



## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

Decisões da PRIMEIRA Câmara Temporária

Publicado em:

Sessão de 13/06/2008

Saída em:

16 AGO 2008

9

DRTC-I - 843929/2005 - (--) - Algodoeira Soreal Lt .  
Relator: Marcelo Alves - Recurso Ordinário. Negado provimento.  
Decisão não unânime.

PPI

DRTC-II - 502546/2006 - (--) - Polenghi Industrias Alimenticias Ltda .  
Relator: Suely Margonato Ribeiro Galerani - Recurso Ordinário. Negado provimento.  
Decisão não unânime.

DRT-06 - 82400/2006 - (--) - Galo Bravo S.A. - Açúcar E Álcool .  
Relator: Nilton Luiz Bartoli - Recurso Ordinário. Negado provimento.  
Decisão unânime.

DRTC-I - 134886/2006 - (--) - Viscopar Comercial E Industrial Ltda .  
Relator: Jose Dufek Netto - Recurso Ordinário. Negado provimento.  
Decisão unânime.

DRT-05 - 832988/2005 - (--) - Ripasa S/A - Celulose E Papel .  
Relator: Nilton Luiz Bartoli - Recurso Ordinário. Negado provimento.  
Decisão unânime.

DRT-16 - 216841/2004 - (--) - Betel Industria E Comércio Ltda .  
Relator: Nilton Luiz Bartoli - Recurso Ordinário. Negado provimento.  
Decisão não unânime.

TIT-NC em:

16 AGO 2008

FLS.



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

**CAMARA**  
 1ª/Temporária

**PROCESSO Nº**  
 DRTC-II 502546/2006

**RECURSO**  
 Ordinário

<b>RECORRENTE</b>	POLENGHI INDÚSTRIAS ALIMENTÍCIAS LTDA				
<b>RECORRIDO</b>	Fazenda Pública de São Paulo				
<b>RELATOR</b>	SUELY MARGONATO R. GALERANI	<b>AIIM</b>	3.056.734-8	<b>S. ORAL</b>	S
<b>EMENTA</b>					
<b>ICMS</b>					
<b>CRÉDITO INDEVIDO DO ICMS DECORRENTE DE ENTRADA DE MERCADORIA PROVENIENTE DE SUA FILIAL NO ESTADO DE GOIÁS, FAVORECIDA COM BENEFÍCIO NÃO APROVADO PELO CONFAZ.</b>					
<b>CAPITULAÇÃO DA INFRAÇÃO</b>			<b>CAPITULAÇÃO DA MULTA</b>		
Item I.1- Art. 59, § 2º c/c art. 61, § 1º RICMS/00			Item I.1 – art. 527, inciso II, “j” c/c §§ 1º e 10 do RICMS/00.		

**RELATÓRIO**

Por meio do auto de infração inicial, é a Recorrente acusada de creditar-se indevidamente nos Livros Registro de Entradas, de valores destacados em documentos fiscais emitidos, a título de transferência, pelo estabelecimento localizado no Estado de Goiás, favorecido com benefícios fiscais não autorizados por Convênios celebrados pelo CONFAZ.

O conjunto probatório está composto pelos Demonstrativos de fls.06/08, Códigos dos Produtos com Benefício na Origem (fls.9/10), Relação Detalhada por Produto (fls.11/48), cópias dos documentos fiscais de transferência, dos livros fiscais, dos instrumentos normativos, notificações e respectivas respostas.

A Unidade de Julgamento de Campinas – DTJ-2 julgou procedente o auto de infração, como consta de fls. 255/261, insurgindo-se contra ela o contribuinte, por intermédio do Recurso Ordinário de fls. 273/304, cujos argumentos principais são os seguintes:



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

<b>CÂMARA</b>
<b>1ª/Temporária</b>

<b>PROCESSO Nº</b>
<b>DRTC-II 502546/2006</b>

<b>RECURSO</b>
<b>Ordinário</b>

- A Recorrente reporta-se aos termos do auto lavrado, da peça de impugnação apresentada e da decisão proferida pelo órgão julgador;
- Em preliminar, sustenta que o crédito tributário foi prejudicado pela decadência, no que diz respeito às operações ocorridas no mês de julho e de parte de agosto de 2001, isto se considerado que a regra a ser obedecida para o caso é a do artigo 150, § 4º do CTN. Transcreve decisões do TIT no sentido da sua tese;
- Ainda como preliminar, aduz que a alegação do julgador de primeira instância de que não houve cerceamento de defesa não procede, pois o relatório de acusação não contém todos os elementos necessários, fazendo referências a dispositivos legais do Estado de Goiás, sem definir com clareza qual deles teria favorecido a Recorrente e em que percentuais; também afirma que não foi comprovada a realização do crédito pela Recorrente. Pondera que não seria da Recorrente o ônus de comprovar que o imposto foi anteriormente cobrado pelo Estado de origem;
- No mérito, sustenta que se encontra no meio de uma "guerra fiscal" existente entre as unidades da federação e que a maneira correta de São Paulo impugnar o benefício unilateralmente concedido seria por meio da proposição de ADIN;
- O fato de o Estado de São Paulo estar obtendo significativas vitórias no Judiciário não o autoriza a voltar-se contra o contribuinte, invadindo a competência do outro Estado;
- Durante o processo de fiscalização foi exigida a apresentação de documentos do outro Estado, caracterizando essa invasão;
- Não houve prejuízo tributário para São Paulo com a concessão do benefício, apenas político, na medida em que o outro estado atrairia mais empresas;
- Em que pese não tenha havido acréscimo em sua escrita e, portanto inexistido o crédito indevido, o auto lavrado viola o princípio da não cumulatividade, ao impedir o contribuinte de compensar o imposto anteriormente cobrado;
- Transcreve textos doutrinários e reafirma que mesmo que Goiás tenha deixado de cobrar parte do imposto, São Paulo não poderia fazê-lo em seu lugar;
- Não aceita a penalidade que lhe foi imposta, pois não cometeu nenhuma infração, nem pode ser responsabilizado pelo benefício concedido pela outra unidade da federação;



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

<b>CÂMARA</b>
<b>1ª/Temporária</b>

<b>PROCESSO Nº</b>
<b>DRTC-II 502546/2006</b>

<b>RECURSO</b>
<b>Ordinário</b>

- Insiste em que, contrariamente ao entendimento manifestado pela primeira instância, satisfaz os requisitos para uma eventual redução da multa;

Por todas as razões expostas, pugna pelo acolhimento das preliminares, decretando-se a decadência da forma apontada, com a redução da multa.

No acurado Parecer de fls. 308/325, opina a D. Representação Fiscal no sentido do desprovimento do Recurso, destacando-se os argumentos seguintes:

- O Recurso Ordinário não contém inovações em relação à peça de impugnação e mostra-se incapaz de reformar a decisão recorrida;
- Quanto à preliminar de decadência, transcreve voto de Juiz do TIT, no sentido da aplicação do artigo 173, inciso I, do CTN às hipóteses de creditamento indevido;
- O benefício concedido pelo Estado do Goiás representou vantagem econômica para o estabelecimento paulista da Recorrente;
- Nessas situações, deveria ter sido aprovado pelo CONFAZ, situação regulada pela LC-24/75;
- Transcreve o artigo 59 do RICMS/00, no sentido da vedação do crédito nas hipóteses dos autos, sustentando a sua constitucionalidade;
- O benefício fiscal irregularmente concedido sem o crivo do CONFAZ não pode repercutir em São Paulo, causando dano ao Erário;
- O imposto está sendo exigido com fundamento em dispositivo da Lei 6374/89, não se tratando de declarar ilegal ou inconstitucional ato administrativo ou legislação de outro estado;
- Reporta-se à posição da Fazenda manifestada através do Comunicado CAT-36/2004, invocando matéria publicada em Informativo interno, noticiando que o STF afastou a ADI ajuizada pelo governo do Estado de Amazonas contra o Comunicado. Também alude a pronunciamento do então Coordenador da CAT Henrique Shiguemi;
- Faz referência aos inúmeros processos em que o TIT decidiu favoravelmente à



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

<b>CÂMARA</b>
<b>1ª/Temporária</b>

<b>PROCESSO Nº</b>
<b>DRTC-II 502546/2006</b>

<b>RECURSO</b>
<b>Ordinário</b>

impugnação do crédito, destacando alguns dos votos proferidos pelos Juízes;

- Enumera diversas ADI's, copiando parte das ementas, todas condenando a concessão unilateral do benefício;
- Manifesta-se pela impossibilidade da redução da multa, como pleiteado no Recurso, pela ausência dos permissivos legais;
- Conclui, à vista do ordenamento, que a glosa foi legítima e comprovada a infração constante do auto inicial.

Havendo protesto por sustentação oral, interrompo o Relatório, restituindo o processo ao TIT-NAC para agendar dia e hora para a sua realização.

TIT, 30 de maio de 2008.

  
**Suely Margonato Ribeiro Galerani**  
Juíza Relatora

FLS.



SECRETARIA DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

**TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS**

<b>CAMARA</b>
<b>1ª/Temporária</b>

<b>PROCESSO Nº</b>
<b>DRTC-II 502546/2006</b>

<b>RECURSO</b>
<b>Ordinário</b>

<b>RECORRENTE</b>	POLENGHI INDÚSTRIAS ALIMENTÍCIAS LTDA				
<b>RECORRIDO</b>	Fazenda Pública de São Paulo				
<b>RELATOR</b>	SUELY MARGONATO R. GALERANI	AIIM	3.056.734-8	S. ORAL	S

**EMENTA**

**ICMS - CRÉDITO INDEVIDO DO ICMS DECORRENTE DE ENTRADA DE MERCADORIA PROVENIENTE DE FILIAL DA AUTUADA NO ESTADO DE GOIÁS, FAVORECIDA COM BENEFÍCIO NÃO APROVADO PELO CONFAZ.**

- Decadência não verificada à luz do art. 173, I do CTN, diante da constatação de que a atividade desenvolvida pelo contribuinte, o foi em desacordo com a legislação, nada havendo para ser homologado, devendo ser efetuado o lançamento de ofício, nos termos do art. 142 e seguintes do CTN. Preliminar afastada também quanto ao alegado cerceamento de defesa, não constatado à vista do conjunto probatório, revelando a participação efetiva da recorrente em todos os atos praticados.
- Quanto ao mérito, os dispositivos infringidos pela Recorrente – artigo 59, § 2º e artigo 61, § 1º, do RICMS/00 constituem normas válidas, vigentes e eficazes, aptas a produzir efeitos, o que torna legítima a impugnação de crédito que, embora destacado em documento fiscal, não corresponda a imposto cobrado na operação anterior em decorrência da concessão de benefício não aprovado pelo CONFAZ.
- A exegese do artigo 8º, inciso I, da LC-24/75 permite concluir que o fisco lesado pela concessão de benefício não autorizado pelo CONFAZ, tem assegurado o direito de, cumulativamente, propor a ação judicial com vistas à nulidade do ato e glosar o crédito atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria, tornando-o ineficaz.

**RECURSO CONHECIDO, COM O AFASTAMENTO DAS PRELIMINARES ARGÜIDAS, MAS AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.**

<b>CAPITULAÇÃO DA INFRAÇÃO</b>	<b>CAPITULAÇÃO DA MULTA</b>
Item I.1- Art. 59, § 2º c/c art. 61, § 1º RICMS/00	Item I.1 – art. 527, inciso II, “j” c/c §§ 1º e 10 do RICMS/00

**RELATÓRIO COMPLEMENTAR**

Na data estipulada para a sustentação oral, compareceu a representante legal da Recorrente, reportando-se às razões de recurso, enfatizando os tópicos constantes do Memorial, cuja juntada foi deferida. Desse modo, passa-se ao voto.

FLS.



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

**CAMARA**  
**1ª/Temporária**

**PROCESSO Nº**  
**DRTC-II 502546/2006**

**RECURSO**  
**Ordinário**

### VOTO

A matéria versada nos presentes autos está afeta à concessão de benefícios fiscais, por outras unidades da Federação, sem que tais favores tenham sido convalidados pelo CONFAZ, nos termos da LC nº 24/75 e a conseqüente glosa do crédito do ICMS, transferida a contribuinte deste Estado.

Antes porém de analisar-se o mérito, mister enfrentar as preliminares suscitadas pela Recorrente. Por primeiro, cumpre verificar se estava ou não impedido o fisco de constituir o crédito tributário, pelo decurso do tempo.

A notificação do auto de infração se deu em 18 de agosto de 2006, como se extrai da leitura do documento de fls. 02. Acusa-se o contribuinte de ter efetuado créditos indevidos no período de julho a dezembro de 2001, sustentando a Recorrente que, relativamente a uma parte desses créditos – de ~~de janeiro a~~ julho e um período de agosto de 2001, estaria o fisco impedido de lançar, em decorrência da aplicação do artigo 150, § 4º, do CTN.

Todavia, defendemos a tese de que, na hipótese examinada, a disciplina da matéria está contida no artigo 173, inciso I, do CTN, o que legitima a autuação.

A tormentosa questão da decadência vem sempre à tona, como causa impeditiva do lançamento tributário, especialmente nas situações em que o tributo é objeto de lançamento por homologação, como ocorre com o ICMS. No entanto, a meu ver, a única regra efetiva de lançamento realizado pelo fisco é aquela prevista no artigo 173 do Código Tributário.

Por expressa disposição do artigo 149, inciso V, do CTN, "o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...) **V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte**".

Nesse ponto, relevante buscar o alcance do termo inexatidão, pois, se há crédito tributário constituído pelo contribuinte, nos termos do artigo 150, do CTN, não há que se falar em decadência, na medida em que decadência é a preclusão do direito de constituir o crédito tributário pela inércia do detentor do direito subjetivo.

O artigo 149 prescreve quando o Fisco pode exercer a competência outorgada pelo artigo 142, ambos do CTN. No presente caso, quando o Fisco se deparou com os lançamentos de créditos oriundos de benefícios fiscais à revelia do CONFAZ, ficou prejudicada a homologação preconizada no artigo 150, pois o lançamento inexato não está sujeito à homologação. Assim, cabe ao Fisco realizar o



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

<b>CAMARA</b>
<b>1ª/Temporária</b>

<b>PROCESSO Nº</b>
<b>DRTC-II 502546/2006</b>

<b>RECURSO</b>
<b>Ordinário</b>

lançamento (de ofício). E de que forma? Nos termos do artigo 149, V, do CTN. E qual o prazo que o Fisco tem para realizá-lo? Em conformidade com o artigo 173, inciso I, esse prazo é de 5 (cinco) anos, contados a partir do 1º dia do exercício seguinte. Com essas anotações, é lícito concluir que a expressão inexatidão vai alcançar qualquer situação que impossibilite o Fisco de homologar.

Tem-se, então, que o contribuinte promoveu, **de maneira inexata**, as atividades relacionadas com o imposto devido, nos moldes previstos no artigo 35 da Lei 6374/89, assim redigido:

Artigo 35 - O lançamento do imposto é feito nos documentos e nos livros fiscais com a descrição da operação ou prestação, na forma prevista em regulamento.

Parágrafo único - Essa atividade é de exclusiva responsabilidade do contribuinte, ficando sujeita a posterior homologação pela autoridade administrativa.

Diante dessa situação, não há como aplicar-se a regra do artigo 150, § 4º do CTN, pois não há atividade a ser homologada, à míngua da realização do pagamento antecipado que incumbia à Recorrente.

O tema sob exame, como reconhecem inúmeros autores da atualidade, foi enfrentado de uma maneira inovadora, e bastante didática, pelo Professor Eurico Marcos Diniz de Santi<sup>1</sup>, que indicou critérios para composição das normas jurídicas da decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário. A partir desses critérios, edificou seis regras que regulam a decadência do direito do Fisco.

Ao analisar a situação fática que ora se apresenta, pode-se constatar que a regra adequada ao caso é a que prevê a inexistência do pagamento antecipado. Nessa hipótese, esclarece o autor que "esta regra apresenta na sua hipótese a seguinte combinação dos três primeiros critérios: *previsão* de pagamento antecipado, mas *não ocorrência* do pagamento antecipado; não havendo pagamento antecipado, *não ocorrência* de dolo, fraude ou simulação, e *não ocorrência* da notificação por parte do Fisco". Conclui o professor Eurico, que "nessa configuração, o prazo decadencial é de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte" àquele em que tenha ocorrido o evento tributário (art. 173, I do CTN)".

Para adotar-se essa linha de pensamento é importante atentar para as considerações do professor a respeito do significado da locução "pagamento antecipado". Entende ele que "**o sentido de pagar aqui não se restringe ao ato de entregar dinheiro a outrem com o fim de extinguir liame de caráter patrimonial. Antes de pagar, o contribuinte há de empreender a constituição do crédito, necessária para identificá-lo, pois não é possível extinguir o que juridicamente**

<sup>1</sup> Decadência e Prescrição no Direito Tributário. São Paulo: Max Limonad, 2001 - 2ª ed., pág. 164 e 168

FLS.



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

**CAMARA**  
1ª/Temporária

**PROCESSO Nº**  
DRTC-II 502546/2006

**RECURSO**  
Ordinário

**não existe”.**

Com esses mesmos argumentos, além do voto do Dr. Fernando de Moraes Salaberry, mencionado pela D. Representação Fiscal, prevaleceram em Câmaras Reunidas, os votos proferidos nos processos DRT15-900751/2002 e DRTC/II-404494/2002, dos quais destaco aquele proferido no segundo processo citado, pelo Juiz com Vista, Dr. Luciano Corrêa de Toledo, nos termos seguintes:

“Decadência insuscetível de ser declarada de ofício, nessas circunstâncias, mas não verificada à luz do art. 173, I do CTN. Inexistindo atividade de lançamento, ou **se esta atividade estiver em desacordo com a legislação ou for incompleta, nada há que ser homologado**, devendo ser efetuado o lançamento de ofício, nos termos do art. 142 e seguintes do CTN.”

Assim fundamentado, afasto a decadência, para considerar legítima a autuação, passando à análise da preliminar que sustenta ter ocorrido cerceamento da defesa da autuada.

Alega a Recorrente que a acusação é imprecisa, o que prejudicou o exercício da ampla defesa. Isto se deve ao fato de que foram referidos dois diplomas legais do Estado de Goiás, Decreto 13453/99 e Decreto 4852/97, um se reportando ao crédito outorgado de três por cento e o outro a cinco por cento.

No entanto, na redação do auto de infração confere-se que o valor exigido corresponde à diferença entre a alíquota interestadual (12%) e o efetivamente pago à Unidade Federada de origem (9%). Também do exame dos demonstrativos de fls. 06/08, pode-se certificar que há três colunas, a saber: ICMS CREDITADO (12%); ICMS PAGO NA ORIGEM (9%) e CRÉDITO INDEVIDO (3%). No cabeçalho do Demonstrativo consta a observação de que se trata de CRÉDITO OUTORGADO DE 3%.

Acresce notar que, tanto da peça de recurso, quanto do Memorial entregue por ocasião da sustentação oral produzida, infere-se que a Recorrente estava perfeitamente ciente da origem das diferenças de imposto exigidas no auto de infração, da ordem de 3% (três) por cento.

Nessa conformidade, não vislumbro em que foi a Recorrente prejudicada. Ademais, constam dos autos inúmeras notificações e re-notificações, ainda que parcialmente atendidas e, em todas as oportunidades, foi assegurada a ampla defesa e o contraditório, com inúmeras manifestações da Recorrente. A meu ver, foram atendidas as normas processuais encartadas na Lei 10941/2001, não havendo como acolher as razões do recurso, neste particular.



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

**CAMARA**  
**1ª/Temporária**

**PROCESSO Nº**  
**DRTC-II 502546/2006**

**RECURSO**  
**Ordinário**

Superadas essas questões, cumpre esclarecer que a celeuma instaurada sobre o tema é totalmente fundada em matéria de direito, eis que os fatos são incontroversos, como reconhecido pela Recorrente, às fls. 296, limitando-se a argumentar que *"não há qualquer prejuízo ao Estado de São Paulo, pois nas saídas dos produtos recebidos em transferência da sua filial de Goiás, a recorrente, automaticamente, considerará na apuração do imposto o diferencial de alíquotas, se houver"*.

Desse modo, resta a análise dos diplomas legais envolvidos à luz do ordenamento pátrio.

No caso em tela, estabelecimento da empresa autuada, localizado em Goiás, aproveitou-se do crédito outorgado da ordem de 9%, previsto na Lei 13453/99, daquele Estado, transferindo posteriormente a mercadoria para São Paulo, fazendo com que a repercussão aqui se verificasse. Portanto, ao contrário do afirmado na peça recursal não se trata de mero prejuízo político pela atração de outras empresas, mas há inegáveis efeitos tributários.

O benefício ou incentivo fiscal, concedido por outra Unidade da Federação, sem o crivo do CONFAZ, como adiante se verá, fere o princípio da não-cumulatividade, seja qual for o intuito da concessão, na medida em que o imposto devido sobre a operação não é efetivamente recolhido aos cofres públicos do Estado de origem. Por essa razão, a Lei 6374/89, foi modificada pela Lei 9359, de 18/06/96, para que fosse inserido o § 3º, ao seu artigo 36. De forma idêntica, o artigo 59, § 2º do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 45490/00, estatui que:

**§ 3º - Não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente de 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.**

A partir de uma análise precipitada, poder-se-ia concluir, como o fez a Recorrente, que a concessão do benefício diz respeito exclusivamente às partes nele envolvidas e, portanto, o Estado de São Paulo a ele não poderia se opor. Ou se quisesse fazê-lo, o único caminho possível seria o da propositura de Ação Direta de Inconstitucionalidade. Afirmou ainda que estaria havendo invasão da competência tributária de um, pelo outro ente político.

Nada disso ocorreu, como se demonstrará. De acordo com o artigo 155, inciso XII, alínea "g" da Constituição Federal, **"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"**, quando o tributo

FLS.



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

**CAMARA**  
1ª/Temporária

**PROCESSO Nº**  
DRTC-II 502546/2006

**RECURSO**  
Ordinário

envolvido seja o ICMS.

Além disso, na seção que disciplina as limitações constitucionais ao poder de tributar, mais especificamente em seu artigo 150, § 6º, acrescentado pela EC nº 3/93, no tocante às demais espécies tributárias, cuidou a Constituição de refrear a renúncia fiscal, exigindo que lei específica tratasse da matéria. Dessa maneira, se a competência para instituir tributos sofre as limitações impostas pela Lei Maior, também a exoneração há de ser por ela controlada, através dos dispositivos mencionados.

Nessa conformidade, no caso do ICMS, a concessão de incentivos e benefícios fiscais está disciplinada pela Lei Complementar nº 24/75, **recepcionada integralmente** pela Carta de 1988. Quanto a este fato, não pairam dúvidas ante a expressa disposição do § 8º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, nos seguintes termos:

Artigo 34, § 8º, das ADCTs:

§ 8º - Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, b, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado **nos termos da Lei Complementar n. 24, de 7 de janeiro de 1975**, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria." (Leia-se artigo 155, II, de acordo com a Emenda Constitucional nº 3/93).

Por sua vez, a Lei Complementar nº 24/75 estabelece que a concessão de benefício fiscal depende da celebração de Convênio entre os Estados e Distrito Federal, mediante decisão que resultar de reunião de seus representantes:

"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 Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único. O disposto neste artigo também se aplica:

...  
**IV- a 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.**

Referida Lei Complementar determina ainda, em seu artigo 8º, que na eventualidade de benefícios fiscais serem unilateralmente concedidos por outra Unidade Federada, se dê a anulação do ato que concedeu o benefício, bem como, autoriza a cobrança do imposto não pago. Confira-se:

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

FLS.



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

**CAMARA**  
**1ª/Temporária**

**PROCESSO Nº**  
**DRTC-II 502546/2006**

**RECURSO**  
**Ordinário**

**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.”**

Nessa linha de raciocínio, ousando discordar daqueles que defendem posição diversa, exsurge clara a idéia de que duas são as conseqüências advindas da inobservância dos requisitos instituídos pela LC 24/75, a primeira, diz respeito à nulidade do ato; a segunda, considerando ineficaz o crédito fiscal atribuído ao recebedor da mercadoria.

Relativamente à nulidade do ato que concedeu o benefício, seja ele resultante de um Termo de Acordo entre partes específicas, seja por meio de uma norma geral e abstrata, inserida irregularmente no ordenamento da unidade federada, à revelia do CONFAZ, o Estado que for prejudicado terá a faculdade de buscar um provimento judicial com vistas à declaração desta nulidade.

No entanto, paralelamente à busca de solução definitiva para casos futuros, mediante o expurgo dos instrumentos normativos elaborados à revelia das regras constitucionais, compete ao fisco do Estado de destino da mercadoria favorecida na origem com o benefício ilegal, a constituição do crédito tributário nas situações em que a transferência desse benefício já tenha produzido os seus efeitos, propiciando ao destinatário a compensação do imposto devido nas operações tributadas pelo ICMS, com o montante de imposto não cobrado nas operações anteriores.

**Defendo, portanto, que não são hipóteses excludentes, a propositura de ADIN e a glosa do crédito indevidamente lançado na escrita fiscal do estabelecimento destinatário.** Ao contrário, são medidas que se complementam: uma produzindo efeitos para o futuro, a outra, permitindo a recomposição do Erário, mediante a busca do montante do imposto compensado com valores não cobrados.

A peça de recurso faz objeções a esse raciocínio, no sentido de que as únicas restrições possíveis ao direito de creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores, seriam aquelas relacionadas com operações isentas ou não tributadas.

Não compactuo com esse entendimento, todavia. Permitir-se o crédito, da forma como realizada pela Recorrente, é comprometer toda a estrutura do sistema de compensação previsto no ordenamento.

A Constituição Federal, em seu artigo 155, § 2º, inciso I, enuncia o traço essencial do ICMS, que está na sua natureza não cumulativa, predicado que se materializa na compensação escritural do imposto devido, em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou serviços, com o montante do tributo cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado ou pelo Distrito Federal.



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

**CAMARA**  
**1ª/Temporária**

**PROCESSO Nº**  
**DRTC-II 502546/2006**

**RECURSO**  
**Ordinário**

A Carta da República, no próprio artigo 155, § 2º, inciso XII, alíneas “c” e “g”, defere à lei complementar a disciplina do regime de compensação do ICMS e a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

A Lei Complementar nº 87/96, de âmbito nacional, **regula** o ICMS. Regular não é sinônimo de regulamentar. A competência para regular compreende a instituição de regras ainda inexistentes, há inovação da ordem jurídica, portanto, sem que isto represente violação do texto constitucional, pois houve autorização expressa da própria Constituição para que a Lei Complementar fosse o veículo introdutor dessas normas. E a LC 87/96, tanto quanto a LC 24/75, contém dispositivos que regulam as restrições ao direito de creditar-se do ICMS. Neste último caso, são suficientemente claras as regras nesse sentido, quanto ao aproveitamento realizado pela Recorrente.

O artigo 23, *caput*, da LC nº 87/96 diz que o direito de crédito do ICMS está condicionado à idoneidade da documentação que serviu para a operação. A LC nº 24/75, por sua vez, prescreve a obrigatoriedade (modal deôntico) dos Estados firmarem convênios para conceder e revogar quaisquer incentivos ou favores fiscais ou financeiros-fiscais, com base no Imposto sobre Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta do respectivo ônus.

Não há afronta ao princípio da não cumulatividade, portanto. A nossa Constituição permite restrições ao exercício do direito subjetivo do crédito do ICMS, mas não são limitações quaisquer, são aquelas expressamente autorizadas, ou pelo menos sistemicamente autorizadas. Uma intervenção será permitida (constitucionalmente justificada) pela Constituição mediante “reserva legal”. Nada obstante, ainda, a autorização de uma limitação pode ser tácita ou indireta. Isso ocorre quando a Constituição não utiliza a fórmula “nos termos da lei” ou outra semelhante, mas pela própria formulação resulta ser necessário que uma lei intervenha para fixar as condições de exercício do direito e evitar conflitos <sup>2</sup>.

O princípio da não cumulatividade introduz sistemática que objetiva regular o dever de todos os cidadãos de pagar os impostos na qualidade de consumidor de mercadoria ou serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Por isso, são denominados de impostos sobre o consumo. Dito de outro modo, a não cumulatividade garante àquele que adquirir mercadorias com o fito de não consumi-las, o direito de se creditar do imposto anteriormente cobrado por este Estado, por outro, ou ainda pelo Distrito Federal.

<sup>2</sup> Nesse sentido são as lições de Dimitri Dimoulis e Leonardo Martins, ao estudar os direitos fundamentais no contexto da Constituição brasileira. A nosso ver, perfeitamente possível trazê-las para o âmbito do Direito Tributário, com a reflexão de que não há direito absoluto no exercício do princípio da não-cumulatividade. (Teoria Geral dos Direitos Fundamentais – São Paulo: RT, 2006)



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

<b>CAMARA</b>
<b>1ª/Temporária</b>

<b>PROCESSO Nº</b>
<b>DRTC-II 502546/2006</b>

<b>RECURSO</b>
<b>Ordinário</b>

Todavia, não há que se falar que toda e qualquer aquisição gera o direito adquirido de se creditar. A própria Constituição Federal indica os casos, nos quais o direito subjetivo de crédito não goza da proteção constitucional, ora excluindo-os, ou colocando-os sob reserva legal. Com efeito, a área de proteção é menor que a área de regulamentação toda vez que o constituinte a coloca sob a reserva legal. Assim, como já comentado acima, o artigo 155, § 2º, inciso XII, remete a lei complementar a disciplina do regime de compensação do imposto e a regulamentação da forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Nesse ponto, importante uma observação. Não ignorava a Recorrente nenhuma dessas restrições. Era de seu pleno conhecimento que o benefício outorgado, o fora à revelia do ordenamento, pois não autorizado pelo CONFAZ. Estava ciente de que o benefício fazia parte da política de incentivos de um Estado em detrimento de outro. Portanto, se houve ato contrário ao "Estado de Direito" nesse episódio, não foi ele intentado pelo fisco paulista que apenas recuperou com a autuação o prejuízo causado com a indevida repercussão já sobejamente referida.

Diante desse quadro, impedir a glosa do crédito constitui uma arbitrariedade somente comparada à própria concessão do benefício. É compactuar com a malfadada "guerra fiscal" que se instalou no país. Convalidar o procedimento adotado pelo contribuinte é negar vigência às normas positivadas. Ajustando o foco da discussão, não se pode afirmar que São Paulo esteja interferindo na legislação de outra unidade federada. Apenas busca o seu fundamento de validade na pirâmide legislativa até a Constituição Federal. E entre essas normas, encontra-se o guerreado artigo 59, § 2º do RICMS/00, já citado, legitimando a impugnação do crédito.

Feitas essas considerações, refiro-me ao Parecer da D. Representação Fiscal, cuja pesquisa acurada trouxe aos autos as inúmeras citações de processos julgados nesta Corte e também no Poder Judiciário, reconhecendo a legitimidade do fisco em glosar os créditos decorrentes de benefícios unilateralmente concedidos.

Àquelas decisões, acrescento mais uma que bem ilustra o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, na sua composição plena, através do voto do Ministro Carlos Ayres Brito, do qual destaco o trecho seguinte:

"...Aqui, no âmbito de incidência da presente ADI, dúvida não há quanto ao fato de que o texto normativo ora impugnado dispôs sobre a concessão de incentivos fiscais aos empreendimentos arrolados no art. 3º da Lei nº 6.489/02. Ao fazê-lo, contudo, olvidou o disposto no art. 155, § 2º, XII, "g", da Constituição Republicana, exigente de prévia celebração ( nos termos da Lei Complementar nº 24/75) de convênio entre os Estados-membros e o Distrito Federal. Exigência constitucional que termina por evitar que a renúncia estadual de receita quanto ao imposto que seria devido numa dada operação venha a sobre-onerar o

FLS.



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

**CAMARA**  
**1ª/Temporária**

**PROCESSO Nº**  
**DRTC-II 502546/2006**

**RECURSO**  
**Ordinário**

sujeito passivo já situado no Estado de eventual destinação da mercadoria. **Sim, porque, uma vez operada a renúncia unilateral de receita do ICMS, ofendido fica o direito de tal sujeito passivo vir a compensar, na operação imediatamente posterior, o valor do imposto que seria devido no âmbito do Estado renunciante. Tudo a contrariar, já se vê, o princípio da não cumulatividade em tema de ICMS...**"(ADI-3246/PA)

Na referida decisão, o Ministro Ayres Brito adotou a interpretação conforme o artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição de 1988, no sentido da impossibilidade de compensação do valor do imposto que seria devido no estado de origem, mas que deixou de ser cobrado em virtude do benefício unilateralmente concedido.

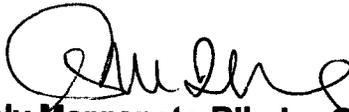
Fica patente, pois, que o ato de liberalidade do Estado, em que se localiza o estabelecimento fornecedor da mercadoria, ao conceder o crédito de ICMS presumido, renunciando a receber a integralidade do valor a que teria direito, não pode repercutir no Estado de destino, conferindo crédito pelo valor total do imposto destacado no documento, porque nessa hipótese é que o princípio da não cumulatividade seria aviltado, visto que o dispositivo constitucional de que trata o artigo 155, § 2º, inciso I, expressamente se refere ao imposto anteriormente "cobrado".

À evidência, não há que se confundir imposto cobrado com imposto efetivamente pago. O pagamento é instituto disciplinado no Código Tributário Nacional como causa de extinção do crédito tributário. A cobrança, por sua vez, compõe-se de um conjunto de atos com o intento de que o pagamento seja realizado pelo devedor. Pode ser frutífera ou não, mas estará sempre assegurada ao credor a execução forçada da dívida. No caso dos benefícios fiscais, não será intentada a ação de cobrança porque houve liberação parcial ao crédito tributário, através de meios não autorizados pelo ordenamento.

Por todas essas razões, não merece reparo a decisão atacada, devendo ser mantido na íntegra o trabalho fiscal.

Diante de todo o exposto, **CONHEÇO** do recurso apresentado, afastando as preliminares suscitadas, para quanto ao mérito, **NEGAR-LHE PROVIMENTO**.

TIT, 13 de junho de 2008.

  
**Suely Margonato Ribeiro Galerani**  
Juíza Relatora

#

com a devida vênia, em relação à  
decaência dos como este para os  
fatos geradores ocorridos anteriormente a  
agosto de 2001. <sup>com base no art. 150, do CTN.</sup> Quanto ao mérito,  
dos provimentos ao recurso,

**JOSÉ DUFÉK NETTO**

9

1) Com a colocação Previsória de  
decaência em tudo que se CTN  
em questões opor-se e decaências  
a partir de 2001, com base no  
artigo 150, do CTN.

2) Já em relação ao mérito, por  
razões com a J. JUÍZA RELATORA,

**NILTON LUIZ BARTOLI**

Com a i. Juíza relatora, Dra. Suelly Galvani.

*Katia Charahiguti*

**KATIA CHARAHIGUTI**

Com a i. Juíza Relatora

*Marcelo Alves*  
**MARCELO ALVES**



**Sessão: 13/06/2008**

**Processo: DRTC-II-502546/2006 - AIIM 3056734-8**

**PRIMEIRA Câmara Temporária**

Recorrente: POLENGHI INDUSTRIAS ALIMENTICIAS LTDA.

Recorrida: A FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO

Relator: Suely Margonato Ribeiro Galerani

Tipo de Recurso: Recurso Ordinário

Advogado: Dr(a). Sandra Mara Lopomo

Negado provimento. Decisão não unânime

16 AGO 2008

**Publicado em:**