

29/09/09

FLS.



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

# TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA  
SUPERIOR

PROCESSO Nº  
DRT7-797519-2006

RECURSO  
ESPECIAL

RECORRENTE	MARFRIG FRIGORÍFICOS E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.				
RECORRIDO	FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL				
RELATOR(A)	GIANPAULO CAMILO DRINGOLI	AIIM	3.061.615-3	S. ORAL	NÃO

## EMENTA

### ICMS

CRÉDITO INDEVIDO DE IMPOSTO NÃO COBRADO EM OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS RESULTANTES DO ABATE DE ESTABELECIMENTO SITUADO NO MATO GROSSO DO SUL, DECORRENTE DE CONCESSÃO DE BENEFÍCIO FISCAL NÃO AUTORIZADO PELO CONFAZ

### MÉRITO

Não assiste razão à recorrente, porquanto há fundamento legal para a glosa do crédito no inciso I do artigo 8º da Lei Complementar 24, de 1975, no § 3º do artigo 36 da Lei 6.374, de 1989, e no § 2º do artigo 59 do Regulamento do ICMS, de 2000. Não há competência para este E. Tribunal negar vigência a dispositivo de Lei Complementar. Não se trata de cobrança de imposto que caberia a outro Estado, mas de imposto decorrente de operações promovidas neste território paulista, pelo estabelecimento deste Estado da recorrente, que foi indebitamente compensado pelo crédito glosado neste lançamento de ofício.

### RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO

CAPITULAÇÃO DA INFRAÇÃO	CAPITULAÇÃO DA MULTA
Art. 59, § 2º, e artigo 61, do RICMS/2000 (Decreto 45.490, de 30.11.2000).	Art. 527, II, "j", c/c §§ 1º, 9º e 10, do RICMS/2000.

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial, interposto pelo contribuinte, contra decisão de recurso ordinário, que manteve as exigências fiscais do AIIM inicial.

2. A acusação refere-se crédito indevido, apropriado pelo estabelecimento da empresa situado em São Paulo, em virtude de ter recebido em transferência de estabelecimentos situados no Mato Grosso do Sul, mercadorias acompanhadas por documento fiscal que, embora contenha destaque do imposto à alíquota de 12%, teve sua cobrança reduzida pelo Estado de origem, que concedeu benefício sem



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
 COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
**TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS**

<b>CAMARA</b>
<b>SUPERIOR</b>

<b>PROCESSO Nº</b>
<b>DRT7-797519-2006</b>

<b>RECURSO</b>
<b>ESPECIAL</b>

autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição federal, e no artigo 1º, parágrafo único, inciso IV e § 2º, da Lei Complementar 24/75.

3. O contribuinte em suas razões deste recurso:

3.1 Alega divergência de interpretação da legislação, indicando a decisão proferida no Processo DRT-6-339052-2004.

3.2 Sustenta o caráter confiscatório da multa.

3.3 Alega que a única vedação possível ao princípio constitucional da não cumulatividade é a isenção ou a não incidência na operação subsequente.

3.4 Considera que cabe ao Supremo Tribunal Federal – STF apreciar o conflito entre os Estados, relativo à chamada "guerra fiscal".

3.5 Por fim, pede o provimento de seu recurso.

4. A representação fiscal em suas contra-razões:

4.1 No mérito, defende a glosa do crédito relativo ao imposto não cobrado na operação de transferência.

4.2 Afirma que não houve ofensa ao princípio da não cumulatividade, citando decisão do STF nesse mesmo sentido.

4.3 Sustenta que houve prejuízo ao erário paulista e que este Estado tem o dever legal de cobrá-lo mediante a lavratura desta autuação.

4.4 Afirma que já houve diversas decisões sobre "guerra fiscal" neste Egrégio Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo favoráveis à tese fazendária pela glosa dos créditos indevidos.

4.5 Entende que multa deve ser mantida, por estar baseada em previsão legal válida, vigente e eficaz, e guardar proporção com o dano causado ao erário.

4.6 Pede o não provimento do recurso do contribuinte.

5. Era o que devia ser relatado.



## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA
SUPERIOR

PROCESSO Nº
DRT7-797519-2006

RECURSO
ESPECIAL

**VOTO****6. DO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO E DE SUA INAPLICABILIDADE NA PENALIDADE PECUNIÁRIA ESTABELECIDADA**

Quanto à alegação do caráter confiscatório da multa, a determinação da multa aplicável é reserva legal absoluta, conforme dispõe o artigo 97, inciso V, do Código Tributário Nacional – CTN. A multa deve ser prestigiada, por estar baseada em previsão legal válida, vigente e eficaz, e guarda proporção com o dano causado ao erário. Não cabe ao julgador administrativo negar vigência de dispositivo legal. O princípio do não confisco aplica-se apenas ao tributo decorrente da atividade lícita do contribuinte.

**7. DO MÉRITO**

A questão central a nortear o juízo acerca da manutenção ou cancelamento do auto de infração passa pela avaliação do contexto dos benefícios fiscais de que é titular o contribuinte, da forma de geração de crédito na realização de suas operações, da avaliação dos prejuízos que a forma de operar do contribuinte causou ao Estado de São Paulo e às empresas concorrentes no mercado, do fundamento legal para a aplicação da medida de glosa de créditos e da avaliação da glosa de créditos, em face de princípios constitucionais relevantes para a interpretação da legislação do imposto, em especial, o da não-cumulatividade.

Em que pese o esforço do contribuinte para tentar demonstrar a legitimidade dos créditos gerados nas operações havidas entre seus estabelecimentos de outros Estados e de São Paulo, o auto é de ser mantido, como abaixo fundamentado.

**8. DA IRREGULARIDADE DO BENEFÍCIO FISCAL DE QUE É TITULAR O CONTRIBUINTE E DA OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO.**

A Federação é cláusula pétrea da Constituição de 1988, decorrendo do princípio federativo a harmonia entre as ações dos diversos Estados-membros.

No que se refere ao ICMS, o intenso comércio de mercadorias em operações interestaduais e a concorrência dos Estados pela tributação impõe que a tributação de ICMS se dê de forma harmônica, de modo a preservar a forma Federativa de Estado.

Dada a preocupação com o exercício da competência legislativa do ICMS, a Constituição impõe no artigo 155, § 2º, XII, “g”, que cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

A regulamentação do dispositivo Constitucional que limita a liberdade legislativa para a concessão de benefícios fiscais de ICMS dá-se na forma da Lei Complementar 24/75, recepcionada pela Constituição de 1988, que prevê a celebração de Convênios aprovados pela unanimidade dos Estados para autorizar a concessão de benefícios fiscais de ICMS.



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
 COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
**TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS**

**CAMARA  
 SUPERIOR**

**PROCESSO Nº  
 DRT7-797519-2006**

**RECURSO  
 ESPECIAL**

*LC 24/75: 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.*

*Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.*

*§ 1º - As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação.*

*§ 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.*

A concessão de benefícios fiscais sem respaldo em Convênios fere a Constituição Federal, como afirmado recorrentemente pelo Supremo Tribunal Federal em julgamentos de ações sobre o tema, podendo-se citar nesse sentido os julgamentos de Ações Diretas de Inconstitucionalidade, como a ADIn 84-MG, 15.2.96, Galvão, DJ 19.4.96; ADInMC 128-AL, 23.11.89, Pertence, RTJ 145/707; ADInMC 902 3.3.94, Marco Aurélio, RTJ 151/444; ADInMC 1.296-PI, 14.6.95, Celso; ADInMC 1.247-PA, 17.8.95, Celso, RTJ 168/754; ADInMC 1.179-RJ, 29.2.96, Marco Aurélio, RTJ 164/881; ADInMC 2.021-SP, 04.8.99, Corrêa; ADIn 1.587, 19.10.00, Gallotti, Informativo 207, DJ 15.8.97; ADInMC 1.999, 30.6.99, Gallotti, DJ 31.3.00; e ADInMC 2.352, 19.12.00, Pertence, DJ 9.3.01.

No caso sob análise, têm-se operações interestaduais de transferência entre estabelecimentos da mesma empresa, amparados por benefícios fiscais irregulares, que contêm previsão de outorga de créditos de ICMS.

A exigência de previsão de convênio interestadual para a concessão de benefícios fiscais, desrespeitada no caso em tela, faz-se ainda mais importante quando se vislumbra a concessão de favor fiscal pela técnica do crédito outorgado do imposto. Isso porque, no caso dos créditos outorgados, o valor do imposto destacado



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
 COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
**TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS**

<b>CAMARA</b>
<b>SUPERIOR</b>

<b>PROCESSO Nº</b>
<b>DRT7-797519-2006</b>

<b>RECURSO</b>
<b>ESPECIAL</b>

em notas fiscais será maior do que o efetivamente cobrado, impondo prejuízo real ao Estado destinatário das mercadorias.

Em razão do desrespeito à exigência de convênio e da imposição a São Paulo de créditos de ICMS gerados em contexto de benefício irregular, tem-se na concessão e gozo do benefício irregular clara afronta ao princípio Federativo, de modo a autorizar que se busque, no ordenamento, a imposição de glosa de créditos como maneira de corrigir os efeitos nocivos oriundos da irregularidade.

É de se notar que, caso houvesse Convênio, autorizando o benefício fiscal de crédito outorgado concedido por outros Estados, não haveria como falar-se em glosa de créditos, visto que haveria, por parte do Estado de São Paulo, aceitação do benefício em questão e conseqüente necessidade de honrar o crédito, o que não se afigura na espécie.

Firmada a irregularidade do benefício fiscal e determinado que, na forma dos artigos 8º da Lei Complementar 24/75 e artigo 36 da lei 6.374/891, passa-se a enfrentar a questão da alegação de inviabilidade da glosa em virtude da necessidade de se contestar o benefício fiscal exclusivamente por meio de Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADIn.

**9. DA AUSÊNCIA DE FUNDAMENTO DO ARGUMENTO QUE CLASSIFICA AS AÇÕES DIRETAS DE INCONSTITUCIONALIDADE E A GLOSA DOS CRÉDITOS COMO MEDIDAS EXCLUDENTES PARA TORNAR EFICAZES OS BENEFÍCIOS FISCAIS IRREGULARES**

Não se poderia simplesmente contestar a constitucionalidade dos benefícios fiscais concedidos sem amparo em convênio interestadual, por meio de ADIns propostas com o fito de retirar as normas irregulares do ordenamento jurídico, posto que as Ações Diretas de Inconstitucionalidade e a glosa de créditos não são medidas que se excluem, mas que se complementam.

A mesma Lei Complementar 24/75 que define a exigência de convênio para a concessão de benefício fiscal de ICMS estabelece, em seu artigo 8º, a nulidade do ato legal que concede o benefício fiscal de ICMS em desacordo com a exigência de convênio interestadual e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria.

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

<sup>1</sup> Lei 6.374/89, 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.



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
 COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
**TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS**

CAMARA  
 SUPERIOR

PROCESSO Nº  
 DRT7-797519-2006

RECURSO  
 ESPECIAL

*cumulativamente:*

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

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

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

Há, por conseguinte, duas conseqüências jurídicas claras decorrentes da edição de benefício fiscal de ICMS que não tenha sido acordado em convênio interestadual. A primeira é a nulidade do ato, que faz retirar a norma irregular do ordenamento jurídico. **A segunda é a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria beneficiada pela norma irregular, que exige o expurgo do crédito da escrita fiscal do contribuinte.** A primeira volta-se a fazer cessar os efeitos da norma (prevenindo mais danos futuros), a segunda, complementar à primeira, volta-se aos prejuízos concretos causados pela norma irregular, corrigindo seus efeitos irregulares e buscando reconstituir a situação em que os agentes que operam com o benefício fiscal irregular se encontrariam não fosse a ilegalidade.

Havendo duas sanções complementares (como indica o conector "e", observado na expressão "*nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria*") e instituídas em lei complementar é de se concluir que os prejudicados pela norma irregular possam exigir a imposição de ambas.

Assim, a propositura da ADIn que se volta contra a validade do ato normativo que instituiu o benefício ilegal é providência que não exclui a adoção de medidas de fiscalização tendentes a impor a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria, até porque o objeto das ADIns impõe ao Supremo Tribunal Federal cognição que confronta a norma contestada e o texto Constitucional, **não permitindo a solução de questões relativas à análise de creditamentos em concreto havidos pelo recebedor de mercadorias contempladas com o benefício irregular.**

A propósito do caráter complementar das ADIns e da glosa de créditos, reproduz-se trecho do artigo "A guerra fiscal e o contribuinte paulista", de autoria do Sr. Coordenador da Administração Tributária, Henrique Shiguemi Nakagaki, publicado no jornal Valor Econômico do dia 5 de janeiro de 2005, em que se esclarece sobre a impossibilidade de que o Estado e os contribuintes que não se utilizam de benefícios fiscais irregulares dependam tão somente das ADIns para combate à guerra fiscal. Chama-se a atenção para as partes grifadas onde se destaca que as ADIns nem sempre são eficazes como meio de fazer cessar benefícios fiscais irregulares, que seu alcance é limitado e que, na hipótese em que se possa contar apenas com as ADIns,



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
 COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
**TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS**

CAMARA  
 SUPERIOR

PROCESSO Nº  
 DRT7-797519-2006

RECURSO  
 ESPECIAL

haveria enormes prejuízos, sobretudo aos contribuintes que cumprem regularmente suas obrigações fiscais relativas ao ICMS.

*"...Não é correta a interpretação que tem sido feita de que o Comunicado CAT nº 36, de 2004, da Coordenadoria de Administração Tributária do Estado de São Paulo, é uma medida prejudicial ao país por se antecipar à propositura de ações diretas de inconstitucionalidade (Adin) e por levantar preocupações nos contribuintes do imposto, que podem deixar de realizar determinadas operações com receio de autuações futuras. As Adins e o Comunicado CAT nº 36/04 não são medidas excludentes entre si, mas providências complementares.*

*No que se refere à ação direta de inconstitucionalidade, seu objeto próprio é o de retirar uma lei inconstitucional do ordenamento jurídico. A declaração de inconstitucionalidade de uma norma que instituiu benefícios fiscais sem amparo em convênio, dentre seus muitos efeitos, tem, tacitamente, a finalidade de tornar ineficaz o crédito de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) gerado durante o período em que a norma jurídica inconstitucional vinha sendo aplicada. Desta forma, havendo declaração de inconstitucionalidade, há necessariamente a glosa dos créditos fiscais gerados de maneira irregular.*

*Como a Adin normalmente demora alguns anos para ser decidida e a declaração de inconstitucionalidade opera retirando a norma do ordenamento com efeito retroativo, os contribuintes que vinham recebendo créditos provenientes do benefício irregular terão que corrigir o passado de sua escrita fiscal, devendo recolher de uma só vez todo o valor correspondente aos créditos de que se aproveitaram no período em que a norma inconstitucional vinha sendo aplicada.*

*O Comunicado CAT nº 36/04, cuja pretensão não é a de retirar normas do ordenamento jurídico ou declará-las inconstitucionais, somente alerta para o fato de que é prudente não se creditar do imposto gerado no contexto de um benefício fiscal de ICMS não amparado por convênio interestadual. O comunicado preocupa-se em evitar autuações futuras, permitindo ao contribuinte que avalie seus fornecedores quanto à possível obtenção de benefícios fiscais irregulares de ICMS. Desta forma, o contribuinte poderá negociar melhor seus preços na aquisição de mercadoria, avaliando corretamente o risco jurídico envolvido em determinadas operações e evitando autuações futuras.*

*Caso o Estado de São Paulo se limitasse somente a propor ações diretas de inconstitucionalidade, seus contribuintes do ICMS seriam surpreendidos no futuro por riscos que não conheciam ou sobre os quais não havia um posicionamento oficial do Estado. Por essa razão, ao permitir que o contribuinte evite determinadas operações, o Comunicado CAT nº 36/04 está, na realidade, prestando-lhe um serviço: o de não ser iludido por condições negociais aparentemente vantajosas, mas que escondem um risco jurídico enorme.*



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA  
SUPERIOR

PROCESSO Nº  
DRT7-797519-2006

RECURSO  
ESPECIAL

*Além disso, quando se considera o fator concorrencial, percebe-se que o tempo de tramitação de uma Adin é suficiente para que um fornecedor que goza de um benefício irregular distorça os mercados e retire completamente a competitividade das empresas tributadas regularmente. Se o tempo de dois anos (ou mais) para que ocorra a decisão de uma liminar em Adin é razoável, tendo-se em vista o volume de processos tramitando no Supremo Tribunal Federal (STF), não o é, entretanto, do ponto de vista dos mercados. Após dois anos, o dano ao fornecedor que não goze de benefícios fiscais irregulares será permanente, pois ele se verá alijado de sua carteira de clientes e de seu capital.*

*É comum, no contexto da guerra fiscal, que uma mesma empresa monte estabelecimentos em São Paulo e em um Estado que concede o benefício fiscal irregular, transferindo mercadorias incentivadas irregularmente para São Paulo. A vantagem concorrencial, nesse caso, é enorme, visto que a mesma empresa fabrica e utiliza o crédito de ICMS, dominando mercados e massacrando a concorrência.*

*No que se refere à eficácia das Adins, nas últimas ações propostas pelo Estado de São Paulo, às vésperas do julgamento pelo Supremo, ou logo após a decisão, o Estado réu editou uma lei nova, criando benefícios fiscais de ICMS identicamente irregulares e convalidando tudo o que foi feito com base em uma lei inconstitucional.*

*Como a lei nova revoga a legislação questionada judicialmente, o objeto das ações diretas de inconstitucionalidade é declarado perdido pelo Supremo, visto que a norma questionada já não figura no ordenamento jurídico, não havendo razão para que se prossiga com o julgamento. Tal expediente retirou praticamente toda a eficácia das Adins.*

*Ainda quanto à impossibilidade de se ter na Adin o único instrumento de combate a benefícios de ICMS concedidos sem respaldo legal, nota-se que grande parte dos benefícios fiscais irregulares não são concedidos mediante a edição de leis ou decretos, mas por regimes especiais que escondem verdadeiros contratos entre um Estado e um particular para criar condições privilegiadas de tributação de ICMS. Contra tais benefícios, tão ou mais danosos, não cabe a propositura de Adins..."*

Como se não bastasse a demonstração de que as ações para a imposição da ineficácia do crédito fiscal atribuído ao recebedor da mercadoria e a ação de contestação da validade da norma jurídica são providências complementares e não excludentes, deve-se atentar para o fato de que a alegação do contribuinte faz parecer que o problema do benefício fiscal em questão se restringe à relação entre o Estado de São Paulo e os outros Estados.

Ocorre que, de livre e espontânea vontade, o contribuinte assumiu o risco de adotar conduta efetivamente ilegal, tendo promovido volume enorme de operações que



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
 COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
**TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS**

**CAMARA  
 SUPERIOR**

**PROCESSO Nº  
 DRT7-797519-2006**

**RECURSO  
 ESPECIAL**

fizeram aumentar irregularmente o montante de créditos de seu estabelecimento paulista.

Trata-se, no caso em tela de circulação de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, que operam nos diversos Estados, com pleno conhecimento da forma, conteúdo e conseqüência das irregularidades da qual participou, mediante a prática de operações que fizeram aumentar artificialmente, em prejuízo do Estado de São Paulo e de seus concorrentes, o volume de créditos decorrentes de entradas de mercadorias em seu estabelecimento situado no Estado de São Paulo.

Esclarecido que a situação, nos termos da Lei Complementar 24 de 1975, enseja ações contra o destinatário dos créditos gerados a partir de um esquema de operações de transferência entre estabelecimentos da mesma empresa, passa-se a discorrer sobre a forma pela qual o atacadista lucra com a guerra fiscal, ao mesmo tempo em que impõe a São Paulo e à concorrência, prejuízos substanciais e talvez irreparáveis.

Por essas mesmas razões, resta absolutamente descabida a alegação de que a ineficácia do crédito não pode ser automática, pois dependeria de declaração da autoridade competente do judiciário da nulidade do ato concessório do benefício.

Com efeito, entender que a nulidade do ato dependeria de declaração do judiciário nesse sentido, significaria dizer que a única forma que este Estado tem para defender-se dos danos causados por concessões de benefícios fiscais não autorizados pelo CONFAZ seria a propositura de ação direta de inconstitucionalidade. A prevalecer essa interpretação, não seria necessário a Lei Complementar expressamente determinar a nulidade do ato concessório, ou seja, seria interpretar que o artigo 8º da Lei Complementar 24/75 é absolutamente vazio de conteúdo. Não se pode interpretar uma disposição legal como se ela não existisse de fato.

Ainda que se entenda que a Lei Complementar 24/75 seja dirigida apenas aos Estados da Federação, não se pode excluir a responsabilidade da Recorrente de ter-se aproveitado de benefícios irregulares concedidos por outros Estados, e causado danos ao erário paulista.

De outra parte, não cabe a este Egrégio Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo deixar de aplicar norma legal válida, vigente e eficaz, por entender que não foi recepcionada pela Constituição de 1988, conforme alega a Recorrente. A competência para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade cabe exclusivamente ao judiciário, sobretudo o Supremo Tribunal Federal.

**10. DA IRREGULARIDADE DA GERAÇÃO DE CRÉDITOS OUTORGADOS DO ICMS À REVELIA DO CONFAZ E DOS PREJUÍZOS CAUSADOS À LIVRE CONCORRÊNCIA E AO ESTADO DE SÃO PAULO**

Feitos os esclarecimentos necessários sobre a existência de base legal e de poder administrativo para a aplicação da glosa, passa-se a discorrer sobre o tema central a ser tratado neste recurso, e em tantos quantos forem os processos que tratem do tema da glosa de créditos oriundos de operações amparadas por benefícios fiscais



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA  
SUPERIOR

PROCESSO Nº  
DRT7-797519-2006

RECURSO  
ESPECIAL

**irregulares de ICMS, impondo dano efetivo engendrado pelo Estado concedente e empresa beneficiária, em conluio e com visível intuito de lesar terceiros, ao erário de outros Estados e à livre concorrência nos mercados.**

Evocam-se como forma de nortear esta análise, dois princípios constitucionais de fundamental importância para o direito tributário e, sobretudo, para impostos que oneram as cadeias de produção e distribuição de mercadoria, quais sejam, o princípio constitucional da igualdade tributária (art. 150, II) e o princípio da proteção à livre concorrência (art. 170, IV).

Os princípios em questão, embora distintos, compõem um duplo inseparável, que deve nortear toda a elaboração da legislação e o exercício da fiscalização tributária do imposto, já que, do ponto de vista do impacto do ICMS para a vida dos contribuintes, realizando-se o princípio da igualdade tributária, consagra-se a proteção à livre concorrência. *Mutatis mutandis*, não interferindo o ICMS na livre concorrência, ter-se-á assegurada a igualdade tributária em um mercado considerado.

A guerra fiscal é a antítese da igualdade tributária e uma das maiores afrontas à livre concorrência que se pode conceber<sup>2</sup>. Isso porque o benefício fiscal distorce a forma racional de operação do mercado, criando uma ineficiência econômica efetiva, mas superada pela geração fraudulenta de créditos de ICMS que o benefício fiscal irregular proporciona a dominação de mercados e aniquilação da concorrência por aqueles que se associam a agentes públicos<sup>3</sup> para obter benefícios irregulares.

Ocorre que a economia não funciona baseada na geração infinita e gratuita de riquezas, de tal sorte que, se há vantagem para a Recorrente e o Estado que a beneficiou, os custos da vantagem devem ser suportados por alguém. No caso presente, quem paga a conta é o Estado de São Paulo, que se vê inundado de créditos fraudulentos de ICMS, tendo sua arrecadação tributária diminuída e seus custos de fiscalização tributária aumentados, além do concorrente, que perde a condição de competir e é alijado do mercado.

Não bastasse a lesividade do esquema, é de se destacar que o prejuízo de arrecadação causado a São Paulo é muito maior do que a arrecadação obtida por outros Estados, e o ganho imediato e transitório da Recorrente é muito menor do que o

<sup>2</sup> A Guerra Fiscal foi objeto de análise pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE, que concluiu por sua lesividade à livre concorrência, nos termos do parecer exarado na resposta à Consulta nº 38/99, em anexo, que passa a integrar este voto.

<sup>3</sup> Não se pretende neste voto discutir, como questão central, as irregularidades de direito administrativo que permeiam a conduta do agente público que concede um benefício fiscal irregular. No entanto, faz-se necessário ao menos mencionar a afronta à legalidade, moralidade e finalidade dos atos administrativos, representada pela concessão do benefício a atacadista, observada no caso em tela. Nota-se que o benefício privilegia uma empresa em detrimento de outras que atuam no mesmo mercado, ao mesmo tempo em que busca arrecadar tributos para o Estado concedente, mesmo que para isso seja necessário revestir de ares de legalidade um esquema cujo ponto central é a permissão oficial para a criação de documentos oficiais que servem para mascarar a verdade da tributação da operação e impor prejuízos a terceiros.



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
 COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
**TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS**

**CAMARA  
 SUPERIOR**

**PROCESSO Nº  
 DRT7-797519-2006**

**RECURSO  
 ESPECIAL**

prejuízo definitivo consistente na retirada de uma empresa respeitadora da lei e mais eficiente do ponto de vista econômico do mercado<sup>4</sup>.

Posto às claras o caráter nocivo e injustificável do benefício, a glosa de créditos revela-se uma medida adequada e proporcional ao dano causado. O volume total de créditos constantes do AIIM e a existência dos dispositivos da legislação concedentes dos benefícios irregulares demonstram o prejuízo causado apenas com os fatos incontroversos relativos a este processo.

Aliás, uma análise mais criteriosa revelará que a glosa, embora minore os efeitos nocivos do esquema indicado, é providência menos do que suficiente para reparar todos os danos causados, se considerados os custos relativos à administração tributária pagos por São Paulo para impor a glosa, que nem sempre é possível identificar-se todo o volume de créditos transferidos para este Estado em operações irregularmente incentivadas, e se levar-se em conta que a redução à insignificância ou aniquilamento completo dos concorrentes que se recusam a operar com benefícios irregulares escapam à administração tributária e nem sempre pode ser revertidos.

Passa-se finalmente a analisar a alegação de que a glosa de créditos viola a não-cumulatividade do imposto.

#### **11. DO ALCANCE DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS**

Dos argumentos deduzidos pelo contribuinte, merece especial consideração, a alegação de inconstitucionalidade da glosa de créditos em virtude da impossibilidade de violação do princípio da não-cumulatividade do imposto. Veja-se.

O ICMS é um imposto não-cumulativo.

A inserção, no texto Constitucional de dispositivo que versa sobre a não-cumulatividade do ICMS<sup>5</sup> faz com que a não-cumulatividade do ICMS seja tratada como um princípio Constitucional, irradiando efeitos para todo o sistema legislativo do imposto.

A importância da não-cumulatividade e a abrangência de sua aplicação, tanto no que se refere à atividade legiferante, quanto naquilo que toca à interpretação da legislação posta do ICMS, determinam o aprofundamento da análise quanto ao real significado do conceito da não-cumulatividade, a fim de permitir sua correta compreensão.

O ICMS incide nas várias etapas de circulação de uma mesma mercadoria, de tal sorte que se tem, na cadeia produtiva, incidência plurifásica do ICMS.

<sup>4</sup> Sobre a Guerra Fiscal de Atacadistas, recomendamos a leitura do artigo "A Guerra Fiscal que não interessa a ninguém", publicado na Revista de Conjuntura da CAT do mês de maio de 2005.

<sup>5</sup> Constituição Federal de 1988, artigo 155, § 2º, I: "O ICMS será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias, com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal."



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
 COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
**TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS**

CAMARA  
 SUPERIOR

PROCESSO Nº  
 DRT7-797519-2006

RECURSO  
 ESPECIAL

Dada a incidência plurifásica do ICMS, a questão sobre o real alcance da não-cumulatividade repousa em compatibilizar múltiplas incidências do imposto com a exigência de que este não seja cumulativo.

Desse modo, é necessário que a legislação do ICMS contenha previsões que evitem que, apesar da múltipla incidência do imposto, a resultante da soma do ICMS cobrado nas diversas etapas de circulação de mercadoria em direção ao consumo resulte maior do que o resultado da aplicação da alíquota sobre a respectiva base de cálculo na operação que destina mercadoria a consumidor final ou na prestação de serviço a usuário final.

O Supremo Tribunal Federal - STF já decidiu nesse mesmo sentido há muito tempo, em 31.3.1992, no julgamento do RE 109486-SP, em que foi relator o Ministro Ilmar Galvão, em acórdão da Primeira Turma, *verbis*:

*"EMENTA - TRIBUTÁRIO. DECISÃO DENEGATORIA DE PRETENDIDO CRÉDITO FISCAL, RELATIVO A ICM SOBRE MATÉRIA-PRIMA ADQUIRIDA NO ESTADO DO PARANA, QUE, CONQUANTO TENHA TIDO O SEU VALOR DESTACADO EM NOTA FISCAL, FOI OBJETO DE INCENTIVO CONCEDIDO AO VENDEDOR. ALEGADA AFRONTA AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO TRIBUTO (ART. 23, II, DA CF/69). Questão insuscetível de ser solucionada sob invocação do princípio em causa, que, diferentemente do que entende a Recorrente, visa tão-somente a assegurar a compensação, em cada operação relativa a circulação de mercadoria, do montante do tributo que foi exigido nas operações anteriores, seja pelo próprio Estado, seja por outro, de molde a permitir que o imposto incidente sobre a mercadoria, ao final do ciclo produção-distribuição-consumo, não ultrapasse, em sua soma, percentual superior ao correspondente a alíquota máxima prevista em lei, relativamente ao custo final do bem tributado. Havendo, no caso, sido convertido em incentivo o tributo que deveria ser recolhido pelo vendedor da matéria-prima, e fora de dúvida que a inadmissão do crédito, no Estado de destino, não afeta a equação acima evidenciada. Recurso não conhecido.*

*O Senhor Ministro Ilmar Galvão, relator:*

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

*Assim, no presente caso, sabendo-se que o imposto destacado na nota fiscal da matéria prima não chegou a ser recolhido, porque convertido em incentivo fiscal*



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA  
SUPERIOR

PROCESSO Nº  
DRT7-797519-2006

RECURSO  
ESPECIAL

*do mesmo valor, é fora de dívida que a circunstância de o respectivo crédito não haver sido admitido no Estado de destino não pode afetar a equação final, custo do produto / imposto total recolhido, que o princípio da não-cumulatividade objetiva preservar.*

*Vê-se, pois, que não é por via da invocação do mencionado princípio que pode vir a encontrar desato a questão surgida entre os Estados de São Paulo e Paraná, em razão de incentivos fiscais concedidos por este sem a cobertura em convênios celebrados e ratificados pelos Estados interessados."*

Assim, a não-cumulatividade do ICMS tem seu foco na totalidade do imposto cobrado na cadeia de circulação de mercadoria.

### 12. DO MODO DE OPERAÇÃO DA NÃO-CUMULATIVIDADE E DA POSSIBILIDADE DA GLOSA DE CRÉDITOS PROVENIENTES DE OPERAÇÕES AMPARADAS POR BENEFÍCIOS FISCAIS IRREGULARES

A não-cumulatividade do ICMS opera pela técnica da compensação do imposto anteriormente cobrado, com o imposto devido nas subseqüentes operações com a mesma mercadoria. Desta feita, preserva-se a resultante não cumulativa do imposto na cadeia produtiva, independentemente do número de incidências do imposto, o que significa dizer que independentemente do número de elos da cadeia produtiva a resultante do ICMS é a mesma.

A técnica de operação da não-cumulatividade do ICMS brasileiro é escolhida pelo próprio texto Constitucional, que, ao tratar da não-cumulatividade do ICMS prescreve, na forma do inciso I ao § 2º do artigo 155, que:

*Art. 155, §2º, 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 Distrito Federal."*

A garantia da compensação do imposto cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou Distrito Federal, prevista expressamente no texto constitucional é meio hábil para a realização do princípio da não-cumulatividade, vez que, o mecanismo da compensação nos moldes descritos na Constituição, preserva a resultante não cumulativa do imposto, mesmo havendo múltiplas incidências do ICMS ao longo de uma mesma cadeia produtiva e independentemente do número de elos da cadeia produtiva pela qual uma mesma mercadoria circula.

Considerando que o próprio texto Constitucional prescreve a não-cumulatividade do ICMS, escolhendo também o meio de garantia para a realização do princípio e, conseqüentemente, delimitando o seu alcance, deve-se passar a analisar a alegação do contribuinte de insubsistência do Auto de Infração por violação ao princípio da não-cumulatividade, já que a autuação sofrida tem por base a inadmissibilidade de imposto destacado em documento fiscal como crédito compensável de ICMS.



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

<b>CAMARA</b>
<b>SUPERIOR</b>

<b>PROCESSO Nº</b>
<b>DRT7-797519-2006</b>

<b>RECURSO</b>
<b>ESPECIAL</b>

A primeira e inafastável providência no sentido da verificação da plausibilidade da alegação de violação ao princípio da não-cumulatividade do ICMS pelo AIIM é constatar se da glosa aplicada pelo Fisco resulta que o total de ICMS cobrado ao longo da cadeia de circulação da mercadoria seja maior do que o ICMS que resultaria da aplicação da alíquota na operação que destina a mercadoria a consumidor final sobre a base de cálculo do imposto. Para tanto, é indispensável elucidar a forma de operação dos benefícios fiscais de que são titulares os estabelecimentos do contribuinte situados em outros Estados.

Ao analisar os referidos benefícios irregulares, e mais especificamente o que estes dispõem sobre as operações interestaduais praticadas pelo contribuinte beneficiado, percebe-se que modificam a obrigação tributária, de modo que a tributação de ICMS nas remessas interestaduais de mercadorias resulte menor.

Apesar da alegação da Recorrente de que se trata de meras simplificações da apuração do imposto a ser recolhido, percebe-se que o contribuinte autuado vem operando sob amparo de normas que modificam o conteúdo da obrigação tributária que surge nas operações interestaduais.

Percebe-se nitidamente da análise dos referidos benefícios irregulares, que o Estado de origem promove uma deliberada diminuição do débito tributário proveniente das operações ocorridas a partir do estabelecimento do contribuinte situado em seu território que destinam mercadorias ao Estado de São Paulo.

Atentando para o momento da outorga do crédito, percebe-se que, no nascimento, a obrigação tributária decorrente da saída interestadual, é reduzida no percentual correspondente ao crédito outorgado.

Sendo a obrigação tributária, no nascimento, menor no que se refere ao elemento quantitativo do débito, caracteriza-se a renúncia ao imposto, pelo que, naquilo que se refere ao valor correspondente ao crédito outorgado, não existe imposto cobrado.

**Desta feita, havendo a ausência de cobrança do imposto, naquilo que se refere ao montante do crédito outorgado, tem-se que a glosa não implica em que o imposto cobrado na cadeia produtiva seja maior do que o ICMS que resultaria da aplicação da alíquota na operação que destina a mercadoria a consumidor final sobre a base de cálculo do imposto.**

**Ao contrário, a glosa de créditos havida faz operar perfeitamente o princípio da não-cumulatividade do imposto, visto que permite ao destinatário da mercadoria a compensação do valor do imposto cobrado nas operações anteriores, e APENAS deste valor.**

Destaca-se que, no caso em tela, tanto o estabelecimento remetente quanto o estabelecimento destinatário são parte integrante da mesma pessoa jurídica, denominada SADIA S/A, pelo que, ao analisar-se o imposto que a pessoa jurídica suportou ao adquirir a mercadoria e o imposto que a pessoa jurídica suporta ao vender



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
 COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
**TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS**

<b>CAMARA</b>
<b>SUPERIOR</b>

<b>PROCESSO Nº</b>
<b>DRT7-797519-2006</b>

<b>RECURSO</b>
<b>ESPECIAL</b>

a mercadoria, tem-se, na compensação de um com o outro, perfeita realização da não-cumulatividade do ICMS.

**O afastamento da glosa no caso em tela viria a consagrar o "esquema" de geração de créditos fraudulentos utilizado pela autuada e consolidar o prejuízo a São Paulo e à livre concorrência.**

Passa-se a analisar a alegação de que o destaque do imposto em documento fiscal é condição suficiente para garantia do direito ao crédito do imposto.

**13. DA INSUFICIÊNCIA DA FORMA PARA FUNDAMENTAÇÃO DO DIREITO AO CRÉDITO DO IMPOSTO DESTACADO EM DOCUMENTO FISCAL.**

Destaca-se, como forma de iniciar a discussão do tópico, o AIIM lavrado tem por objeto o creditamento do ICMS gerado em operações de transferência realizadas entre estabelecimentos do mesmo titular.

Assim sendo, a discussão fica restrita à verificação da hipótese da existência de fundamento jurídico para a geração de créditos em montante superior ao do ICMS cobrado em operações anteriores. Nesse particular, é relevante discutir a validade formal dos documentos produzidos pelo contribuinte, e eventual imposição de que o Fisco do Estado destinatário limite-se a verificar se o crédito escriturado espelha o exato valor de ICMS destacado em documentos fiscais que amparam operações anteriores com a mesma mercadoria.

**A alegação a sustentar as razões de recurso do contribuinte é a de que o imposto foi destacado em documento fiscal em conformidade com as previsões relativas à determinação da base de cálculo e alíquota do imposto nas operações interestaduais. Passa-se a analisar a legislação aplicável à situação fática descrita, de modo a verificar se assiste razão ao contribuinte Recorrente.**

Os documentos fiscais relativos às operações de circulação de mercadorias têm, na sistemática do imposto, duas funções primordiais.

A primeira mais evidente é a de acobertar a operação de circulação da mercadoria, permitindo a verificação da regularidade da operação por eventual fiscalização de barreira, identificando o remetente e destinatário da mercadoria e a regularidade do destaque do ICMS, caso o imposto incida na operação.

A segunda menos evidente e menos explorada quanto ao seu alcance é a função creditícia. O documento fiscal que acoberta operação tributada pelo ICMS, entre contribuintes do imposto, além de acobertar a remessa e recebimento da mercadoria, também transfere créditos do imposto.

Desta maneira, ao receber uma mercadoria acompanhada da competente documentação fiscal, o contribuinte destinatário, em verdade, recebe dois bens jurídicos distintos. Um é a própria mercadoria. O outro é o direito ao crédito do ICMS destacado no documento fiscal.



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA  
SUPERIOR

PROCESSO Nº  
DRT7-797519-2006

RECURSO  
ESPECIAL

O ordenamento jurídico tutela a recepção de ambos os bens jurídicos envolvidos na operação de circulação de mercadoria (a mercadoria em si e o correspondente crédito do imposto).

De um lado, há toda uma sistemática legal a regular a operação comercial, impondo obrigações ao vendedor e comprador, de modo a permitir o tranqüilo desenrolar das operações no mercado, garantindo-se às partes a possibilidade de exigir o correto cumprimento dos termos avençados (geralmente em contrato de compra e venda mercantil), sobretudo no que se refere à correta entrega da coisa e pagamento do preço correspondente.

De outro lado, existe um feixe de regras, integrantes da legislação tributária, que regula a transferência, a recepção e o aproveitamento do crédito de ICMS pelo estabelecimento destinatário da mercadoria.

Deve-se, já no início da análise da função creditícia do documento fiscal do ICMS, ter em mente a inafastável premissa de que a transferência de créditos do imposto ocorre sempre e tão somente para operar o princípio da não-cumulatividade do imposto. Dito isso, passa-se a analisar a legislação posta que dispõe sobre o assunto.

O artigo 59 do RICMS, reproduzindo comandos do artigo 36 da Lei 6.374/89, cujo fundamento repousa no art. 8º da Lei Complementar 24/75, no artigo 16 da Lei Complementar 87/96, e artigo 155, § 2º, I, da Constituição Federal, dispõe que:

*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).*

*§ 1º - Para efeito deste artigo, considera-se:*

*1 - imposto devido, o resultante da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo de cada operação ou prestação sujeita à cobrança do tributo;*

*2 - imposto anteriormente cobrado, a importância calculada nos termos do item precedente e destacada em documento fiscal hábil;*

*3 - documento fiscal hábil, o que atenda a todas as exigências da legislação pertinente, seja emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco e esteja acompanhado, quando exigido, de comprovante do recolhimento do imposto;*

*4 - situação regular perante o fisco, a do contribuinte que, à data da operação ou prestação, esteja inscrito na repartição fiscal competente, se encontre em atividade no local indicado e possibilite a comprovação da autenticidade dos demais dados cadastrais apontados ao fisco.*

*§ 2º - Não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o*



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
 COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
**TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS**

<b>CAMARA</b>
<b>SUPERIOR</b>

<b>PROCESSO Nº</b>
<b>DRT7-797519-2006</b>

<b>RECURSO</b>
<b>ESPECIAL</b>

*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.*

**Analisando o feixe de normas que encerra o artigo transcrito, percebe-se que o simples destaque de imposto em documento fiscal não garante a transferência do crédito do imposto e a possibilidade de sua utilização para compensação com o ICMS devido pelo estabelecimento que recebe mercadoria sobre a qual pesa incidência anterior do ICMS. O direito ao crédito pelo destinatário não é absoluto e está condicionado ao atendimento simultâneo de alguns requisitos.**

Dentre os requisitos, alguns voltam-se à verificação da regularidade formal da documentação. Como exemplo, pode-se citar a necessidade de inscrição, na repartição fiscal competente do estabelecimento remetente da mercadoria (§ 1º, item 4).

Outros requisitos voltam-se à substância da operação, transcendendo a simples aparência do documento e prestando-se a verificar se sua essência é compatível com a possibilidade de transferência de crédito de ICMS a que se dispõe.

Dentre os requisitos voltados à substância da operação, podem-se identificar duas espécies de requisitos.

Uma espécie é diretamente voltada à verificação da conformidade entre o documento fiscal produzido e a legislação aplicável à operação de circulação de mercadorias. Pode-se aí classificar o requisito de que o destaque do imposto ocorra em documento fiscal que atenda a todas as exigências da legislação pertinente (item 3), e a necessidade de que o imposto destacado (leia-se imposto cobrado a ser compensado) corresponda ao imposto efetivamente devido na operação, o que se verifica pela adequação do valor destacado com a aplicação da alíquota e base de cálculo aplicáveis à operação (§ 1º, item 2).

**A segunda espécie de requisitos voltados à substância do documento volta-se fundamentalmente à verificação da adequação entre o que está codificado no documento fiscal e o que ocorre no mundo dos fatos. São as imposições de que o contribuinte emitente do documento encontre-se em real atividade no local indicado (§ 1º, item 4) e que o imposto destacado não tenha deixado de ser cobrado em virtude de favor fiscal não autorizado em convênio celebrado entre os Estados membros da Federação (§ 2º).**

**Na situação em tela, tem-se clara dissociação entre o valor do imposto cobrado e o valor do imposto destacado em documento fiscal, em virtude da concessão pelos Estados de origem de benefícios fiscais não amparados em Convênio celebrado entre os Estados membros da Federação.**



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA
SUPERIOR

PROCESSO Nº
DRT7-797519-2006

RECURSO
ESPECIAL

Não basta para garantir o crédito a alegação de que o documento fiscal é formalmente válido e de que o imposto é destacado em conformidade com a alíquota interestadual aplicável à situação.

Atentando-se para o fato de que a compensação de ICMS se presta à realização da não-cumulatividade do imposto e aceitando-se que esta não pode servir à geração espontânea de riqueza (leia-se geração livre de créditos fiscais não correspondentes a imposto cobrado, em detrimento do erário do Estado destinatário da mercadoria), **há necessariamente de se verificar a substância da operação interestadual de transferência de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica.**

**A forma escolhida pelos Estados de origem para a concessão dos benefícios fiscais irregulares resulta em uma discrepância entre a documentação fiscal que acoberta as operações e a obrigação tributária correspondente à saída da mercadoria.**

O destaque do imposto no documento fiscal que ampara a remessa interestadual da mercadoria é integral. Contudo, como já fartamente esclarecido acima, o ICMS destacado no documento não é cobrado na sua integralidade, em virtude da outorga irregular de créditos fiscais a serem lançados na escrita fiscal do estabelecimento remetente.

**Desta sorte, afigura-se que o destaque do imposto havido nos documentos fiscais que acobertam as operações interestaduais realizadas pelos estabelecimentos de outros Estados da Recorrente não corresponde a imposto efetivamente cobrado.**

Tendo o estabelecimento paulista da Recorrente recebido mercadorias a partir de seus estabelecimentos de outros Estados, amparados por benefícios irregulares, não faz jus ao crédito do ICMS no valor correspondente ao ICMS destacado no documento fiscal, **vez que não há cobrança integral do tributo.**

Assim sendo, a glosa aplicada é formal e materialmente correta, visto que a fiscalização, por expressa previsão legal, não está adstrita à verificação da simples aparência do documento fiscal. Fosse a glosa de ser afastada sob o pretexto de que a aparência da documentação fiscal se sobrepõe à sua substância, não somente a geração fraudulenta de créditos havida no caso em tela, **mas qualquer outro tipo de fraude sustentada em documentos fiscais deveria ser suportada pelo erário público, já que a fiscalização tributária estaria impossibilitada de adotar providências no sentido da correção da conduta dos agentes que operam irregularmente nos mercados.**

Nem se pode alegar o dever de ofício do responsável pela escrituração, porquanto há expressa previsão legal obrigando o adquirente a certificar-se da cobrança integral do imposto destacado no documento fiscal de aquisição, conforme determina o § 2º do artigo 59 do RICMS/2000 acima reproduzido (Lei 6.374, de 1989, art. 36, § 3º). Essa disposição legal está em perfeita harmonia com o disposto no supracitado inciso I do artigo 8º da Lei



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA  
SUPERIOR

PROCESSO Nº  
DRT7-797519-2006

RECURSO  
ESPECIAL

Complementar 24, de 1975. Ainda que se pudesse argumentar o dever de ofício decorrente de lei do responsável pela escrituração, há no caso presente a Lei estadual 6.374/1989 e a Lei Complementar 24/1975 que determinam a impossibilidade de aproveitamento integral como crédito do valor destacado na Nota Fiscal. Por outras palavras, como justificar um "dever de ofício" que não observa toda a legislação aplicável ao caso? Poderia o profissional responsável alegar dever de ofício para, conscientemente, deixar de aplicar normas legais válidas vigentes e eficazes? Ao adotar tal postura estará claramente assumindo o risco de prejudicar seu cliente ou empregador.

Desconheço na doutrina de direito tributário alguém que defenda a aplicação de normas contábeis, que são de direito privado, em detrimento das normas tributárias, que são de direito público. Por outras palavras, é possível defender o interesse privado em detrimento do interesse público?

#### **14. DA DIFERENÇA FUNDAMENTAL ENTRE AS OPERAÇÕES OBJETO DO AIIM E A VEDAÇÃO DO CRÉDITO EM VIRTUDE DE ISENÇÃO OU NÃO INCIDÊNCIA.**

Alega a recorrente que o crédito de ICMS não pode ser glosado, dado que, de acordo com o princípio da não-cumulatividade, somente poderia vedar-se o direito de crédito nos casos em que a mercadoria é objeto de operação futura amparada por isenção ou não incidência do imposto.

As alegações até agora tecidas sobre o princípio da não-cumulatividade do imposto bastariam para afastar a tese. No entanto, é interessante tecer algumas considerações sobre o alegado, a fim de esclarecer quanto aos equívocos da tese.

A razão fundamental a fulminar a tese de que a isenção ou não incidência seriam a única causa de possível de vedação de créditos de ICMS é que, nesses casos, há regularidade do crédito que acompanha a mercadoria, impondo a legislação seu não aproveitamento, em virtude de evento posterior (em relação ao da entrada da mercadoria), consistente na saída não tributada.

No caso presente, assim como em outros casos que versam sobre a glosa de créditos provenientes de operações amparadas por benefícios fiscais irregulares, não se discute a imposição jurídica de vedação, em virtude de evento posterior. Em verdade, a discussão jurídica é focada na legitimidade do crédito no momento da entrada da mercadoria. Não se fala da viabilidade de aproveitamento do crédito, em face de evento futuro do crédito, mas discute-se a possibilidade de, recebida a mercadoria, creditar-se o estabelecimento de valor correspondente a imposto não cobrado de outro estabelecimento da mesma empresa, em virtude de benefício fiscal irregular.

Há expressa previsão legal para a vedação, independentemente da existência de saída posterior tributada pelo imposto, do creditamento de ICMS correspondente à parcela do imposto destacado em documento fiscal que não seja cobrada em virtude de favor fiscal concedido sem a previsão em convênio interestadual. Ao passo que, no caso de vedação de crédito em virtude de posterior saída isenta, tem-se por regular o



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA  
SUPERIOR

PROCESSO Nº  
DRT7-797519-2006

RECURSO  
ESPECIAL

crédito no momento da entrada da mercadoria, seguindo-se a imposição de vedação do crédito no momento da saída amparada pela isenção ou não-incidência do ICMS.

Nota-se diferença fundamental entre as regras jurídicas de vedação de crédito em virtude de não-incidência ou isenção em operação posterior e de vedação ao crédito, por falta de cobrança do imposto em operação anterior, tanto no escopo, como na forma de operação.

A falácia do argumento de que somente a isenção ou não-incidência posterior impõe o não creditamento do imposto é dupla.

Em primeiro lugar, como esclarecido, a necessidade de vedação ou estorno do crédito, por evento posterior, não se confunde com a obrigação de não se creditar o imposto, em virtude de imposto não cobrado em operação anterior. Em segundo lugar, não é somente a isenção ou não incidência que implica na obrigação de estorno dos créditos. A ilustrar o afirmado, transcrevem-se e comentam-se os artigos 66 e 67 do Regulamento do ICMS.

*Artigo 66 - Salvo disposição em contrário, é vedado o crédito relativo à mercadoria entrada ou adquirida, bem como ao serviço tomado (Lei 6.374/89, arts. 40 e 42, o primeiro na redação da Lei 10.619/00, art. 1º, XX):*

*I - alheios à atividade do estabelecimento;*

*II - para integração no produto ou consumo em processo de industrialização ou produção rural de produto cuja saída não seja tributada ou esteja isenta do imposto;*

*III - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subseqüentes não forem tributadas ou forem isentas do imposto;*

*IV - que exceder ao montante devido, por erro ou inobservância da correta base de cálculo, determinada em lei complementar ou na legislação deste Estado;*

*V - para uso ou consumo do próprio estabelecimento, assim entendida a mercadoria que não for utilizada na comercialização ou a que não for empregada para integração no produto ou para consumo no respectivo processo de industrialização ou produção rural, ou, ainda, na prestação de serviço sujeita ao imposto.*

*§ 1º - A vedação do crédito estende-se ao imposto incidente sobre serviço de transporte ou de comunicação relacionado com mercadoria que vier a ter qualquer das destinações mencionadas neste artigo.*

*§ 2º - Além da aplicação, no que couber, das hipóteses previstas no "caput", é também vedado o crédito relativo à mercadoria destinada a integração no ativo permanente:*

*I - se previsivelmente, sua utilização relacionar-se exclusivamente com mercadoria ou serviço objeto de operações ou prestações isentas ou não*



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA  
SUPERIOR

PROCESSO Nº  
DRT7-797519-2006

RECURSO  
ESPECIAL

*tributadas;*

2 - em qualquer hipótese em que o bem deixar de ser utilizado no estabelecimento para o fim a que se destinar antes de decorridos os prazos previstos no § 10 do artigo 61, a partir da data da ocorrência do fato, em relação à parcela restante do crédito.

§ 3º - Uma vez provado que a mercadoria ou o serviço mencionados neste artigo tenham ficado sujeitos ao imposto por ocasião de posterior operação ou prestação ou, ainda, que tenham sido empregados em processo de industrialização do qual resulte produto cuja saída se sujeite ao imposto, pode o estabelecimento creditar-se do imposto relativo ao serviço tomado ou à respectiva entrada, na proporção quantitativa da operação ou prestação tributadas.

§ 4º - O contribuinte que tiver adquirido produtos agropecuários com isenção ou não tributação poderá creditar-se do imposto incidente em operação anterior à isenta ou não tributada, desde que a saída que promover seja onerada pelo imposto.

**Artigo 67** - Salvo disposição em contrário, o contribuinte deverá proceder ao estorno do imposto de que se tiver creditado, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento (Lei 6.374/89, arts. 41 e 42, o primeiro na redação da Lei 10.619/00, art. 1º, XXI):

I - vier a perecer, deteriorar-se ou for objeto de roubo, furto ou extravio;

II - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível à data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

III - for integrada ou consumida em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, sendo esta circunstância imprevisível à data de entrada da mercadoria ou à utilização do serviço;

IV - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;

V - para industrialização ou comercialização, vier a ser utilizada ou consumida no próprio estabelecimento.

§ 1º - Havendo mais de uma operação ou prestação e sendo impossível determinar a qual delas corresponde a mercadoria ou o serviço, o imposto a estornar deverá ser calculado mediante aplicação da alíquota vigente na data do estorno sobre o preço mais recente da aquisição ou do serviço tomado.

§ 2º - Sem prejuízo das demais hipóteses previstas na legislação, o imposto creditado nos termos do inciso VIII do artigo 63, deverá, também, ser integralmente estornado quando o arrendatário, qualquer que seja o fator determinante, promover a devolução do bem ao arrendador.



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
 COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
**TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS**

**CAMARA  
 SUPERIOR**

**PROCESSO Nº  
 DRT7-797519-2006**

**RECURSO  
 ESPECIAL**

*§ 3º - O estorno do crédito estende-se ao imposto incidente sobre serviço de transporte ou de comunicação relacionado com mercadoria que vier a ter qualquer das destinações mencionadas neste artigo.*

Avaliando o conteúdo dos artigos 66 e 67 do RICMS percebe-se claramente a diferença entre as espécies de normas voltadas à vedação do creditamento do ICMS na entrada de mercadorias e à imposição de vedação ou estorno de crédito de valor de crédito legítimo, por evento posterior.

Nota-se também, pela leitura do artigo 67, que a isenção e não-incidência não são os únicos eventos que autorizam a vedação ou o estorno do crédito, podendo-se citar como outros exemplos o perecimento da mercadoria, sua utilização em atividade alheia à do estabelecimento, seu consumo pelo estabelecimento receptor, entre outros.

Assim, conclui-se pelo caráter equivocado da tese de que a glosa de créditos é inconstitucional em virtude de a Constituição somente autorizar vedação ou estorno de créditos em caso de não-incidência ou isenção futura do imposto. A glosa imposta tem fundamento na ausência de direito ao crédito do imposto e está autorizada em lei e no regulamento do ICMS, não contrariando princípios constitucionais, pelo que, deve prevalecer.

**15. O COMUNICADO CAT nº. 36/2004 NÃO POSSUI QUALQUER CONTEUDO NORMATIVO**

Não se pode falar em retroatividade de ato que não possui conteúdo normativo, posto que o referido Comunicado CAT 36, de 2004, tem o intuito meramente informativo.

Com efeito, o Supremo Tribunal Federal – STF já decidiu, conforme voto do relator GILMAR MENDES, não conhecendo do pedido na ADI nº. 3350/SP: *“A presente ação direta de inconstitucionalidade não merece ser conhecida. Com efeito, o Comunicado CAT-36/2004, da Coordenadoria de Administração Tributária do Estado de São Paulo, constitui mero ato administrativo despido de normatividade, isto é, não é ato normativo autônomo, geral e abstrato e, portanto, não pode ser submetido à fiscalização abstrata de sua constitucionalidade, conforme a consolidada jurisprudência desta Corte ...”*.

Portanto, totalmente descabida a alegação da recorrente de que estaria o fisco paulista aplicando retroativamente o aludido Comunicado CAT 36, de 2004.

**16. DO NÃO CONHECIMENTO DE ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE POR ESTE E. TRIBUNAL**

Não há como conhecer de arguição de inconstitucionalidade por esta Corte administrativa, por ausência de competência para afastar dispositivo legal válido, vigente e eficaz.

Com efeito, a competência para a apreciação de alegação de não recepção do inciso I do artigo 8º da Lei Complementar 24/1975 cabe exclusivamente ao judiciário, sobretudo ao Supremo Tribunal Federal – STF, que é o guardião da Constituição.

**17. CONCLUSÃO**



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA
SUPERIOR

PROCESSO Nº
DRT7-797519-2006

RECURSO
ESPECIAL

- a) As infrações encontram-se corretamente capituladas e a documentação que instrui o AIIM é suficiente para demonstrar a infração tributária cometida pelo recorrente de modo a sustentar a acusação.
- b) A glosa de créditos, nos termos em que foi aplicada, tem amparo legal na Constituição, Leis Complementares 24/75 e 87/96, Lei Estadual 6.374/89 e no Regulamento do ICMS (Decreto 45.490/2000).
- c) Não há como falar-se em violação ao princípio da não-cumulatividade do imposto, visto que as normas jurídicas que concedem os benefícios fiscais implicam em ausência de cobrança do imposto.
- d) Não cabe a alegação de que basta o destaque do imposto em documento fiscal para garantir o crédito. Uma porque a substância da tributação da operação é substancialmente diferente da aparência dos documentos fiscais. Outra porque não socorre ao contribuinte autuado a alegação de aparência de correta tributação da operação, já que **os remetentes são estabelecimentos da mesma empresa. E ainda porque não se pode alegar o dever de ofício do responsável pela escrituração de lançar o imposto destacado na Nota Fiscal decorrente de normas de direito privado, em detrimento do interesse público determinado pelas leis de direito tributário.**
- e) O princípio Federativo impõe a harmonia no exercício do poder legiferante dos Estados, no tocante ao ICMS, de modo que o exercício da competência legislativa não resulte em lesões recíprocas aos erários Estaduais e nem alijamento das condições de competitividade de contribuintes de um Estado em consequência de benefícios fiscais irregulares concedidos a contribuintes de outra Unidade da Federação.
- f) A possibilidade de contestação judicial da própria lei que ampara a concessão de benefícios irregulares não afasta a possibilidade de contestação em concreto da geração fraudulenta de créditos correspondentes a imposto não cobrado, especialmente quando o beneficiário do creditamento está diretamente envolvido na geração do crédito tributário, em virtude de realização de operações interestaduais de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa.
- g) O prejuízo decorrente da utilização de esquemas para geração de créditos de ICMS correspondentes a imposto não cobrado é imenso, não somente para o erário paulista, como também para o mercado de alimentos em si, já que a competição torna-se



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA
SUPERIOR

PROCESSO Nº
DRT7-797519-2006

RECURSO
ESPECIAL

distorcida, alijando-se do mercado empresas que não têm acesso aos benefícios tributários em concreto.

- h) A glosa de créditos imposta é de ser mantida, visto que corrige ofensas ao princípio da igualdade tributária e da livre concorrência e minora os prejuízos causados pelo esquema fraudulento ao erário paulista e aos concorrentes que operam licitamente no mercado.
- i) O Comunicado CAT 36, de 2004, não possui caráter normativo, pois se trata apenas de informativo sobre a posição adotada pelo fisco paulista.
- j) Não há competência para este E. Tribunal negar vigência a dispositivo de Lei Complementar válido, vigente e eficaz.
- k) Não se trata de cobrança de imposto que caberia a outro Estado, mas de imposto decorrente de operações promovidas neste território paulista, pelo estabelecimento deste Estado da recorrente, que foi indebitamente compensado pelo crédito glosado neste lançamento de ofício.

18. Por todo o exposto e tendo em vista estarem presentes os requisitos de admissibilidade, **CONHEÇO** deste recurso especial para **NEGAR-LHE PROVIMENTO** e, por conseguinte, **MANTER INTEGRALMENTE** a decisão recorrida.

Plenário Antonio Pinto da Silva, *[Assinatura]* de *[Assinatura]* de 2009.

**GIANPAULO CAMILO DRINGOLI**  
Relator

A p dido, dou vista do processo ao Sr.

Louiz Fernando Messoluni Sr.

pele prazo de 10 dias, (artigo 52, do R.J.)

ficando adiado o julgamento.

Câmara Superior em 04/10/2009

[Assinatura]

**SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
COORDENAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS DE SÃO PAULO**

**CÂMARA SUPERIOR**

**PROCESSO Nº DRT-07-797519/06**

**RECORRENTE: MARFRIG FRIGORÍFICOS E COMÉRCIO DE  
ALIMENTOS LTDA.**

**RECORRIDA: FAZENDA DO ESTADO**

**RELATOR: JUIZ GIANPAULO CAMILO DRINGOLI**

**VOTO EM SEPARADO DO  
JUIZ LUIZ FERNANDO MUSSOLINI JÚNIOR**

1 Em comum com o I. Relator, estou pelo conhecimento do REsp do contribuinte, à vista da demonstração da divergência jurisprudencial.

2 Quanto ao mérito, entretanto, vou discordar.

3 A par de ter sido invocado o descumprimento das normas do artigo 155, § 2º, XII, "g", da Constituição Federal, do artigo 1º, parágrafo único, IV, da Lei Complementar nº 24/75 e da Resolução SF/SP nº 52/93, o fundamento da ação fiscal, no plano da legislação ordinária do Estado de São Paulo, é a suposta infringência ao artigo 59, § 2º, do RICMS/00, c/c o artigo 61 do mesmo diploma regulamentar, sendo que o primeiro dispositivo apontado tem lastro no artigo 36, § 3º, da Lei nº 6.374/89, na redação que lhe foi conferida pela Lei nº 9.359/96, *in verbis*:

"§ 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) ".

4 O exame que faremos, na sustentação da discrepância, respeitará os termos do artigo 28 da Lei nº 13.457/2009.

5 Em primeiro passo, é de se fixar que inexistente na Lei Complementar nº 87/96 qualquer disposição que dê arrimo ao quanto posto na lei paulista.

6 Esse suporte é buscado na Lei Complementar nº 24/75.

Com efeito - partindo-se dos pressupostos de que a) nos termos do artigo 1º e parágrafo único da LC nº 24/75, a concessão de quaisquer modalidades de incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS está condicionada à celebração e à ratificação dos convênios pelos Estados e pelo Distrito Federal, e de que b) por força do artigo 8º, I, do mesmo diploma complementar à Constituição Federal, a não observância dessa condição implicará a nulidade do ato normativo concessório e, ainda e concomitantemente, acarretará a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria ou serviço – é possível aí vislumbrar, da leitura rasa de tais enunciados, o alicerce sistêmico para que o legislador do Estado de São Paulo viesse, como de fato veio, caracterizar como “não cobrado” o ICMS destacado em documento fiscal emitido pelo contribuinte titular da renúncia tributária, guardando exata proporção com a vantagem econômica pela mesma representada, caminhando, dessa forma, para a positivação da regra da legislação complementar que estatui, como consequência de ser nula a concessão, a falta de eficácia dos créditos do imposto a serem exercidos pelos adquirentes das mercadorias e pelos tomadores de serviços em operações interestaduais.

7 Ocorre que a perseguição mais acurada da real significação do enunciado do artigo 8º, I, da LC nº 24/75, conduz à conclusão de que as normas a partir dele construídas não autorizam as unidades federadas a qualificar como “não cobrado” o ICMS inteiro, ou parcela desse imposto, que tenha sido corretamente calculada e

debitada em documento fiscal emitido por contribuinte de outra unidade da Federação, não obstante este último ser titular de qualquer forma de benefício fiscal, total ou parcial, direto ou indireto.

8 Certamente por esse motivo é que a legislação ordinária paulista não continha (embora, em tese, pudesse conter), entre 1989 e 1996, um permissivo para essa tipificação, a de imposto "não cobrado", limitando-se a possibilitar às autoridades fazendárias a vedação do crédito do ICMS oriundos de operações/prestações praticadas por contribuintes detentores de incentivos/benefícios fiscais conferidos lateralmente às regras do artigo 8º e parágrafo único da LC nº 24/75.

Só com a Lei nº 9.359, de 18/06/96, é que foi inventada no ordenamento paulista a categoria de imposto "não cobrado", para as situações específicas de operações/prestações envolvendo empresas de outras unidades federadas.

9 Essa alteração, no nosso sentir, não tem espeque nas normas do artigo 8º, I, da LC nº 24/75.

Tais regras estão claramente dirigidas a) primariamente ao ESTADO-JUIZ, através do órgão próprio (o Supremo Tribunal Federal), a quem competirá, provocado por quem tiver legítimo interesse de agir, o reconhecimento de ser nulo o ato concessório dos benefícios perpetrados por unidade federada com desprezo à forma prevista no *caput* do seu artigo 1º, e b) secundariamente ao ESTADO-ADMINISTRAÇÃO das unidades federadas onde estiverem localizados os contribuintes adquirentes de mercadorias e tomadores de serviços que, depois de decretada a nulidade por quem de direito, poderão, só aí, exigir o estorno integral ou proporcional dos créditos tomados, mediante a concretização dos respectivos lançamentos de ofício.

10 É mais do que plausível ter sido este o *iter* compulsório eleito pelo sistema jurídico posto para que as unidades federadas prejudicadas vejam resguardados seus lícitos interesses, dando-lhes concretude, positivando a ineficácia dos créditos do ICMS tomados pelos contribuintes a si jurisdicionados.

Lenta, árdua e pedregosa, esta estrada não pode, todavia, ser suavizada com a pretensão demais singela, simplória até, de considerar, unilateralmente, como “não cobrado” o imposto que foi debitado regularmente no instrumento fiscal próprio, a nota fiscal emitida pelo fornecedor/prestador de outro Estado ou do Distrito Federal, mesmo que este seja legatário de benefício fiscal conferido *a latere legis*.

11 É primário, quase intuitivo, que por “montante cobrado” nas operações anteriores por outra unidade federada, outra realidade fenomênica não se possa designar que não o só resultado da operação aritmética da multiplicação da alíquota pela base imponível, o qual expressará aquilo que o Professor Paulo de Barros Carvalho chama de “compostura numérica do crédito tributário”, valor esse que será destacado no documento fiscal apropriado e que representará o *quantum debeatur* da relação jurídica que vincula na origem os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, e, por igual, sem tirar nem por, o *quantum debeatur* da relação jurídica do direito ao crédito que será posta no sistema atrelando, no destino, o contribuinte e o Erário.

12 Se a Pessoa Política, através de qualquer dos mecanismos elencados nos itens II, III e IV do parágrafo único do artigo 1º da LC nº 24/75, resolve conferir “vantagem econômica” ao contribuinte estabelecido dentro do seu território, essa postura não implicará em modificar a dimensão jurídica e matemática do “montante cobrado” do ICMS sobre as operações/prestações que esses tiverem praticado.

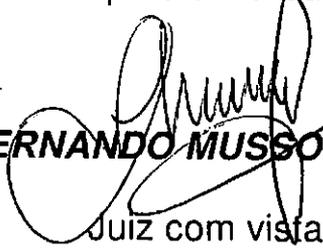
Essa decisão consistirá, isso sim, em transferência de recursos estatais (quando houver devolução do imposto), em renúncia de receita (quando se admitirem créditos presumidos), ou em subsídio (para a hipótese de financiamento com taxas privilegiadas), **mas nunca mutilará a expressão quantitativa da**

**relação jurídica tributária do ICMS, que permanecerá inalterada depois de ingressar no sistema de direito positivo.**

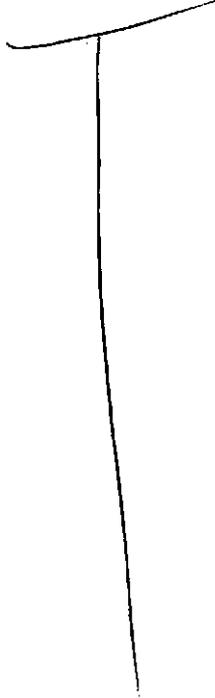
Tenho tanto e assumo ser manifesta a impossibilidade de que, em função de fenômenos alheios à relação obrigacional cuja prestação foi definida nos termos legais, se intente tipificar como imposto "não cobrado", na significação sistêmica, a parcela do tributo que terminou por não onerar, de alguma sorte, o seu contribuinte.

**13 Diante de todo o exposto, avulta, no meu modo de ver, a não existência do pretendido arrimo no artigo 8º, I, da LC nº 24/75, para os preceitos do § 3º do artigo 36 da Lei nº 6.374/89, na redação dada pela Lei nº 9.359/96.**

14 Com esses fundamentos, não esbarrando, creio eu, na vedação do artigo 28 da Lei nº 13.457/2009, pois que ficamos restritos ao argumento da falta de suporte da legislação ordinária paulista na legislação complementar, é que vemos improcedente a ação fazendária e, por conseqüência, *data venia* do I. Relator, **damos provimento** ao REsp do contribuinte,

  
**LUIZ FERNANDO MUSSOLINI JÚNIOR**

Juíz com vista



Pedi para consignar voto de preferência no caso para (a) endossar os argumentos favoráveis à impugnação do crédito de ICMS empreendido pela fiscalização paulista, adstringindo-o ao montante efetivamente cobrado pelo Estado de origem, desconsiderado o benefício fiscal ali concedido e, principalmente, para (b) encetar recapitulação da jurisprudência de interesse, a qual se orienta claramente a favor da pretensão fiscal.

A lembrança do julgamento proferido pelo STF na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.312-3/MS em nada auxilia, a meu ver, a pretensão do autuado. Com efeito, nesse precedente analisava-se arroubo do Governador do Mato Grosso, que se arvorou a estabelecer indistintamente que se consideraria não cobrado o ICMS sempre que mercadorias fossem adquiridas dos Estados do Espírito Santo, Goiás, Pernambuco e Distrito Federal, mas, ainda assim, seu decreto autorizava crédito linear correspondente a 7% do valor da aquisição, por ser esta a alíquota praticada nas operações originadas de Estados do Sul e do Sudeste. Destaco, a propósito, as passagens do voto do relator EROS GRAU que sintetizam a matéria então posta em julgamento:

"(...) 4. O Estado do Mato Grosso, como se lê no texto normativo guerreado, considera como não tendo sido cobrado o ICMS sempre que uma mercadoria for adquirida nos Estados do Espírito Santo, de Goiás, de Pernambuco e no Distrito Federal; daí, para minimizar os prejuízos sofridos pelos contribuintes, o decreto autoriza o crédito de 7% do valor da operação.

(...)

6. Diz o Governador do Mato Grosso em suas informações:

*'Se a compra de um produto da região Sul e Sudeste, maiores produtoras do país, dão um crédito de ICMS de 7%, nada mais justo e coerente que o Estado de Mato Grosso, inibindo a guerra fiscal praticada por seu vizinho, considere apenas essa alíquota como crédito do contribuinte mato-grossense.'*

7. O Estado do Mato Grosso, como se vê, pretende fixar a alíquota do ICMS, em relação aos produtos adquiridos nos Estados do Espírito Santo, de Goiás, de Pernambuco e do Distrito Federal, no mesmo patamar da fixada no que tange aos produtos oriundos das regiões Sul e Sudeste. Isso, no entanto, compete ao Senado Federal (artigo 155, par. 2º, inciso IV, da Constituição do Brasil)."

Como se vê, cuidava-se de coibir a tentativa de um Governador que pretendeu fixar a alíquota aplicável nas operações interestaduais, hipótese que nada tem a ver com o Auto de Infração aqui discutido.

Na espécie, o Estado de São Paulo limitou o crédito ao valor efetivamente cobrado na operação pelo Estado de origem, conduta que o Supremo Tribunal Federal reputou válida no julgamento do Recurso Extraordinário nº 109.486-9/210-SP, relator o Ministro ILMAR GALVÃO, "verbis":

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

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

Perfeito. Cuidou a Suprema Corte, como visto, de assegurar a eficácia do princípio não-cumulativo, reconhecendo claramente a impossibilidade de aproveitamento de créditos de ICMS não correspondentes a valores efetivamente cobrados na operação anterior.

Tal entendimento esse que foi reafirmado em julgamento unânime proferido no AgRg no Recurso Extraordinário nº 423.658-3/MG, relator o Ministro Carlos Velloso (DJU 16/12/2005), cuja ementa é por si só elucidativa:

**"CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. NÃO-CUMULATIVIDADE. ART. 155, PAR. 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.**

I. O Acórdão recorrido que se ajusta á jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de que tendo sido convertido em incentivo o tributo que deveria ser recolhido pelo vendedor de matéria-prima, a inadmissão do crédito, no estado de destino, não afronta o princípio da não-cumulatividade do ICMS. RE 109.486/SP, relator Ministro Ilmar Galvão, DJ de 24.4.92.

II - Agravo não provido." (g.n.)

É esta, creio, a melhor orientação a adotar no caso ora posto em julgamento.

De fato, não bastasse ser esta a melhor exegese do princípio constitucional, deve-se sublinhar que a lei complementar expressamente refere, em seu artigo 8º, I, que, presente o benefício irregularmente concedido, opera-se "a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento

recebedor da mercadoria", norma precipuamente aplicável ao caso, a evidenciar o acerto do trabalho fiscal ao proceder à glosa dos créditos.

Note-se que a nulidade e ineficácia decorrem da lei, a evidenciar que os atos administrativos que a reconhecem têm natureza e efeitos meramente declaratórios.

A mera indicação de determinado valor em nota fiscal não corresponde, por óbvio, ao montante cobrado, expressão que significa o valor que efetivamente será, ou deveria ser, pago na operação anterior, sem que exista razão plausível para que este Estado suporte "créditos" que sabidamente não correspondem a "débitos" gerados na operação anterior, considerado o benefício fiscal lá concedido, aliás ilegal e inconstitucionalmente.

Negar ao Estado de São Paulo o direito de adstringir o crédito ao valor efetivamente cobrado implicaria não apenas afrontar o princípio da não-cumulatividade, mas também violar o próprio princípio federativo, ao recusar que este Estado possa disciplinar o ICMS no âmbito de seu território.

Ainda e mais, seria impor ao Estado de São Paulo, além do prejuízo insito à atração de capitais, investimentos e empresas para o Estado de origem, em consequência da renúncia fiscal praticada por aquele Estado, outro prejuízo adicional, qual seja, suportar creditamentos, dedutíveis do ICMS devido a São Paulo, que não correspondem a valores efetivamente cobrados e pagos na operação precedente.

Nessa linha de raciocínio, não me parece, com a devida vênia, que a autuação extrapole da competência deste Estado da Federação.

Não se trata, aqui, de controle da constitucionalidade de atos normativos de outros Estados da Federação. Cuida-se, ao revés, de analisar se é ou não devido crédito de ICMS aproveitado por contribuinte estabelecido neste Estado de São Paulo e, para isso, a Administração paulista e só ela é competente, pois cabe-lhe apurar a legitimidade dos créditos contábeis do tributo, tanto quanto é competente este Tribunal de Impostos e Taxas para o julgamento sobre a legitimidade do lançamento fiscal decorrente dessa atividade.

Em verdade, e sempre com a devida vênias, é a pretensão do contribuinte que desconsidera e nega vigência ao artigo 8º, inciso I, da Lei Complementar 24/75, claro ao proclamar a "a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria".

A ineficácia opera "de pleno jure" por força do comando da lei complementar, independentemente de ato constitutivo, daí porque o lançamento, como o AIIM exordial, lavrado para a impugnação dos créditos espúrios assume natureza e efeitos meramente declaratórios da invalidade de crédito que sempre foi ontologicamente ineficaz.

Também o Tribunal de Justiça de São Paulo já teve oportunidade de considerar válida a pretensão fiscal, como emerge do acórdão referente à Apelação Cível n. 601.931.5/9-00, Relator o Desembargador BORELL THOMAZ, cuja ementa dispõe:

**"ICMS - Pretendida existência de relação jurídica que autorize o creditamento do diferencial de alíquota interestadual, destacado na nota, ainda que a empresa remetente seja titular de regimes**

especiais - Benefícios financeiros não previstos em convênio - Ausência de ofensa aos princípios da não-cumulatividade - Inexistência de violação às normas constitucionais - Recurso voluntário e reexame necessário providos."

Colhe-se do voto condutor ensinamentos úteis a iluminar o julgamento:

"Respeitado o entendimento a quo, e como decidido alhures, em verdade a apelante recebe mercadorias de suas filiais em Goiás e no Distrito Federal, sendo que ambos são incentivos financeiros aos estabelecimentos lá sediados, de modo que o valor do ICMS destacado na nota fiscal não corresponde ao tributo efetivamente pago ao Estado de origem.

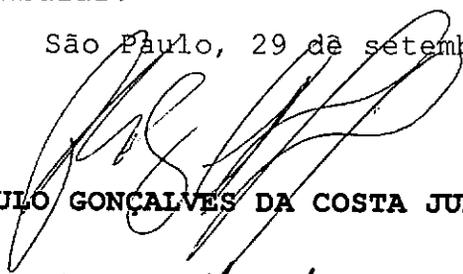
No entanto, e ainda com a devida vênia, a recorrida deseja creditar-se de algo que não pagou, isto é, quer creditar-se no valor destacado na nota, não sendo este o valor efetivamente pago a título de ICMS na origem.

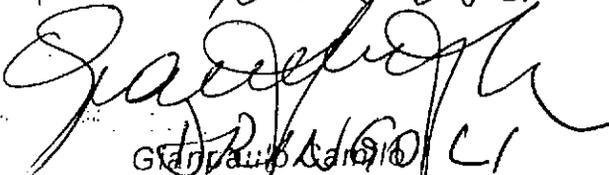
(...)

O princípio da não-cumulatividade permite o crédito apenas do que efetivamente recolhido na operação anterior e até mesmo o Supremo Tribunal Federal já consagrou a impossibilidade do creditamento pretendido, como se vê no Agravo 143.910-6/SP."

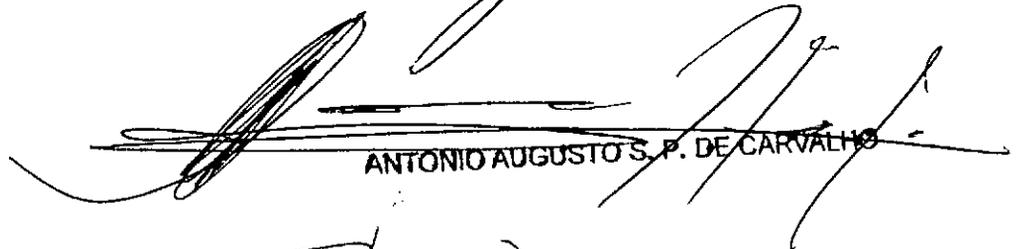
Diante do exposto, firme no entendimento de que a glosa do crédito é plenamente jurídica e, mais, que a autuação, a par de respaldada na Constituição e na Lei Complementar, encontra amparo também na jurisprudência da Corte Constitucional, voto no sentido de preservar incólume o lançamento vestibular.

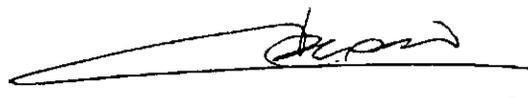
São Paulo, 29 de setembro de 2009

  
PAULO GONÇALVES DA COSTA JUNIOR

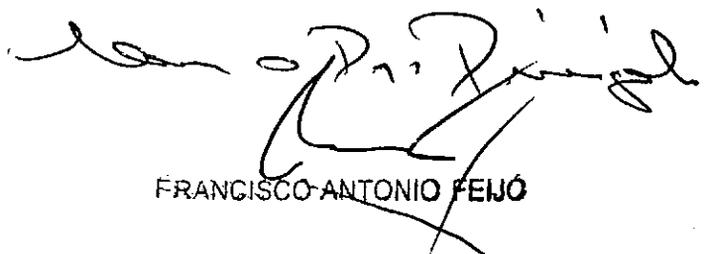
Mantenho meu voto  
  
Paulo Gonçalves da Costa Junior  
Dringoli

Endosso o voto profe-  
nido pelo Sr. Gen. J.  
M. Volini J.

  
ANTONIO AUGUSTO S. P. DE CARVALHO

  
AUGUSTO TOSCANO

Com o Sr. Dringoli  
  
JOSÉ ROBERTO ROSA

  
FRANCISCO ANTONIO FEIJÓ

Com o Dr. Dingeli

*Emy*

EGLE PRANDINI MACIOTTA

*Vicente do Carmo Sapienza*

VICENTE DO CARMO SAPIENZA

Com J. Jungeli

*Fernando Moraes Sallaberger*

Fernando Moraes Sallaberger

Com o Dr. Mussolini

*Vanessa P. Rodrigues Domene*

Vanessa P. Rodrigues Domene

Com o Dr. Dingeli

*Celso Barbosa Julian*

CELSO BARBOSA JULIAN

*João Arcelles*

JOÃO ARCELES

e/o Dr. Dingeli

*Olga Machado Cavallini Arruda*

Olga Machado Cavallini Arruda

Com o Dr. Dingeli

*Jose Paulo Neves*

JOSE PAULO NEVES  
Presidente



**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**  
**TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS**

Página: 11  
Data: 30/09/2009  
Hora: 16:32:12  
DAP383R

**Sessão: 29/09/2009**

**Processo: DRT-07-797519/2006 - AIIM 3061615-3**  
**Protocolo GDOC: 76117-797519/2006**

**Câmara: Superior**

Recorrente: Marfrig Frigoríficos E Comércio De Alime - Ie: 564070820110  
Recorrida: Fazenda Pública Do Estado  
Relator: Gianpaulo Camilo Dringoli  
Recurso: Especial  
Advogados: Adriana Aparecida Codinhoto

**Ementa: ICMS. CRÉDITO INDEVIDO DE IMPOSTO NÃO COBRADO EM OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS RESULTANTES DO ABATE DE ESTABELECIMENTO SITUADO N MATO GROSSO DO SUL, DECORRENTE DE CONCESSÃO DE BENEFÍCIO FISCAL NÃO AUTORIZADO PELO CONFAZ.**

**MÉRITO**

Não assiste razão à recorrente, porquanto há fundamento legal para a glosa do crédito no inciso I do artigo 8º da Lei Complementar 24, de 1975, no parágrafo 3º do artigo 36 da Lei 6.374, de 1989, e no parágrafo 2º do artigo 59 do Regulamento do ICMS, de 2000. Não há competência para este E. Tribunal negar vigência a dispositivo de Lei Complementar. Não se trata de cobrança de imposto que caberia a outro Estado, mas de imposto decorrente de operações promovidas neste território paulista, pelo estabelecimento deste Estado da recorrente, que foi indebitamente compensado pelo crédito glosado neste lançamento de ofício.

Recurso conhecido e desprovido.

**RECURSO CONHECIDO. NEGADO PROVIMENTO. DECISÃO NÃO UNÂNIME**

Decisão: Negado provimento. Decisão não unânime

**Publicado em: 03 OUT 2009**