



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

<b>CAMARA</b>
5ª TEMPORÁRIA

<b>PROCESSO Nº</b>
1000284-816083-06

<b>RECURSO</b>
ORDINÁRIO

RECORRENTE	NESTLE BRASIL LTDA.				
RECORRIDO	FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL				
RELATOR (A)	FABIO CASTILHO	AIIM	3061322	S. ORAL	S/N N

### EMENTA

ICMS – Crédito do imposto correspondente a operação interestadual amparada por benefício fiscal concedido sem base em convênio interestadual, em desrespeito ao disposto no artigo 155 § 2º, XII, “g” da Constituição Federal – O creditamento do ICMS para evitar a cumulatividade pressupõe cobrança anterior do imposto - Aplicação do artigo 36 da Lei 6.374/89, não se considerando cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o ICMS objeto de benefício fiscal não autorizado em convênio.

Configuradas as infrações e corretamente aplicadas as penalidades.

Recurso conhecido e improvido.

CAPITULAÇÃO DA INFRAÇÃO	CAPITULAÇÃO DA MULTA
Artigo 59, § 2º e 61 do RICMS/00.	Artigo 527, II, “j”, c/c §§ 1º, 9º e 10 do RICMS/00.

### RELATÓRIO

1. Trata-se de recurso ordinário interposto regularmente pela autuada, ora recorrente, contra decisão de 1ª instância que julgou procedente o Auto de Infração e Imposição de Multa – AIIM.
2. O AIIM imputa ao contribuinte o creditamento indevido de ICMS, correspondente à diferença entre o imposto destacado em documentos fiscais emitidos por filiais da empresa situadas no Estado de Goiás e o imposto efetivamente pago àquele Estado. Decorre a diferença de benefícios fiscais amparados pelo artigo 11 do Anexo IX do RICMS-GO, Dec. 4.852/97 e não autorizados por convênio interestadual, em desacordo com o exigido pelo artigo 155, § 2º, XII, “g” da Constituição Federal.
3. Acompanham o AIIM: a) cópia da legislação do Estado de Goiás que concede o benefício; b) demonstrativo que relaciona das notas fiscais de transferência a produtos remetidos, com valor total do ICMS escriturado e



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

**CAMARA**  
5ª TEMPORÁRIA

**PROCESSO Nº**  
1000284-816083-06

**RECURSO**  
ORDINÁRIO

creditado; c) cópia das notas fiscais de transferência e do livro Registro de Entradas; d) notificações expedidas e documentos apresentados pelo contribuinte em resposta à notificação.

4. No recurso ordinário interposto, alega o contribuinte, em síntese:
- a) Impossibilidade de vedação ao crédito em questão diante do princípio da não-cumulatividade do ICMS e da ausência de dispositivo legal que autorize a glosa;
  - b) Ausência de prejuízo para o Estado de São Paulo, vez que a competência ativa do imposto é de Goiás, constituindo a cobrança pretendida no AIIM ofensa ao princípio Federativo.
5. A Representação Fiscal opinou pela manutenção do AIIM.

**VOTO**

6. O recurso é tempestivo, merece ser conhecido e está em condições de ser julgado.
7. A matéria de fato é incontroversa.
8. As operações que ensejaram a autuação são amparadas por benefício fiscal concedido sem amparo em convênio interestadual.
9. Resume-se a discussão à questão de direito consistente na análise da possibilidade legal da glosa dos créditos, diante da invocada não-cumulatividade do ICMS.
10. Em que pese a bem elaborada fundamentação do recurso do contribuinte, tem-se que autuação é respaldada no melhor direito.



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

<b>CAMARA</b>
5ª TEMPORÁRIA

<b>PROCESSO Nº</b>
1000284-816083-06

<b>RECURSO</b>
ORDINÁRIO

11. A matéria encontra-se bem tratada em julgamentos anteriores desta Corte, notadamente no julgamento do processo DRT-6-511579-2004, da 8ª Câmara Efetiva, de Relatoria do I. Juiz Gianpaulo C. Dringoli.
12. O voto em questão é resultado de estudos conjuntos daquele Juiz e deste Relator, e suas linhas centrais de fundamento para decisão são aqui expostas, transcrevendo-se, inclusive, por vezes, partes de seu texto.
13. A Federação é cláusula pétrea da Constituição de 1988, decorrendo do princípio federativo a harmonia entre as ações dos diversos Estados-membros.
14. No que se refere ao ICMS, o intenso comércio de mercadorias em operações interestaduais e a concorrência dos Estados pela tributação impõe que a tributação de ICMS se dê de forma harmônica, de modo a preservar a forma Federativa de Estado.
15. Dada a preocupação com o exercício da competência legislativa do ICMS, a Constituição impõe no artigo 155, § 2º, XII, "g", que cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.
16. 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.

*LC 24/75: Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.*

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



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

<b>CAMARA</b>
5ª TEMPORÁRIA

<b>PROCESSO Nº</b>
1000284-816083-06

<b>RECURSO</b>
ORDINÁRIO

*I - à redução da base de cálculo;*

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

*III - à concessão de créditos presumidos*

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

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

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

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

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

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

18. À violação da Federação pelo abuso no exercício da competência legislativa pelos Estados, seguem-se a nulidade do ato concessor do benefício, bem como a glosa dos créditos de ICMS correspondentes ao imposto não cobrado em razão do benefício irregular.



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

<b>CAMARA</b>
5ª TEMPORÁRIA

<b>PROCESSO Nº</b>
1000284-816083-06

<b>RECURSO</b>
ORDINÁRIO

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

*Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, 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 poder-se-ão acrescer a presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação, ao Fundo Especial e aos impostos referidos nos itens VIII e IX do art. 21 da Constituição federal.*

20. Há de se notar que, caso houvesse Convênio, autorizando o benefício fiscal, não haveria como falar-se em glosa de créditos, visto que haveria, por parte do Estado de São Paulo, aceitação do benefício em questão e conseqüente necessidade de honrar o crédito, o que não se afigura na espécie.
21. Havendo duas sanções complementares (como indica o conector "e", observado na expressão "nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria") e instituídas em lei complementar é de se concluir que os prejudicados pela norma irregular possam exigir a imposição de ambas. Uma ocorre por meio de contestação da norma em abstrato, a segunda pela glosa dos créditos em concreto, por meio do AIIIM, como no caso presente.
22. A conclusão resta ainda melhor embasada quando atentamos para o fato de que a vedação aos créditos correspondentes a imposto não cobrado faz apenas realizar a determinação constitucional de não-cumulatividade do ICMS,



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA  
5ª TEMPORÁRIA

PROCESSO Nº  
1000284-816083-06

RECURSO  
ORDINÁRIO

tratada como um princípio Constitucional que irradia efeitos para todo o sistema legislativo do imposto.

23. A importância da não-cumulatividade e a abrangência de sua aplicação, tanto no que se refere à atividade legiferante quanto naquilo que toca à interpretação da legislação posta do ICMS, determinam o aprofundamento da análise quanto ao real significado do conceito da não-cumulatividade a fim de permitir sua correta compreensão.
24. 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.
25. Dada a incidência plurifásica do ICMS, a questão sobre o real alcance da não-cumulatividade repousa em compatibilizar múltiplas incidências do imposto com a exigência de que este não seja cumulativo.
26. Desse modo, é necessário que a legislação do ICMS contenha previsões que evitem que, apesar da múltipla incidência do imposto, a resultante da soma do ICMS cobrado nas diversas etapas de circulação de mercadoria em direção ao consumo seja maior do que o resultado da aplicação da alíquota sobre a respectiva base de cálculo na operação que destina mercadoria a consumidor final ou na prestação de serviço a usuário final.
27. Dessa feita, a não-cumulatividade do ICMS tem seu foco na totalidade do imposto cobrado na cadeia de circulação de mercadoria.
28. A não-cumulatividade do ICMS opera pela técnica da compensação do imposto anteriormente cobrado com o imposto devido nas subseqüentes operações com a mesma mercadoria. Desta feita, preserva-se a resultante não cumulativa do imposto na cadeia produtiva, independentemente do número de



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

<b>CAMARA</b>
5ª TEMPORÁRIA

<b>PROCESSO Nº</b>
1000284-816083-06

<b>RECURSO</b>
ORDINÁRIO

incidências do imposto, o que significa dizer que, independentemente do número de elos da cadeia produtiva, a resultante do ICMS é a mesma.

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

*Art. 155, § 2º, I – “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou Distrito Federal.”*

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

31. Considerando que o próprio texto Constitucional prescreve a não-cumulatividade do ICMS, escolhendo também o meio de garantia para a realização do princípio e, conseqüentemente, delimitando o seu alcance, verifica-se, no caso em tela que a imposição de glosa pelo AIIM não ofende a não-cumulatividade.

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



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

<b>CAMARA</b>
5ª TEMPORÁRIA

<b>PROCESSO Nº</b>
1000284-816083-06

<b>RECURSO</b>
ORDINÁRIO

33. Deve-se notar que o creditamento de ICMS relativo a operações anteriores em atenção à não-cumulatividade do imposto tem por base a cobrança anterior do imposto e não somente a indicação do imposto em documentos fiscais.
34. Nessa esteira é relevante discutir a validade formal dos documentos produzidos pelo contribuinte, e eventual imposição de que o Fisco do Estado destinatário limite-se a verificar se o crédito escriturado espelha o exato valor de ICMS destacado em documentos fiscais que amparam operações anteriores com a mesma mercadoria.
35. Os documentos fiscais relativos às operações de circulação de mercadorias têm, na sistemática do imposto, duas funções primordiais.
36. A primeira mais evidente é a de acobertar a operação de circulação da mercadoria, permitindo a verificação da regularidade da operação por eventual fiscalização de barreira, identificando o remetente e destinatário da mercadoria e a regularidade do destaque do ICMS, caso o imposto incida na operação.
37. A segunda menos evidente e menos explorada quanto ao seu alcance é a função creditícia. O documento fiscal que acoberta operação tributada pelo ICMS, entre contribuintes do imposto, além de acobertar a remessa e recebimento da mercadoria, também transfere créditos do imposto.
38. Desta maneira, ao receber uma mercadoria acompanhada da competente documentação fiscal, o contribuinte destinatário, em verdade, recebe dois bens jurídicos distintos. Um é a própria mercadoria. O outro é o direito ao crédito do ICMS destacado no documento fiscal.
39. O ordenamento jurídico tutela a recepção de ambos os bens jurídicos envolvidos na operação de circulação de mercadoria (a mercadoria em si e o correspondente crédito do imposto).





SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

<b>CAMARA</b>
5ª TEMPORÁRIA

<b>PROCESSO Nº</b>
1000284-816083-06

<b>RECURSO</b>
ORDINÁRIO

40. De um lado, há toda uma sistemática legal a regular a operação comercial, impondo obrigações ao vendedor e comprador, de modo a permitir o tranqüilo desenrolar das operações no mercado, garantindo-se às partes a possibilidade de exigir o correto cumprimento dos termos avençados (geralmente em contrato de compra e venda mercantil), sobretudo no que se refere à correta entrega da coisa e pagamento do preço correspondente.
41. De outro lado, existe um feixe de regras, integrantes da legislação tributária, que regula a transferência, a recepção e o aproveitamento do crédito de ICMS pelo estabelecimento destinatário da mercadoria.
42. Deve-se, já no início da análise da função creditícia do documento fiscal do ICMS, ter em mente a inafastável premissa de que a transferência de créditos do imposto ocorre sempre e tão somente para operar o princípio da não-cumulatividade do imposto.
43. Dito isso, passa-se a analisar a legislação posta que dispõe sobre o assunto.
44. O artigo 59 do RICMS/00, reproduzindo comandos do artigo 36 da Lei 6.374/89, cujo fundamento repousa no art. 8º da Lei Complementar 24/75, no artigo 16 da Lei Complementar 87/96, e artigo 155, § 2º, I, da Constituição Federal, dispõe que:

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

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

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

*2 - imposto anteriormente cobrado, a importância calculada nos termos do*



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA  
5ª TEMPORÁRIA

PROCESSO Nº  
1000284-816083-06

RECURSO  
ORDINÁRIO

*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.*

45. Analisando o feixe de normas que encerra o artigo transcrito, percebe-se que o simples destaque de imposto em documento fiscal não garante a transferência do crédito do imposto e a possibilidade de sua utilização para compensação com o ICMS devido pelo estabelecimento que recebe mercadoria sobre a qual pesa incidência anterior do ICMS. O direito ao crédito pelo destinatário não é absoluto e está condicionado ao atendimento simultâneo de alguns requisitos.
46. Dentre os requisitos, alguns voltam-se à verificação da regularidade formal da documentação. Como exemplo, pode-se citar a necessidade de inscrição, na repartição fiscal competente do estabelecimento remetente da mercadoria (§ 1º, item 4).
47. Outros requisitos voltam-se à substância da operação, transcendendo a simples aparência do documento e prestando-se a verificar se sua essência é compatível com a possibilidade de transferência de crédito de ICMS a que se dispõe.
48. Dentre os requisitos voltados à substância da operação, podemos identificar requisitos de duas espécies.



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

<b>CAMARA</b>
5ª TEMPORÁRIA

<b>PROCESSO Nº</b>
1000284-816083-06

<b>RECURSO</b>
ORDINÁRIO

49. Uma espécie é diretamente voltada à verificação da conformidade entre o documento fiscal produzido e a legislação aplicável à operação de circulação de mercadorias. Pode-se aí classificar o requisito de que o destaque do imposto ocorra em documento fiscal que atenda a todas as exigências da legislação pertinente (item 3), e a necessidade de que o imposto destacado (leia-se imposto cobrado a ser compensado) corresponda ao imposto efetivamente devido na operação, o que se verifica pela adequação do valor destacado com a aplicação da alíquota e base de cálculo aplicáveis à operação (§ 1º, item 2).
50. A segunda espécie compõe-se requisitos voltados à substância do documento. Dirige-se fundamentalmente à verificação da adequação entre o que está codificado no documento fiscal e o que ocorre no mundo dos fatos. São as imposições de que o contribuinte emitente do documento encontre-se em real atividade no local indicado (§ 1º, item 4) e que o imposto destacado não tenha deixado de ser cobrado em virtude de favor fiscal não autorizado em convênio celebrado entre os Estados membros da Federação (§ 2º).
51. Na situação em tela, tem-se clara dissociação entre o valor do imposto cobrado e o valor do imposto destacado em documento fiscal, em virtude da concessão no Estado de origem da mercadoria de benefícios fiscais não amparados em Convênio, celebrado entre os Estados membros da Federação.
52. Não basta para garantir o crédito ser o documento fiscal formalmente válido e conter indicação de imposto destacado em conformidade com a alíquota interestadual aplicável à situação.
53. Aceitando-se que a compensação de ICMS se presta à realização da não-cumulatividade do imposto e que esta não pode servir à geração espontânea de riqueza (leia-se geração livre de créditos fiscais não correspondentes a imposto cobrado, em detrimento do erário do Estado destinatário da mercadoria), há necessariamente de se verificar a substância da operação interestadual.



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

<b>CAMARA</b>
5ª TEMPORÁRIA

<b>PROCESSO Nº</b>
1000284-816083-06

<b>RECURSO</b>
ORDINÁRIO

54. A forma escolhida pelo Estado de origem para a concessão do benefício fiscal irregular resulta em uma discrepância entre a documentação fiscal que acoberta as operações e a obrigação tributária correspondente à saída da mercadoria.
55. O destaque do imposto no documento fiscal que ampara a remessa interestadual da mercadoria é integral. Contudo, como resulta da análise da legislação de instituição do benefício e resta incontroverso nos autos, o ICMS destacado no documento não é cobrado na sua integralidade e em acordo com a legislação nacional do imposto.
56. Assim sendo, a glosa aplicada é formal e materialmente correta, visto que a fiscalização, por expressa previsão legal, não está adstrita à verificação da simples aparência do documento fiscal. Fosse a glosa de ser afastada sob o pretexto de que a aparência da documentação fiscal se sobrepõe à sua substância, não somente a geração fraudulenta de créditos havida no caso em tela, mas qualquer outro tipo de fraude sustentada em documentos fiscais deveria ser suportada pelo erário público, já que a fiscalização tributária estaria impossibilitada de adotar providências no sentido da correção da conduta de quaisquer agentes que operassem irregularmente nos mercados.
57. Vale, ainda, abordar a questão freqüentemente trazida a tona em sede de discussão acerca de glosa de créditos decorrentes de benefícios fiscais irregulares que o estorno do crédito de ICMS não se restringe aos casos em que a mercadoria é objeto de operação futura amparada por isenção ou não incidência do imposto.
58. A razão fundamental a fulminar a tese de que a isenção ou não incidência seriam a única causa de possível de estorno de créditos de ICMS é que, nos casos de estorno de créditos de ICMS em virtude de operação subsequente amparada por isenção ou não incidência, há regularidade do crédito que acompanha a mercadoria, impondo a legislação o estorno em virtude de evento



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

<b>CAMARA</b>
5ª TEMPORÁRIA

<b>PROCESSO Nº</b>
1000284-816083-06

<b>RECURSO</b>
ORDINÁRIO

posterior em relação ao da entrada da mercadoria, consistente na saída não tributada.

59. No caso presente, assim como em outros casos que versam sobre a glosa de créditos provenientes de operações amparadas por benefícios fiscais irregulares, não se discute a imposição jurídica de estornar, em virtude de evento posterior, crédito lançado quando da entrada de mercadoria no estabelecimento do contribuinte. Em verdade, a discussão jurídica é focada na legitimidade do crédito no momento da entrada da mercadoria. Não se fala da viabilidade de estorno futuro do crédito, mas discute-se a possibilidade de, recebida a mercadoria, creditar-se o estabelecimento de valor correspondente a imposto não cobrado de outro estabelecimento da mesma empresa, por força de benefício fiscal irregular.
60. Há expressa previsão legal para a vedação, independentemente da existência de saída posterior tributada pelo imposto, do creditamento de ICMS correspondente à parcela do imposto destacado em documento fiscal que não seja cobrada em virtude de favor fiscal concedido sem a previsão em convênio interestadual. Ao passo que, no caso de estorno de crédito em virtude de posterior saída isenta, tem-se por regular o crédito no momento da entrada da mercadoria, seguindo-se a imposição de estorno do crédito no momento da saída amparada pela isenção ou não-incidência do ICMS.
61. Nota-se diferença fundamental entre as regras jurídicas de estorno de crédito em virtude de não-incidência ou isenção em operação posterior e de vedação ao crédito, tanto no escopo, como na forma de operação.
62. A falácia do argumento de que somente a isenção ou não-incidência posterior impõe o não creditamento do imposto é dupla.
63. Em primeiro lugar, como esclarecido, a necessidade de estorno posterior do crédito não se confunde com a obrigação de não creditar o imposto. Em segundo lugar, não é somente a isenção ou não incidência que implica na



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA
5ª TEMPORÁRIA

PROCESSO Nº
1000284-816083-06

RECURSO
ORDINÁRIO

obrigação de estorno dos créditos. A ilustrar o afirmado, transcrevem-se e comentam-se os artigos 66 e 67 do Regulamento do ICMS.

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

*I - alheios à atividade do estabelecimento;*

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

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

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

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

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

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

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

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

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



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

<b>CAMARA</b>
5ª TEMPORÁRIA

<b>PROCESSO Nº</b>
1000284-816083-06

<b>RECURSO</b>
ORDINÁRIO

*tributadas.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

64. Avaliando o conteúdo dos artigos 66 e 67 do RICMS percebe-se claramente a diferença entre as espécies de normas voltadas à vedação do creditamento do ICMS na entrada de mercadorias e à imposição de estorno de crédito de valor legitimamente creditado.



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

<b>CAMARA</b>
5ª TEMPORÁRIA

<b>PROCESSO Nº</b>
1000284-816083-06

<b>RECURSO</b>
ORDINÁRIO

65. Nota-se também, pela leitura do artigo 67, que a isenção e não-incidência não são os únicos eventos que autorizam o estorno do crédito, podendo-se citar como outros exemplos o perecimento da mercadoria, sua utilização em atividade alheia à do estabelecimento, seu consumo pelo estabelecimento destinatário, entre outros.
66. Assim, demonstra-se de caráter equivocado a tese de que a glosa de créditos é inconstitucional em virtude de a Constituição Federal somente autorizar o estorno de créditos em caso de não-incidência ou isenção futura do imposto.
67. Finalmente é de se considerar que o aproveitamento do benefício fiscal irregularmente concedido representa vantagem concorrencial inaceitável, posto que contrária à ordem constitucional, sendo a glosa de créditos medida salutar, inclusive sob o ponto de vista da igualdade tributária.
68. Em conclusão, tem-se que:
- a) as infrações encontram-se corretamente capituladas e a documentação que instrui o AIIM é suficiente para demonstrar a infração tributária cometida pelo recorrente, de modo a sustentar a acusação.
  - b) a glosa de créditos, nos termos em que foi aplicada, tem amparo legal na Constituição, Leis Complementares 24/75 e 87/96, Lei Estadual 6.374/89 e no Regulamento do ICMS.
  - c) não há como falar-se em violação ao princípio da não-cumulatividade do imposto, visto que o benefício fiscal concedido em pelo Estado de origem implica em ausência de cobrança do imposto nos termos da legislação nacional de regência do ICMS. Não cabe a alegação de que basta o destaque do imposto em documento fiscal para garantir o crédito.





SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

<b>CAMARA</b>
5ª TEMPORÁRIA

<b>PROCESSO Nº</b>
1000284-816083-06

<b>RECURSO</b>
ORDINÁRIO

d) O princípio Federativo impõe a harmonia no exercício do poder legiferante dos Estados, no tocante ao ICMS, de modo que o exercício da competência legislativa não resulte em lesões recíprocas aos erários Estaduais e nem alijamento das condições de competitividade de contribuintes de um Estado em consequência de benefícios fiscais irregulares concedidos a contribuintes de outra Unidade da Federação. Daí decorre o fundamento substancial da glosa aplicada, a qual é juridicamente amparada pela existência de Normas Constitucionais e disposições autorizadoras da inadmissão do crédito previstas em Leis Complementares Nacionais.

69. Por todo o exposto e tendo em vista estarem presentes os requisitos de admissibilidade, conheço deste recurso ordinário para **NEGAR-LHE PROVIMENTO** e, por conseguinte, **MANTER EM SUA INTEGRALIDADE** a decisão recorrida.

São Paulo, 28 13 de 2008.

  
**FABIO CASTILHO**  
Juiz Relator

Presidente

SALA DAS SESSÕES em, / /  
ficando adiado o julgamento.  
pelo prazo de dias (art. 100, do R.I.)

A pedido do vista do processo ao SR.  
A pedido do vista do processo ao SR.

JOSE ROBERTO MARTINA  
pelo prazo de 30 dias (art. 100, do R.I.)  
ficando adiado o julgamento.  
SALA DAS SESSÕES em, 28 / 03 / 08

João Paulo

Presidente



-1-01SECRETARIA DA FAZENDA  
 COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
**TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS**

<b>CAMARA</b>	<b>PROCESSO Nº</b>	<b>RECURSO</b>
<b>5ª TEMPORÁRIA</b>	<b>DRT- 15- 816083/2006</b>	<b>ORDINÁRIO</b>

**RECORRENTE FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DE SÃO PAULO**  
**RECORRIDO NESTLE BRASIL LTDA**  
**RELATOR(A) JOSÉ ROBERTO LAPETINA AIIM 3061322-0 S. ORAL NÃO**

**EMENTA****ICMS**

Crédito do imposto correspondente a operação interestadual amparada por benefício fiscal concedido sem base em convênio interestadual, em desrespeito ao disposto no artigo 155, §2º, inciso XII, alínea "g" da Constituição Federal – O creditamento do ICMS para evitar a cumulatividade pressupõe cobrança anterior do imposto – Aplicação do artigo 36 da Lei 6.374/89, não se considerando cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o ICMS objeto de benefício fiscal não autorizado em convênio.

**CAPITULAÇÃO DA INFRAÇÃO**

Artigo 59, §2º e 61, do RICMS (Decreto 45.490/00).

**CAPITULAÇÃO DA MULTA**

Artigo 527, inciso II, alínea "j" c/c §§1º e 10, do RICMS/00 (Decreto 45490/00).

VOTO VISTA - JOSÉ ROBERTO LAPETINA

Requeri "vista" dos presentes autos, a fim de, com mais vagar, ter condições de refletir sobre a questão de creditamento indevido do ICMS, em operações de transferência de mercadorias do Recurso Ordinário conforme declarada pelo i. Relator, a quem impetro vênias para adotar o relatório apresentado.

O AIIM imputa ao contribuinte o creditamento indevido de ICMS, correspondente à diferença entre o imposto destacado em documentos fiscais emitidos por filiais da empresa situadas no Estado de Goiás e o imposto efetivamente pago àquele Estado. Decorre a diferença de benefícios fiscais amparados pelo artigo 11 do anexo IX do RICMS-GO, Decreto 4.852/97 e não autorizados por convênio interestadual, em desacordo com o exigido pelo artigo 155, §2º, inciso XII, alínea "g" da Constituição Federal.



-2-01SECRETARIA DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
**TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS**

**CAMARA**  
**5ª TEMPORÁRIA**

**PROCESSO Nº**  
**DRT- 15- 816083/2006**

**RECURSO**  
**ORDINÁRIO**

Acompanham o AIIM, cópia da legislação do Estado de Goiás que concede o benefício; demonstrativo que relaciona das notas fiscais de transferência a produtos remetidos, com valor total do ICMS escriturado e creditado; cópia das notas fiscais de transferência e do livro Registro de Entradas; notificações expedidas e documentos apresentados pelo contribuinte em resposta a notificação.

No recurso ordinário interposto, alega o contribuinte, em síntese:

- a) Impossibilidade de vedação ao crédito em questão diante do princípio da não-comulatividade do ICMS e da ausência de dispositivo legal que autorize a glosa;
- b) Ausência de prejuízo para o Estado de São Paulo, vez que a competência ativa do imposto é de Goiás, constituindo a cobrança pretendida no AIIM ofensa ao princípio federativo.

A Representação Fiscal opinou pela manutenção do AIIM.



-3-01 SECRETARIA DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
**TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS**

**CAMARA**  
**5ª TEMPORÁRIA**

**PROCESSO Nº**  
**DRT- 15- 816083/2006**

**RECURSO**  
**ORDINÁRIO**

VOTO

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.

**LC 24/75: Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.**

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

- I - à redução da base de cálculo;**
- II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;**
- III - à concessão de créditos presumidos**
- IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou**



-4-01 SECRETARIA DA FAZENDA  
 COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
**TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS**

CAMARA  
 5ª TEMPORÁRIA

PROCESSO Nº  
 DRT- 15- 816083/2006

RECURSO  
 ORDINÁRIO

*indireta, do respectivo ônus;*

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

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

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

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

No caso sob análise, há operações interestaduais de transferência entre estabelecimentos da mesma empresa, amparados por Termo de Acordo de Regime Especial, que contém previsão de outorga de créditos de ICMS.

**DO ALCANCE DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS**

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



-5-01 SECRETARIA DA FAZENDA  
 COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
**TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS**

**CAMARA**  
**5ª TEMPORÁRIA**

**PROCESSO Nº**  
**DRT- 15- 816083/2006**

**RECURSO**  
**ORDINÁRIO**

O ICMS é um imposto não-cumulativo.

A inserção, no texto Constitucional de dispositivo que versa sobre a não-cumulatividade do ICMS<sup>1</sup> faz com que a não-cumulatividade do ICMS seja tratada como um princípio Constitucional, irradiando efeitos para todo o sistema legislativo do imposto.

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

Entre os diversos fundamentos apresentados podemos destacar, que a violação ao princípio da não-cumulatividade constitucionalmente garantido, posto que é norma cogente e, como tal, deve ser cumprida, tanto como pelo contribuinte do imposto, como também pelos próprios estados. As únicas hipóteses previstas de vedação ao princípio da não-cumulatividade, são a isenção e a não incidência nas operações subsequentes que ensejam a anulação dos créditos respectivos nas operações antecedentes. O direito ao crédito repousa sobre operação anterior tributada. Nesse sentido o direito ao crédito do ICMS caracteriza uma relação jurídica autônoma cujo antecedente único é a incidência do imposto na operação anterior, mediante destaque do tributo no documento fiscal, não se cogitando de cogitando de mais nenhuma outra condição à vazão desse direito de "abater" ou "compensar" referido imposto.

<sup>1</sup> Constituição Federal de 1988, artigo 155, § 2º, I: "O ICMS será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias, com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal."



-6-01 SECRETARIA DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
**TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS**

**CAMARA**  
**5ª TEMPORÁRIA**

**PROCESSO Nº**  
**DRT- 15- 816083/2006**

**RECURSO**  
**ORDINÁRIO**

Do locupletamento indevido do Estado de destino, ao impugnar o crédito do imposto na operação interestadual, o estado de destino estará alargando a competência tributária bem cingida constitucionalmente, cobrando por vias transversas, o ICMS incidente nas operações anteriores, ocorridas em outras unidades da Federação.

O contribuinte não deve assumir o ônus de outrem, a discussão jurídica deve restringir-se aos estados envolvidos na guerra fiscal, em que o contribuinte destinatário das mercadorias figura como terceiro interessado, não podendo suportar os maléficos de referenda contenda entre Estados.

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.

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

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

O Supremo Tribunal Federal já decidiu nesse mesmo sentido há muito tempo, em 31.3.1992, no julgamento





-7-01 SECRETARIA DA FAZENDA  
 COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
**TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS**

**CAMARA**  
**5ª TEMPORÁRIA**

**PROCESSO Nº**  
**DRT-15-816083/2006**

**RECURSO**  
**ORDINÁRIO**

do RE 109486-SP, em que foi relator o Ministro Ilmar Galvão, em acórdão da Primeira Turma, verbis:

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



-8-01 SECRETARIA DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
**TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS**

**CAMARA**  
**5ª TEMPORÁRIA**

**PROCESSO Nº**  
**DRT- 15- 816083/2006**

**RECURSO**  
**ORDINÁRIO**

*Estado de destino, não afeta a equação acima evidenciada. Recurso não conhecido.*

*O Senhor Ministro Ilmar Galvão, relator:*

*Incensurável o raciocínio desenvolvido.*

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

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



-9-01 SECRETARIA DA FAZENDA  
 COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
**TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS**

**CAMARA**  
**5ª TEMPORÁRIA**

**PROCESSO Nº**  
**DRT- 15- 816083/2006**

**RECURSO**  
**ORDINÁRIO**

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

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

Jurisprudência dos nossos Tribunais são uníssonas quanto ao assunto, senão vejamos:

Substituição tributária e necessidade de regulamentação em lei complementar: STJ - "a competência atribuída aos Estado e ao Distrito Federal, para, na ausência de lei complementar necessária à instituição do ICMS, celebrarem convênio para regular provisoriamente o mencionado imposto, restringe-se às lacunas existentes e às matérias legais não recepcionadas pela Constituição vigente (artigo 34, parágrafo 5º, ADCT). Nos termos do artigo 155, XII, b da atual Constituição, a disciplina do instituto da substituição tributária, relativamente ao ICMS, deve ter base em lei complementar, cuja ausência não se enquadra na autorização



-10-01 SECRETARIA DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
**TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS**

**CÂMARA**  
**5ª TEMPORÁRIA**

**PROCESSO Nº**  
**DRT- 15- 816083/2006**

**RECURSO**  
**ORDINÁRIO**

prevista no artigo 34, parágrafo 8º, ADCT, não podendo, pois, ter suporte em convênio celebrado pelos Estados-membros (STJ - 1ª seção - Embargos de divergência no Resp. n. 50.877/SP - Rel. Min. César Asfor Rocha, Diário da Justiça, Seção I, 29 de maio 1995, p.15.546).

Observamos, 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.

Reiteremos, neste item, que a lei complementar prevista no artigo 155, parágrafo 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, os 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 24, de 07/01/1975, já que o artigo 27 da Lei complementar 87, de 13/09/1996, que dele tratava, foi vetado pelo Presidente da República.



**CAMARA**  
**5ª TEMPORÁRIA**

-11-01 SECRETARIA DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
**TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS**

**PROCESSO Nº**  
**DRT- 15- 816083/2006**

**RECURSO**  
**ORDINÁRIO**

Evidentemente, os convênios de que aqui estamos cogitando devem limitar-se a dispôr 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.

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.

Na prática tem havido muitas isenções de ICMS concedidas por meio de lei ordinária - quando não de decreto - da própria unidade federativa interessada. Estas isenções autonômicas são manifestamente inconstitucionais, e a qualquer tempo podem ser contestadas, perante o STF (artigo 102, I, "f", da CF), pelas unidades federativas que se sentirem prejudicadas.

Citação de Campilongo, Paulo Antonio Fernandes, em "ICMS, Aspectos Jurídicos Relevantes".

"A Constituição Federal admite, entre as hipóteses de incidência do ICMS nas operações interestaduais, a exigência de diferencial de alíquota apenas quando se cuidar de operação envolvendo a circulação de bens (material de uso e consumo ou ativo imobilizado) ou serviços (transporte e comunicação) para consumidor final, desde que o contribuinte do imposto. Em outras palavras, diante do arquetipo constitucional, os Estados não têm competência para arrolar, entre as



-12-01 SECRETARIA DA FAZENDA  
 COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
**TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS**

**CAMARA**  
**5ª TEMPORÁRIA**

**PROCESSO Nº**  
**DRT- 15- 816083/2006**

**RECURSO**  
**ORDINÁRIO**

hipóteses de incidência do ICMS, a exigência de diferencial de alíquota em operação envolvendo mercadorias para posterior revenda no destino.

As operações interestaduais que envolvem a circulação de mercadorias destinadas a contribuintes em outras unidades da Federação, para posterior comercialização, não podem ser objeto da incidência de diferencial de alíquota. Assim, se tal pressuposto de fato não configura sequer hipótese de incidência do ICMS, para efeitos de exigência de diferencial da alíquota, decerto que essa materialidade não pode ser tomada pelo legislador para servir de escopo para a antecipação do imposto".

TRIBUTÁRIO. ICMS - OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. Comunicado CAT 36/2004 que impede apropriação de crédito em operações interestaduais praticadas com determinados Estados da Federação. Sentença terminativa do feito Reforma - art 155, §2º, inciso XII, alínea "g" da Constituição Federal que exige edição de lei complementar para concessão de benefícios fiscais, não financeiros. Inaptidão de ato infralegal fazer as vezes de meio de impugnação à constitucionalidade de leis, na medida em que pretendeu antecipar o resultado de ADIns opostas contra as leis que instituíram tais benefícios. Concessão da Segurança. Recurso provido. (Processo nº518.847.5/5-00 - apelante: Sindicato do Comércio Atacadista, Importador, Exportador e Distribuidor de Peças, Acessórios e Componentes para veículos em Geral do Estado



-13-01 SECRETARIA DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
**TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS**

**CÂMARA**  
**5ª TEMPORÁRIA**

**PROCESSO Nº**  
**DRT- 15- 816083/2006**

**RECURSO**  
**ORDINÁRIO**

de São Paulo-SICAP - apelado: Delegado  
Regional da Administração Tributária em São  
Paulo).

Conclusão

- a) A glosa de créditos, nos termos em que foi aplicada, não tem amparo legal na Constituição, Leis Complementares 24/75 e 87/96, Lei Estadual 6.374/89 e no Regulamento do ICMS (Decreto 45.490/2000);
- b) Não há como falar-se em violação ao princípio da não-cumulatividade do imposto, visto que o regime especial que concede o benefício fiscal de comum acordo entre o Estado de Goiás e a recorrente, conforme TARE juntado aos autos, implica em ausência de cobrança do imposto;
- c) O princípio Federativo impõe a harmonia no exercício do poder legiferante dos Estados, no tocante ao ICMS, de modo que o exercício da competência legislativa não resulte em lesões recíprocas aos erários Estaduais e nem aleijamento das condições de competitividade de contribuintes de um Estado em consequência de benefícios fiscais irregulares concedidos a contribuintes de outra Unidade da Federação;

Por todo o exposto e tendo em vista estarem presentes os requisitos de admissibilidade, **CONHEÇO** deste recurso ordinário do contribuinte para, no mérito, **DAR PROVIMENTO** e, por conseguinte, **ANULAR** o AIIM.



-14-01 SECRETARIA DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
**TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS**

**CAMARA**  
**5ª TEMPORÁRIA**

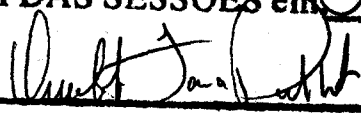
**PROCESSO Nº**  
**DRT- 15- 816083/2006**

**RECURSO**  
**ORDINÁRIO**

É como voto.

Plenário Antonio Pinto da Silva, 30 de Out de 2008.

  
José Roberto Lapetina  
Juiz com vista

A pedido dou vista do processo ao SR.  
Representante fiscal Thiago Aguiar  
pelo prazo de 5 dias (art. 100, do R.I.)  
ficando adiado o julgamento.  
SALA DAS SESSÕES em 30 104 108  
  
**Presidente**





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

PROCESSO:	DRT-15 - 816083/06	CÂMARA:	5ª Temporária	AIIM nº/Série:	3.061.322-0
RECORRENTE:	NESTLÉ BRASIL LTDA.				
RECORRIDO:	FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO				
LOCALIDADE:	SÃO PAULO	CNPJ	60.409.075/0015-58		
RELATOR:	Dr. José Roberto Lapetina	RECURSO:	Ordinário		
ASSUNTO:	Infrações relativas ao crédito do imposto				
CAPITULAÇÃO DA MULTA:	Arts. 527, inc. II, alínea "j", c/c §§ 1º, 10º. do RICMS/2000				
	SUSTENTAÇÃO ORAL (S/N?): N				

**PEDIDO DE VISTA DA REPRESENTAÇÃO FISCAL**

**DRF N.º 009/TCA/08**

**Colenda Câmara ,**

Durante a sessão de julgamento realizada na 5ª Câmara Temporária, pedimos vista destes autos, cuja relatoria é do Dr. Fábio Castilho, com voto de vista proferido pelo Dr. José Roberto Lapetina, para apresentar as razões pelas quais entendemos, com a devida vênia, devam ser afastas as razões do voto de vista deste I. julgador.

O libelo versa sobre a seguinte infração:

- "Creditou-se indevidamente do ICMS, no montante de (...), nos meses de janeiro a dezembro de 2002, conforme detalhado no demonstrativo I, valor este correspondente à diferença (2%) entre o imposto destacado nos documentos fiscais e o efetivamente pago ao Estado de Goiás, em operações de transferência remetidas por estabelecimentos filiais (unidades de: Goiânia (...), Rialma (...) e Jataí (...)) para a unidade de Araraquara -SP (...).

Tal fato está comprovado pelos seguintes documentos: legislação do estado de Goiás que concede o benefício; demonstrativo I que relaciona as notas fiscais de transferências de produtos remetidos, com o valor total do ICMS escriturado e creditado; cópias das notas fiscais de transferência e dos livro reg. Entradas, notificações e documentos apresentados pelo contribuinte em resposta às notificações." (Item 1)

O I. Juiz Relator, Dr. Fabio Castilho, manteve integralmente o AIIM, pontuando, sumariamente que, uma vez o benefício fiscal não sendo concedido de acordo com o ordenamento jurídico vigente, especificamente à Lei Complementar 24/75, e dispositivos constitucionais pertinentes à matéria, dar-se-ia efetividade à sanção prevista no artigo 8º, dessa Lei Complementar, inciso I, reconhecendo a nulidade de ao e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria, estando, portanto autorizada a glosa dos créditos fiscais.



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

**CÂMARA**  
5ª Temporária

**PROCESSO**  
DRT-15 - 816083/06

**FOLHA Nº**

Com pedido de vista, o I. Juiz Dr. José Roberto Lapetina, traz entendimento diverso sobre a matéria.

Transcrevemos abaixo a conclusão do voto do Dr. José Roberto Lapetina:

*"a) a glosa de créditos, nos termos em que foi aplicada, não tem amparo legal na Constituição, Leis Complementares 24/75 e 87/96, Lei Estadual 6.374/89 e no Regulamento do ICMS (Decreto 45.490/2000);*

*b) Não há como falar-se em violação ao princípio da não cumulatividade do imposto, visto que o regime especial que concede o benefício fiscal de comum acordo entre o Estado de Goiás e a recorrente, conforme TARE juntado aos autos, implica em ausência de cobrança de imposto;*

*c) O Princípio Federativo impõe a harmonia no exercício do poder legiferante dos Estados, no tocante ao ICMS, de modo que o exercício da competência legislativa não resulte em lesões recíprocas aos erários Estaduais e nem aleijamento das condições de competitividade de contribuintes de um Estado em consequência de benefícios fiscais irregulares concedidos a contribuintes de outra Unidade da Federação."*

Assim, anula o AIIM, dando provimento ao recurso da Recorrente.

Passamos às razões pelas quais entendemos que o trabalho do Agente Fiscal de Rendas deva ser mantido tal qual elaborado, como bem decidiu o I. Juiz relator Fabio Castilho.

A Constituição Federal ao prever o princípio da não cumulatividade para o ICMS assim prescreveu:

*Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

*(...)*

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

*(...)*

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

*I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o **montante cobrado nas***



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

**CÂMARA**  
5ª Temporária

**PROCESSO**  
DRT-15 - 816083/06

**FOLHA Nº**

*anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;*

O primeiro ponto que merece destaque é a expressão imposto "cobrado" nas operações anteriores.

A colocação de expressões nos textos legais, por mais que vez ou outra possa carecer de técnica, seja ela jurídica ou de qualquer outra natureza, nunca é desprezível. Do inciso I, do §2, acima transcrito abstrai-se que, para dar efetividade ao princípio da não cumulatividade haverá a compensação do imposto cobrado em oportunidade anterior com o imposto devido.

Conforme relatado no AIIIM exordial, a Filial da recorrente estabelecida em outra Unidade da Federação usufrui de benefício fiscal a ela concedido através da legislação do Estado de Goiás, pela qual aquela unidade lhe autoriza um crédito fiscal presumido.

Verifica-se que o benefício fiscal concedido nos termos da legislação do Estado de Goiás (que não foi aprovado pelo CONFAZ), estipula a concessão de crédito presumido: o estabelecimento localizado fora do Estado de São Paulo abre mão dos créditos nas entradas e, ao transferir a mercadoria para o seu estabelecimento localizado em São Paulo, recebe crédito presumido.

Assim, a recorrente (estabelecimento localizado em São Paulo) creditou-se do valor do ICMS destacado nas Notas Fiscais de Transferências de mercadorias da filial (12%), mas a operação teve uma carga tributária minorada, visto que parte do valor do tributo que deveria ser cobrado não o foi, sendo-lhe concedido pela aquela outra Unidade da Federação por crédito presumido.

A esse respeito, transcrevemos o artigo 59 do RICMS/2000 (artigo 36 da Lei Estadual nº 6.374/89):

*"Art. 59 - O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação ou prestação ou 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".*

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

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

*"§ 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*



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

CÂMARA  
5ª Temporária

PROCESSO  
DRT-15 - 816083/06

FOLHA Nº

*fiscal em desacordo com o disposto no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "g", da Constituição Federal (Lei 6.374/89, art. 36 § 3º, na redação da Lei 9.359/96). (Redação dada pelo inciso I do art. 2º do Decreto 41.252, de 30-10-96 DOE 31-10-96-; efeitos a partir de 19-06-96)" (g.n.)*

O dispositivo legal acima mencionado é claro quanto à vedação do crédito efetuado pelo Recorrente, uma vez que, no caso das transferências realizadas com o outro estabelecimento, parte dos 12% (doze por cento) destacados no documento fiscal não foram cobrados na operação anterior; portanto, o crédito não é legítimo, pois só dá direito a crédito o imposto cobrado na operação anterior.

Quanto a ter havido violação ao Princípio da Não-Cumulatividade, entendemos que não procede o entendimento do I. Sr. Juiz com o Voto de Vista. A própria norma constitucional que o prevê impõe determinadas condições que devem ser observadas para que os contribuintes possam abater os valores cobrados e pagos no posto anterior da cadeia produtiva.

Ademais, entendemos que a própria jurisprudência citada pelo I. Juiz em seu voto de vista advoga favoravelmente ao Estado de São Paulo.

Com efeito, não é possível validar um crédito fiscal decorrente de operação interestadual lastreada num incentivo fiscal que propicia ao remetente o abatimento parcial do imposto devido na operação, sob pena de frustrar a aplicação do preceito estabelecido no artigo 155, § 2º, XII, "g" da Constituição Federal.

O benefício obtido pelo outro estabelecimento do contribuinte junto à outra Unidade da Federação – o qual lhe autoriza a efetuar um crédito fiscal presumido sobre o valor das transferências de mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa situados em outra unidade da Federação, não pode acarretar qualquer efeito ao Estado de São Paulo, uma vez que não existe convênio firmado neste sentido, entre os dois Estados.

No mais, reiteramos as razões pelas quais o Juiz Relator Fábio Castilho entendeu manter a acusação fiscal nos termos do trabalho elaborado no AIIM exordial.

Diante do exposto, com a vênua do I. Juiz José Roberto Lapetina, como também dos demais membros dessa 5ª Câmara Temporária, somos pela manutenção do AIIM pelas razões ora expostas, bem como pelas apontadas nas outras oportunidades de manifestação do órgão fazendário.

Representação Fiscal, 21 maio 2000

*Thiago Cássio de Aguiar*  
Representante Fiscal

De Acordo,  
*Marcelo Amaral G. Mendonça*  
Representante Fiscal

AO NAC  
5ª Câmara Temporária

Mantenho meu voto.

FÁBIO ROBERTO C. CASTILHO

Mantenho o meu voto

Acompanho o voto do Dr. Fábio Castilho.

MARIA ANSELMA COSCRATO DOS SANTOS

Com o voto do Dr. FÁBIO CASTILHO

ADEMIR FOGAÇA PEREIRA

Com o voto do Dr. Fábio Castilho

OSWALDO FARIA DE PAULA NETO

Sívio César Afonso



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
CAT - TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

Página: 11  
Data 26/05/2008  
Hora 13:52:21  
DAP383R

**Sessão: 21/05/2008**

**Processo: DRT-15-816083/2006 - AIIM 3061322-0**

**QUINTA Câmara Temporária**

Recorrente: NESTLE BRASIL LTDA

Recorrida: A FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO

Relator: Fábio Roberto Correa Castilho

Tipo de Recurso: Recurso Ordinário

Advogado: Dr(a). Marcos Figueiredo Vasconcellos

Negado provimento. Decisão não unânime

**09 AGO 2008**

**Publicado em:**