



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

CAMARA
8ª Câmara Temporária

PROCESSO Nº
DRT 07 – 516722/2006

RECURSO
Ordinário

RECORRENTE	BERTIN LTDA.				
RECORRIDO	FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO				
RELATOR	SYLVIO CÉSAR AFONSO	AIIM	3.058.047-0	S. ORAL	SIM
EMENTA					
ICMS. CRÉDITO INDEVIDO DE IMPOSTO NÃO COBRADO EM OPERAÇÃO ANTERIOR DECORRENTE DE CONCESSÃO DE BENEFÍCIO FISCAL NÃO AUTORIZADO PELO CONFAZ.					
CAPITULAÇÃO DA INFRAÇÃO			CAPITULAÇÃO DA MULTA		
Art. 59, § 2º c/c art. 61 do RICMS (Dec. 45.490/00)			Art 527, II, alínea "j" c/c §§ 1º e 10 RICMS (Dec. 45.490/00).		

RELATÓRIO.

01. Trata-se de Recurso Ordinário (fls. 1.602/1.647) interposto contra a r. decisão de primeira instância, que julgou procedente o AIIM.
02. A contribuinte BERTIN LTDA. foi autuada por ter se creditado indevidamente do ICMS, no valor de R\$ 3.041.739,38 (três milhões, quarenta e um mil, setecentos e trinta e nove reais e trinta e oito centavos), no período de agosto a setembro de 2001, correspondente à diferença entre o imposto destacado nos documentos fiscais de entradas de mercadorias no estabelecimento e o efetivamente pago ao Estado de Origem, em operações de transferências remetidas por estabelecimento filial da Contribuinte localizado no Estado do Mato Grosso do Sul.
03. A glosa foi fundamentada no fato de que o benefício fiscal concedido pelo Estado remetente não foi autorizado por Convênio do CONFAZ, em desacordo com a alínea "g", XII, do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal, com o artigo 1º, parágrafo único, IV da Lei Complementar nº 24/75, e do artigo 1º da Resolução SF/SP nº 52/93.
04. A fiscalização imputou ao contribuinte multa punitiva de 100% (cem por cento), perfazendo a época da lavratura, AIIM no valor total de R\$ 6.083.478,38 (seis



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

CAMARA
8ª Câmara Temporária

PROCESSO Nº
DRT 07 – 516722/2006

RECURSO
Ordinário

milhões, oitenta e três mil, quatrocentos e setenta e oito reais e trinta e oito centavos).

05. A contribuinte apresentou impugnação tempestiva, sustentando preliminarmente que o AIIM não foi submetido ao controle de qualidade a que se refere a Portaria CAT 21/99, requerendo assim seu cancelamento.
06. No mesmo sentido, argumentou ainda que não foi apurado pela fiscalização a efetiva opção da contribuinte aos créditos presumidos a que se refere o artigo 8º do Decreto 9.930/2000 (MS).
07. Ademais, sustentou haver restado configurado no caso em análise a violação do princípio da ampla defesa (em razão da suposta falta de provas acerca da efetiva opção pelo crédito presumido outorgado pelo estado remetente), bem como que a contribuinte atuada é parte ilegítima.
08. Outrossim, ressaltou ainda que o crédito glosado foi objeto de denúncia espontânea, nos autos dos processos administrativos DRT 07 13229-137575/2003 e DRT 07 13229-0237920/2003, relacionados aos pedidos de crédito acumulado do ICMS, protestando ainda pelo reconhecimento da decadência dos créditos glosados apropriados antes da data de 29/08/2001.
09. No mérito, a contribuinte argumentou que não existe vantagem econômica que justifique a lavratura do AIIM, uma vez que a mesma suportou o ICMS devido, calculado pela alíquota de 12%, quando da aquisição das mercadorias de seus fornecedores, repisando no fato de que não houve no caso em tela a comprovação de que a empresa atuada optou pelo crédito presumido previsto no ordenamento aplicável ao seu estabelecimento remetente.



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

CAMARA
8ª Câmara Temporária

PROCESSO Nº
DRT 07 – 516722/2006

RECURSO
Ordinário

10. Finalizou com a elaboração de um extenso arrazoado acerca da metodologia do crédito presumido nestas operações, demonstrando assim que o crédito não possui natureza fiscal, confrontando tais apontamentos com o princípio da não-cumulatividade, com os dispositivos das Leis Complementares 24/75 e 87/96, além da Portaria CAT 36.
11. Por derradeiro, teceu argumentos acerca da boa-fé da mesma em relação as operações glosadas, asseverando ser necessário a Declaração de Inconstitucionalidade por parte do STF para se admitir a cobrança do imposto pelo Estado de São Paulo.
12. Com efeito, requereu o cancelamento do AIIM face às nulidades apontadas, ou, alternativamente, fossem excluídos os valores relativos ao crédito acumulado de ICMS da qual a contribuinte é credora, com a recapitulação e conseqüente redução das multas aplicadas.
13. No julgamento da impugnação, o auto de infração foi considerado Procedente, com a manutenção da multa aplicada, tudo nos exatos termos em que foi lavrado, restando fundamentado para tanto que a legislação aplicável ao ICMS no Estado de São Paulo dispõe claramente sobre os requisitos para o aproveitamento do favorecimento fiscal, bem como sobre a possibilidade de glosa dos valores creditados à maior.
14. A contribuinte apresentou tempestivamente o Recurso Ordinário, reiterando os termos de sua impugnação.
15. Em suas Contra-Razões (fls. 1.653/1.673), a Diretoria da Representação Fiscal esclareceu que os argumentos preliminares suscitados pela recorrente não merecem guarida, sendo certo que a fiscalização comprovou o aproveitamento do benefício fiscal concedido pelo Estado remetente, bem como sobre a efetiva consideração do



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

CAMARA
8ª Câmara Temporária

PROCESSO Nº
DRT 07 – 516722/2006

RECURSO
Ordinário

saldo credor de ICMS em favor da contribuinte, haja visto a exclusão dos juros de mora do cômputo do AIIM.

16. Ademais, acerca da alegação de que a decisão recorrida não analisou todos os pontos da defesa, informou também que consoante jurisprudência deste TIT, não há a necessidade de que a decisão responda a todas as alegações das partes.
17. Prosseguiu, com relação ao mérito, asseverando que o caso em análise não se destina a retirar normas emitidas por outros Estados da Federação do ordenamento jurídico, mas apenas em restabelecer a equidade entre os contribuintes sediados no Estado de São Paulo, vedando assim o aproveitamento de créditos que não tenham sido efetivamente suportados por aqueles eventualmente beneficiados por incentivos fiscais concedidos ao arrepio do que determina a Lei Complementar nº 24/75.
18. Outrossim, esclareceu que nestes casos o prejuízo ao erário fica patente em razão do efetivo creditamento de ICMS por parte do estabelecimento sediado no Estado de São Paulo, de valores que não foram cobrados, em afronta direta ao que determina o artigo 38, da Lei nº 6.374/89. Conclui daí que o crédito presumido apropriado pela Contribuinte causou prejuízo ao erário Paulista, uma vez que deu à recorrente um crédito maior do que o anteriormente cobrado, o qual foi compensado com o débito do ICMS, reduzindo o montante devido, ou aumentando o saldo credor.
19. Com relação ao suposto *bis in idem*, repisou a Diretoria da Representação Fiscal nos argumentos da decisão recorrida, esclarecendo que os eventuais créditos de ICMS requeridos mediante Pedido de Apropriação de Crédito Acumulado não se confundem com o crédito de ICMS apropriado indevidamente em razão de benefício fiscal.
20. Destacou também que a glosa parcial do crédito do ICMS destacado em notas fiscais, nas operações interestaduais sujeitas a benefício fiscal concedido sem autorização do



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

CAMARA
8ª Câmara Temporária

PROCESSO Nº
DRT 07 – 516722/2006

RECURSO
Ordinário

CONFAZ já foi analisada por este Tribunal de Impostos e Taxas em outras oportunidades, colacionando diversas decisões em que se decidiu pela manutenção da autuação, protestando ao final pelo não provimento do Recurso Ordinário da contribuinte, com a manutenção integral do Auto de Infração e Imposição de Multa.

21. Por derradeiro, acerca da decadência suscitada pela Contribuinte, sustentou a Diretoria da Representação Fiscal que a homologação do lançamento prevista no artigo 150, §4º, do CTN tem como um dos pressupostos a ocorrência de fato gerador do imposto, o que está expresso no referido dispositivo. Contudo, o lançamento de créditos indevidos não configura fato gerador do imposto, não havendo que se falar em antecipação do pagamento do imposto, devendo, portanto, ser aplicado o disposto no artigo 173 do CTN.
22. Com efeito, requereu o não provimento do presente recurso.
23. Há Protesto por Sustentação Oral (fls. 1.646).
24. É o relatório.



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

CAMARA
8ª Câmara Temporária

PROCESSO Nº
DRT 07 – 516722/2006

RECURSO
Ordinário

VOTO.

01. A contribuinte foi autuada por ter se creditado indevidamente do ICMS, relativo à diferença entre o imposto destacado nos documentos fiscais de entradas de mercadorias no estabelecimento e o efetivamente pago ao Estado de Origem, em operações de transferências remetidas por estabelecimento filial da Contribuinte localizado no Estado do Mato Grosso do Sul, conforme abaixo transcrito:

I – INFRAÇÕES RELATIVAS AO CRÉDITO DO IMPOSTO:

1. Creditou-se indevidamente do ICMS, no montante de R\$ 586.903,80 (quinhentos e oitenta e seis mil, novecentos e três reais e oitenta centavos), por lançamento em seu livro Registro de Entradas no período de apuração de agosto a setembro de 2001, conforme demonstrativos de fls. 20 a 33 e 737 a 748, valor este correspondente à diferença entre o imposto destacado nos documentos fiscais em operações de saídas de mercadorias (carnes, exceto desossadas, e demais produtos e subprodutos comestíveis, simplesmente resfriados, congelados ou salgados, resultantes de abate de gado bovino ou bufalino) por transferências promovidas pelos estabelecimentos filiais localizados no Estado de Mato Grosso do Sul, situados à Av. Duque de Caxias nº 7255 Bloco 7, Vila Nova Campo Grande, Campo Grande, CNPJ nº 01.597.168/0039-61, I.E. 28.313.336-8 e Rod. Naviraí/Itaquiraí s/nº, Km 02, Zona rural, Naviraí, CNPJ 01.597.168/0022-13, I.E. 28.302.985-4, e o efetivamente cobrado dos citados remetentes pela unidade federada de



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

CAMARA
8ª Câmara Temporária

PROCESSO Nº
DRT 07 – 516722/2006

RECURSO
Ordinário

origem (MS), por conta de Benefício Fiscal não autorizado por Convênio do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, portanto em desacordo com a alínea “g”, inciso XII do §2º do artigo 155, da Constituição Federal/1988, inciso IV do parágrafo único do artigo 1º da Lei Complementar nº 24/75 e artigo 1º da Resolução SF/SP nº 52 de 19/11/93 (fls. 1323 a 1328), conforme se comprova pelo inciso I do artigo 8º do Decreto nº 9.930/00 (fls. 1.329 a 1.338), do Estado de Mato Grosso do Sul que concedeu àquelas filiais Crédito Presumido, de forma que o imposto devido seja equivalente a 4% (quatro por cento) sobre o valor das operações interestaduais de saídas das mercadorias retro citadas, conforme relato circunstanciado de fls. 08 a 12 e demais demonstrativos e documentos juntados às fls. 06, 07, 13 a 199, 202 a 399, 402 a 599, 602 a 675, 678 a 799, 802 a 999, 1002 a 1199 e 1202 a 1357.

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

CAPITULAÇÃO DA MULTA: Art. 527, inc. II, alínea “j”, c/c §§1º e 10, do RICMS/00 (Dec. 45.490/00).

2. Creditou-se indevidamente do ICMS, no montante de R\$ 5.012,28 (cinco mil, doze reais e vinte e oito centavos), por lançamento na fl. 222 no seu livro Registro de Entradas (fl. 723), no mês de agosto de 2001, conforme demonstrativos de fls. 676, valor este correspondente à diferença entre o imposto destacado na nota fiscal nº 11089, reproduzida eletronicamente (espelho) pelo contribuinte (fl. 677), em

[Handwritten signature]



SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA
8ª Câmara Temporária

PROCESSO Nº
DRT 07 – 516722/2006

RECURSO
Ordinário

operações de saídas de mercadorias (carnes, exceto desossadas, devidamente embaladas e identificadas por cortes padronizados nos termos da legislação federal aplicável), por transferências promovidas pelos estabelecimentos filiais localizados no Estado de Mato Grosso do Sul, situados à Av. Duque de Caxias nº 7255 Bloco 7, Vila Nova Campo Grande, Campo Grande, CNPJ nº 01.597.168/0039-61, I.E. 28.313.336-8 e Rod. Naviraí/Itaquiraí s/nº, Km 02, Zona rural, Naviraí, CNPJ 01.597.168/0022-13, I.E. 28.302.985-4, e o efetivamente cobrado dos citados remetentes pela unidade federada de origem (MS), por conta de Benefício Fiscal não autorizado por Convênio do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, portanto em desacordo com a alínea “g”, inciso XII do §2º do artigo 155, da Constituição Federal/1988, inciso IV do parágrafo único do artigo 1º da Lei Complementar nº 24/75 e artigo 1º da Resolução SF/SP nº 52 de 19/11/93 (fls. 1323 a 1328), conforme se comprova pelo inciso I do artigo 8º do Decreto nº 9.930/00 (fls. 1.329 a 1.338), do Estado de Mato Grosso do Sul que concedeu àquelas filiais Crédito Presumido, de forma que o imposto devido seja equivalente a 3% (três por cento) sobre o valor das operações interestaduais de saídas das mercadorias retro citadas, conforme relato circunstanciado de fls. 08 a 12 e demais demonstrativos e documentos juntados às fls. 06, 07, 13 a 19, 676, 677, 723 e 1323 a 1357.

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



SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA
8ª Câmara Temporária

PROCESSO Nº
DRT 07 – 516722/2006

RECURSO
Ordinário

*CAPITULAÇÃO DA MULTA: Art. 527, inc. II, alínea "j",
c/c §§1º e 10, do RICMS/00 (Dec. 45.490/00).*

3. Creditou-se indevidamente do ICMS, no montante de R\$ 2.449.823,30 (dois milhões, quatrocentos e quarenta e nove mil, oitocentos e vinte e três reais e trinta centavos), por lançamento em seu livro Registro de Entradas no período de apuração de agosto a setembro de 2001, conforme demonstrativos de fls. 20 a 33 e 737 a 748, valor este correspondente à diferença entre o imposto destacado nos documentos fiscais em operações de saídas de mercadorias (carnes, exceto desossadas, devidamente embaladas e identificadas por cortes padronizados nos termos da legislação federal aplicável) por transferências promovidas pelos estabelecimentos filiais localizados no Estado de Mato Grosso do Sul, situados à Av. Duque de Caxias nº 7255 Bloco 7, Vila Nova Campo Grande, Campo Grande, CNPJ nº 01.597.168/0039-61, I.E. 28.313.336-8 e Rod. Naviraí/Itaquiraí s/nº, Km 02, Zona rural, Naviraí, CNPJ 01.597.168/0022-13, I.E. 28.302.985-4, e o efetivamente cobrado dos citados remetentes pela unidade federada de origem (MS), por conta de Benefício Fiscal não autorizado por Convênio do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, portanto em desacordo com a alínea "g", inciso XII do §2º do artigo 155, da Constituição Federal/1988, inciso IV do parágrafo único do artigo 1º da Lei Complementar nº 24/75 e artigo 1º da Resolução SF/SP nº 52 de 19/11/93 (fls. 1323 a 1328), conforme se comprova pelo inciso I do artigo 8º do

YFM



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

CAMARA
8ª Câmara Temporária

PROCESSO Nº
DRT 07 – 516722/2006

RECURSO
Ordinário

Decreto nº 9.930/00 (fls. 1.329 a 1.338), do Estado de Mato Grosso do Sul que concedeu àquelas filiais Crédito Presumido, de forma que o imposto devido seja equivalente a 3% (três por cento) sobre o valor das operações interestaduais de saídas das mercadorias retro citadas, conforme relato circunstanciado de fls. 08 a 12 e demais demonstrativos e documentos juntados às fls. 06, 07, 13 a 199, 202 a 399, 402 a 599, 602 a 675, 678 a 799, 802 a 999, 1002 a 1199 e 1202 a 1357.

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

CAPITULAÇÃO DA MULTA: Art. 527, inc. II, alínea "j", c/c §§1º e 10, do RICMS/00 (Dec. 45.490/00).

02. Em seu Recurso Ordinário, a contribuinte, em apertada síntese, ataca os seguintes pontos:
- i) que o AIIM não foi submetido ao controle de qualidade a que se refere a Portaria CAT nº 21/99;
 - ii) a NIF (Notificação de Início de Fiscalização) foi emitida de maneira que incorreta;
 - iii) não foi realizada a competente auditoria a fim de se verificar se a autuada efetivamente optou pelo crédito presumido previsto no artigo 8º, incisos I e II, do Decreto nº 9.930/00 – MS;
 - iv) não existem provas de que o remetente tenha optado pelo crédito acima mencionado, em violação assim ao princípio do contraditório e da ampla defesa;
 - v) a autuada é parte ilegítima para responder pelos créditos eventualmente não pagos, devendo os valores eventualmente devidos serem cobrados da remetente das mercadorias;
 - vi) que os créditos glosado já foram objeto de denúncia espontânea, vez que a contribuinte informou a situação quando da protocolização do pedido de



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

CAMARA
8ª Câmara Temporária

PROCESSO Nº
DRT 07 – 516722/2006

RECURSO
Ordinário

aproveitamento de créditos acumulados do ICMS;

vii) que o Estado de São Paulo não possui legitimade para exigir o imposto não pago no Estado do Mato Grosso do Sul, bem como, que a autuação deveria ser precedida de notificação para estorno do crédito;

viii) a decisão recorrida é nula em razão da ausência de fundamentação;

ix) restou configurada a decadência dos créditos anteriores à 29 de agosto de 2001;

x) não existe vantagem econômica no caso em análise que justifique a lavratura do AIIM, pois a recorrente arcou com o pagamento do ICMS à alíquota de 12% quando da aquisição das mercadorias;

xi) que o benefício concedido pelo Estado do Mato Grosso do Sul não possui natureza fiscal, não se aplicando, portanto, aos casos do artigo 155, CII, alínea “g”, da Constituição Federal, tratando-se de uma técnica de aplicação do princípio da não-cumulatividade, não se configurando assim em benefício fiscal; e,

xii) que o Comunicado CAT 36/2004 não se pode retroagir ao caso em análise.

03. Em razão das alegações acima, a recorrente argumentou sobre sua boa-fé, requerendo o cancelamento do AIIM face às nulidades apontadas, ou, alternativamente, sejam excluídos os valores relativos ao crédito acumulado de ICMS da qual a contribuinte é credora, com a recapitulação e conseqüente redução das multas aplicadas.
04. Preliminarmente, a contribuinte asseverou que o procedimento em análise não obedeceu o disposto na Portaria CAT 21/99, bem como que não foi emitida a Notificação de Início de Fiscalização.
05. Acerca do acima exposto, tenho que a verificação da qualidade dos trabalhos fiscais é um procedimento interno, próprio do princípio da legalidade que rege todos os atos da administração pública.



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

CAMARA
8ª Câmara Temporária

PROCESSO Nº
DRT 07 – 516722/2006

RECURSO
Ordinário

- 06. Neste contexto, o cumprimento de aludida Portaria deve ser verificado juntamente com a análise perfunctória de todos os demais requisitos para a legalidade dos atos da administração, sendo certo que tais atos não competem aos contribuintes.
- 07. Com efeito, não há que se falar em ausência de controle de qualidade do ato em análise, uma vez que referido exame se dá de maneira natural e rotineira, em todos os atos da Administração Pública.
- 08. Não obstante, verifica-se também que não merece guarida a alegação de que a Notificação de Início de Fiscalização não possibilitou a contribuinte apurar o escopo da fiscalização, pois o aludido documento encontra-se acostado aos autos, às fls. 14, com o preenchimento de todos os requisitos indispensáveis à ciência do administrado.
- 09. Dando prosseguimento, a contribuinte argumentou que não restou comprovado a opção da mesma pelo crédito presumido previsto na legislação de Mato Grosso do Sul, violando assim o princípio do contraditório e da ampla defesa, e que qualquer glosa deveria ter sido efetuada pela diferença entre o valor do crédito presumido e o valor efetivamente pago quando da aquisição das mercadorias.
- 10. Acerca do acima exposto, conforme bem pontuado pela Representação Fiscal às fls. 1.660, *“o fisco comprovou a infração praticada pela Autuada. Conforme fls. 1357, o AIIM está instruído com extenso material probatório, consubstanciado em demonstrativos, notas e livros fiscais, notificações e demais documentos pertinentes, a fim de se comprovar que o contribuinte lançou créditos à revelia da legislação. Os livros Registro de Entradas juntados aos autos comprovam a apropriação dos créditos”* restando desnecessário maiores considerações à respeito de tais alegações.



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

CAMARA
8ª Câmara Temporária

PROCESSO Nº
DRT 07 – 516722/2006

RECURSO
Ordinário

11. Outrossim, o AIIM em análise foi lavrado com base nos documentos fiscais de propriedade da contribuinte, sendo certo que o montante efetivamente pago a título de ICMS quando da aquisição das mercadorias que posteriormente foram objeto de benefício fiscal teria sido considerado caso estivesse corretamente lançado nos documentos fiscais e contábeis da autuada, a rigor do que determina o artigo 61, §1º, do RICMS/00 (Dec. 45.490/00).
12. Não obstante todo o até aqui exposto, a contribuinte assevera que o crédito glosado foi objeto de denúncia espontânea, requerendo assim os benefícios dos artigos 138 do CTN.
13. Contudo, não consta notícia de que o crédito objeto da suposta denúncia espontânea tenha sido objeto de pagamento ou parcelamento, não havendo que se falar em exclusão da multa aplicada.
14. Nem se argumente ainda que em razão do saldo credor de ICMS apurado pela contribuinte ora recorrente sirva de argumento para o não recolhimento do crédito objeto do presente lançamento de ofício, uma vez que se tratam de situações distintas.
15. Da mesma maneira, não se sustenta a alegação de ilegitimidade para responder sobre o crédito glosado, uma vez que apesar da vantagem econômica ter sido verificada, a princípio, pelo estabelecimento remetente, resta claro que na verdade a operação foi celebrada entre estabelecimentos de um único contribuinte.
16. Com relação à alegação de decadência, de fato o artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional determina que o prazo para homologação do lançamento é de 5 (cinco) anos contados a partir da ocorrência do fato gerador, senão vejamos:



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

CÂMARA
8ª Câmara Temporária

PROCESSO Nº
DRT 07 – 516722/2006

RECURSO
Ordinário

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

17. Note-se que a regra acerca da homologação tácita contida no dispositivo legal acima mencionado pressupõe a existência de um fato gerador, assim entendido como o fato imponível que uma vez materializado no plano dos fatos, faz surgir a obrigação tributária.
18. Portanto, a condição prevista no artigo 150, § 4º, do CTN acerca da homologação do lançamento é vinculada à existência de uma obrigação (fato gerador ou fato imponível), sendo certo que esta (obrigação) não pode ser equiparada ao crédito do imposto relativo a operações anteriores, pois este (crédito) representa um direito.
19. A corroborar com o acima exposto, seguindo os ensinamentos do Ilustre Professor Paulo de Barros Carvalho, existem duas normas jurídicas aplicáveis ao caso abordado: a regra matriz de incidência do ICMS, e a regra matriz do crédito do

[Assinatura]



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

CAMARA
8ª Câmara Temporária

PROCESSO Nº
DRT 07 – 516722/2006

RECURSO
Ordinário

imposto.

20. O modelo que melhor se ajusta ao tema deste parecer indica de maneira mais clara a presença das duas regras, com seus dois antecedentes, e seus conseqüentes.
21. Portanto, quando o “estabelecimento de São Paulo” recebe por transferências as mercadorias do “estabelecimento do Mato Grosso do Sul”, junto com ele virá o valor do ICMS. Nesse momento instala-se a relação jurídica de direito ao crédito, ligando o “estabelecimento de São Paulo” ao Fisco “Fazenda do Estado de São Paulo”.
22. Posteriormente, o “estabelecimento de São Paulo” promoverá a comercialização dos produtos a um contribuinte “C”, que convencionaremos ser consumidor final.
23. No átimo da saída das mercadorias do “estabelecimento de São Paulo”, dar-se-á a incidência da regra matriz do ICMS, e, com efeito, este “estabelecimento de São Paulo” figurará no lugar sintático de sujeito passivo, devendo pagar a “Fazenda do Estado de São Paulo” o valor do ICMS correspondente àquela operação.
24. Assim, não há como se admitir a equiparação da “obrigação” resultante do fato gerador do imposto previsto no artigo 150, §4º, do CTN com o “direito” ao crédito resultante da transferência de mercadorias.
25. Neste mesmo sentido, o próprio Regulamento do ICMS (Decreto nº 45.490/00) trata as infrações referentes aos dois institutos (pagamento do imposto e crédito do imposto) em tópicos próprios, haja vista que os dois não se confundem.
26. Com efeito, tendo em vista que o “direito” ao crédito não nasce de fato gerador (fato imponível), não há como contar o prazo de cinco anos da maneira estabelecida pelo artigo 150, §4º, do CTN para fins de apuração de infrações relativas ao crédito do



SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA
8ª Câmara Temporária

PROCESSO Nº
DRT 07 – 516722/2006

RECURSO
Ordinário

imposto, por impossibilidade de se determinar o “*dies a quo*” do prazo em análise.

27. Portanto, não se mostrando possível a aplicação da regra especial contida no artigo 150, §4º do CTN, urge a aplicação da regra geral descrita no artigo 173, I, do mesmo diploma legal:

“O Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

28. Transpassando-se os argumentos acima para o caso em tela, temos que o lançamento de ofício refere-se a créditos relativos aos meses de agosto e setembro de 2001.
29. Assim, aplicando-se o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, o termo inicial para contagem do prazo decadencial foi o dia 1º de janeiro de 2002, de sorte que o lançamento deveria ser realizado até 31 de dezembro de 2006. Tendo em conta que a notificação acerca do AIIM se deu no dia 29 de agosto de 2006, não há que se falar em decadência, sendo legítimo e exigível o crédito tributário lançado de ofício.
30. Dando continuidade, em que pese o respeito e a admiração para com a bem elaborada fundamentação de mérito do recurso do contribuinte, ao analisarmos as razões de mérito suscitadas temos que a autuação encontra-se melhor ainda fundamentada



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

CAMARA
8ª Câmara Temporária

PROCESSO Nº
DRT 07 – 516722/2006

RECURSO
Ordinário

31. O Direito é formado por um sistema de normas jurídicas dispostas de forma escalonada. Das inferiores, criadas por particulares (os contratos), às constitucionais, formando-se aquilo que se convencionou chamar de “pirâmide jurídica”. Nela, cada norma recebe “fundamento de validade” daquela que a encima, até chegar-se ao nível máximo, representado pela Constituição.
32. Logo, as normas inferiores buscam “*validade*” nas normas que lhes são superiores e assim, sucessivamente, até as normas constitucionais.
33. É isso que Kelsen queria significar quando apregoava que “o fundamento de validade de uma norma apenas pode ser a validade de uma outra norma”.¹
34. Assim, as normas subordinadas devem harmonizar-se com as superiores sob pena de deixarem de ter validade no ordenamento jurídico.
35. Nesse passo, temos como exemplo o fato de que o decreto deve buscar fundamento de validade na lei e esta, na Constituição. Se, eventualmente, o decreto contrariar a lei, estará fora da pirâmide, a ninguém podendo obrigar. O mesmo se diz da lei em descompasso com a Constituição.
36. Destarte, uma norma inválida não pode produzir efeitos de direito porque esta simplesmente não existe.
37. Portanto, conhecendo a estrutura hierárquica do ordenamento jurídico fácil torna-se, para o aplicador do Direito, resolver qualquer conflito interno de normas. Quando se tratar de normas de hierarquia diversa, prevalecerá a superior isto é, a de mais alta

¹ *apud*, CARRAZA, ROQUE ANTONIO. Curso de Direito Constitucional Tributário. 19.ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.



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

CAMARA
8ª Câmara Temporária

PROCESSO Nº
DRT 07 – 516722/2006

RECURSO
Ordinário

hierarquia.

38. A Constituição Federal dá fundamento de validade às demais normas jurídicas, pois ela representa o escalão de direito positivo mais elevado.
39. Por fim, ela dá validade a si própria, já que encarna a soberania do Estado que a editou.
40. Justifica-se o presente tópico, pois não obstante a matéria Constitucional não ser passível de discussão, conhecer a estrutura hierárquica do ordenamento jurídico é de importância fundamental para dirimirmos os conflitos internos das normas a serem postas em exame.
41. Assim, tratando-se de normas de hierarquia diversa, prevalecerá a superior, isto é, a de mais alta hierarquia, porque, à outra, justamente por contraditá-la, faltará validade. Saliente-se, a propósito, que, sendo o Brasil uma Federação, a produção de normas jurídicas está a cargo não só da União, mas também, dos Estados-membros, dos Municípios e do Distrito Federal, tudo de acordo com as competências que tais pessoas políticas receberam da Carta Constitucional.
42. Pois bem, a partir da Constituição Federal de 1988, os estados federados e os municípios passaram a possuir maior liberdade para instituir e isentar impostos, fato este que culminou por gerar o conflito federativo, chamado de “guerra fiscal”.
43. A interpretação mais comum vê a “guerra fiscal” como a exacerbação de práticas competitivas – e não cooperativas – entre os estados da Federação.
44. O tema vem assumindo importância crescente, frente aos benefícios fiscais e financeiros que vêm sendo concedidos de forma generalizada pelos estados às grandes



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

CAMARA
8ª Câmara Temporária

PROCESSO Nº
DRT 07 – 516722/2006

RECURSO
Ordinário

empresas, para que estas se instalem em seus territórios. Estes benefícios têm produzido, acreditam alguns estudiosos, concorrência predatória entre os estados, contribuindo para agravar a crise financeira em que se encontram.

45. O que se tem, de fato, é um confronto entre interesses econômicos dos estados, os quais através de concessão de benefícios, que geralmente são via ICMS, buscam favorecer suas economias internas.
46. A ênfase na concessão de benefícios fiscais via renúncia do ICMS tem minimizado a importância de características locais para a localização de projetos, como por exemplo as economias de aglomeração, qualidade da mão-de-obra, infra-estrutura local etc., e intensificando a guerra fiscal entre os estados. Isso reclama um maior ordenamento das concessões fiscais, visando recompor a capacidade de arrecadação das unidades da federação, com vistas ao saneamento de suas finanças.
47. Transpassando-se as argumentos acima para o caso em tela, temos, a Constituição Federal de 1988 dispõe de maneira extensa e detalhada sobre a tributação por via do ICMS em seu artigo 155, senão vejamos:

Artigo 155 – Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

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

(...)

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

I – Será não-cumulativo, compensando-se o que for devido



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

CAMARA
8ª Câmara Temporária

PROCESSO Nº
DRT 07 – 516722/2006

RECURSO
Ordinário

em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

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

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

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

III – poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

IV – resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros. Estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V – é facultado ao Senado Federal;

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI – salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, (g), as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão

[Assinatura]



SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA
8ª Câmara Temporária

PROCESSO Nº
DRT 07 – 516722/2006

RECURSO
Ordinário

ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

- a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;*
- b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;*

VIII - na hipótese da alínea a do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

IX - incidirá também:

- a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;*
- b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;*

X - não incidirá:

- a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações*



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

CAMARA
8ª Câmara Temporária

PROCESSO Nº
DRT 07 – 516722/2006

RECURSO
Ordinário

anteriores;

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no Art. 153, § 5º;

d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;

XI - não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos;

XII - cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;

b) dispor sobre substituição tributária;

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;

e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, (a);

f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e

[Handwritten signature]



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

CAMARA
8ª Câmara Temporária

PROCESSO Nº
DRT 07 – 516722/2006

RECURSO
Ordinário

benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

§ 3º - À exceção dos impostos de que tratam o inciso II, do caput deste artigo e o Art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

§ 4º Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á o seguinte:

I - nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo;

II - nas operações interestaduais, entre contribuintes, com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, o imposto será repartido entre os Estados de origem e de destino, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias;

III - nas operações interestaduais com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, destinadas a não contribuinte, o imposto caberá ao Estado de origem;

IV - as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do



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

CÂMARA
8ª Câmara Temporária

PROCESSO Nº
DRT 07 – 516722/2006

RECURSO
Ordinário

§ 2º, XII, g, observando-se o seguinte:

a) serão uniformes em todo o território nacional, podendo ser diferenciadas por produto;

b) poderão ser específicas, por unidade de medida adotada, ou ad valorem, incidindo sobre o valor da operação ou sobre o preço que o produto ou seu similar alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência;

c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b.

§ 5º As regras necessárias à aplicação do disposto no § 4º, inclusive as relativas à apuração e à destinação do imposto, serão estabelecidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g.

48. O primeiro ponto que merece destaque refere-se a não-cumulatividade do imposto, sendo certo que a mesma não se reveste de natureza tributária, e, destarte, não se trata de elemento essencial à integração da hipótese de incidência do ICMS, operando-se em momento posterior à configuração do débito tributário.
49. Assim, a base imponible não se confunde com um dos aspectos de incidência, uma vez que a compensação dos débitos com os créditos é elemento estranho à quantificação do imposto.
50. Note-se que o texto constitucional utiliza a locução “montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”, sendo justamente este um dos pontos fundamentais para analisarmos o mérito da questão relativa à guerra fiscal.



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

CAMARA
8ª Câmara Temporária

PROCESSO Nº
DRT 07 – 516722/2006

RECURSO
Ordinário

51. Acerca do tema, temos que 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. Com efeito, a questão que se apresenta acerca da não-cumulatividade consiste em compatibilizar as múltiplas incidências do imposto sem violar a Constituição Federal.
52. Neste diapasão, a garantia prevista expressamente no texto constitucional da compensação do imposto cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou Distrito Federal é o instrumento hábil para a realização do princípio da não-cumulatividade.
53. Portanto, retornando à expressão “cobrado”, faz se necessário transcrevermos o artigo 59 do RICMS/00, o qual reproduz os comandos do artigo 36 da Lei 6.374/89, estribados pelo artigo 8º da Lei Complementar 24/75, artigo 16 da Lei Complementar 87/96, e artigo 155, § 2º, I, da Constituição Federal, senão vejamos:

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;



SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA
8ª Câmara Temporária

PROCESSO Nº
DRT 07 – 516722/2006

RECURSO
Ordinário

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 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.

54. Percebe-se, portanto, que a legislação do Estado de São Paulo não veda a utilização do crédito relativo às operações anteriores, não violando, portanto, o princípio da não-cumulatividade, limitando o gozo dos mesmos apenas quando aludidos créditos estejam maculados pela concessão de isenções ou benefícios por parte de outro Estado da Federação.



SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA
8ª Câmara Temporária

PROCESSO Nº
DRT 07 – 516722/2006

RECURSO
Ordinário

55. Mesmo porque, tendo em conta 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, verifica-se, no caso em tela que a imposição de glosa pelo AIIM não ofende a não-cumulatividade.
56. Outrossim, a glosa dos créditos realizada faz operar perfeitamente o princípio da não-cumulatividade do imposto, permitindo ao destinatário da mercadoria a compensação APENAS do valor do imposto cobrado nas operações anteriores.
57. Dando continuidade, em função da preocupação com o exercício da competência legislativa do ICMS, a Constituição impôs 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.
58. Acerca do tema, quando a Constituição cuidou de exigir a celebração de Convênios entre os Estados e o Distrito Federal para a concessão de isenção fiscal, o fez pois eventuais concessões de isenções não integradas em um imposto não-cumulativo, de competência estadual, repercutem em outros Estados, e não somente naqueles que as concedeu.
59. É justamente o que determina o artigo 150, § 6º, da Constituição Federal:

“Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

§ 6º - Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só



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

CAMARA
8ª Câmara Temporária

PROCESSO Nº
DRT 07 – 516722/2006

RECURSO
Ordinário

poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no Art. 155, § 2.º, XII, g.”

60. 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.

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



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

CAMARA
8ª Câmara Temporária

PROCESSO Nº
DRT 07 – 516722/2006

RECURSO
Ordinário

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.

61. Assim, o Convênio que se exige para a concessão de incentivo ou benefício fiscal deverá ser realizado no âmbito do CONFAZ, e necessita de voto unânime de todos os Estados e do Distrito Federal para ser aprovado, sendo certo, com efeito, que 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, Min. Rel. Ilmar Galvão, DJ 19.4.96; ADInMC 128-AL, 23.11.89, Min. Rel. Sepúlveda Pertence, RTJ 145/707; ADInMC 902 3.3.94, Min. Rel. Marco Aurélio de Melo, RTJ 151/444; ADInMC 1.296-PI, 14.6.95, entre outras.
62. Com efeito, no âmbito do ICMS, os Estados e o Distrito Federal não podem conceder unilateralmente incentivos ou benefícios fiscais (créditos presumidos, redução de base de cálculo, remissões, anistias, parcelamentos de débitos tributários, adiamentos de prazos para pagamento, etc.). Caso essas pessoas políticas desejem proceder dessa maneira, devem propor a medida perante o CONFAZ, com o fito de obter autorização



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

CAMARA
8ª Câmara Temporária

PROCESSO Nº
DRT 07 – 516722/2006

RECURSO
Ordinário

para tanto.

63. Em outro giro verbal, a violação da Federação por meio do abuso no exercício da competência legislativa pelos Estados resultam na nulidade do ato concessor do benefício, o que, com efeito, enseja na glosa dos créditos de ICMS correspondentes ao imposto não cobrado em razão do benefício irregular, sendo este o posicionamento adotado pelo Supremo Tribunal Federal, senão vejamos:

“EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. “GUERRA FISCAL. BENEFÍCIOS FISCAIS: CONCESSÃO UNILATERAL POR ESTADO-MEMBRO. Lei 2.273, de 1994, do Estado do Rio de Janeiro, regulamentada pelo Decreto estadual nº 20.326/94. C.F., art. 155, § 2º, XII, g. I. - Concessão de benefícios fiscais relativamente ao ICMS, por Estado-membro ao arripio da norma inscrita no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea g, porque não observada a Lei Complementar 24/75, recebida pela CF/88, e sem a celebração de convênio: inconstitucionalidade. II. - Precedentes do STF. III. - Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente. (ADI 1179/SP. Min. Rel. Carlos Velloso. DJ 19/12/2002”

64. Outrossim, a Lei Complementar nº 24/75 estabelece ainda, 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 recebedor da mercadoria.



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

CAMARA
8ª Câmara Temporária

PROCESSO Nº
DRT 07 – 516722/2006

RECURSO
Ordinário

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

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

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

Parágrafo único - As sanções previstas neste artigo poderão 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.

65. Portanto, resta patente que qualquer benefício firmado ao arrepio do CONFAZ não pode prosperar em nosso cenário jurídico.
66. Não obstante todo o acima exposto, pertinente registrarmos ainda que, consoante os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, o Estado que se sentir prejudicado no comércio interestadual, deve produzir normas no sentido de possibilitar a boa administração do tributo.
67. O Mestre acima citado foi consultado nos seguintes termos: *“no comércio interestadual, o Estado que for prejudicado pelo descumprimento da Lei Complementar nº 24/75, pode dar aplicação, dentro de seu território, às sanções nela previstas? E mais, estará tal Estado, assim agindo, cometendo alguma violência ao pacto federativo?* Em resposta aos quesitos acima, assim se manifestou:



SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA
8ª Câmara Temporária

PROCESSO Nº
DRT 07 – 516722/2006

RECURSO
Ordinário

“Quando perceber que as regras superiores estão sendo transgredidas ou simplesmente ameaçadas, cabe-lhe aplicar a legislação pertinente, preservando a ordem que ele mesmo instituiu, debaixo de valores constitucionais. Ora, as sanções do art. 8º da Lei Complementar nº 24/75 lá estão para serem aplicadas. Entendeu o legislador complementar que tais cominações seriam adequadas para manter a integridade de seus desígnios, motivo pelo qual os entes tributantes devem fazê-las incidir, todas vez que se verificarem infrações. Esses argumentos me autorizam a concluir que não somente podem ser aplicados pelos estados, como deverão realizá-los, com o intento de preservar a organização uniforme desse tributo. Tenho para mim que o procedimento omissivo, estando bem caracterizada a transgressão, implicaria até ofensa ao princípio da indisponibilidade do interesse público, provocando sérias lesões ao erário.

E não mesma direção o asserto: violência contra o pacto federativo seria cometido se o Estado sentindo-se prejudicado no comércio interestadual e tendo à sua disposição aqueles preceitos sancionatórios, deles não se servisse, mantendo-se inerte. Comportamento dessa natureza provocaria desequilíbrio na relação entre as unidades federadas, com sérios detrimetos para o pacto federativo. Sobremais, não fora os Estados e o Distrito Federal, a quem seria cometido o poder jurídico de fazer incidir as normas secundárias estabelecidas naquela Lei Complementar?



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

CAMARA
8ª Câmara Temporária

PROCESSO Nº
DRT 07 – 516722/2006

RECURSO
Ordinário

68. O Autor citado advoga ainda que a Lei Complementar nº 24/75 é auto-aplicável, ou seja, não necessita da expedição de outras regras para que alcance suas finalidades

“A Lei Complementar de que tratamos não só é auto-aplicável, na condição de diploma recepcionado pela ordem jurídica em vigor, como sempre o foi, desde seu advento, sob o pálio da Constituição de 1967. Ser auto-aplicável que significar ser bastante-em-si para irradiar os efeitos que lhe são imanes, isto é, acontecidos os pressupostos de fato previstos nos antecedentes normativos, as conseqüências jurídicas se propagarão automática e infalivelmente (Becker), entre dois ou mais sujeitos de direito.

(...)

Sobre a Lei Complementar 24/75, veiculando normas gerais e abstratas, não necessita da expedição de outras regras de Lei Complementar ou de qualquer outro estatuto normativo para alcançar suas finalidades. A mencionada Lei visa a instrumentalizar os Estados e o Distrito Federal, no sentido de dar-lhes competência para, mediante normas gerais e abstratas ou individuais e concretas, realizarem as matérias sobre o que dispões. Sendo assim é auto-aplicável.

69. Portanto, o Comunicado CAT nº 36/2004 se mostra perfeitamente legítimo, pois limita-se a exigir apenas o crédito correspondente ao valor do imposto que não foi efetivamente cobrado por outro Estado.



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

CAMARA
8ª Câmara Temporária

PROCESSO Nº
DRT 07 – 516722/2006

RECURSO
Ordinário

70. Forçoso reconhecer, portanto, que a glosa de créditos efetuada pelo Fisco tem amparo na Constituição, na Lei Complementar 24/75, na Lei Estadual 6.374/89 e no Regulamento do ICMS (Decreto 45.490/2000) devendo, portanto, ser mantida.
71. Por derradeiro, como síntese de todo o acima exposto, pertinente trazermos à baila os ensinamentos do Ilustre Roque Antonio Carrazza²:

Os Estados e o Distrito Federal podem conceder (ou revogar) isenções, em matéria de ICMS, não por meio de lei ordinária, mas de decreto legislativo, ratificando Convênio entre eles firmado. Só após aprovados, legislativamente, os convênios que concedem isenções de ICMS passam a ter eficácia. Tal aprovação deve ser feita por meio de decreto legislativo.

A Constituição exige que todos os Estados-membros da Federação, bem assim o Distrito Federal, se coloquem de acordo, mediante convênio, para que as isenções de ICMS surjam ou venham a ser abolidas. Este ditam visa evitar a guerra fiscal entre as diversas regiões do País, que são muito díspares, já que, algumas, são industrializadas, outras não; poucas são prósperas; A maioria, nem tanto. Só o consenso entre todas as pessoas políticas interessadas – consubstanciado no convênio – abre caminho à outorga ou retirada de isenções de ICMS.

Portanto, para que isenções de ICMS surjam validamente é preciso que os Estados e o Distrito Federal celebrem entre si convênios, que, ao depois, para se transformarem em

W.M.



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

CAMARA
8ª Câmara Temporária

PROCESSO Nº
DRT 07 – 516722/2006

RECURSO
Ordinário

Direito interno de cada uma destas pessoas políticas, deverão ser por elas ratificados. O instrumento idôneo da ratificação, longe de ser o decreto do Governador, é o Decreto Legislativo (estadual ou distrital, conforme o caso).

A celebração dos convênios – relembramos – deve ser levada a efeito pelo Poder Executivo, e sua ratificação, pelo Poder Legislativo (a Assembléia Legislativa de cada Estado e a Câmara Legislativa do Distrito Federal). Portanto, os convênios que concedem isenções de ICMS só entrarão a fazer parte do ordenamento jurídico interno dos Estados ou do Distrito Federal após serem aprovados pelas respectivas Casas Legislativas. Isto, aliás, nos levou a sustentar, em outra passagem desta obra, que, em rigor, o convênio é, apenas, o pressuposto para a concessão da isenção do ICMS. Esta surgirá do decreto legislativo (estadual ou distrital), que confirma o convênio.

Observemos, ainda, que é preciso que todos os Estados e o Distrito Federal ratifiquem o convênio para que a isenção em tela nasça. Reforçando a idéia, se uma única destas entidades tributantes deixar de fazê-lo, o benefício não surgirá.

Reiteramos, neste item, que a Lei Complementar prevista no art. 155, § 2º, XII, “g”, da CF (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) não poderá estabelecer o conteúdo dos convênios, mas, apenas,

² CARRAZA, ROQUE ANTONIO. Curso de Direito Constitucional Tributário. 19.ª ed. São Paulo:



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

CAMARA
8ª Câmara Temporária

PROCESSO Nº
DRT 07 – 516722/2006

RECURSO
Ordinário

mecanismos jurídicos que nortearão sua celebração. Tal lei complementar deverá, apenas, dar operatividade técnica ao sistema de celebração de convênios. Não poderá, sob hipótese alguma, dificultar sua celebração, nem, muito menos, estipular seu conteúdo. Tem, pois, caráter meramente formal, devendo, evidentemente, respeitar os princípios e normas constitucionais.

O assunto continua sob a égide da Lei Complementar nº 24, de 7.1.1975, já que o art. 27 da Lei Complementar nº 87, de 13.9.1996, que dele tratava, foi vetado pelo Presidente da República.

Evidentemente, os convênios de que aqui estamos cogitando devem limita-se a dispor sobre isenções de ICMS. Não lhes é dado, a este pretexto, cuidar de questões estranhas. Muito menos possibilitar o descumprimento de princípios constitucionais, máxime se isto vier em detrimento dos contribuintes.

Milita neste sentido a própria Lei Complementar 24/1975, que, além de estatuir que os convênios deverão versar apenas sobre a concessão ou extinção de incentivos fiscais (arts. 1º e 2º), declara nulos os que inobservarem estes limites (art. 8º).

Em suma, as isenções de ICMS, longe de poderem ser concedidas (ou revogadas) pelas próprias unidades federativas interessadas, devem ser objeto de convênios, celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal.



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

CAMARA
 8ª Câmara Temporária

PROCESSO Nº
 DRT 07 – 516722/2006

RECURSO
 Ordinário

72. Face a todo o acima exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao Recurso da Contribuinte **BERTIN LTDA.**, julgando procedente o Auto de Infração em análise.

Sala das Sessões, 10 de outubro de 2008.

Sylvio César Afonso
 Sylvio César Afonso

Juiz Relator

"In casu" acompanho o i. relator.

Elcio Fidal Henrique

Elcio Fidal Henrique

"In casu" com o i. Juiz relator.

Richardo Caramico

RICARDO CARAMICO CARAMICO QUEDES

MARA EUGENIA BUONANNO CARAMICO

Sandra Cordeiro Molina

Sandra Cordeiro Molina



Sessão: 10/10/2008

Processo: DRT-07-516722/2006 - AIIM 3058047-0

OITAVA Câmara Temporária

Recorrente: BERTIN LTDA

Recorrida: A FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO

Relator: Sylvio Cesar Afonso

Tipo de Recurso: Recurso Ordinário

Advogado: Dr(a). Fernando Dantas Casillo Gonçalves

Negado provimento. Decisão unânime

Publicado em:

29 NOV 2008