ilegalidade e/ou inconstitucionalidade, mas sim ao Supremo Tribunal Federal; que se outro Estado da Federação concede benefícios fiscais sem a observação das regras da Lei Complementar 24/75 e sem a autorização do CONFAZ, caberia ao Estado lesado obter junto ao Supremo Tribunal Federal, por meio de ADIn, a declaração de inconstitucionalidade da lei ou ato normativo do Estado de onde se originaram as mercadorias; que a multa aplicada no percentual de 100% seria incabível ao caso concreto, visto que a mesma violaria aos preceitos estabelecidos no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal; que deve ser relevada ou reduzida a multa da infração descrita no item 4 ante o preenchimento dos requisitos contidos no artigo 527-A do RICMS/00.

Foi juntada decisão tidas como paradigmática.

A D. Representação Fiscal opinou pelo conhecimento parcial e desprovimento do apelo.

Houve pedido para a realização de sustentação oral.

É o suficiente.

Passo ao voto.

### VOTO

De início, quanto à alegação de ilegitimidade da multa aplicada nos itens I.1 e I.2 e de relevação ou redução da multa relativa ao item II.4, não conheço do apelo por não terem sido apresentados quaisquer paradigmas a respeito dos temas.

Quanto ao mérito dos itens I.1 e I.2, entendo que o apelo não merece conhecimento, eis que o aresto trazido como divergente, proferido no processo DRT-06 339052/04, trata da questão da guerra fiscal, mas de operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, enquanto o que aqui se discute são operações de compra e venda de mercadorias.

Note-se que a própria autuada discorre sobre a diferença apontada em seu apelo (fls. 543), conforme trecho que segue: "*As operações realizadas pela Recorrente e que foram questionadas pelo Estado de São Paulo são simples operações de compra e venda. A Recorrente é empresa do ramo da indústria e beneficiamento de sementes e grãos, possuindo diversos fornecedores nos Estados de Goiás e Minas Gerais, Estados estes que fornecem a matéria prima para a sua atividade preponderante. O que se quer demonstrar, Ilustres, é que a única relação que a Recorrente tem com as empresas estabelecidas em Goiás e Minas Gerais e que lhe fornecem mercadorias é pura e simplesmente comercial, não possuindo, fornecedora e destinatária das mercadorias, qualquer vínculo empresarial, somente comercial. Ou seja, a Recorrente não é do mesmo grupo econômico de suas fornecedoras, possuindo quadro societário totalmente alheio aos de suas fornecedoras. Por sua vez, Ilustres, as operações que acarretam com 99,9% dos casos comumente denominados como Guerra Fiscal de ICMS se consubstanciam na simples transferência de mercadorias entre empresas do mesmo grupo econômico, geralmente entre matriz e filial, para que, com base em um planejamento tributário audacioso, seja reduzida a carga tributária dos produtos e mercadorias por essas empresas comercializados. São sobre essas operações – transferência de mercadorias entre empresas do mesmo grupo – que o Fisco de todos os Estados do Brasil têm se atentado, realizando milhares de autuações quando as empresas se utilizam de benefícios fiscais concedidos à revelia do CONFAZ*".

Com efeito, 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 exigir do 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.

Desse modo, como a decisão apresentada como divergente cuida de operações de transferência de mercadorias e não de compra e venda, não conheço do apelo.

Ademais, quando do julgamento do Recurso Especial da Fazenda Pública, este não foi conhecido por deficiência paradigmática, não tendo se adentrado ao mérito do tema.

No entanto, na hipótese de ser vencido na questão do conhecimento, no caso particular dos autos, nego provimento ao apelo.

Com efeito, é indubitosa a ilegitimidade dos benefícios fiscais concedidos pelos Estados sem a existência de convênios que os

autorizem, nos termos do artigo 155, § 2º, inciso II, alínea 'g', da Constituição Federal e dos artigos 1º e 2º da Lei Complementar nº 24/75. Aliás, não é outro o entendimento do Supremo Tribunal Federal em diversas decisões prolatadas sobre a questão em Ações Diretas de Inconstitucionalidade. 656

O artigo 8º da Lei Complementar nº 24/75 determina que a não observação dos dispositivos mencionados enseja a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria.

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

'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)**

Quanto ao referido dispositivo - artigo 8º da Lei Complementar nº 24/75 -, que dispõe sobre a ineficácia do crédito fiscal, 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.

Neste sentido, 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 foi 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, como 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.

Assim, 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 ilegítimo era de pleno conhecimento do estabelecimento paulista, que não poderia se valer de tal circunstância"

Esta C. Câmara Superior já consolidou 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 corresponde 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.

Recentemente, a matéria foi objeto da Súmula 11/2017, que assim reza: "*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.*"

De modo diverso, 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 anterior, não sendo plausível que se exija do adquirente 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.

Ocorre que, no caso específico dos autos, nas notas fiscais emitidas pelos produtores rurais (fls. 78 e seguintes) consta expressamente, nas informações complementares, 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, para o caso particular dos autos, não vislumbro a presunção de legitimidade das vendas realizadas, pelo que deve ser mantida a exigência fiscal.

Diante do exposto, não conheço do Recurso Especial. Se vencido quanto ao conhecimento, nego provimento ao apelo.

Sala das Sessões,

ALBERTO PODGAEC





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

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
06	4038355-6	2014	4038355-6	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (CONTRIB)
Recorrente:	SEPROTEC - COMÉRCIO PRODUÇÃO E TÉCNICA DE SEMENTES LTDA
Recorrido:	FAZENDA PÚBLICA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	MARIA AUGUSTA SANCHES
Sustentação Oral Requerida:	SIM

**VOTO INICIAL DO RELATOR - Juiz: MARIA AUGUSTA SANCHES**

**Ementa:**

ICMS – itens 1 e 2 - CRÉDITO INDEVIDO - GUERRA FISCAL. COMPRA E VENDA. Item 4 – ELABORAÇÃO E ENTREGA DE GIAS COM INDICAÇÃO INCORRETA DAS INFORMAÇÕES. Regra da não-cumulatividade não é ilimitada, mas sofre a restrição prevista na própria Constituição Federal, no seu art. 155, §2º, XII, “g”, combinado com o art. 1º e 8º, da LC 24/75. Nos casos como o aqui tratado não se trata de declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade de norma ou ato de outro Estado da Federação, mas do cumprimento da legislação vigente. Pedido de redução/relevação de multa desacompanhado de juntada de decisão paradigmática. Além disso, referido pedido contraria a Súmula 06. RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE CONHECIDO PARCIALMENTE E DESPROVIDO.

**Relatório e Voto:**

**Relatório**

1. Trata-se de Recurso Especial interposto pelo contribuinte em face da decisão proferida pela c. 11ª Câmara Julgadora, que negou provimento ao Recurso Ordinário apresentado pela empresa Seprotec Comércio Produção e Técnica de Sementes Ltda.

2. Estão em julgamento apenas os itens 1, 2 e 4 do auto de infração, tendo em vista que o item 3 fora cancelado pela decisão de 1ª instância, não havendo, quanto a esse item, interposição de Recurso de Ofício em razão de o crédito afastado ser inferior a 1.000 (mil) UFESPs.

3. Nos itens 1, 2 e 4 o contribuinte foi acusado de:

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

1. *Creditou-se indevidamente de ICMS, no montante de R\$ 73.848,33 (setenta e tres mil, oitocentos e quarenta e oito reais e trinta e tres centavos), no período de agosto/2012 a dezembro/2012, correspondente a valores superiores aos efetivamente recolhidos em operações de aquisições interestaduais proveniente de produtor rural do estado de Minas Gerais (MG), ou por aquisições interestaduais de feijão e sorgo em grão proveniente do estado de Goiás (GO), conforme apurado e especificado no Demonstrativo I anexo e comprovado pelas cópias das notas fiscais de produtores rurais, pelos documentos de arrecadações dos respectivos estados, pelos Documentos Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica (DANFE 's) de entrada emitida pelo SEPROTEC Comércio Produção e Técnica de Sementes Ltda e pelas cópias das folhas do Livro Registro de Entradas onde as referidas notas fiscais eletrônicas foram lançadas, documentos estes juntados neste AIIM. Os valores relativos ao crédito de ICMS foram destacados nas notas fiscais de entradas e lançados no livro Registro de Entradas à alíquota de 12% (alíquota interestadual) sendo que não houve recolhimento integral de ICMS nos estados de origem (MG e GO) com base em benefício fiscal concedido nos termos do Artigo 460, inciso III, do anexo IX do RICMS/02 de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto 43.080/02 e pelo Artigo 11, inciso XXXIV, do Anexo IX do RICMS/97 de Goiás, aprovado pelo Decreto 4.852/97, e Instrução Normativa Nº 673/04-GSF de Goiás, conforme verificado no campo "informações complementares" das notas fiscais avulsas, cujas cópias seguem anexas, todos estes em desacordo com o artigo 155, §2º, inciso XII, alínea g da Constituição Federal e artigo 1º, § único, inciso IV, artigo 2º e inciso I e II do artigo 8º da Lei Complementar 24/75.*

**INFRINGÊNCIA: Art. 59, §2º e art. 61 do RICMS (Dec. 45.490/00)..**

**CAPITULAÇÃO DA MULTA: Art. 85, inc. II, alínea "j" c/c §§ 1º, 9º e 10º, da Lei 6.374/89**

2. *Creditou-se indevidamente de ICMS, no montante de R\$ 28.831,30 (vinte e oito mil, oitocentos e trinta e um reais e trinta centavos), no período de novembro/2011 a dezembro/2012, correspondente a valores superiores aos efetivamente recolhidos em operações de aquisições interestaduais proveniente de produtor rural do estado de Minas Gerais (MG), conforme apurado e especificado no Demonstrativo II anexo e comprovado pelas cópias das notas fiscais de produtores rurais, pelos Documentos Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica (DANFE 's) de entrada emitida pelo SEPROTEC Comércio Produção e Técnica de Sementes Ltda e pelas cópias das folhas do Livro Registro de Entradas onde as referidas notas fiscais eletrônicas foram lançadas, documentos estes juntados neste AIIM. Os valores relativos ao crédito de ICMS foram destacados nas notas fiscais de entradas e lançados no livro Registro de Entradas à alíquota de 12% (alíquota interestadual) sendo que não houve recolhimento de ICMS no estado de MG com base em benefício fiscal concedido nos termos do Artigo 460, inciso III, do anexo IX do RICMS/02 de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto 43.080/02 e por aproveitamento de crédito de ICMS concedidos por meio de Certificados de Crédito de Produtor Rural conforme verificado no campo "informações complementares" das notas fiscais avulsas, cujas cópias seguem anexas, em desacordo com o artigo 155, §2º, inciso XII, alínea g da Constituição Federal e artigo 1º, § único, inciso IV, artigo 2º e inciso I e II do artigo 8º da Lei Complementar 24/75.*

**INFRINGÊNCIA: Arts. 59, §2º, art. 61, do RICMS (Dec. 45.490/00).**

**CAPITULAÇÃO DA MULTA: Art. 85, inc. II, alínea "j" c/c §§ 1º, 9º e 10º, da Lei 6.374/89**

**II - INFRAÇÕES RELATIVAS À APRESENTAÇÃO DE INFORMAÇÃO ECONÔMICO-FISCAL E À GUIA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO:**

4. *Elaborou e entregou 6 (seis) Guias de Informação e Apuração do ICMS (GIAs), relativamente as referências indicadas no demonstrativo IV anexo, com indicação incorreta das informações econômico-fiscais, referentes aos valores nos campos 001 - 'Por Saídas com Débito do Imposto' e campo 006 - 'Por entradas com crédito do imposto' que estão em desacordo com as informações do livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS), conforme se comprova pelos documentos juntados - cópias das GIAs e o livro Registro de Apuração do ICMS. O contribuinte em epígrafe esta submetido ao regime periódico de apuração.*

**INFRINGÊNCIA: Arts. 87, §2º, art. 109, do RICMS (Dec. 45.490/00).**

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

4. Em seu Recurso, a autuada alega, em apertada síntese, que:

a) as operações realizadas são de compra e venda, o que evidencia que a recorrente não poderia ter conhecimento a respeito de qualquer benefício fiscal concedido pelos Estados de origem das mercadorias;

b) não houve qualquer prejuízo ao erário paulista, uma vez que o suposto creditamento a maior pelas entradas de produtos agraciados pelo benefício fiscal na origem não causaram diminuição na arrecadação já que o crédito supostamente tomado (12%) permanece incólume na conta gráfica da recorrente;

c) o crédito tomado é um direito da atuada em razão do princípio da não cumulatividade do imposto, nos termos do artigo 155, II, § 1º, da Constituição Federal e do artigo 19 da Lei Complementar nº 87/1996;

d) constatado pelo Estado de São Paulo que a legislação do Estado de Minas Gerais e de Goiás desrespeita a legislação complementar vigente e da própria Constituição Federal, isto com prejuízos ao erário paulista, era poder-dever do Executivo Paulista envidar esforços para que o Estado de Minas Gerais e o Estado de Goiás revogassem as normas ilegais e inconstitucionais ou bater às portas do Poder Judiciário e pedir o que de direito;

e) cabe somente ao STF declarar a inconstitucionalidade das leis ou atos normativos que concederam os benefícios fiscais à revelia do CONFAZ;

f) a atuada não agiu com dolo e nem teve a intenção de sonegar o tributo, razão pela qual a multa deve ser relevada ou, ao menos, reduzida; e

g) a infração do item 4 não implicou em falta de pagamento de tributo, devendo ser aplicada a esse item o disposto no artigo 92 da Lei nº 6.374/89, que permite a redução ou até mesmo a relevação da penalidade.

5. Em fls. 629/643, a Fazenda Pública apresentou contrarrazões pugnando pelo conhecimento parcial e desprovemento do apelo.

6. É o relatório do essencial.

#### Voto

7. Conforme relatado, nos itens 1 e 2 do presente auto de infração o contribuinte foi acusado de creditar-se indevidamente do ICMS em operações de aquisições interestaduais provenientes de produtor rural do estado de Minas Gerais (MG) e por aquisições interestaduais de feijão e sorgo em grão proveniente do estado de Goiás, usufruindo de benefícios fiscais irregulares, não autorizados por Convênio do Confaz.

8. A recorrente se insurge contra essas acusações, juntando como paradigma o processo DRT-06-339052/2004.

9. O apelo merece conhecimento, uma vez que o paradigma juntado demonstra divergência jurisprudencial em face da decisão recorrida. Embora referido paradigma trate de infração relativa a crédito indevido decorrente de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, e não de operações de compra e venda, entendo que a matéria de fundo (guerra fiscal) é a mesma tratada no presente auto de infração.

10. Esse, inclusive, foi o entendimento dessa E. Câmara Superior quando do julgamento do processo AIIM 4.004.476-2, no qual os paradigmas relativos a casos de guerra fiscal decorrente de transferência de mercadorias ensejaram o conhecimento e provimento do recurso especial da Fazenda Pública no caso de infração de crédito indevido de ICMS em operações de compra e venda, conforme ementa transcrita abaixo:

*ICMS – CRÉDITO INDEVIDO – AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS – OPERAÇÕES INTERESTADUAIS - GUERRA FISCAL – BENEFÍCIO CONCEDIDO SEM CONVÊNIO DO CONFAZ – INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 8º, INCISO I, DA LC 24/75 E DO ARTIGO 38, §1º, DA LEI 6.374/89 – RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA CONHECIDO E PROVIDO.*

11. Contudo, quanto ao mérito, o recurso deve ser desprovido, na medida em que uma análise sistemática do ordenamento jurídico nos permite concluir ser possível atuações por crédito indevido decorrentes de guerra fiscal. Vejamos.

12. O artigo 155, § 2º, XII, "g", da Constituição Federal estabelece a forma pela qual devem ser concedidos isenções, incentivos e benefícios fiscais, *in verbis*.

*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;*

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

*XII - cabe à lei complementar:*

*g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. (q.n)*

13. A Lei Complementar citada pela Carta Magna é a de nº 24/75, que foi recepcionada pelo atual ordenamento jurídico, e que dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências.

14. Reza o artigo 1º, parágrafo único, de referida Lei:

*Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.*

*Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:*

*I - à redução da base de cálculo;*

*II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;*

*III - à concessão de créditos presumidos;*

*IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;*

*V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.*

15. Assim, verifica-se que somente convênios, celebrados e ratificados pelos Estados da federação, podem conceder e revogar benefícios fiscais referentes ao ICMS, não cabendo a leis estaduais a concessão de tais benesses.

16. Adicionalmente, ressalta-se o disposto no artigo 8º, dessa mesma Lei Complementar, que estabelece:

*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.*

17. Dessa forma, conclui-se que o Estado de São Paulo, com base na Lei Complementar nº 24/75, pode vedar aos contribuintes, destinatários de mercadorias provenientes de Estados que concedem benefícios fiscais sem amparo em convênio do CONFAZ, o aproveitamento integral do ICMS destacado na nota fiscal.

18. Observa-se que a atuada infringiu a legislação tributária ao se creditar de valor maior que o efetivamente cobrado na operação anterior, desrespeitando os artigos 59, § 2º, 60 e 61, do Regulamento do ICMS, que estão em consonância com os ditames da Constituição Federal, bem como da Lei Complementar 24/75.

**Artigo 59** - O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação ou prestação com o anteriormente cobrado por este ou outro Estado, relativamente à mercadoria entrada ou à prestação de serviço recebida, acompanhada de documento fiscal hábil, emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco (Lei 6.374/89, [art. 36](#), com alteração da Lei 9.359/96).

**§ 2º** - Não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de qualquer

**Artigo 60** - A isenção ou a não-incidência, salvo determinação em contrário (Lei 6.374/89, [art. 37](#)):

I - não implicará crédito para compensação com o valor devido nas operações ou prestações seguintes;

II - acarretará a anulação do crédito relativo às operações ou prestações anteriores.

*Parágrafo único* - O disposto no caput também se aplica no caso de operação ou prestação sujeita a redução de base de cálculo, proporcionalmente à parcela correspondente à redução. (Acrescentado o parágrafo pelo Decreto [50.436](#) de 28-12-2005; DOE 29-12-2005; efeitos a partir de 1º-04-2006)

**Artigo 61** - Para a compensação, será assegurado ao contribuinte, salvo disposição em contrário, o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado, nos termos do item 2 do § 1º do artigo 59, relativamente a mercadoria entrada, real ou simbolicamente, em seu estabelecimento, ou a serviço a ele prestado, em razão de operações ou prestações regulares e tributadas (Lei [6.374/89](#), art. 38, alterado pela Lei [10.619/00](#), art. 1º, XIX; Lei Complementar federal 87/96, art. 20, § 5º, na redação da Lei Complementar 102/00, art. 1º; Convênio ICMS-54/00). (g.n)

19. Ressalta-se, ainda, que a glosa de créditos não trata de imputar responsabilidade a terceiro referente ao benefício concedido por outro Estado, mas sim exigir imposto indevidamente creditado por não ter sido anteriormente cobrado, nos termos do artigo 38 da Lei nº 6.374/89:

*Artigo 38* - Para a compensação, é assegurado ao contribuinte, salvo disposição em contrário, o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado, nos termos do item 2 do § 1º do artigo 36, relativamente a mercadoria entrada, real ou simbolicamente, em seu estabelecimento ou a serviço a ele prestado, em razão de operações ou prestações regulares e tributadas.

§ 1º - O direito ao crédito do imposto condiciona-se à escrituração do respectivo documento fiscal e ao cumprimento dos demais requisitos exigidos pela legislação. (g.n.)

20. Os créditos concedidos aos fornecedores da atuada, localizados em outro Estado, ao contrário do alegado pelo contribuinte, causaram sim prejuízo ao erário paulista, visto que a recorrente se creditou de um valor maior do que o valor anteriormente cobrado, e tal crédito foi compensado com o débito do ICMS, reduzindo o montante devido, ou aumentou o saldo credor porventura existente.

21. Destaca-se que o Fisco Paulista não está declarando ilegalidade ou inconstitucionalidade de ato ou lei de outra unidade da federação, mas, tão somente, está cumprindo o quanto disposto na legislação em vigor no tocante à matéria tratada nesses autos.

22. Por fim, no que se refere ao pedido de redução/relevação de multa, a recorrente citou em seu recurso a decisão proferida no processo DRT-07-586005/2009, sem, contudo, juntar cópia de referida decisão, desrespeitando o disposto no artigo 49 da Lei 13.457/2009.

23. Além disso, cabe observar que os pedidos de redução ou relevação de multa não devem ser conhecidos, em razão do disposto na Súmula 06 desse E. Tribunal, *in verbis*.

*"Súmula 06 - A redução ou a relevação da multa, em decisão proferida por qualquer das Câmaras do Tribunal de Impostos e Taxas, por não caracterizar hipótese de divergência ou dissídio de interpretação da legislação, não viabiliza a interposição de recurso especial."*

24. Pelo exposto, conheço parcialmente do recurso especial interposto pelo contribuinte e, na parte conhecida, nego-lhe provimento, mantendo a decisão recorrida.

Sala das Sessões, data a ser verificada digitalmente.

Maria Augusta Sanches  
Juíza Relatora

**Ementa:**

ICMS. CRÉDITO INDEVIDO. OPERAÇÕES DE COMPRA E VENDA. GUERRA FISCAL. APELO NÃO CONHECIDO. ARESTO APRESENTADO TRATA DE OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS. SE VENCIDO, NO CASO PARATRICULAR DOS AUTOS NEGO PROVIMENTO AO APELO, POIS NAS NOTAS FISCAIS DOS PRODUTORES RURAIS 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. ALEGAÇÕES RELATIVAS À MULTA NÃO CONHECIDOS EM RAZÃO DA FALTA DE INDICAÇÃO DE PARADIGMAS A RESPEITO. SUMULA 06 DESTE E. TRIBUNAL. RECURSO ESPECIAL NÃO CONHECIDO. SE VENCIDO QUANTO AO CONHECIMENTO, NEGO PROVIMENTO AO APELO.

**Relatório e Voto:**

## PEDIDO DE VISTA

Pedi vista dos autos após voto da I. Relatora, Dra. Maria Augusta Sanches, pedindo licença para adotar seu bem elaborado relatório, que, ao apreciar o Recurso Especial da Autuada, assim entendeu: *"ICMS – itens 1 e 2 - CRÉDITO INDEVIDO - GUERRA FISCAL. COMPRA E VENDA. Item 4 – ELABORAÇÃO E ENTREGA DE GIAS COM INDICAÇÃO INCORRETA DAS INFORMAÇÕES. Regra da não-cumulatividade não é ilimitada, mas sofre a restrição prevista na própria Constituição Federal, no seu art. 155, §2º, XII, 'g', combinado com o art. 1º e 8º, da LC 24/75. Nos casos como o aqui tratado não se trata de declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade de norma ou ato de outro Estado da Federação, mas do cumprimento da legislação vigente. Pedido de redução/relevação de multa desacompanhado de juntada de decisão paradigmática. Além disso, referido pedido contraria a Súmula 06. RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE CONHECIDO PARCIALMENTE E DESPROVIDO"*.

De início, quanto à alegação de ilegitimidade da multa aplicada nos itens I.1 e I.2 e de relevação ou redução da multa relativa ao item II.4, não conheço do apelo por não terem sido apresentados quaisquer paradigmas a respeito dos temas e, ademais, aplicável a Súmula 06 deste E. Tribunal.

Quanto ao mérito relativo aos itens I.1 e I.2, entendo que o apelo não merece conhecimento, eis que o aresto trazido como divergente, proferido no processo DRT-06 339052/04, trata da questão da guerra fiscal, mas de operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, enquanto o que aqui se discute são operações de compra e venda de mercadorias.

Note-se que a própria autuada discorre sobre a diferença apontada em seu apelo (fls. 543), conforme trecho que segue: *"As operações realizadas pela Recorrente e que foram questionadas pelo Estado de São Paulo são simples operações de compra e venda. A Recorrente é empresa do ramo da indústria e beneficiamento de sementes e grãos, possuindo diversos fornecedores nos Estados de Goiás e Minas Gerais, Estados estes que fornecem a matéria prima para a sua atividade preponderante. O que se quer demonstrar, Ilustres, é que a única relação que a Recorrente tem com as empresas estabelecidas em Goiás e Minas Gerais e que lhe fornecem mercadorias é pura e simplesmente comercial, não possuindo, fornecedora e destinatária das mercadorias, qualquer vínculo empresarial, somente comercial. Ou seja, a Recorrente não é do mesmo grupo econômico de suas fornecedoras, possuindo quadro societário totalmente alheio aos de suas fornecedoras. Por sua vez, Ilustres, as operações que acarretam com 99,9% dos casos comumente denominados como Guerra Fiscal de ICMS se consubstanciam na simples transferência de mercadorias entre empresas do mesmo grupo econômico, geralmente entre matriz e filial, para que, com base em um planejamento tributário audacioso, seja reduzida a carga tributária dos produtos e mercadorias por essas empresas comercializados. São sobre essas operações – transferência de mercadorias entre empresas do mesmo grupo – que o Fisco de todos os Estados do Brasil têm se atentado, realizando milhares de autuações quando as empresas se utilizam de benefícios fiscais concedidos à revelia do CONFAZ"*.

Com efeito, 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 exigir do 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.

Dessa forma, como a decisão apresentada como divergente cuida de operações de transferência de mercadorias e não de compra e venda, não conheço do apelo.

Ademais, quando do julgamento do Recurso Especial da Fazenda Pública, este não foi conhecido por deficiência paradigmática, não tendo se adentrado ao mérito do tema.

No entanto, se vencido quanto ao conhecimento, no mérito nego provimento ao apelo.

Como se sabe, está sedimentada a ilegitimidade dos créditos irregularmente concedidos aos Estados sem autorização do CONFAZ, conforme sedimentado 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**



**662**  
**outro Estado não viola o princípio constitucional da não cumulatividade;** conferiu à decisão efeitos *ex nunc*, ~~o~~ ~~para~~ 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 rege:

*'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, glossando-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 emitidas pelos produtores rurais (fls. 78 e seguintes) consta expressamente, nas informações complementares, 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, não conheço do Recurso Especial. Se vencido quanto ao conhecimento, nego provimento ao apelo.

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
06	4038355-6	2014	4038355-6	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (CONTRIB)
Recorrente:	SEPROTEC - COMÉRCIO PRODUÇÃO E TÉCNICA DE SEMENTES LTDA
Recorrido:	FAZENDA PÚBLICA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	MARIA AUGUSTA SANCHES
Sustentação Oral Requerida:	SIM
Pedidos de Vista:	ALBERTO PODGAEC
Votos de Preferência:	ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES, CÉSAR EDUARDO TEMER ZALAF

**CONFIRMAÇÃO DO VOTO DO RELATOR**

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

Plenário Antônio Pinto da Silva, 24 de junho de 2021  
 MARIA AUGUSTA SANCHES  
 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
06	4038355-6	2014	4038355-6	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (CONTRIB)
Recorrente:	SEPROTEC - COMÉRCIO PRODUÇÃO E TÉCNICA DE SEMENTES LTDA
Recorrido:	FAZENDA PÚBLICA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	MARIA AUGUSTA SANCHES
Sustentação Oral Requerida:	SIM
Votos de Preferência:	ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES

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

**Ementa:**

ICMS – itens 1 e 2 - CRÉDITO INDEVIDO - GUERRA FISCAL. COMPRA E VENDA. Item 4 – ELABORAÇÃO E ENTREGA DE GIAS COM INDICAÇÃO INCORRETA DAS INFORMAÇÕES. Regra da não-cumulatividade não é ilimitada, mas sofre a restrição prevista na própria Constituição Federal, no seu art. 155, §2º, XII, “g”, combinado com o art. 1º e 8º, da LC 24/75. Nos casos como o aqui tratado não se trata de declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade de norma ou ato de outro Estado da Federação, mas do cumprimento da legislação vigente. Pedido de redução/relevação de multa desacompanhado de juntada de decisão paradigmática. Além disso, referido pedido contraria a Súmula 06. RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE CONHECIDO PARCIALMENTE E DESPROVIDO

**Relatório e Voto:**

**VOTO EM PREFERÊNCIA**

01. Pedi preferência para externar meu posicionamento sobre o ponto central da discussão.
02. Peço vênica para adotar o percuciente relatório já feito pela i. juíza relatora destes autos.
03. Quanto ao mérito, não assiste razão ao particular, 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 saíra 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 **ineficiência 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 aposto 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 da i. juíza relatora **CONHEÇO PARCIALMENTE** do pedido recursal do particular e, NA PARTE CONHECIDA, a ele **NEGO PROVIMENTO** para que se MANTENHA o decidido na seara em ordinário, no mais com a relatora deste especial.

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
06	4038355-6	2014	4038355-6	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (CONTRIB)
Recorrente:	SEPROTEC - COMÉRCIO PRODUÇÃO E TÉCNICA DE SEMENTES LTDA
Recorrido:	FAZENDA PÚBLICA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	MARIA AUGUSTA SANCHES
Sustentação Oral Requerida:	SIM
Votos de Preferência:	CÉSAR EDUARDO TEMER ZALAF

**VOTO DE PREFERÊNCIA - Juiz: CÉSAR EDUARDO TEMER ZALAF**

**Ementa:**

ICMS – itens 1 e 2 - CRÉDITO INDEVIDO - GUERRA FISCAL. COMPRA E VENDA. **CRÉDITO DO IMPOSTO EM OPERAÇÃO COMPRA E VENDA INTERESTADUAL COM BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO SEM CONVÊNIO NO CONFAZ.** INCONSTITUCIONALIDADE QUE SÓ PODE SER PRONUNCIADA PELO PODER JUDICIÁRIO.

Item 4 – ELABORAÇÃO E ENTREGA DE GIAS COM INDICAÇÃO INCORRETA DAS INFORMAÇÕES. . Pedido de redução/relevação de multa desacompanhado de juntada de decisão paradigmática. Além disso, referido pedido contraria a Súmula 06. RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE CONHECIDO PARCIALMENTE E PROVIDO.

**Relatório e Voto:**

**VOTO DE VISTA**

1. Pedi vista dos presentes autos e peço licença a culta relatora, Dra. MARIA AUGUSTA SANCHES, para ajustar pontos relativos ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, no qual pleiteia em síntese o cancelamento dos itens relativos a creditar-se indevidamente de ICMS na aquisição de mercadorias com benefício fiscal, com estabelecimento localizado em outro Estado, não autorizado pelo CONFAZ.

2. Adoto o relatório da eminente julgadora, 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 na glosa de créditos de valores relativos à concessão unilateral de benefícios concedidos a operações de compra e venda de empresas localizadas no Estado do Rio Grande do Sul, mercê da chamada Guerra Fiscal entre os Estados da Federação.

4. Conforme se verifica no AIIM, o que motivou a sua lavratura foi o creditamento indevido do imposto, ao destacar o ICMS nas Notas Fiscais de entrada de gado, valores correspondentes a benefício fiscal concedido pelo estado do Rio Grande do Sul sem amparo em convênio CONFAZ, o que o fisco paulista considerou irregular, para operações interestaduais de entrada de gado. Consigno que aqui não são as operações encampadas pela Súmula 11/2017[1] 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[2] 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, consequentemente, 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.

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/creditação 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") [4]."*

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>[5]</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.**

670

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 Carvalho, 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 signicativa deste Egrégio TIT e considerar que a decisão de piso merece ser prestigiada e os itens 1 e 2 do AIIM permaneçam cancelados, ficando assim igualmente afastados os consectários legais, juros e multa.

## DISPOSITIVO

32. Por todo o exposto, **CONHEÇO PARCIALMENTE** do recurso especial do Contribuinte DOU-LHE provimento.

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] Art. 102.** *Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:*

*I - processar e julgar, originariamente:*

*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;*

**[5] 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
06	4038355-6	2014	4038355-6	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (CONTRIB)
Recorrente:	SEPROTEC - COMÉRCIO PRODUÇÃO E TÉCNICA DE SEMENTES LTDA
Recorrido:	FAZENDA PÚBLICA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	MARIA AUGUSTA SANCHES
Sustentação Oral Requerida:	SIM
Pedidos de Vista:	ALBERTO PODGAEC
Votos de Preferência:	ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES, CÉSAR EDUARDO TEMER ZALAF

**DECISÃO DA CÂMARA**

**RECURSO ESPECIAL (CONTRIB): CONHECIDO PARCIALMENTE. NÃO PROVIDO.**

**VOTO DO JUIZ RELATOR:** MARIA AUGUSTA SANCHES

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

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

MARCELO AMARAL GONÇALVES DE MENDONÇA

VALÉRIO PIMENTA DE MORAIS

ROGERIO DANTAS

AUGUSTO TOSCANO

CACILDA PEIXOTO

CARLOS AMERICO DOMENEGHETTI BADIA

KLAYTON MUNEHIRO FURUGUEM

FÁBIO HENRIQUE BORDINI CRUZ (Presidente)

**VOTO DE VISTA:** ALBERTO PODGAEC

**RECURSO ESPECIAL (CONTRIB):** Não Conhecido.

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

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

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

MARCO ANTONIO VERISSIMO TEIXEIRA

MARIA DO ROSÁRIO PEREIRA ESTEVES

**VOTO DE PREFERÊNCIA PROFERIDO:** CÉSAR EDUARDO TEMER ZALAF

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

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

CARLOS AFONSO DELLA MONICA

**JUÍZ(ES) AUSENTE(S) / IMPEDIDO(S):**

EDISON AURÉLIO CORAZZA

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**  
SEPROTEC - COMÉRCIO PRODUÇÃO E TÉCNICA DE SEMENTES LTDA

**IE**  
582227018110

**CNPJ**  
58525668000132

**LOCALIDADE**  
Ribeirão Preto - SP

**AIIM**  
4038355-6

**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