



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2019.0000211007

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Remessa Necessária Cível nº 0034396-32.2012.8.26.0309, da Comarca de Jundiaí, em que é recorrente JUÍZO EX OFFICIO, é recorrido ENGEPACK EMBALAGENS SÃO PAULO S/A.

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 2ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: **Negaram provimento ao reexame necessário. V.U.**, de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores LUCIANA BRESCIANI (Presidente) e CLAUDIO AUGUSTO PEDRASSI.

São Paulo, 22 de março de 2019.

Renato Delbianco
Relator
Assinatura Eletrônica



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Voto nº 13.184

Apelação Cível nº 0034396-32.2012.8.26.0309

Recorrente : JUÍZO "EX OFFICIO"

Recorrida : ENGEPACK EMBALAGENS SÃO PAULO S/A

Interessado : ESTADO DE SÃO PAULO

Comarca : JUNDIAÍ

Juiz de 1º Grau: GUSTAVO PISAREWSKI MOISÉS

REEXAME NECESSÁRIO – Embargos à Execução Fiscal – ICMS – AIIM – Infrações tributárias.

Transferência de saldo de crédito de ICMS a estabelecimento filial, localizado no Estado de São Paulo, sem autorização do Fisco – Infração ao disposto nos arts. 66, inciso III e 67, inciso II e § 2.º, do RICMS/91, aplicável à espécie, c.c. art. 25 da Lei Complementar n.º 87/96, em sua redação original – Posterior advento da Lei Complementar n.º 102/00, mais benéfica ao contribuinte e que alterou a redação do indigitado art. 25 – Aplicação do disposto no art. 106, inciso II, “b”, do Código Tributário Nacional (“aplicação retroativa de lei mais benéfica aos atos não definitivamente julgados”).

Renúncia à suspensão do lançamento do ICMS à vista da impossibilidade do retorno da mercadoria ao seu estabelecimento no prazo legal de 180 dias – Possibilidade, aplicando-se, desta feita, a regra geral do art. 12, inciso I, da Lei Complementar Federal n.º 87/96, bem como do art. 2.º, inciso I, da Lei Estadual n.º 6.374/89, que consagra o momento da saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte como sendo o fato gerador do ICMS – Decreto que não pode afastar o que a lei dispõe em sentido estrito.

Autuação desconstituída – Ilidida a presunção legal de lastro da certidão de dívida ativa – Sentença de procedência dos embargos mantida – Reexame necessário desprovido.

Trata-se de reexame necessário, único interposto nos autos de embargos à execução fiscal que foram julgados **procedentes** pela r. sentença de fls. 256/276.

À vista da ausência de certificação do



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

decurso do prazo para a embargada apelar, determinou-se o retorno dos autos à origem para regularização (fls. 283), tendo sido certificado o decurso do prazo legal sem interposição de recursos voluntários (fls. 286).

Não houve oposição ao julgamento virtual.

É o relatório.

Cuida-se de embargos opostos à execução fiscal proveniente do AIIM n.º 3.015.282-3, lavrado em virtude do cometimento de cinco infrações pela embargante: as quatro primeiras em função de haver transferido e creditado ICMS a estabelecimentos filiais sem autorização do Fisco; a quinta, por ter se creditado de ICMS relativo a retornos simbólicos de insumos destinados à industrialização fora do Estado, não obstante estivessem sob regime de suspensão.

No tocante às quatro primeiras infrações, foi a embargante autuada por ter transferido saldo de crédito de ICMS a estabelecimento filial, localizado no Estado de São Paulo, sem autorização/comunicação ao Fisco, nos termos dos arts. 66, inciso III e 67, inciso II e § 2.º, do Decreto Estadual n.º 33.118/91 (RICMS/91), aplicável à espécie, *in verbis*:

Art. 66. Ressalvadas disposições expressas em contrário, é vedada (Lei 6.374/89, arts. 45 e 46):

III – a transferência de saldo de crédito de um para outro estabelecimento.

Art. 67. É permitida a transferência de crédito do imposto (Lei 6.374/89, art. 46):



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

II - de um para outro estabelecimento do mesmo titular;

§ 2.º Relativamente ao disposto nos incisos II a IV, a transferência dependerá de prévia autorização da Secretaria da Fazenda.

Com efeito, a questão central sobre a qual se assenta a controvérsia deduzida em juízo reside na aplicação da Lei Complementar Federal n.º 87/96, que dispõe sobre o ICMS nos termos do art. 146, inciso III, da Constituição Federal e preceituava em seu art. 25, na sua redação original vigente à época dos fatos:

Art. 25. Para efeito de aplicação do art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento do sujeito passivo. Para este mesmo efeito, a lei estadual poderá determinar que se leve em conta o conjunto dos débitos e créditos de todos os estabelecimentos do sujeito passivo no Estado.

(grifo nosso).

Como se vê, à época dos fatos, hígida se mostrava a autuação efetivada em desfavor da apelada, porquanto lastreada no regramento legal vigente até então, no sentido de se permitir à lei estadual autorizar a utilização do conjunto dos débitos e créditos de todos os estabelecimentos do sujeito passivo no Estado, desde que mediante autorização – o que não ocorreu – para transferência de saldo de crédito de um para outro estabelecimento.

Contudo, com o advento da Lei Complementar Federal n.º 102/00, determinou-se a exclusão da exigência levada a cabo pelo indigitado art. 25, no sentido de não mais se delegar à lei estadual a competência para autorizar a

utilização dos créditos e débitos de um mesmo contribuinte, com estabelecimentos localizados dentro de um mesmo Estado, acenando-se para a possibilidade de centralização de tais créditos sem a anuência do Fisco, desde que, obviamente, devidamente escriturado.

Eis o teor da referida inovação legislativa:

Art. 25. Para efeito de aplicação do disposto no art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado. [\(Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000\)](#)

Operou-se, *ipso facto*, a perda superveniente do motivo que ensejou a lavratura do AIIM à embargante, ora apelada, qual seja a exigência de autorização do Fisco para proceder à utilização do saldo credor de ICMS, porquanto, pelo que se extrai da novel regulamentação trazida à baila, é direito subjetivo do contribuinte proceder à compensação dos saldos credores e devedores de seus estabelecimentos localizados no Estado independentemente de lei estadual.

Ora, analisando-se a certidão de dívida ativa que instrui o executivo fiscal em apenso (cópia às fls. 65/70), verifica-se que o julgamento definitivo do ato administrativo se deu em 10.04.2007, ou seja, em momento posterior à edição da Lei Complementar n.º 102/00, afigurando-se, portanto, de rigor a aplicação do tanto quanto estatuído no art. 106, inciso II, "b", do Código Tributário Nacional, que preceitua a "*aplicação retroativa de lei mais benéfica aos atos não definitivamente julgados*" quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

(grifos nossos).

Nesse sentido, decidiu o C. Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MULTA MORATÓRIA. REDUÇÃO. APLICAÇÃO RETROATIVA DE LEI MAIS BENÉFICA AOS FATOS NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADOS (CTN, ART. 106, II, "c").

1. O Código Tributário Nacional, art. 106, inciso II, letra "c", estabelece que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito quando lhe comina punibilidade menos severa que a prevista por lei vigente ao tempo de sua prática. A lei não distingue a multa moratória da punitiva.

2. In casu, aplica-se retroativamente a redução da multa moratória estabelecida pelas Leis estaduais 9.399/1996-SP e 13.918/2008-SP, por ser mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, "c", do CTN), aos débitos objeto de Execução Fiscal não definitivamente encerrada, entendendo-se como tal aquela em que não foram ultimados os atos executivos destinados à satisfação da prestação. Precedentes do STJ.

3. Agravo Regimental não provido.

(STJ – 2.^a Turma – AgRg no AREsp n.º 185.324/SP – Rel. Min. HERMAN BENJAMIN – j. 16.08.2012).

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO À LEI SURGIDA NO ACÓRDÃO RECORRIDO. NECESSIDADE DE OPOSIÇÃO DE EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282/STF. MULTA MORATÓRIA. REDUÇÃO. APLICAÇÃO RETROATIVA DE LEI MAIS BENÉFICA AOS FATOS NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADOS (CTN, ART. 106, II, C).

1. Segundo a jurisprudência dominante no STJ, ainda quando a alegada ofensa à lei federal decorra do

próprio julgamento no tribunal de origem, é imprescindível, para fins de recurso especial, o seu prequestionamento, o que se fará, nas circunstâncias, mediante embargos de declaração. Aplicação analógica da Súmula 282 do STF.

2. Aplica-se retroativamente a redução da multa moratória estabelecida pela Lei Estadual n.º 10.932/97-RS, por ser mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, c, do CTN), aos débitos objeto de execução fiscal não definitivamente encerrada, entendendo-se como tal aquela em que não foram ultimados os atos executivos destinados à satisfação da prestação.

3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, improvido.

(STJ -1.ª Turma - REsp n.º 698.428/RS - Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI - j. 19.02.2008).

E, ao contrário do que sustenta a Fazenda embargada, não se discute a natureza do ato vinculado nem, tampouco, a conduta do agente fiscal atuador que, a propósito, agiu dentro dos limites legais vigentes na época. Entretanto, tendo surgido no ordenamento jurídico lei nova, mais benéfica ao contribuinte a aplicável aos fatos não definitivamente julgados, curial que se reconhecesse a desconstituição da autuação, porquanto ilidida a presunção legal de lastro da certidão de dívida ativa.

Incensurável, portanto, o r. julgado quanto a esse ponto.

Relativamente à quinta infração, segundo a qual a embargante teria sido autuada por ter se creditado indevidamente de ICMS, "através do lançamento em seu Livro Registro de Entradas de Notas Fiscais de retornos simbólicos de insumos remetidos para industrialização (CFOP 2.94), com destaques indevidos do ICMS (Demonstrativo de fls. 040 a 128), remetidos para industrialização fora do Estado com suspensão do lançamento do ICMS, ou seja, sem destaque do imposto (CFOP 6.93), nos termos dos arts. 382 do RICMS/91e 402 do RICMS/00 (Demonstrativo de fls. 129 a 151)", com a consequente imputação da prática prevista nos arts. 402, §



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

1.º, item "2" c.c. art. 61, § 12, do Decreto Estadual n.º 45.490/00 (RICMS/00), *in verbis*:

Art. 61. Para a compensação, será assegurado ao contribuinte, salvo disposição em contrário, o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado, nos termos do item 2 do § 1.º do artigo 59, relativamente a mercadoria entrada, real ou simbolicamente, em seu estabelecimento, ou a serviço a ele prestado, em razão de operações ou prestações regulares e tributadas (Lei 6.374/89, art. 38, alterado pela Lei 10.619/00, art. 1º, XIX; Lei Complementar Federal 87/96, art. 20, § 5º, na redação da Lei Complementar 102/00, art. 1º; Convênio ICMS-54/00).

§ 12. Na entrada de mercadoria ou bem decorrente de operação interestadual de devolução ou retorno, inclusive em caso de transferência, o direito ao crédito fica limitado ao valor do imposto destacado no documento fiscal relativo à remessa para o outro Estado.

Art. 402. O lançamento do imposto incidente na saída de mercadoria com destino a outro estabelecimento ou a trabalhador autônomo ou avulso que prestar serviço pessoal, num e noutro caso, para industrialização, observado o disposto nos artigos 409 e 410, fica suspenso, devendo ser efetivado no momento em que, após o retorno dos produtos industrializados ao estabelecimento de origem, autor da encomenda, por este for promovida a subsequente saída dos mesmos produtos (Lei 6.374/89, art. 8º, XVIII, e § 10, na redação da Lei 9.176/95, art. 1º, I e 59 e Convênio AE-15/74, com a alteração dos Convênios ICM-35/82 e ICMS-34/90).

§ 1.º Ressalvado o disposto no § 2º, a suspensão compreende:

2 - a saída promovida pelo estabelecimento industrializador em retorno ao do autor da encomenda.

Como cediço, consagra a Constituição Federal, em seu art. 155, inciso II, § 2.º, inciso I, o princípio da não-cumulatividade, norteador da incidência do ICMS, *in verbis*:



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

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 anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

Esse "mecanismo" da não-cumulatividade tem por escopo evitar que o tributo distorça a formação do preço final dos produtos, permitindo-se ao sujeito passivo realizar um abatimento do montante cobrado na(s) operação(ões) anterior(es) com o valor devido na operação final, gerando um "direito ao crédito" a ser utilizado.

Ocorre que, em alguns casos, a legislação permite que produtores e comerciantes de alguns tipos de mercadorias deixem de recolher o ICMS por ocasião de sua venda, adiando-se, isto é, diferindo-se o recolhimento para o final, a ser realizado por quem promove a sua revenda, geralmente após utilizá-las em algum processo de industrialização ou distribuição (diferimento) ou suspendendo o lançamento do tributo devido em determinada operação até que a mercadoria retorne ao estabelecimento do contribuinte no prazo legal, postergando para momento posterior àquele em que normalmente é devido, qual seja o da saída (suspensão).

No caso dos autos, restou incontroverso que

a embargante teria remetido a outra empresa, situada no Estado da Bahia, alguns bens para industrialização, tendo calculado e se creditado do ICMS ainda no momento da remessa, renunciando, portanto, ao benefício fiscal da suspensão à vista da impossibilidade do retorno da mercadoria ao seu estabelecimento no prazo legal de 180 dias¹, aplicando-se, desta feita, a regra geral do art. 12, inciso I, da Lei Complementar Federal n.º 87/96², bem como do art. 2.º, inciso I, da Lei Estadual n.º 6.374/89³, que consagra o momento da saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte como sendo o fato gerador do ICMS, não podendo um decreto afastar o que a lei dispõe em sentido estrito, tal como bem observado na r. sentença.

Nesse sentido já se decidiu:

PRESCRIÇÃO - Ação declaratória de inexistência de débito tributário - É a data da decisão final do processo administrativo que se fixa o termo "a quo" para a contagem do prazo prescricional para a cobrança de débito tributário definitivamente constituído - Impossibilidade de desdobramento de itens não impugnados pelo contribuinte - Recurso provido neste ponto, solução extensiva à remessa oficial AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE DÉBITO TRIBUTÁRIO - Ação cautelar que a precedeu - ICMS - Empresa que não se utilizou dos benefícios da suspensão e do diferimento nas operações relativas à saída da mercadoria para industrialização e posterior retorno do produto - Opção pelo pagamento do ICMS na saída da mercadoria - Admissibilidade dada a impossibilidade do retorno da mercadoria no prazo de seis meses (art. 12, I, da LC 87/96) - Suspensão e diferimento são benefícios fiscais e, portanto, exceção à regra - Sentença de procedência - Recurso não provido neste ponto, solução extensiva à remessa oficial (TJSP; Apelação Cível 3009436-18.2013.8.26.0602; Relator (a): Reinaldo Miluzzi; Órgão Julgador: 6ª Câmara de Direito Público; Foro de Sorocaba - Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 09/04/2018; Data de Registro: 12/04/2018).

¹ Nos termos dos arts. 409 e 410 do RICMS/00.

² Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

³ Art. 2.º Ocorre o fato gerador do imposto: I - na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Diante de tais colocações, a manutenção da r. sentença é medida que se impõe, à vista da desconstituição da autuação, restando, pois, ilidida a presunção legal de lastro da certidão de dívida ativa.

Assim posta a questão, pelo meu voto, **nego provimento** ao reexame necessário.

RENATO DELBIANCO
Relator