



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 32.937 - MT (2010/0166240-2)

RELATOR : MINISTRO BENEDITO GONÇALVES
RECORRENTE : CIPLAN CIMENTO PLANALTO S/A
ADVOGADO : GERALDO MASCARENHAS LOPES CANÇADO DINIZ E OUTRO(S)
RECORRIDO : ESTADO DE MATO GROSSO
PROCURADOR : JENZ PROCHNOW JÚNIOR

EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. RESTRIÇÃO AO CREDITAMENTO DE ALÍQUOTA INTERESTADUAL (ICMS) PELO ESTADO DE DESTINO EM FACE DE INCENTIVO FISCAL CONCEDIDO PELO ESTADO DE ORIGEM. IMPOSSIBILIDADE. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 155, § 2º, I, DA CF E 8º, § 5º, DA LC 87/96. DIFERENCIAÇÃO ENTRE IMPOSTO DEVIDO E RECOLHIDO. DIREITO LÍQUIDO E CERTO EVIDENCIADO.

1. Recurso ordinário no qual se discute o percentual a ser creditado do ICMS devido ao estado de destino (Mato Grosso), na medida em que a Unidade de origem (Distrito Federal) concede incentivo creditício de repercussão fiscal, na forma de empréstimo para o pagamento do imposto devido, o que, na prática, importa diferimento no pagamento do tributo (Pró-DF).
2. Emerge dos autos que o recorrido, Estado de Mato Grosso, em face do benefício concedido pelo Distrito Federal, não permite o creditamento da totalidade da alíquota interestadual devida (12%), mas, apenas, do montante que entende efetivamente recolhido na origem (2.5%).
3. A Primeira Seção decidiu que "o creditamento na escrituração fiscal constitui espécie de compensação tributária, motivo pelo qual há de ser facultada a via do *mandamus* para obtenção desse provimento de cunho declaratório, em conformidade com o que dispõe a Súmula 213/STJ, 'o mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária'" (EREsp 727.260/SP, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJ 23/3/2009).
4. Dispõe o art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal que o ICMS "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 operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal".
5. No caso concreto, impõe-se reconhecer que o imposto devido junto à Unidade de origem corresponde à totalidade da alíquota de 12% (doze por cento) relativa à substituição tributária nas operações interestaduais. Isso porque o incentivo concedido pelo Distrito Federal não pressupõe dispensa do pagamento do tributo, diferindo substancialmente das hipóteses de isenção ou de não-incidência, pois nessas situações não há, de fato, "imposto devido".
6. Assim, constatado que o benefício fiscal concedido pelo estado de origem não altera o cálculo do imposto devido, mas, apenas, retarda seu recolhimento, à luz do princípio da não-cumulatividade, deve ser assegurado o creditamento no percentual de 12% como abatimento do ICMS devido ao estado destinatário. Nessa mesma linha, já decidiu o STJ : RMS 31.714/MT, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 19/9/2011; REsp



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

1.125.188/MT, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 28/05/2010; AgRg no REsp 1.065.234/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 01/07/2010.

7. "Se outro Estado da Federação concede benefícios fiscais de ICMS sem a observância das regras da LC 24/75 e sem autorização do CONFAZ, cabe ao Estado lesado obter junto ao Supremo, por meio de ADIn, a declaração de inconstitucionalidade da lei ou ato normativo de outro Estado - como aliás foi feito pelos Estados de São Paulo e Amazonas nos precedentes citados pela Ministra Eliana Calmon - e não simplesmente autuar os contribuintes sediados em seu território. Vide ainda: ADI 3312, Rel. Min. Eros Grau. DJ. 09.03.07 e ADI 3389/MC, Rel. Min. Joaquim Barbosa. DJ. 23.06.06)" (RMS 31.714/MT, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 19/9/2011).

8. Recurso ordinário provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, dar provimento ao recurso ordinário em mandado de segurança, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki, Arnaldo Esteves Lima e Napoleão Nunes Maia Filho votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília (DF), 06 de dezembro de 2011(Data do Julgamento)

MINISTRO BENEDITO GONÇALVES

Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 32.937 - MT (2010/0166240-2)

RELATOR : MINISTRO BENEDITO GONÇALVES
RECORRENTE : CIPLAN CIMENTO PLANALTO S/A
ADVOGADO : GERALDO MASCARENHAS LOPES CANÇADO DINIZ E OUTRO(S)
RECORRIDO : ESTADO DE MATO GROSSO
PROCURADOR : JENZ PROCHNOW JÚNIOR

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO BENEDITO GONÇALVES (Relator): Trata-se de recurso ordinário em mandado de segurança interposto por Ciplan Cimento Planalto S/A contra acórdão prolatado pelo Tribunal de Justiça do Mato Grosso, assim ementado (fl. 286):

MANDADO DE SEGURANÇA - ICMS - PRODUTO ADQUIRIDO EM OUTRO ESTADO - PRETENDIDO APROVEITAMENTO INTEGRAL DE DIFERENÇA DE ALÍQUOTA - AUSÊNCIA DE CONVÊNIO - INADMISSIBILIDADE - INEXISTÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO - ORDEM DENEGADA.

Não há que se falar em direito líquido e certo, se inexistente convênio que autoriza ou revogue benesse fiscal referente a alíquota de ICMS.

Rejeitados os aclaratórios (fl. 342).

Nas suas razões recursais (fls. 351-371), a contribuinte sustenta que nas operações interestaduais pelas quais remete cimento do Distrito Federal para o Estado de Mato Grosso, em face do princípio da não-cumulatividade, tem direito a creditar-se da totalidade da alíquota interestadual correspondente ao imposto devido ao ente de origem (DF), de 12%, e que o benefício fiscal concedido por essa Unidade da Federação, consistente diferimento no recolhimento do tributo, não importa em isenção ou não-incidência. Aduz, ainda:

Todavia, o que não observou a RECORRIDA, e com as vênias devidas ao Tribunal *a quo*, é que na verdade o direito líquido e certo da RECORRENTE ao creditamento está cabalmente previsto não apenas por lei específica, mas pela própria Constituição Federal, vez que não sendo hipótese de isenção/não-incidência, deve-se manter integralmente o valor do crédito de ICMS, com base na alíquota praticada na operação anterior, qual seja, 12%, sendo absolutamente inconstitucional qualquer limitação.

A condição contida no Decreto nº 4.540/04 (norma infralegal, repita-se por outra volta) - de limitação do direito de crédito - não existe em qualquer letra da Constituição, ferindo assim, ordenamento pátrio!!

Afirma, ainda, que a imposição do fisco mato grossense fere o disposto no art. 152 da CF e



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

11 do CTN, pois implica tratamento tributário diferenciado em razão da procedência da mercadoria.

Em contrarrazões (fls. 421-436), o Estado de Mato Grosso defende que: a) a pretensão deduzida no presente *mandamus* é de ressarcimento, inviável ante os óbices estampados nas Súmulas 269 e 271/STF; b) não é possível reconhecer o direito ao creditamento nos casos em que, em face da concessão de benefícios fiscais, não houve efetivo recolhimento do tributo; c) o direito vindicado pela impetrante depende de prévio convênio firmado entre os estados envolvidos na operação interestadual (art. 155, § 2º, XII, *g*, da CF combinado com os arts. 2º e 24 da LC 24/75).

Assevera, ainda, que:

Como se vê, este Estado, diante de créditos de ICMS provenientes de operações ou prestações beneficiadas por incentivos fiscais em outras unidades federadas, concedidos em desacordo com o consagrado na Constituição da República (arts. 150, § 6º, e 155, § 2º, inc. xii, alínea "g"), e Lei Complementar nº 24/75 (arts. 1, 2º e 10), vale dizer, sem respaldo em convênio e sem previsão em lei específica, considera não cobrado o imposto destacado no documento fiscal, haja vista a nulidade do ato e a ineficácia do crédito, nos termos ao art. 8º, inc. I, da Lei Complementar nº 24/75.

Se é nulo o aludido crédito e, por via de consequência, exigível o imposto não pago ou devolvido por favor fiscal indevido, não há se falar em aproveitamento total do crédito em tais casos, como pretendido pela impetrante. Nesse contexto, o Decreto nº 4.540, de 02-12-04, ao dispor sobre o aproveitamento de crédito de ICMS proveniente de operação ou prestação amparada por benefício fiscal de ICMS não autorizados por convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24/75, em nada inovou o ordenamento jurídico regente, muito menos cerceia algum direito, porquanto apenas explicita o que já está expressamente estatuído no art. 8º da Lei Complementar nº 24/75, bem como no parágrafo único, do art. 24, da Lei nº 7.098/98.

O Ministério Público Federal opinou pelo não provimento do recurso, em parecer assim ementado (fl. 485):

RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA. Impetração contra ato do Secretário da Fazenda do Estado de Mato Grosso objetivando a compensação e o creditamento integral dos valores de ICMS decorrentes de operações com mercadorias oriundas do Distrito Federal de par com a conseqüente declaração de inconstitucionalidade do Decreto Estadual nº 4.540/2004. Acórdão do Eg. Tribunal de Justiça/MT que denegou a segurança postulada. Recurso ordinário fundado no art. 539, II, "a", do CPC. Alegação de direito líquido e certo aos créditos de ICMS nos termos do art. 155, § 2º, I da Constituição Federal. Inexistência de convênio entre o Estado do Mato Grosso e o Distrito Federal que estabeleça a isenção pretendida pelo impetrante na espécie. Incidência do art. 6º do art. 150 da Constituição Federal c/c o art. 1º da Lei Complementar Federal nº 24/75 na espécie. Jurisprudência dessa Colenda Corte. liquidez e certeza do direito não demonstradas. Parecer pelo não provimento do



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

presente recurso ordinário resultando na confirmação da decisão recorrido
denegatória da ordem.

É o relatório.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 32.937 - MT (2010/0166240-2)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. RESTRIÇÃO AO CREDITAMENTO DE ALÍQUOTA INTERESTADUAL (ICMS) PELO ESTADO DE DESTINO EM FACE DE INCENTIVO FISCAL CONCEDIDO PELO ESTADO DE ORIGEM. IMPOSSIBILIDADE. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 155, § 2º, I, DA CF E 8º, § 5º, DA LC 87/96. DIFERENCIAÇÃO ENTRE IMPOSTO DEVIDO E RECOLHIDO. DIREITO LÍQUIDO E CERTO EVIDENCIADO.

1. Recurso ordinário no qual se discute o percentual a ser creditado do ICMS devido ao estado de destino (Mato Grosso), na medida em que a Unidade de origem (Distrito Federal) concede incentivo creditício de repercussão fiscal, na forma de empréstimo para o pagamento do imposto devido, o que, na prática, importa diferimento no pagamento do tributo (Pró-DF).
2. Emerge dos autos que o recorrido, Estado de Mato Grosso, em face do benefício concedido pelo Distrito Federal, não permite o creditamento da totalidade da alíquota interestadual devida (12%), mas, apenas, do montante que entende efetivamente recolhido na origem (2.5%).
3. A Primeira Seção decidiu que "o creditamento na escrituração fiscal constitui espécie de compensação tributária, motivo pelo qual há de ser facultada a via do *mandamus* para obtenção desse provimento de cunho declaratório, em conformidade com o que dispõe a Súmula 213/STJ, 'o mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária'" (EREsp 727.260/SP, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJ 23/3/2009).
4. Dispõe o art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal que o ICMS "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 operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal".
5. No caso concreto, impõe-se reconhecer que o imposto devido junto à Unidade de origem corresponde à totalidade da alíquota de 12% (doze por cento) relativa à substituição tributária nas operações interestaduais. Isso porque o incentivo concedido pelo Distrito Federal não pressupõe dispensa do pagamento do tributo, diferindo substancialmente das hipóteses de isenção ou de não-incidência, pois nessas situações não há, de fato, "imposto devido".
6. Assim, constatado que o benefício fiscal concedido pelo estado de origem não altera o cálculo do imposto devido, mas, apenas, retarda seu recolhimento, à luz do princípio da não-cumulatividade, deve ser assegurado o creditamento no percentual de 12% como abatimento do ICMS devido ao estado destinatário. Nessa mesma linha, já decidiu o STJ : RMS 31.714/MT, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 19/9/2011; REsp 1.125.188/MT, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 28/05/2010; AgRg no REsp 1.065.234/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 01/07/2010.
7. "Se outro Estado da Federação concede benefícios fiscais de ICMS sem a observância das regras da LC 24/75 e sem autorização do CONFAZ, cabe ao Estado lesado obter junto ao Supremo, por meio de ADIn, a declaração de inconstitucionalidade da lei ou ato normativo de outro Estado - como aliás foi feito pelos Estados de São



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Paulo e Amazonas nos precedentes citados pela Ministra Eliana Calmon - e não simplesmente autuar os contribuintes sediados em seu território. Vide ainda: ADI 3312, Rel. Min. Eros Grau. DJ. 09.03.07 e ADI 3389/MC, Rel. Min. Joaquim Barbosa. DJ. 23.06.06)" (RMS 31.714/MT, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 19/9/2011).

8. Recurso ordinário provido.

VOTO

O SENHOR MINISTRO BENEDITO GONÇALVES (Relator): Conforme relatado, o presente processo cuida de mandado de segurança pelo qual busca a empresa contribuinte provimento judicial que lhe assegure o creditamento da alíquota interestadual devida à Unidade de origem (DF), de 12%, do ICMS, percentual essa que é parcialmente glosado pelo Estado de destino.

Inicialmente, registro que a Primeira Seção decidiu que "o creditamento na escrituração fiscal constitui espécie de compensação tributária, motivo pelo qual há de ser facultada a via do *mandamus* para obtenção desse provimento de cunho declaratório, em conformidade com o que dispõe a Súmula 213/STJ, 'o mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária'" (EResp 727.260/SP, de minha relatoria, DJ 23/3/2009).

Rejeito, portanto, a preliminar de inadequação da via eleita.

Emerge dos autos que o recorrido, Estado de Mato Grosso, por meio de edição de decreto estadual (de nº 4.540/04), limita o creditamento do ICMS devido à Unidade de origem (Distrito Federal) em percentual menor à alíquota interestadual de 12%, quando o contribuinte obtém benefício fiscal que importe em não recolhimento imediato do tributo.

O acórdão ora recorrido, por sua vez, denegou a ordem, fundamentalmente, pelo fato de não haver convênio entre os estados envolvidos que legitimasse o benefício concedido pelo Distrito Federal. Cabe, por oportuno, conferir as razões de decidir do acórdão estadual:

[...] a concessão de quaisquer benefícios fiscais deve ser precedida de previsão legal específica, aliás, tal norma já existe e é a Lei Complementar nº 24/75, que, embora anterior à promulgação da CF/88, foi por ela recepcionada, conforme consignado pelo STF (ADI 1.179), senão vejamos:



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

"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".

Assim, à vista do mencionado regramento do ICMS, o Estado de Mato Grosso editou o Decreto nº 4.540/04, no qual se limitou a regulamentar as operações ou prestações de estabelecimentos beneficiados por incentivos fiscais, concedidos sem respaldo em convênio e sem previsão em lei específica, diante da nulidade do ato e da ineficácia do crédito, nos moldes do art. 8º, I, da Lei Complementar nº 24/75.

Nesse norte, verifica-se que a autuação do Estado/Impetrado se afigura legítima, porquanto visa evitar situações em o benefício da isenção ou não incidência se converta em crédito para compensação em operações posteriores e, assim, combater a chamada "guerra fiscal" entre as unidades da Federação.

[...]

Nesse contexto, considerando que a Impetrante não demonstrou que as mercadorias oriundas de seu estabelecimento no Distrito Federal e remetidas a este Estado, foram favorecidas com benefício fiscal concedido mediante prévio convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24/75, não há que se falar em direito líquido e certo a amparar a sua pretensão.

Nem mesmo há que se falar em afronta ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, porquanto o seu objetivo, qual seja a justa tributação foi alcançado, em decorrência da limitação ao creditamento do imposto ao montante do valor efetivamente pago nas operações anteriores, evitando-se, assim, a duplicidade da exação fiscal.

Esses são os elementos que entendo necessários para o julgamento do presente recurso.

Dispõe o art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal que o ICMS "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 operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal".

Na mesma esteira, disciplina a Lei Complementar 87/96, que regula o ICMS:

art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

[...]

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

[...]

§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do *caput*, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.

A controvérsia travada nestes autos reside no percentual a ser considerado para fins



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

creditamento, junto ao estado de destino, do ICMS devido à Unidade de origem (DF), tendo em vista a existência benefício com repercussão fiscal por ela concedido.

O Tribunal de origem, como visto, entendeu que, em face do citado favor fiscal, o contribuinte recolhe efetivamente ao estado de origem apenas 2,5% de ICMS, motivo pelo qual permitiu o creditamento apenas desse percentual na operação de entrada.

Entendo, todavia, que esse não é a melhor interpretação.

Digo isso porque, em face do princípio da legalidade estrita, que é norteador à interpretação das normas de direito tributário, mostra-se imprescindível interpretar a expressão "**valor devido**", contida nos dispositivos e da Constituição e da Lei Complementar acima identificados.

No caso concreto, tem-se que o Distrito Federal, por meio do Programa Pró-DF, concedeu incentivo creditício, mediante empréstimos especiais, para o pagamento do imposto devido, o que, na prática, importa diferimento no pagamento do tributo. É o que se retira da Lei Distrital 2.427/99 e do Decreto 20.957/2000, *in verbis*:

Lei 2.427/1999:

Art. 8º. A concessão de incentivo creditício será na forma de empréstimos para financiamento de acordo com linhas de crédito em estabelecimentos oficiais ou conveniados com o Governo do Distrito Federal, destinados a:

I - capital de giro;

II - financiamento para a implantação do projeto.

Decreto 20.957/2000:

Art. 1º Os empreendimentos econômicos produtivos enquadrados no Programa de Promoção do Desenvolvimento Econômico Integrado e Sustentável do Distrito Federal PRÓ-DF, cujos projetos forem aprovados até 15 de julho de 2003, serão beneficiados com incentivos creditícios e fiscais.

[...]

§ 2º Os incentivos fiscais e creditícios previstos neste Decreto:

[...]

II - não dispensa o contribuinte:

a. do pagamento do imposto referente ao diferencial de alíquota de ICMS;

b. das obrigações decorrentes da comercialização de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, seja na condição de substituto ou substituído

[...]

Art. 2º O benefício creditício dar-se-á na forma de financiamento do valor de até setenta por cento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, próprio, proveniente das operações e



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

prestações decorrentes do empreendimento incentivado.

Assim, tem-se que a benesse concedida, na forma de diferimento de recolhimento, pelo Distrito Federal pressupõe a existência de imposto devido (objeto do empréstimo); ou, por outro prisma, não é possível creditar-se de algo que não é devido.

Conclui-se, dessa forma, que a expressão "imposto devido" não deve ser confundida com "imposto efetivamente recolhido".

Em face disso, tenho que o imposto devido junto ao Distrito Federal origem corresponde à totalidade da alíquota de 12% (doze por cento) relativa à substituição tributária nas operações interestaduais.

Vale destacar, por oportuno, que o incentivo alcançado pelo Distrito Federal difere substancialmente dos casos de isenção ou não-incidência, pois nessas situações não há, de fato, "imposto devido".

Assim, constatado que o incentivo creditício concedido pelo estado de origem não altera o cálculo do imposto devido, mas, apenas, resulta em facilidades creditícias para o seu recolhimento, deve ser descontado o percentual de 12% do ICMS devido ao estado destinatário.

Lado outro, pensar diferente resultaria, no caso concreto, na possibilidade de o Estado de destino, em prejuízo ao contribuinte, apropriar-se da totalidade do incentivo fiscal concedido pelo estado de origem, tornando-o sem efeito, situação essa que conspira contra a autonomia fiscal dos entes federados, que só pode ser regulada por norma de caráter nacional. Além disso, na espécie, estar-se-ia diante de uma hipótese de bi-tributação, na medida em que, como visto, o programa de incentivo do Distrito Federal, em face da legislação pertinente à benesse, não dispensa do pagamento do tributo.

A esse respeito, ensina Roque Antonio Carrazza:

3.1 A desnecessidade da "efetiva cobrança" nas anteriores operações ou prestações

I - Interpretação cuidadosa do Texto Constitucional revela-nos que o *direito de crédito* em tela independe, para surgir, da efetiva cobrança do ICMS nas anteriores operações ou prestações.

Deveras, a Magna Carta nada exige neste sentido, não podendo nenhuma



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

norma infraconstitucional criar restrições a respeito.

Isto significa que o direito à compensação permanece íntegro ainda que um dos contribuintes deixe de recolher o tributo ou a Fazenda Pública de lançá-lo (salvo, é claro, por motivo de *isenção* ou *não-incidência*). Basta que as leis de ICMS tenham incidido sobre as operações ou prestações anteriores para que o abatimento seja devido.

Em suma, a expressão "montante cobrado", contida na segunda parte do art. 155, § 2º, I, da CF, deve ser juridicamente entendida como "montante devido" e, não, como "montante efetivamente exigido".

Lamentavelmente, porém, empresas estão sendo "punidas" com a perda de créditos de ICMS, apenas por haverem adquirido, em outras unidades federadas, mercadorias comercializadas sob a égide de incentivos fiscais, que entrariam em testilhas com o disposto no art. 155, § 2º, XII, "g", da Constituição Federal. E, tudo, nada obstante as operações interestaduais estarem documentadas em notas fiscais formalmente em ordem.

[...]

Nada disso se sustenta, ao lume de nosso direito positivo.

II - Com efeito, os adquirentes de mercadorias (ou fruidores de serviços de transporte transmunicipal ou de comunicação) têm de aproveitar por inteiro créditos de ICMS advindos de operações (ou prestações) interestaduais, independentemente de os fornecedores estarem, ou não, sendo alvo de incentivos fiscais concedidos em consonância com o disposto no art. 155, § 2º, XII, "g", da Carta Suprema.

[...] é certo que benefícios fiscais (isenções, remissões, anistias, reduções de bases de cálculo ou de alíquotas, concessão de créditos presumidos, concessão de parcelamentos etc.) e financeiros (subvenções, financiamentos para aquisição de bens a serem incorporados ao ativo permanente, empréstimos, "a fundo perdido", para o recolhimento do próprio tributo etc) só podem advir de convênios, celebrados e ratificados por todos os Estados-membros e pelo Distrito Federal, como, de resto, determina o art. 155, § 2º, XII, "g", da Constituição Federal.

Todavia, é igualmente certo que, tendo amparo em documentos formalmente em ordem, quem adquire mercadorias (ou contrata serviços de transporte transmunicipal ou de comunicação) em outras unidades federadas, não pode ter negado o direito ao crédito de ICMS, pela pessoa política que se julgue prejudicada. Esta, ao invés de transformar seu contribuinte em controlador da regularidade do crédito de ICMS relativo a qualquer entrada de mercadoria adquirida em outra unidade federada (ou fruição de serviço de transporte transmunicipal ou de comunicação, contratado em outra unidade federada), deve recorrer, nos termos do art. 102, I, "a", da Lei Maior, ao Supremo Tribunal Federal, para, mediante ação direta de inconstitucionalidade, anular tais benefícios, que estimulam a indesejável "guerra fiscal".

Na mesma linha desse julgado, já decidiu o STJ:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. CONCESSÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO AO FORNECEDOR NA ORIGEM. PRETENSÃO DO ESTADO DE DESTINO DE LIMITAR O CREDITAMENTO DO IMPOSTO AO VALOR EFETIVAMENTE PAGO NA ORIGEM. DESCONSIDERAÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO. IMPOSSIBILIDADE. COMPENSAÇÃO. LEI. AUTORIZAÇÃO. AUSÊNCIA.

1. O mandamus foi impetrado contra ato do Secretário de Estado da Fazenda, com o



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

objetivo de afastar a exigência do Fisco de, com base no Decreto Estadual 4.504/04, limitar o creditamento de ICMS, em decorrência de incentivos ou benefícios fiscais concedidos pelo Estado de origem da mercadoria. Deve-se destacar que a discussão travada na lide não diz respeito à regularidade do crédito concedido na origem, mas à possibilidade de o ente estatal de destino obstar diretamente esse creditamento, autuando o contribuinte que agiu de acordo com a legislação do outro ente federativo.

2. Admite-se o mandado de segurança quando a impugnação não se dirige contra a lei em tese, mas contra os efeitos concretos derivados do ato normativo, o qual restringe o direito do contribuinte de efetuar o creditamento do ICMS.

3. Na hipótese, o Secretário de Estado da Fazenda possui legitimidade para figurar no feito, porquanto, nos termos do art. 22 da Lei Complementar Estadual nº 14/92, compete-lhe proceder à arrecadação e à fiscalização da receita tributária, atribuições que se relacionam diretamente com a finalidade buscada na ação mandamental.

4. O benefício de crédito presumido não impede o creditamento pela entrada nem impõe o estorno do crédito já escriturado quando da saída da mercadoria, pois tanto a CF/88 (art. 155, § 2º, II) quanto a LC 87/96 (art. 20, § 1º) somente restringem o direito de crédito quando há isenção ou não-tributação na entrada ou na saída, o que deve ser interpretado restritivamente. Dessa feita, o creditamento do ICMS em regime de não-cumulatividade prescinde do efetivo recolhimento na etapa anterior, bastando que haja a incidência tributária.

5. Se outro Estado da Federação concede benefícios fiscais de ICMS sem a observância das regras da LC 24/75 e sem autorização do CONFAZ, cabe ao Estado lesado obter junto ao Supremo, por meio de ADIn, a declaração de inconstitucionalidade da lei ou ato normativo de outro Estado - como aliás foi feito pelos Estados de São Paulo e Amazonas nos precedentes citados pela Ministra Eliana Calmon - e não simplesmente autuar os contribuintes sediados em seu território. Vide ainda: ADI 3312, Rel. Min. Eros Grau. DJ. 09.03.07 e ADI 3389/MC, Rel. Min. Joaquim Barbosa. DJ. 23.06.06).

6. A compensação tributária submete-se ao princípio da legalidade estrita. Dessa feita, não havendo lei autorizativa editada pelo ente tributante, revela-se incabível a utilização desse instituto.

Precedentes.

7. Recurso ordinário em mandado de segurança provido em parte (RMS 31.714/MT, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 19/9/2011).

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. REDUÇÃO DO DESCONTO DA ALÍQUOTA INTERESTADUAL (ICMS/ST) PELO ESTADO DE DESTINO EM FACE DE INCENTIVO FISCAL (CRÉDITO PRESUMIDO) CONCEDIDO PELO ESTADO DE ORIGEM. IMPOSSIBILIDADE. INTELIGÊNCIA DO ART. 8º, § 5º, DA LC 87/96. RETENÇÃO DAS MERCADORIAS COMO FORMA DE COERÇÃO AO RECOLHIMENTO DE TRIBUTO INDEVIDO. NÃO CABIMENTO. DIREITO LÍQUIDO E CERTO EVIDENCIADO.

1. Recurso especial no qual se discute o percentual a ser deduzido do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços em Regime de Substituição Tributária - ICMS/ST devido ao estado de destino (Mato Grosso), na medida em que o estado de origem (Mato Grosso do Sul) concede benefício fiscal na forma de crédito presumido de 60% do valor do imposto apurado na operação de saída.

2. Emerge dos autos que o recorrido, Estado de Mato Grosso, apreende a mercadoria da recorrente, retendo seus caminhões na fronteira, ao fundamento de



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

que a empresa não recolhe a diferença de ICMS/ST tal como determinado no Decreto Estadual 4.540/2004, que, segundo o consignado pela sentença, permite, apenas, que a contribuinte se credite da alíquota de 2% do valor devido na operação anterior.

3. As instâncias ordinárias reconheceram a ilegitimidade do mencionado decreto para conceder parcialmente a segurança, permitindo à impetrante que ela descontasse da operação de entrada no Estado de Mato Grosso o percentual de 4,8%, ao fundamento de que, em razão de benefício fiscal concedido pelo estado de Mato Grosso do Sul, essa é a fração efetivamente recolhida na origem.

4. Dispõe o § 5º do art. 8º da LC 87/96: "O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto".

5. Para solucionar a presente controvérsia, à luz do princípio da legalidade estrita, que é norteador à interpretação das normas de direito tributário, mostra-se imprescindível diferenciar as expressões "valor do imposto devido" e "imposto efetivamente recolhido".

6. No caso concreto, impõe-se reconhecer que o imposto devido junto ao estado de origem corresponde à totalidade da alíquota de 12% (doze por cento) relativa à substituição tributária nas operações interestaduais. Isso porque o creditamento concedido pelo Estado de Mato Grosso do Sul pressupõe a existência de imposto devido; ou, por outro prisma, não é possível creditar-se de algo que não é devido.

7. A hipótese de creditamento difere substancialmente dos casos de isenção ou não-incidência, pois nessas situações não há, de fato, "imposto devido".

8. Assim, constatado que o benefício fiscal concedido pelo estado de origem não altera o cálculo do imposto devido, mas, apenas, resulta em recolhimento a menor em face da concessão de crédito presumido, deve ser descontado o percentual de 12% do ICMS/ST devido ao estado destinatário. Pensar diferente resultaria, no caso concreto, na possibilidade de o estado de destino, em prejuízo ao contribuinte, apropriar-se da totalidade do incentivo fiscal concedido pelo estado de origem, tornando-o sem efeito, situação essa que conspira contra a autonomia fiscal dos entes federados, que só pode ser regulada por norma de caráter nacional.

9. A presente impetração não busca provimento mandamental de caráter normativo, mas providência judicial que lhe assegure a não apreensão de mercadoria como forma de coerção ao pagamento de diferenças de ICMS previstas em decreto estadual cuja imperatividade, inclusive, já fora afastada pelas instâncias ordinárias. Assim, mostra-se perfeitamente possível conceder a presente ordem no sentido de determinar que a autoridade coatora se abstenha de apreender as mercadorias da impetrante como instrumento de cobrança de diferenças de ICMS determinadas pelo Decreto estadual 4.540/2004, podendo proceder livremente à fiscalização e à autuação fiscal se encontradas outras irregularidades eventualmente praticadas pela contribuinte.

10. Recurso especial provido (REsp 1.125.188/MT, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 28/05/2010).

AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. ICMS DESTACADO NAS NOTAS FISCAIS EMITIDAS PELA FORNECEDORA. DIREITO AO CREDITAMENTO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DEMANDA DECLARATÓRIA QUE RECONHECERA A NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE OS SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA NAS EMBALAGENS PERSONALIZADAS. ESTORNO



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

DOS CRÉDITOS PELOS ADQUIRENTES DAS MERCADORIAS. IMPOSSIBILIDADE.

1. O direito de crédito do contribuinte não decorre da regra-matriz de incidência tributária do ICMS, mas da eficácia legal da norma constitucional que prevê o próprio direito ao abatimento (regra-matriz de direito ao crédito), formalizando-se com os atos praticados pelo contribuinte (norma individual e concreta) e homologados tácita ou expressamente pela autoridade fiscal. Essa norma constitucional é autônoma em relação à regra-matriz de incidência tributária, razão pela qual o direito ao crédito nada tem a ver com o pagamento do tributo devido na operação anterior.

2. Deveras, o direito ao creditamento do ICMS tem assento no princípio da não-cumulatividade, sendo assegurado por expressa disposição constitucional, verbis: "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

(...)" (grifo nosso) 3. O termo "cobrado" deve ser, então, entendido como "apurado", que não se traduz em valor em dinheiro, porquanto a compensação se dá entre operações de débito (obrigação tributária) e crédito (direito ao crédito). Por essa razão, o direito de crédito é uma moeda escritural, cuja função precípua é servir como moeda de pagamento parcial de impostos indiretos, orientados pelo princípio da não-cumulatividade.

4. Destarte, o direito à compensação consubstancia um direito subjetivo do contribuinte, que não pode ser sequer restringido, senão pela própria Constituição Federal. Evidenciado resulta que a norma constitucional definiu integralmente a forma pela qual se daria a não-cumulatividade do ICMS, deixando patente que somente nos casos de isenção e não-incidência não haveria crédito para compensação com o montante devido nas operações seguintes ou exsurgiria a anulação do crédito relativo às operações anteriores (artigo 155, § 2º, II).

5. Ressoa inequívoco, portanto, que o direito de abatimento, quando presentes os requisitos constitucionais, é norma cogente, oponível ao Estado ou ao Distrito Federal. A seu turno, os sucessivos contribuintes devem, para efeito de calcular o imposto devido pela operação de saída da mercadoria do seu estabelecimento, abater o que antes e, a título idêntico, dever-se-ia ter pago, a fim de evitar a oneração em cascata do objeto tributado, dando, assim, plena eficácia à norma constitucional veiculadora do princípio da não-cumulatividade. Percebe-se, assim, que o creditamento não é mera faculdade do contribuinte, mas dever para com o ordenamento jurídico objetivo, não lhe sendo possível renunciar ao lançamento do crédito do imposto, mesmo que tal prática lhe fosse conveniente.

Sequer a própria lei poderia autorizá-lo a tanto, sob pena de patente inconstitucionalidade.

6. Nesse diapasão, não se afigura legítima a exigência de estorno dos créditos de ICMS, porquanto a empresa agiu no estrito cumprimento da regra-matriz de direito ao crédito, uma vez ter-lhe sido regularmente repassado o tributo pela empresa fornecedora quando da aquisição das embalagens personalizadas, consoante destacado nas notas fiscais - documentos idôneos para tanto -, gerando a presunção de incidência da exação na operação anterior.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

7. Deveras, a relação fiscal se estabelece entre o sujeito com competência tributária e o contribuinte, de sorte que o eventual crédito do fisco em relação ao primeiro contribuinte do imposto não pode ser exigido de outrem, o qual pela lei não é seu substituto tributário nem sucessor. In casu, a recorrente pagou o tributo e o primeiro contribuinte depositou-o, levantando-o após, com a anuência do Estado, que não pode pretender reavê-lo de quem implementou o seu dever (Precedente da Primeira Turma: REsp 782987/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.03.2007, DJ 09.04.2007).

8. Agravo regimental desprovido (AgRg no REsp 1.065.234/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 01/07/2010).

Lado outro, a questão relativa à inconstitucionalidade da lei local que instituiu o benefício fiscal em comento e eventuais compensações financeiras, notadamente em face do que dispõe o art. 155, § 2º, XII, *g*, da CF e a LC 24/75, deve ser discutida diretamente entre os entes federados envolvidos e em foro apropriado, não sendo o caso de impingir sanções ao contribuinte por esse impasse institucional.

A esse respeito, colaciono, a seguir, a pertinente fundamentação consignada pelo voto condutor do acórdão que julgou o RMS 31.714/MT, da lavra do Eminentíssimo Ministro Castro Meira:

Se outro Estado da Federação concede benefícios fiscais de ICMS sem a observância das regras da LC 24/75 e sem autorização do CONFAZ, cabe ao Estado lesado obter junto ao Supremo, por meio de ADIn, a declaração de inconstitucionalidade da lei ou ato normativo do Estado de onde de originam as mercadorias - como aliás foi feito pelos Estados de São Paulo e Amazonas nos precedentes citados pela Ministra Eliana Calmon - e não simplesmente autuar os contribuintes sediados em seu território.

[...]

Recentemente, a Ministra Ellen Gracie concedeu antecipação de tutela em ação cautelar (AC 2611/MG) para suspender a exigibilidade de tributo cobrado pelo Estado de Minas Gerais decorrente da glosa ao creditamento realizado por contribuinte sediado em seu território que adquiriu mercadorias oriundas do Estado de Goiás.

No decisum, a eminente Relatora deixa claro que o único caminho a ser percorrido pelos Estados que se sintam prejudicados pela chamada "Guerra Fiscal" é a propositura de ação direta de inconstitucionalidade contra as normas locais de outra unidade federada que não respeitem as disposições constitucionais e legais relativas à concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS.

[...]

Em sua decisão, a nobre Ministra assevera que a glosa "pura e simples" dos créditos apropriados pelos contribuintes situados no Estado de Minas Gerais é ilegítima, pois não é aceitável que um erro seja compensado com outro. Em outras palavras, afirmou que "não se compensam as inconstitucionalidades", devendo o "equivoco" cometido pelo Estado de origem - ao conceder benefícios de ICMS ao arrepio das normas constitucionais que exigem autorização do CONFAZ - ser solucionado no Judiciário por meio da propositura da ação direta de inconstitucionalidade.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Ante o exposto, **dou provimento ao recurso ordinário para conceder a ordem.**

Condeno o recorrido ao ressarcimento das custas. Sem honorários (Súmula 105/STJ).

É como voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2010/0166240-2 PROCESSO ELETRÔNICO RMS 32.937 / MT

Números Origem: 464642009 603122010

PAUTA: 06/12/2011

JULGADO: 06/12/2011

Relator

Exmo. Sr. Ministro **BENEDITO GONÇALVES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro BENEDITO GONÇALVES

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. ELIZETA MARIA DE PAIVA RAMOS

Secretária

Bela. MÁRCIA ARAUJO RIBEIRO (em substituição)

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : CIPLAN CIMENTO PLANALTO S/A
ADVOGADO : GERALDO MASCARENHAS LOPES CANÇADO DINIZ E OUTRO(S)
RECORRIDO : ESTADO DE MATO GROSSO
PROCURADOR : JENZ PROCHNOW JÚNIOR

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias

SUSTENTAÇÃO ORAL

Assistiu ao julgamento o Dr. GERALDO MASCARENHAS LOPES CANÇADO DINIZ, pela parte RECORRENTE: CIPLAN CIMENTO PLANALTO S/A.

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

A Turma, por unanimidade, deu provimento ao recurso ordinário em mandado de segurança, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki, Arnaldo Esteves Lima e Napoleão Nunes Maia Filho votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Francisco Falcão.