



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO  
SECRETARIA DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
C II	4047314-4	2014	4047314-4	DÉCIMA PRIMEIRA CÂMARA JULGADORA

Tipo de Impugnação:	RECURSO ORDINÁRIO
Recorrente:	[REDACTED]
Recorrido:	FAZENDA PÚBLICA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	VALÉRIO PIMENTA DE MORAIS
Sustentação Oral Requerida:	SIM

VOTO INICIAL DO RELATOR - Juiz: VALÉRIO PIMENTA DE MORAIS

**Ementa:**

ICMS – Recolhimento parcial. Creditamento indevido: outros créditos – óbice crédito outorgado de transportadoras – crédito decorrente do Programa de Ação Cultural - Lei estadual nº 12.268/06. Conflito aparente de normas: artigo 11 e artigo 20, ambos do Anexo III, do RICMS/00. Critério cronológico e da especialidade. Posição da d. Consultoria Tributária. Direito ao crédito. Recurso ordinário – conhecimento e provimento.

**Relatório e Voto:**

RELATÓRIO

1. Cuida-se de recurso ordinário interposto pelo d. procurador legal do Autuado, encartado às fls. 126/78, em que traz seu inconformismo em face da decisão de 1ª instância de jurisdição administrativa, originada da d. Unidade de Julgamento de Osasco da Delegacia Tributária de Julgamento de São Paulo, de fls. 116/22, que julgou integralmente procedente o auto de infração e imposição de multa – AIIM nº 4.047.314-4 – exordial, corporificado em 2 (dois) itens, conforme relatado às fls. 1/2:

**I - INFRAÇÕES RELATIVAS AO CRÉDITO DO IMPOSTO:**

1. Creditou-se indevidamente do ICMS no montante de R\$ 223.727,89 (duzentos e vinte e três mil, setecentos e vinte e sete reais e oitenta e nove centavos), no período de 01/2011 a 12/2012, informado através da GIA na apuração do ICMS a título de outros créditos, sem atender a legislação vigente, conforme se comprova pelas cópias dos documentos juntadas.

**II - INFRAÇÕES RELATIVAS A DOCUMENTOS FISCAIS E IMPRESSOS FISCAIS:**

2. Deixou de comunicar a inutilização dos impressos de notas fiscais demonstrativo fiscal anexo, conforme se comprova pelos documentos juntados.

Saliento que, conforme restou apontado pela d. Unidade Fiscal de Cobrança – UFC – da Delegacia Regional Tributária da Capital II – DRTCII –, às fls. 191, a d. Recorrente promoveu o **recolhimento integral** dos subitens 1.2; 1.3; 1.4; 1.6; 1.8; 1.9; 1.10; 1.11; 1.12; 1.13; 2.1 e 2.2, bem como o **recolhimento parcial** dos subitens 1.5 e 1.7, “especificamente no que diz respeito à glosa dos créditos de entradas”, todos constantes do Demonstrativo de Débito Fiscal – DDF – deste auto de infração e imposição de multa.

2. Na condução de suas razões, a d. Recorrente aponta para a necessidade do total provimento do seu recurso ordinário, como manejado, com o consequente cancelamento de parcela remanescente do AIIM exordial, fundamentando-se, segundo sua apreensão do lançamento fiscal e do procedimento de revisão, em apertada síntese:

i.) argumenta, em sede preliminar, que o **AIIM exordial seria nulo**, uma vez que não guardaria correspondência entre a capitulação legal e os fatos, relacionados a **crédito advindo de Programa de Ação Cultural – PAC** – da Lei paulista nº 12.268/06, que se revela como parte do débito devido do ICMS;

ii.) argumenta, assim, que o ato administrativo de lançamento tributário, na conformidade do quanto produzido estaria eivado por **erro material** e apresentar-se-ia com **não atendimento à subsunção** do fato à norma, com **violação ao princípio da legalidade**, com **motivação inadequada** e, por fim, configurando hipótese de **cerceamento de defesa** (alinhando jurisprudência administrativa e doutrina que entende socorrê-la);

iii.) argumenta, ainda em sede preliminar, no sentido da **nulidade da decisão**, uma vez que apresentaria **inovação no critério jurídico**, na conformidade da disciplina do artigo 146 do Código Tributário Nacional, configurando hipótese de “**venire contra factum proprium**”, vedado no âmbito do direito tributário (pautando-se em doutrina e jurisprudência judicial que entende socorrê-la);

iv.) argumenta, inaugurando a sede de mérito, no sentido de que a vedação ao aproveitamento do crédito do artigo 11, § 1º, do Anexo III, do RICMS/00, diante da distinção entre crédito básico ou escritural e crédito-incentivo, **diria respeito às operações anteriores do sujeito passivo e somente poderiam atingir os créditos advindos da sistemática da não cumulatividade do ICMS** e, por sua vez, naquilo que diz respeito aos créditos do Programa de Ação Cultural, tratar-se-ia da antecipação do ICMS devido como incentivo concedido pelo estado de São Paulo (pautando-se em doutrina e consultas tributárias para sustentar seu argumento);

v.) argumenta no sentido de que **cumpriu com as determinações da legislação de regência** - Lei paulista nº 12.268/06 - para aproveitar-se dos créditos do Programa de Ação Cultural na apuração do ICMS;

vi.) argumenta no sentido da completa **insubsistência da multa aplicada** ou, alternativamente, pela necessidade de sua **relevação ou redução**, nos termos do artigo 527-A do RICMS/00;

vii.) argumenta no sentido da **indevida atualização da base de cálculo da multa punitiva e dos juros de mora**, calculados nos termos da Lei nº 13.918/09.

3. Por sua parte, em contrarrazões, às fls. 193/203, a d. Diretoria da Representação Fiscal, na lavra do Dr. Tabir Pirajá de Macedo Filho, em atuação como parte, opina pelo não provimento do recurso, com a consequente manutenção da decisão recorrida.

4. Cuida-se do relato, com o que, diante da consignação de **protesto por sustentação oral**, às fls. 177, conforme aferido em juízo de admissibilidade empreendido pelo i. Delegado Tributário de Julgamento de São Paulo, Dr. Baltazar Garcia de Oliveira, suspende-se a produção do voto, em conformidade com a disposição normativa do artigo 109 do Decreto nº 54.486/09.

## VOTO

5. Assentada a dialeticidade do contraditório nas razões e contrarrazões resultantes, presentes às fls. 126/78 e 193/203. No mais, afiro, ainda, presentes os elementos necessários para o conhecimento da impugnação em sede ordinária formulada, vez regulares seus pressupostos objetivos e subjetivos para o desenvolvimento processual. Logo, nestes termos, entendo cumprido positivamente o juízo de admissibilidade recursal ordinário.

6. Nesta medida, estabilizada a lide e tendo em vista que foi plenamente propiciado o contraditório e a ampla defesa, tornando-se, assim, possível a apreciação do acervo probatório em toda sua extensão, ingressamos na análise das razões impugnativas manejadas, guiados pela **devotividade** trazida a esta instância judicante, na medida do quanto se tem da disposição normativa do **artigo 47, § 5º, da Lei nº 13.457/09**.

6.1. Em linha de **síntese**, tomando em conta o inconformismo da d. Recorrente na forma do quanto delineado pelo tópico de nº 2 do presente, apreendo que a litigância administrativa pode se **reduzir à seguinte questão**: a hipótese de creditamento originada pelo Programa de Ação Cultural, viabilizada pela Lei estadual paulista nº 12.268/06, e albergada no artigo 20, do Anexo III, do RICMS/00, **poderia ser glosada** pelo óbice estampado pela disposição normativa do artigo 11 do mesmo anexo regulamentar, em razão da d. Recorrente ser optante de modalidade de crédito outorgado em substituição às suas operações de entradas de mercadorias e prestações de serviços voltadas para a atividade de transporte?

A toda evidência, entendo que a resposta a tal questão é negativa. Assim, **não há se falar em creditamento indevido do ICMS para o presente caso**. Isto porque, o quanto veiculado, revela-se como uma **hipótese de conflito aparente de normas** de regência do direito ao crédito e, em que pese a força normativa do artigo 107 do Código Tributário Nacional, que a legislação tributária será interpretada conforme o disposto no Capítulo IV desta codificação, não se perde de vista a aplicabilidade da disposição do artigo 2º, §§ 1º e 2º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, que alberga, respectivamente, **o critério temporal e o critério da especialidade**, para a solução da mencionada antinomia normativa.

Não é outro o entendimento que se pode colher na judicância do e. Superior Tribunal de Justiça, por todos, na forma do REsp nº 761.128/RS, Relator Min. CASTRO MEIRA, Segunda Turma, julgamento em 17 de maio de 2007, com o excerto de ementa:

**TRIBUTÁRIO. REFIS. INTERPRETAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. QUESTÃO CONSTITUCIONAL. COMPETÊNCIA DO STF. EXCLUSÃO DE CONTRIBUINTE INADIMLENTE. PUBLICAÇÃO EM ÓRGÃO OFICIAL DE IMPRENSA E INTERNET. POSSIBILIDADE. APLICAÇÃO DA LEI Nº 9.964/00. NOTIFICAÇÃO PESSOAL. DESNECESSIDADE. LEI Nº 9.784/99. NÃO-INCIDÊNCIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO-OCORRÊNCIA. MULTA MORATÓRIA. APLICABILIDADE. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA.**

[...]

4. **Antinomia aparente de normas que se resolve pela aplicação dos critérios cronológico e da especialidade.**

5. O fato de a Lei do REFIS ser posterior já é um indicativo de que deve prevalecer sobre aquela que rege o processo administrativo federal.

6. Se, ao disciplinar especificamente (e, portanto, com mais precisão) o REFIS, o legislador entendeu que a forma de exclusão do contribuinte seria regulamentada pelo Executivo e esse Poder, sem exorbitar da delegação, editou norma no sentido de que a publicação do ato no Órgão Oficial de Imprensa e na internet é suficiente à ciência da empresa em mora, despicienda a sua notificação pessoal. (grifos nossos)

Nestes termos, a convivência que se pode aferir entre as disposições do artigo 11, do Anexo III, do RICMS/00 (decorrente da regulamentação do Convênio ICMS nº 106/96) e as do artigo 20 do mesmo anexo regulamentar (decorrente da regulamentação do Convênio ICMS nº 27/06), **encontra-se no fato de que esta última disposição normativa estratifica, não só, uma norma posterior** de regência dos casos em que há a presença do Programa de Ação da Cultura, como também, **revela-se como especializante com relação àquele**, regendo de modo específico a estrutura própria do direito ao crédito decorrente do mencionado programa estatal.

Acentuo, ainda, que interpretação distinta conduziria à restrição da aplicabilidade do Programa de Ação Cultural, veiculado pela Lei estadual nº 12.268/06, ao setor de transportes, restrição esta que, a toda evidência, **não foi considerada pelo Poder Legislativo de São Paulo**, sobretudo quando se toma em conta que a disposição do artigo 6º, § 3º, da lei mencionada:

Artigo 6º - O contribuinte do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS poderá, nos termos e condições estabelecidos pelo Poder Executivo, destinar a projetos culturais credenciados pela Secretaria de Estado da Cultura parte do valor do ICMS a recolher, apurado nos termos do artigo 47 da Lei 6.374, de 1º de março de 1989.

[...]

§ 3º - O disposto neste artigo **não se aplica a contribuinte que não esteja em situação regular perante o Fisco, no que se refere ao cumprimento das obrigações principal e acessórias, e não satisfaça os requisitos estabelecidos pelo Poder Executivo.** (grifos nossos)

Por fim, ressalto que a d. Consultoria Tributária desta secretaria já se posicionou naquilo que diz respeito ao alcance da disposição normativa do artigo 11, do Anexo III, do RICMS/00, e que bem alinha o entendimento que se apresenta.

Assim, mereço destaque o quanto veiculado pela Consulta nº 444/12, que assim se posiciona, acentuando, naquilo que considero, o caráter da especialidade que se apreende com o crédito do ICMS decorrente do Programa de Ação Cultural:

A vedação ao aproveitamento de quaisquer outros créditos do valor do ICMS, prevista no §1º do artigo 11 do Anexo III do RICMS/00 **se atém exclusivamente àqueles relativos às entradas ou aquisições de mercadorias ou prestações de serviços tomados diretamente relacionados com a prestação de serviços executada.** (grifos nossos)

Nesta medida, tomando em conta que o crédito tributário decorrente do auto de infração e imposição de multa em análise, restringe-se atualmente tão só à infração fiscal relacionada ao crédito indevido do ICMS, referente integralmente ao subitem 1.1. e, parcialmente, aos subitens 1.5. e 1.7. do Demonstrativo de Débito Fiscal, **entendo que razão assiste à d. Recorrente e seu recurso deve ser provido, justamente para afastar a exigência fiscal dos subitens que remanescem**, como se apontou.

7. Alfim, de tudo que dos autos consta, **conhece-se** do recurso ordinário interposto, em juízo de admissibilidade positivo, e em sede do juízo de mérito, **dá-se-lhe provimento**, pelas razões de decidir que se expôs.

8. É o voto.  
Sala das sessões.

**Valério Pimenta de Moraes**  
**Juiz Relator**



**GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
C II	4047314-4	2014	4047314-4	DÉCIMA PRIMEIRA CÂMARA JULGADORA

Tipo de Impugnação:	RECURSO ORDINÁRIO
Recorrente:	[REDAZIDA]
Recorrido:	FAZENDA PÚBLICA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	VALÉRIO PIMENTA DE MORAIS
Sustentação Oral Requerida:	SIM

**DECISÃO DA CÂMARA**

**RECURSO ORDINÁRIO: CONHECIDO INTEGRALMENTE. PROVIDO.**

**VOTO DO JUIZ RELATOR:** VALÉRIO PIMENTA DE MORAIS (Presidente)

**RECURSO ORDINÁRIO:** Conhecido Integralmente. Provido.

**JUIZES QUE ACOMPANHARAM O VOTO DO RELATOR:**

JULIA MARIA PLENAMENTE SILVA

PAULO VICTOR VIEIRA DA ROCHA

MARIA ANSELMA COSCRATO DOS SANTOS

São Paulo, 20 de abril de 2016  
Tribunal de Impostos e Taxas



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO  
SECRETARIA DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS



IE  
108254280116

CNPJ  
95591723003800

LOCALIDADE  
São Paulo - SP

AIM  
4047314-4

**JULGAMENTO NA CÂMARA DO TIT COM CERTIFICADO DIGITAL**

Julgamento realizado na Câmara do Tribunal de Impostos e Taxas por meio do ePAT – Processo Administrativo Tributário Eletrônico, com a utilização do certificado digital dos juizes presentes na sessão de julgamento.

São Paulo, 09 de junho de 2016  
Tribunal de Impostos e Taxas