



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

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
04	4041887-0	2014	4041887-0	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (CONTRIB)
Recorrente:	HNR EVAPORADORES IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.
Recorrido:	FAZENDA PÚBLICA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	CARLOS AMERICO DOMENEGHETTI BADIA
Sustentação Oral Requerida:	SIM

**VOTO INICIAL DO RELATOR - Juiz: CARLOS AMERICO DOMENEGHETTI BADIA**

**Ementa:**

**ICMS – Créditos decorrentes de aquisições de mercadorias de fornecedor localizado no Estado de Pernambuco com benefício fiscal na origem concedido sem o respaldo do CONFAZ – Glosa parcial - Decisão recorrida que mantém a pretensão – Recurso especial do contribuinte conhecido e desprovido em face da jurisprudência deste Tribunal.**

**Relatório e Voto:**

**RELATÓRIO**

1. – O Auto de Infração e Imposição de Multa (AIIM) tem como pano de fundo a nominada guerra fiscal, focando operações de aquisição de mercadorias implementadas pela Recorrente com fornecedor seu localizado no Estado de Pernambuco. Veicula glosa de créditos resultante da diferença entre o valor creditado pelo estabelecimento atuado e o efetivamente cobrado pelo Estado de origem do estabelecimento remetente.
2. – A pretensão foi referendada pela decisão de primeira instância administrativa (fls. 198/206), ensejando o recurso ordinário de fls. 210/224, por fim conhecido e desprovido pela decisão de fls. 248/257, prolatada pela Nona Câmara Julgadora e calcada no voto vencedor do I. Juiz Inacio Kazuo Yokoyama. Inconformado, o contribuinte interpôs o recurso especial de fls. 261/293, no qual ofertou o paradigma de fls. 279/297 e postulou o conhecimento e provimento da insurgência, visando a improcedência do AIIM.
3. - O apelo foi contraditado às fls. 297/308, requerendo a D. Representação Fiscal seu conhecimento e desprovimento.
4. – Este é o relatório do essencial e passo ao voto.

**VOTO**

5. – Examinando o paradigma (decisão da Sexta Câmara Julgadora nos autos do processo DRT 13 4002899-9), concluo que se presta ao confronto, pois trata de caso idêntico com solução diversa. Por conta disso, **conheço do recurso**.
6. - Quanto à questão de fundo, observo que nas situações envolvendo transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular e sujeitas a incentivos fiscais concedidos pelo Estado de localização do remetente sem a chancela do CONFAZ, a jurisprudência deste Colegiado é no sentido de cancelar a pretensão do Fisco. É o que se verifica entre outras da decisão prolatada nos autos do processo nº DRT- 5-435793-2005, Relator o I. Juiz Gianpaulo Camilo Dringoli, cujo voto transcrevo a seguir:

*“...Em que pese o esforço do contribuinte para tentar demonstrar a legitimidade dos créditos gerados nas transferências de seu estabelecimento goiano, o auto é de ser mantido, como abaixo restará demonstrado.*

## 2. DA IRREGULARIDADE DO BENEFÍCIO FISCAL DE QUE É TITULAR O CONTRIBUINTE E DA OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO. 322

A Federação é cláusula pétrea da Constituição de 1988, decorrendo do princípio federativo a harmonia entre as ações dos diversos Estados-membros.

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.

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.

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 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.

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.

A exigência de previsão de convênio interestadual para a concessão de benefícios fiscais, desrespeitada no caso em tela, faz-se ainda mais importante quando se vislumbra a concessão de favor fiscal pela técnica do crédito outorgado do imposto. Isso porque, no caso dos créditos outorgados, o valor do imposto destacado em notas fiscais será maior do que o efetivamente cobrado, impondo prejuízo real ao Estado destinatário das mercadorias.

Em razão do desrespeito à exigência de convênio e da imposição a São Paulo de créditos de ICMS gerados em contexto de benefício irregular, tem-se na concessão e gozo do benefício irregular clara afronta ao princípio Federativo, de modo a autorizar que se busque, no ordenamento, a imposição de glosa de créditos como maneira de corrigir os efeitos nocivos oriundos da irregularidade.

É de se notar que, caso houvesse Convênio, autorizando o benefício fiscal de crédito outorgado concedido por outros Estados, 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.

Firmada a irregularidade do benefício fiscal e determinado que, na forma dos artigos 8º da Lei Complementar 24/75 e artigo 36

da lei 6.374/89, passa-se a enfrentar a questão da alegação de inviabilidade da glosa em virtude da necessidade de se combater o benefício fiscal exclusivamente por meio de Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADIn.

### 3. DA AUSÊNCIA DE FUNDAMENTO DO ARGUMENTO QUE CLASSIFICA AS AÇÕES DIRETAS DE INCONSTITUCIONALIDADE E A GLOSA DOS CRÉDITOS COMO MEDIDAS EXCLUDENTES PARA TORNAR EFICAZES OS BENEFÍCIOS FISCAIS IRREGULARES

Embora reconheça em suas razões de recurso a lesividade dos benefícios fiscais irregulares para o Estado de São Paulo, alega a recorrente que este Estado não deveria impor a glosa de créditos de ICMS, mas simplesmente contestar a constitucionalidade dos benefícios fiscais concedidos sem amparo em convênio interestadual, por meio de ADIns propostas com o fito de retirar as normas irregulares do ordenamento jurídico.

Não assiste razão à recorrente, posto que as Ações Diretas de Inconstitucionalidade e a glosa de créditos não são medidas que se excluem, mas que se complementam.

A mesma 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.

Há, por conseguinte, duas conseqüências jurídicas claras decorrentes da edição de benefício fiscal de ICMS que não tenha sido acordado em convênio interestadual. A primeira é a nulidade do ato, que faz retirar a norma irregular do ordenamento jurídico. A segunda é a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria beneficiada pela norma irregular, que exige o expurgo do crédito da escrita fiscal do contribuinte. A primeira volta-se a fazer cessar os efeitos da norma (prevenindo mais danos futuros), a segunda, complementar à primeira, volta-se aos prejuízos concretos causados pela norma irregular, corrigindo seus efeitos irregulares e buscando reconstituir a situação em que os agentes que operam com o benefício fiscal irregular se encontrariam não fosse a ilegalidade.

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.

Assim, a propositura da ADIn que se volta contra a validade do ato normativo que instituiu o benefício ilegal é providência que não exclui a adoção de medidas de fiscalização tendentes a impor a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria, até porque o objeto das ADIns impõe ao Supremo Tribunal Federal cognição que confronta a norma contestada e o texto Constitucional, **não permitindo a solução de questões relativas à análise de creditamentos em concreto havidos pelo receptor de mercadorias contempladas com o benefício irregular.**

A propósito do caráter complementar das ADIns e da glosa de créditos, reproduz-se trecho do artigo “A guerra fiscal e o contribuinte paulista”, de autoria do Sr. Coordenador da Administração Tributária, Henrique Shiguemi Nakagaki, publicado no jornal Valor Econômico do dia 5 de janeiro de 2005, em que se esclarece sobre a impossibilidade de que o Estado e os contribuintes que não se utilizam de benefícios fiscais irregulares dependam tão somente das ADIns para combate à guerra fiscal. Chama-se a atenção para as partes grifadas onde se destaca que as ADIns nem sempre são eficazes como meio de fazer cessar benefícios fiscais irregulares, que seu alcance é limitado e que, na hipótese em que se possa contar apenas com as ADIns, haveria enormes prejuízos, sobretudo aos contribuintes que cumprem regularmente suas obrigações fiscais relativas ao ICMS.

“... Não é correta a interpretação que tem sido feita de que o Comunicado CAT nº 36, de 2004, da Coordenadoria de Administração Tributária do Estado de São Paulo, é uma medida prejudicial ao país por se antecipar à propositura de ações diretas de inconstitucionalidade (ADIn) e por levantar preocupações nos contribuintes do imposto, que podem deixar de realizar determinadas operações com receio de autuações futuras. As ADIns e o Comunicado CAT nº 36/04 não são medidas excludentes entre si, mas providências complementares.

No que se refere à ação direta de inconstitucionalidade, seu objeto próprio é o de retirar uma lei inconstitucional do ordenamento jurídico. A declaração de inconstitucionalidade de uma norma que instituiu benefícios fiscais sem amparo em convênio, dentre seus muitos efeitos, tem, tacitamente, a finalidade de tornar ineficaz o crédito de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) gerado durante o período em que a norma jurídica inconstitucional vinha sendo aplicada. Desta forma, havendo declaração de inconstitucionalidade, há necessariamente a glosa dos créditos fiscais gerados de maneira irregular.

Como a Adin normalmente demora alguns anos para ser decidida e a declaração de inconstitucionalidade opera retirando o benefício do ordenamento com efeito retroativo, os contribuintes que vinham recebendo créditos provenientes do benefício irregular terão que corrigir o passado de sua escrita fiscal, devendo recolher de uma só vez todo o valor correspondente aos créditos de que se aproveitaram no período em que a norma inconstitucional vinha sendo aplicada.

O Comunicado CAT nº 36/04, cuja pretensão não é a de retirar normas do ordenamento jurídico ou declará-las inconstitucionais, somente alerta para o fato de que é prudente não se creditar do imposto gerado no contexto de um benefício fiscal de ICMS não amparado por convênio interestadual. O comunicado preocupa-se em evitar autuações futuras, permitindo ao contribuinte que avalie seus fornecedores quanto à possível obtenção de benefícios fiscais irregulares de ICMS. Desta forma, o contribuinte poderá negociar melhor seus preços na aquisição de mercadoria, avaliando corretamente o risco jurídico envolvido em determinadas operações e evitando autuações futuras.

Caso o Estado de São Paulo se limitasse somente a propor ações diretas de inconstitucionalidade, seus contribuintes do ICMS seriam surpreendidos no futuro por riscos que não conheciam ou sobre os quais não havia um posicionamento oficial do Estado. Por essa razão, ao permitir que o contribuinte evite determinadas operações, o Comunicado CAT nº 36/04 está, na realidade, prestando-lhe um serviço: o de não ser iludido por condições negociais aparentemente vantajosas, mas que escondem um risco jurídico enorme.

Além disso, **quando se considera o fator concorrencial, percebe-se que o tempo de tramitação de uma Adin é suficiente para que um fornecedor que goza de um benefício irregular distorça os mercados e retire completamente a competitividade das empresas tributadas regularmente.** Se o tempo de dois anos (ou mais) para que ocorra a decisão de uma liminar em Adin é razoável, tendo-se em vista o volume de processos tramitando no Supremo Tribunal Federal (STF), não o é, entretanto, do ponto de vista dos mercados. Após dois anos, o dano ao fornecedor que não goze de benefícios fiscais irregulares será permanente, pois ele se verá aliado de sua carteira de clientes e de seu capital.

**É comum, no contexto da guerra fiscal, que uma mesma empresa monte estabelecimentos em São Paulo e em um Estado que concede o benefício fiscal irregular, transferindo mercadorias incentivadas irregularmente para São Paulo. A vantagem concorrencial, nesse caso, é enorme, visto que a mesma empresa fabrica e utiliza o crédito de ICMS, dominando mercados e massacrando a concorrência.**

No que se refere à eficácia das Adins, nas últimas ações propostas pelo Estado de São Paulo, às vésperas do julgamento pelo Supremo, ou logo após a decisão, o Estado réu editou uma lei nova, criando benefícios fiscais de ICMS identicamente irregulares e convalidando tudo o que foi feito com base em uma lei inconstitucional.

Como a lei nova revoga a legislação questionada judicialmente, o objeto das ações diretas de inconstitucionalidade é declarado perdido pelo Supremo, visto que a norma questionada já não figura no ordenamento jurídico, não havendo razão para que se prossiga com o julgamento. Tal expediente retirou praticamente toda a eficácia das Adins.

Ainda quanto à impossibilidade de se ter na Adin o único instrumento de combate a benefícios de ICMS concedidos sem respaldo legal, nota-se **que grande parte dos benefícios fiscais irregulares não são concedidos mediante a edição de leis ou decretos, mas por regimes especiais que escondem verdadeiros contratos entre um Estado e um particular para criar condições privilegiadas de tributação de ICMS. Contra tais benefícios, tão ou mais danosos, não cabe a propositura de Adins...**

Como se não bastasse a demonstração de que as ações para a imposição da ineficácia do crédito fiscal atribuído ao receptor da mercadoria e a ação de contestação da validade da norma jurídica são providências complementares e não excludentes, deve-se atentar para o fato de que a alegação do contribuinte faz parecer que o problema do benefício fiscal em questão se restringe à relação entre o Estado de São Paulo e os outros Estados.

Ocorre que, de livre e espontânea vontade, o contribuinte assumiu o risco de adotar conduta efetivamente ilegal, tendo promovido volume enorme de operações que fizeram aumentar irregularmente o montante de créditos de seu estabelecimento paulista.

Trata-se, no caso em tela de circulação de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, que operam nos diversos Estados, com pleno conhecimento da forma, conteúdo e conseqüência das irregularidades da qual participou, mediante a prática de operações que fizeram aumentar artificialmente, em prejuízo do Estado de São Paulo e de seus concorrentes, o volume de créditos decorrentes de entradas de mercadorias em seu estabelecimento situado no Estado de São Paulo.

Esclarecido que a situação, nos termos da Lei Complementar 24 de 1975, enseja ações contra o destinatário dos créditos gerados a partir de um esquema de operações de transferência entre estabelecimentos da mesma empresa, passa-se a discorrer sobre a forma pela qual o atacadista lucra com a guerra fiscal, ao mesmo tempo em que impõe a São Paulo e à concorrência, prejuízos substanciais e talvez irreparáveis.

Por essas mesmas razões, resta absolutamente descabida a alegação de que a ineficácia do crédito não pode ser automática, pois dependeria de declaração da autoridade competente do judiciário da nulidade do ato concessório do benefício.

Com efeito, entender que a nulidade do ato dependeria de declaração do judiciário nesse sentido, significaria dizer que a única forma que este Estado tem para defender-se dos danos causados por concessões de benefícios fiscais não autorizados pelo CONFAZ seria a propositura de ação direta de inconstitucionalidade. A prevalecer essa interpretação, não seria necessário a Lei Complementar expressamente determinar a nulidade do ato concessório, ou seja, seria interpretar que o artigo 8º da Lei Complementar 24/75 é absolutamente vazio de conteúdo. Não se pode interpretar uma disposição legal como se ela não existisse de fato.

Ainda que se entenda que a Lei Complementar 24/75 seja dirigida apenas aos Estados da Federação, não se pode atribuir a responsabilidade da Recorrente de ter-se aproveitado de benefícios irregulares concedidos por outros Estados, e causado danos ao erário paulista.

#### **4. DA IRREGULARIDADE DA GERAÇÃO DE CRÉDITOS OUTORGADOS DO ICMS À REVELIA DO CONFAZ E DOS PREJUÍZOS CAUSADOS À LIVRE CONCORRÊNCIA E AO ESTADO DE SÃO PAULO**

Feitos os esclarecimentos necessários sobre a existência de base legal e de poder administrativo para a aplicação da glosa, passa-se a discorrer sobre o tema central a ser tratado neste recurso, e em tantos quantos forem os processos que tratem do tema da glosa de créditos oriundos de operações amparadas por benefícios fiscais irregulares de ICMS, **impondo dano efetivo engendrado pelo Estado concedente e empresa beneficiária, em conluio e com visível intuito de lesar terceiros, ao erário de outros Estados e à livre concorrência nos mercados.**

Evocam-se como forma de nortear esta análise, dois princípios constitucionais de fundamental importância para o direito tributário e, sobretudo, para impostos que oneram as cadeias de produção e distribuição de mercadoria, quais sejam, o princípio constitucional da igualdade tributária (art. 150, II) e o princípio da proteção à livre concorrência (art. 170, IV)

Os princípios em questão, embora distintos, compõem um duplo inseparável, que deve nortear toda a elaboração da legislação e o exercício da fiscalização tributária do imposto, já que, do ponto de vista do impacto do ICMS para a vida dos contribuintes, realizando-se o princípio da igualdade tributária, consagra-se a proteção à livre concorrência. Mutatis mutandis, não interferindo o ICMS na livre concorrência, ter-se-á assegurada a igualdade tributária em um mercado considerado.

A guerra fiscal é a antítese da igualdade tributária e uma das maiores afrontas à livre concorrência que se pode conceber. Isso porque o benefício fiscal distorce a forma racional de operação do mercado, criando uma ineficiência econômica efetiva, mas superada pela geração fraudulenta de créditos de ICMS que o benefício fiscal irregular proporciona a dominação de mercados e aniquilação da concorrência por aqueles que se associam a agentes públicos para obter benefícios irregulares.

Ocorre que a economia não funciona baseada na geração infinita e gratuita de riquezas, de tal sorte que, se há vantagem para a Recorrente e o Estado que a beneficiou, os custos da vantagem devem ser suportados por alguém. No caso presente, quem paga a conta é o Estado de São Paulo, que se vê inundado de créditos fraudulentos de ICMS, tendo sua arrecadação tributária diminuída e seus custos de fiscalização tributária aumentados, além do concorrente, que perde a condição de competir e é aliado do mercado.

Não bastasse a lesividade do esquema, é de se destacar que o prejuízo de arrecadação causado a São Paulo é muito maior do que a arrecadação obtida por outros Estados, e o ganho imediato e transitório da Recorrente é muito menor do que o prejuízo definitivo consistente na retirada de uma empresa respeitadora da lei e mais eficiente do ponto de vista econômico do mercado.

Posto às claras o caráter nocivo e injustificável do benefício, a glosa de créditos revela-se uma medida adequada e proporcional ao dano causado. O volume total de créditos constantes do AIIIM e a existência dos dispositivos da legislação concedentes dos benefícios irregulares demonstram o prejuízo causado apenas com os fatos incontroversos relativos a este processo.

Aliás, uma análise mais criteriosa revelará que a glosa, embora minore os efeitos nocivos do esquema indicado, é providência menos do que suficiente para reparar todos os danos causados, se considerados os custos relativos à administração tributária pagos por São Paulo para impor a glosa, que nem sempre é possível identificar-se todo o volume de créditos transferidos para este Estado em operações irregularmente incentivadas, e se levar-se em conta que a redução à insignificância ou aniquilamento completo dos concorrentes que se recusam a operar com benefícios irregulares escapam à administração tributária e nem sempre pode ser revertidos.

Passa-se finalmente a analisar a alegação de que a glosa de créditos viola a não-cumulatividade do imposto.

#### **5. 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.

O ICMS é um imposto não-cumulativo.

A inserção, no texto Constitucional de dispositivo que versa sobre a não-cumulatividade do ICMS 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.

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 - STF já decidiu nesse mesmo sentido há muito tempo, em 31.3.1992, no julgamento 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 PARANÁ QUE CONVÊNIO FISCAL 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 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 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. 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 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.

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.

## 6. DO MODO DE OPERAÇÃO DA NÃO-CUMULATIVIDADE E DA POSSIBILIDADE DA GLOSA DE CRÉDITOS PROVENIENTES DE OPERAÇÕES AMPARADAS POR BENEFÍCIOS FISCAIS IRREGULARES

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

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.”

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.

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, deve-se passar a analisar a alegação do contribuinte de insubsistência do Auto de Infração por violação ao princípio da não-cumulatividade, já que a autuação sofrida tem por base a inadmissibilidade de imposto destacado em documento fiscal como crédito compensável de ICMS.

A primeira e inafastável providência no sentido da verificação da plausibilidade da alegação de violação ao princípio da não-cumulatividade do ICMS pelo AIIM é constatar se da glosa aplicada pelo Fisco resulta que o total de ICMS cobrado ao longo da

cadeia de circulação da mercadoria seja maior do que o ICMS que resultaria da aplicação da alíquota na operação que destina a mercadoria a consumidor final sobre a base de cálculo do imposto. Para tanto, é indispensável elucidar a forma de operação dos benefícios fiscais de que são titulares os estabelecimentos do contribuinte situados em outros Estados.

Ao analisar os referidos benefícios irregulares, e mais especificamente o que estes dispõem sobre as operações interestaduais praticadas pelo contribuinte beneficiado, percebe-se que modificam a obrigação tributária, de modo que a tributação de ICMS nas remessas interestaduais de mercadorias resulte menor.

Apesar da alegação da Recorrente de que se trata de meras simplificações da apuração do imposto a ser recolhido, percebe-se que o contribuinte atuado vem operando sob amparo de normas que modificam o conteúdo da obrigação tributária que surge nas operações interestaduais.

Percebe-se nitidamente da análise dos referidos benefícios irregulares, que o Estado de origem promove uma deliberada diminuição do débito tributário proveniente das operações ocorridas a partir do estabelecimento do contribuinte situado em seu território que destinam mercadorias ao Estado de São Paulo.

Atentando para o momento da outorga do crédito, percebe-se que, no nascimento, a obrigação tributária decorrente da saída interestadual, é reduzida no percentual correspondente ao crédito outorgado.

Sendo a obrigação tributária, no nascimento, menor no que se refere ao elemento quantitativo do débito, caracteriza-se a renúncia ao imposto, pelo que, naquilo que se refere ao valor correspondente ao crédito outorgado, não existe imposto cobrado.

**Desta feita, havendo a ausência de cobrança do imposto, naquilo que se refere ao montante do crédito outorgado, tem-se que a glosa não implica em que o imposto cobrado na cadeia produtiva seja maior do que o ICMS que resultaria da aplicação da alíquota na operação que destina a mercadoria a consumidor final sobre a base de cálculo do imposto.**

**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.**

Destaca-se que, no caso em tela, tanto o estabelecimento remetente quanto o estabelecimento destinatário são parte integrante da mesma pessoa jurídica, pelo que, ao analisar-se o imposto que a pessoa jurídica suportou ao adquirir a mercadoria e o imposto que a pessoa jurídica suporta ao vender a mercadoria, tem-se, na compensação de um com o outro, perfeita realização da não-cumulatividade do ICMS.

**O afastamento da glosa no caso em tela viria a consagrar o “esquema” de geração de créditos fraudulentos utilizado pela atuada e consolidar o prejuízo a São Paulo e à livre concorrência.**

Passa-se a analisar a alegação de que o destaque do imposto em documento fiscal é condição suficiente para garantia do direito ao crédito do imposto.

## **7. DA INSUFICIÊNCIA DA FORMA PARA FUNDAMENTAÇÃO DO DIREITO AO CRÉDITO DO IMPOSTO DESTACADO EM DOCUMENTO FISCAL.**

Destaca-se, como forma de iniciar a discussão do tópico, o AIIM lavrado tem por objeto o creditamento do ICMS gerado em operações de transferência realizadas entre estabelecimentos do mesmo titular.

Assim sendo, a discussão fica restrita à verificação da hipótese da existência de fundamento jurídico para a geração de créditos em montante superior ao do ICMS cobrado em operações anteriores. Nesse particular, 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.

**A alegação a sustentar as razões de recurso do contribuinte é a de que o imposto foi destacado em documento fiscal em conformidade com as previsões relativas à determinação da base de cálculo e alíquota do imposto nas operações interestaduais. Passa-se a analisar a legislação aplicável à situação fática descrita, de modo a verificar se assiste razão ao contribuinte Recorrente.**

Os documentos fiscais relativos às operações de circulação de mercadorias têm, na sistemática do imposto, duas funções primordiais.

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.

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.

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.**

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).

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.

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.

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. Dito isso, passa-se a analisar a legislação posta que dispõe sobre o assunto.

O artigo 59 do RICMS, 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 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.**

**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.**

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).

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.

Dentre os requisitos voltados à substância da operação, podem-se identificar duas espécies de requisitos.

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).

**A segunda espécie de requisitos voltados à substância do documento volta-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).**

**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 pelos Estados de origem de benefícios fiscais não amparados em Convênio celebrado entre os Estados membros da Federação.**

Não basta para garantir o crédito a alegação de que o documento fiscal é formalmente válido e de que o imposto é destacado em conformidade com a alíquota interestadual aplicável à situação.

Atentando-se para o fato de que a compensação de ICMS se presta à realização da não-cumulatividade do imposto e aceitando-se 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 de transferência de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica.**

**A forma escolhida pelos Estados de origem para a concessão dos benefícios fiscais irregulares resulta em uma discrepância entre a documentação fiscal que acoberta as operações e a obrigação tributária correspondente à saída da mercadoria.**

O destaque do imposto no documento fiscal que ampara a remessa interestadual da mercadoria é integral. Contudo, como já fartamente esclarecido acima, o ICMS destacado no documento não é cobrado na sua integralidade, em virtude da outorga irregular de créditos fiscais a serem lançados na escrita fiscal do estabelecimento remetente.

**Desta sorte, afigura-se que o destaque do imposto havido nos documentos fiscais que acobertam as operações interestaduais realizadas pelos estabelecimentos de outros Estados da Recorrente não corresponde a imposto efetivamente cobrado.**

Tendo o estabelecimento paulista da Recorrente recebido mercadorias a partir de seus estabelecimentos de outros Estados, amparados por benefícios irregulares, não faz jus ao crédito do ICMS no valor correspondente ao ICMS destacado no documento fiscal, **vez que não há cobrança integral do tributo.**

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 dos agentes que operam irregularmente nos mercados.**

Nem se pode alegar o dever de ofício do responsável pela escrituração, porquanto há expressa previsão legal obrigando o adquirente

a certificar-se da cobrança integral do imposto destacado no documento fiscal de aquisição, conforme determina o § 2º do art. 59 do RICMS/2000 acima reproduzido (Lei 6.374, de 1989, art. 36, § 3º). Essa disposição legal está em perfeita harmonia com o disposto no supracitado inciso I do artigo 8º da Lei Complementar 24, de 1975. Ainda que se pudesse argumentar o dever de ofício decorrente de lei do responsável pela escrituração, há no caso presente a Lei estadual 6.374/1989 e a Lei Complementar 24/1975 que determinam a impossibilidade de aproveitamento integral como crédito do valor destacado na Nota Fiscal. Por outras palavras, como justificar um “dever de ofício” que não observa toda a legislação aplicável ao caso? Poderia o profissional responsável alegar dever de ofício para, conscientemente, deixar de aplicar normas legais válidas vigentes e eficazes? Ao adotar tal postura estará claramente assumindo o risco de prejudicar seu cliente ou empregador.

*Desconheço na doutrina de direito tributário alguém que defenda a aplicação de normas contábeis, que são de direito privado, em detrimento das normas tributárias, que são de direito público. Por outras palavras, é possível defender o interesse privado em detrimento do interesse público?*

## **8. DA DIFERENÇA FUNDAMENTAL ENTRE AS OPERAÇÕES OBJETO DO AIIM E A VEDAÇÃO DO CRÉDITO EM VIRTUDE DE ISENÇÃO OU NÃO INCIDÊNCIA.**

*Alega a recorrente que o crédito de ICMS não pode ser glosado, dado que, de acordo com o princípio da não-cumulatividade, somente poderia vedar-se o direito de crédito nos casos em que a mercadoria é objeto de operação futura amparada por isenção ou não incidência do imposto.*

*As alegações até agora tecidas sobre o princípio da não-cumulatividade do imposto bastariam para afastar a tese. No entanto, é interessante tecer algumas considerações sobre o alegado, a fim de esclarecer quanto aos equívocos da tese.*

*A razão fundamental a fulminar a tese de que a isenção ou não incidência seriam a única causa de possível de vedação de créditos de ICMS é que, nesses casos, há regularidade do crédito que acompanha a mercadoria, impondo a legislação seu não aproveitamento, em virtude de evento posterior (em relação ao da entrada da mercadoria), consistente na saída não tributada.*

*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 vedação, em virtude de evento posterior. Em verdade, a discussão jurídica é focada na legitimidade do crédito no momento da entrada da mercadoria. Não se fala da viabilidade de aproveitamento do crédito, em face de evento 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, em virtude de benefício fiscal irregular.*

*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 vedação 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 vedação do crédito no momento da saída amparada pela isenção ou não-incidência do ICMS.*

*Nota-se diferença fundamental entre as regras jurídicas de vedação de crédito em virtude de não-incidência ou isenção em operação posterior e de vedação ao crédito, por falta de cobrança do imposto em operação anterior, tanto no escopo, como na forma de operação.*

*A falácia do argumento de que somente a isenção ou não-incidência posterior impõe o não creditamento do imposto é dupla.*

*Em primeiro lugar, como esclarecido, a necessidade de vedação ou estorno do crédito, por evento posterior, não se confunde com a obrigação de não se creditar o imposto, em virtude de imposto não cobrado em operação anterior. Em segundo lugar, não é somente a isenção ou não incidência que implica na 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 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.

*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 vedação ou estorno de crédito de valor de crédito legítimo, por evento posterior.*

*Nota-se também, pela leitura do artigo 67, que a isenção e não-incidência não são os únicos eventos que autorizam a vedação ou 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 receptor, entre outros.*

*Assim, conclui-se pelo caráter equivocado da tese de que a glosa de créditos é inconstitucional em virtude de a Constituição somente autorizar vedação ou estorno de créditos em caso de não-incidência ou isenção futura do imposto. A glosa imposta tem fundamento na ausência de direito ao crédito do imposto e está autorizada em lei e no regulamento do ICMS, não contrariando princípios constitucionais, pelo que, deve prevalecer...”.*

7. – No presente caso, embora a pretensão de glosa decorra de operações de aquisição de mercadorias e não de transferências, tenho para mim que tal nuance não deve implicar na modificação deste entendimento, na medida em que os incentivos concedidos pelo Estado de localização do remetente decorrem de legislação de conhecimento público, devidamente publicada na imprensa oficial. Curvando-me então à posição majoritária deste E. Tribunal e adotando como razões de decidir as transcritas no item anterior, mantenho a exigência da autuação.
8. - Se a outorga de benefício (créditos presumidos) pelo Estado de Pernambuco se deu sem a prévia chancela do CONFAZ, não se pode admitir a tomada dos créditos de ICMS impugnados diante da regra inserta no artigo 59, parágrafo 2º da Lei nº 6.374/89, segundo o qual 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...”.
9. – Em face do exposto, presentes os pressupostos **conheço e nego provimento ao recurso especial**.

Sala das Sessões, em 11 de outubro de 2016.

Carlos Americo Domeneghetti Badia  
Relator



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

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
04	4041887-0	2014	4041887-0	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (CONTRIB)
Recorrente:	HNR EVAPORADORES IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.
Recorrido:	FAZENDA PÚBLICA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	AUGUSTO TOSCANO
Sustentação Oral Requerida:	SIM

**VOTO INICIAL DO RELATOR - Juiz: AUGUSTO TOSCANO**

**Ementa:**

ICMS-Credito indevido.(Guerra Fiscal).Compra e venda.Escrituração no Livro Registro de Entradas,do crédito integral do ICMS destacado em Notas Fiscais oriundas do Estado de Pernambuco,sem o desconto do percentual relativo à benefício fiscal concedido e não previsto em convênio.Crédito permitido até o montante em que o imposto tenha sido efetivamente cobrado pela Unidade Federada de origem,no caso,até o limite de 7% (sete por cento) do valor total dos produtos declarados nos documentos fiscais de saídas.Ofensa ao disposto no artigo 155, § 2º, I e XII,"g",da CF/88 e,inobservância do disposto nos artigos 1º e 8º, I,da Lei Complementar Federal nº 24/75. Alegação de legitimidade dos créditos.Benefício fiscal objeto de questionamento nas ADIs 4.722 e 5.244,pendentes de julgamento.Vigência e eficácia da lei. Na eventual declaração de inconstitucionalidade,o vício não teria relação com os créditos por ela escriturados,mas com os valores cobrados pela fornecedora.Paradigma servível. Recurso Especial conhecido.No mérito improvido. .

**Relatório e Voto:**

Relatório

**01**-Inconformada com a r.decisão de fls.**248/256**,da Colenda 9ª.Câmara Julgadora que negou provimento ao Recurso Ordinário,**HNR Evaporadores Importação e Exportação Ltda** manejou o presente Recurso Especial,com razões acostadas à fls.**261/274**.

**02**-A acusação lançada no libelo é a de que:

1.Creditou-se indevidamente do ICMS no valor de R\$ 241.028,06 (Duzentos e Quarenta e Um Mil, Vinte e Oito Reais e Seis Centavos) nos meses de Janeiro, Fevereiro, junho a Dezembro de 2011 e Janeiro, Março a Junho,em decorrência de escrituração no Livro Registro de Entradas, do crédito integral do ICMS destacado em Notas Fiscais oriundas do Estado de Pernambuco, sem o desconto do percentual relativo a benefício fiscal concedido naquele Estado e não previsto em convênio.As notas fiscais foram emitidas por ALCOA ALUMÍNIO S/A,CNPJ. 23.637.697/0067-38, localizado em Pernambuco e referem-se à vendas de FÔLHAS DE ALUMINIO NCM/SH 76061190, em que foi concedido benefício por aquela unidade federada, de 5% do valor total das saídas interestaduais,nos termos do artigo 2º, inciso V, alínea "a", do Decreto concessivo nº 29.989, de 05/12/2006 c/c o Decreto 21.959 de 27/12/1999 e a Lei 11.675/1999 do Estado de Pernambuco,conforme cópias juntadas ao resente.Comprovam as irregularidades cópias das DANFES e Livro Registro de Entradas.

Notas: 1-O crédito só é permitido até o montantes em que o imposto tenha sido efetivamente cobrado pela Unidade Federada de origem, no caso, até o limite de 7% (sete por cento) do valor total dos produtos declarados nos documentos fiscais de saídas.

2 - O creditamento integral do ICMS contraria o disposto no artigo 155, § 2º, I e XII, "g", da Constituição Federal, pois nenhum benefício fiscal poderá ser concedido sem a observância do disposto nos artigos 1º e 8º, I,da Lei Complementar Federal nº 24, de 07/01/1975, que acarretará a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria, e do artigo 36, § 3º, da Lei Estadual nº 6.374/1989.

INFRINGÊNCIA: Arts. 59, art. 61, do RICMS (Dec. 45.490/00).

CAPITULAÇÃO DA MULTA: Art. 85, inc. II, alínea "j" c/c §§ 1º, 9º e 10º,da Lei 6.374/89

**03**-A administrada sustenta a legitimidade dos créditos glosados.Acentua,que as únicas ressalvas feitas pela CF/88,quanto à não-cumulatividade seriam as hipóteses de isenção e não incidência.Reporta-se ao fato de que o benefício fiscal em questão (concedido pelo Estado de Pernambuco),é objeto de questionamento nas ADIs 4.722 e 5.244,ainda pendentes de julgamento,daí,vigentes e eficazes.Aduz que,no caso de ser declarada a inconstitucionalidade do benefício,o vício não teria relação com os créditos por ela escriturados,mas com os valores cobrados pela fornecedora sediada no Estado de Pernambuco.Ancora-se como sendo paradigmático servível na decisão sacada do **AIIM 4.002.899-9**.

**04**-O apelo vem ainda ao abrigo de decisões do STJ nos autos do Mandado de Segurança n.33.524/Pl,relator o Ministro Benedito Gonçalves ( trechos transcritos à fls.)bem como no Agravo Regimental nº 2.611 Relatora a Ministra Ellen Gracie.

Noutro giro diz que,permitir que o recorrido cobre por meio da glosa de créditos apropriados por ela Recorrente,os valores correspondentes aos descontos

concedidos de maneira inconstitucional, caracteriza enriquecimento ilícito do Fisco paulista, figura vedada pelo artigo 884 do Código Civil.

**05-** Acolita-se o particular, de ensinança do Prof. Roque A. Carrazza. Entende, que não havendo motivo para a glosa dos créditos, imperioso se torna o cancelamento integral do AIIM, isto porque assim já decidiu o eg. T.I.T. como posto no paradigmal **AIIM 4.002.899-9**, cuja ementa reproduz á fls.

Requer sustentação oral.

**06-** Em contra-razões a Fazenda Pública Estadual manifesta-se pelo conhecimento do Recurso Especial, porém no mérito propugna pelo não provimento.

É o relatório aqui interrompido, força do requerimento pela realização de sustentação oral e, sendo o caso, após a defesa, será devidamente complementado.

#### **Complementação de relatório**

Após a oportunidade para a realização de sustentação oral nos termos em que requerido à fls. **262** e **274**, encerro o relatório. Passo á decisão.

#### **VOTO**

Conheço do Recurso Especial manejado por **HNR Evaporadores Importação e Exportação Ltda**, face à prestabilidade do paradigma elencado, **AIIM 4.002.899-9**, decisão da Colenda 9ª. Camara Julgadora.

Embora neste processo, as mercadorias sejam objeto de aquisição efetuada pelo contribuinte, da firma **ALCOA ALUMINIO S.A.**, situada no **Estado de Pernambuco**, e, portanto, cuida-se de operação de compra e venda e, não de transferência (questão esta última, com entendimento já pacificado em sede desta Câmara Superior), mantenho o entendimento que tenho esposado, sempre respeitado o pensamento e o posicionamento jurídico de ilustres Juizes deste Eg. T.I.T., não me assaltando dúvidas em afirmar que os benefícios fiscais, financeiros, isenções e créditos presumidos concedidos por Entes Federados, tais como Goiás, Distrito Federal, Pernambuco, Paraná, Minas Gerais, Rio Grande do Sul, Estado de Mato Grosso, dentre outros, e no caso destes autos, o **Estado de Pernambuco**, à estabelecimentos comerciais, instalados nos seus limites territoriais, ofendem as disposições da Constituição Federal e da LC nº 24/75, pois foram concedidos unilateralmente e em prejuízo da apreciação, aprovação e deliberação conjunta dos demais Estados da Federação, via CONFAZ.

O benefício fiscal irregular concedido a estabelecimentos localizados no Distrito Federal e/ou em outros Estados da Federação não pode acarretar qualquer efeito ao Estado de São Paulo, uma vez que não existe convênio firmado neste sentido.

Noutro giro, no que se refere à questão da impossibilidade de aproveitamento dos créditos de ICMS provenientes de operações ou prestações amparadas por benefícios fiscais não autorizados por convênio, é de clareza indubitosa a posição da Secretaria da Fazenda de São Paulo conforme os termos do Comunicado CAT nº 36, de 29.07.2004 (DOE de 30.07.2004), que, ex abundanti, rogo vênia para transcrever:

#### **COMUNICADO CAT N.º 36, de 29-07-2004**

#### **(D.O.E. de 30-07-2004; Rep 31-07-2004)**

Esclarece sobre a impossibilidade de aproveitamento dos créditos de ICMS provenientes de operações ou prestações amparadas por benefícios fiscais de ICMS não autorizados por convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7-1-1975.

O Coordenador da Administração Tributária, tendo em vista o disposto nos artigos 155, § 2º, I, e XII, e 170, IV, da Constituição federal, bem como o disposto nos artigos 1º e 8º, da Lei Complementar 24, de 7 de janeiro de 1975, e no artigo 36, § 3º, da Lei Estadual 6.374, de 1º de março de 1989; Considerando a necessidade de esclarecer o contribuinte paulista e de orientar a fiscalização quanto a operações realizadas ao abrigo de atos normativos concessivos de benefício fiscal que não observaram a legislação de regência do ICMS para serem emanados, esclarece que:

1-o crédito do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação-ICMS, correspondente à entrada de mercadoria remetida ou de serviço prestado a estabelecimento localizado em território paulista, por estabelecimento focalizado em outra unidade federada que se beneficie com incentivos fiscais indicados nos Anexos I e II deste comunicado, somente será admitido até o montante em que o imposto tenha sido efetivamente cobrado pela unidade federada de origem;

2-o crédito do ICMS relativo a qualquer entrada de mercadoria ou recebimento de serviço com origem em outra unidade federada somente será admitido ou deduzido, na conformidade do disposto no item 1, ainda que as operações ou prestações estejam beneficiadas por incentivos decorrentes de atos normativos não listados expressamente nos Anexos I e II.

Daí, que não se pode falar em eventual desconhecimento da posição do Fisco Estadual quanto a admissão dos créditos decorrentes da legislação de outros Entes Federados e/ou inaplicabilidade das disposições do referido Comunicado CAT, pois o mesmo consignou tal impedimento com o questionamento da constitucionalidade de determinados dispositivos legais estaduais perante o Supremo Tribunal Federal.

Creio, não será exagerado afirmar que incorrem em equívoco aqueles que sustentam que o Estado de São Paulo declarando a ilegalidade e/ou a inconstitucionalidade de ato emanado por outro ente Federado estaria invadindo competência legislativa e assim afrontando preceito constitucional.

Tal não sucede força de que a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal decorrente é determinação expressa pela Lei Complementar nº 24/75 (artigo 8º), conforme, acentuei em tópicos anteriores.

Entretanto, com base no disposto no inciso I, o artigo 8º da referida Lei Complementar, pode o Fisco Bandeirante Estado glosar o crédito fiscal decorrente.

Á evidência que não se cuida de declarar ilegal ou inconstitucional ato administrativo ou legislação de outra Unidade da Federação, mas sim <sup>em</sup> imposto indevidamente creditado por não ter sido anterior e integralmente cobrado.

Demais disso, o Comunicado CAT nº 36, não se caracteriza como ato normativo, pois sua função é de apenas orientar os contribuintes paulistas sobre os riscos de condutas semelhantes à da ora Recorrente. Assim, em ótica que admite entendimento diverso, mas é a que tenho como suficiente para o desate da lide, não se sustenta, por absolutamente descabida a alegação de que o Estado de São Paulo invadiu a competência reservada ao Poder Judiciário, ou mesmo de outro ente federado.

Permito-me acrescentar quem sabe, até por exagero, que a legislação paulista, em rigorosa harmonia com os permissivos constitucionais e complementares, prescreve as restrições cabíveis ao creditamento de valores indevidos.

No artigo 36, da Lei 6.374/89 se acha a instituição do mecanismo da compensação de débitos/créditos em perfeita sintonia com o princípio constitucional da não cumulatividade do art. 155, §2º, I da CF/88.

O artigo 36, da Lei nº 6.374/89, estabelece que não será juridicamente considerado cobrado o montante de ICMS relativo á quaisquer incentivos (como é o caso destes autos) que tenha sido concedido ao arrepio do prescrito pela Carta Federal, em seu art. 155, §2º, "g"; ou seja: sem a regular deliberação dos Estados e Distrito Federal através do CONFAZ.

Até aqui, não se tem notícia de declaração de inconstitucionalidade ou de ilegalidade das normas paulistas que impedem, com esteio na Constituição Federal o pretendido creditamento.

Demais, o que se retira da r. decisão aqui combatida e, bravamente, pelos doutos advogados da Recorrente é a constatação dos fatos, situação essa que remanesce absolutamente não contrariada, no processado, no sentido de que, houve, no caso, concessão unilateral de crédito presumido (incentivo fiscal) concedido pelo **Estado de Pernambuco**, nas operações interestaduais.

Os órgãos da administração do Estado de São Paulo, não excederam os limites de suas atribuições, ao procederem ao lançamento da exigência, nada fazendo além do estrito cumprimento de seus deveres funcionais: aplicar a lei á uma situação específica de irregularidade em face do CONFAZ, cujo efeito jurídico atinge somente o contribuinte paulista adquirente.

Logo, de se concluir que, a r. decisão não transborda limites territoriais e não alcança o ordenamento do **Estado de Pernambuco**.

O que se tem de concreto neste processo, é um pleito que busca a validação de crédito fiscal decorrente de operação interestadual em desacordo com a legislação constitucional, o que não é possível, repita-se, diante da validade da lei paulista, ainda que, de outra banda também não se tenha até aqui, notícia da existência de declaração de inconstitucionalidade ou de ilegalidade do ato concessivo expedido pelo **Estado de Pernambuco**.

A LC 24/85, não padece da inconstitucionalidade que lhe atribui a Recorrente e, determina aos entes políticos federados o que deve ser feito in casu, conforme art. 8º, I, da norma complementar nacional.

A acusação vertida no libelo, está alicerçada no fato de a Recorrente considerar por imposto cobrado aquele que a legislação ordinária á ele dirigida ter considerado como não cobrado. Visto que, não se coloca e nem submete á julgamento o descumprimento pelo estabelecimento do fornecedor, beneficiário que é da concessão do crédito presumido que lhe foi concedido pelo **Estado de Pernambuco** nas operações interestaduais.

Tampouco não se julga o fato de o **Estado de Pernambuco** ter feito a concessão do benefício de forma irregular.

Esses fatos decorrem, como suso referido, de constatações incontroversas que se acham no seio dos autos, donde, portanto, suficientes à aplicação das normas protetoras do crédito público dirigidas ao estabelecimento paulista que participou como adquirente de mercadorias nesta situação. A legislação acima devidamente exposta, roborou este entendimento.

Demais não será aduzir que o Supremo Tribunal Federal em manifestação acerca da matéria se posicionou no sentido de que a Guerra Fiscal consubstancia um grave ferimento à política de incentivos fiscais preconizada na Constituição Federal.

A Lei Complementar nº 24/75, prevê que a concessão de incentivos fiscais deve ser precedida de autorização do CONFAZ (mediante Convênio). Além disso, deve observar a forma de Lei Complementar (CF, art. 155, parágrafo 2º, XII, "g").

Nesse sentido, o precedente do STF cabe como luva ao caso destes autos:

**"EMENTA: Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade. 2. Caráter normativo autônomo e abstrato dos dispositivos impugnados. Possibilidade de sua submissão ao controle abstrato de constitucionalidade. Precedentes. 3. ICMS. Guerra fiscal. Artigo 2º da Lei nº 10.689/1993 do Estado do Paraná. Dispositivo que traduz permissão legal para que o Estado do Paraná, por meio de seu Poder Executivo, desencadeie a denominada "guerra fiscal", repelida por larga jurisprudência deste Tribunal. Precedentes. 4. Artigo 50, XXXII e XXXIII, e §§ 36, 37 e 38 do Decreto Estadual nº 5.141/2001. Ausência de convênio interestadual para a concessão de benefícios fiscais. Violação ao art. 155, §2º, XII, g, da CF/88. A ausência de convênio interestadual Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade. 2. Caráter normativo autônomo e abstrato viola o art. 155, § 2º, incisos IV, V e VI, da CF. A Constituição é clara ao vedar aos Estados e ao Distrito Federal a fixação de alíquotas internas em patamares inferiores àquele instituído pelo Senado para a alíquota interestadual. Violação ao art. 152 da CF/88, que constitui o princípio da não-diferenciação ou da uniformidade tributária, que veda aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino. 5. Medida cautelar deferida. (STF, ADI-MC 3936 / PR, Rel. Min. Gilmar Mendes, Dj Data: 19/09/2007, grifei)**

Por oportuno, é de se salientar os pronunciamentos do Colendo Supremo Tribunal nos autos das ADI 2906-RJ, julgado de 01/06/2011, e 3674-RJ, julgado também em 01/06/2011, ambos sendo relator o Ministro Marco Aurélio e ADI 4565 –Piauí- relator, o Ministro Joaquim Barbosa.

**Diante do exposto**, conheço do Recurso Especial aparelhado por **HNR Evaporadores Importação e Exportação Ltda**, face à aptidão do paradigma (aresto sacado do **AIIM 4.002.899-9**, porém nego-lhe o provimento nos termos do quanto devidamente fundamentado.

Augusto Toscano

Juiz Relator

**Ementa:**

ICMS. CRÉDITO INDEVIDO. GUERRA FISCAL. COMPRA E VENDA. AINDA QUE RECONHECIDA A ILEGITIMIDADE DOS CRÉDITOS CONCEDIDOS PELO ESTADO DE ORIGEM, É DE SE RECONHECER A BOA-FÉ DA AUTUADA, POIS ESTA NÃO TINHA ELEMENTOS PARA SABER DOS BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS AO VENDEDOR DAS MERCADORIAS. PARADIGMA SERVÍVEL. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO CANCELAR O AUTO DE INFRAÇÃO. ICMS. CRÉDITO INDEVIDO. GUERRA FISCAL. COMPRA E VENDA. AINDA QUE RECONHECIDA A ILEGITIMIDADE DOS CRÉDITOS CONCEDIDOS PELO ESTADO DE ORIGEM, É DE SE RECONHECER A BOA-FÉ DA AUTUADA, POIS ESTA NÃO TINHA ELEMENTOS PARA SABER DOS BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS AO VENDEDOR DAS MERCADORIAS. PARADIGMA SERVÍVEL. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO CANCELAR O AUTO DE INFRAÇÃO.

**Relatório e Voto:****PEDIDO DE VISTA**

Pedi vista dos autos após voto do I. Juiz Augusto Toscano, pedindo licença para adotar seu bem elaborado relatório, que, ao apreciar Recurso Especial da Autuada, assim entendeu: *"ICMS-Credito indevido.(Guerra Fiscal).Compra e venda. Escrituração no Livro Registro de Entradas, do crédito integral do ICMS destacado em Notas Fiscais oriundas do Estado de Pernambuco, sem o desconto do percentual relativo à benefício fiscal concedido e não previsto em convênio. Crédito permitido até o montante em que o imposto tenha sido efetivamente cobrado pela Unidade Federada de origem, no caso, até o limite de 7% (sete por cento) do valor total dos produtos declarados nos documentos fiscais de saídas. Ofensa ao disposto no artigo 155, § 2º, I e XII, 'g', da CF/88 e, inobservância do disposto nos artigos 1º e 8º, I, da Lei Complementar Federal nº 24/75. Alegação de legitimidade dos créditos. Benefício fiscal objeto de questionamento nas ADIs 4.722 e 5.244,pendentes de julgamento. Vigência e eficácia da lei. Na eventual declaração de inconstitucionalidade, o vício não teria relação com os créditos por ela escriturados, mas com os valores cobrados pela fornecedora. Paradigma servível. Recurso Especial conhecido. No mérito improvido".*

De início, estou de acordo com I. Relator quanto ao conhecimento do apelo, pois o aresto trazido mostra-se servível ao cotejo analítico.

No mérito, aqui se está a tratar de caso de guerra fiscal em infração de creditamento indevido do imposto na compra e venda de mercadorias, com benefício fiscal irregular concedido no Estado de origem das mercadorias.

Desde o início dos julgamentos da questão da guerra fiscal, entendo no sentido de ser indubitosa a ilegitimidade dos benefícios fiscais concedidos pelos Estados sem a existência de convênios que os autorizem, nos termos do artigo 155, § 2º, inciso II, alínea 'g', da Constituição Federal, bem como da disciplina da Lei Complementar nº 24/75, posição esta sedimentada pelo Supremo Tribunal Federal em recente análise do Tema 490 de Repercussão Geral, como segue: **"Decisão: O Tribunal, por maioria, apreciando o Tema 490 da repercussão geral, negou provimento ao recurso extraordinário, por entender constitucional o art. 8º, I, da Lei Complementar 24/1975, uma vez considerado que o estorno proporcional de crédito de ICMS em razão de crédito fiscal presumido concedido por outro Estado não viola o princípio constitucional da não cumulatividade; conferiu à decisão efeitos ex nunc, a partir da decisão do Plenário desta Corte, para que fiquem resguardados todos os efeitos jurídicos das relações tributárias já constituídas; e, caso não tenha havido ainda lançamentos tributários por parte do Estado de destino, este só poderá proceder ao lançamento em relação aos fatos geradores ocorridos a partir da presente decisão, nos termos do voto do Ministro Gilmar Mendes, Redator para o acórdão, vencidos os Ministros Edson Fachí (Relator), Marco Aurélio e Roberto Barroso. Foi fixada a seguinte tese: 'O estorno proporcional de crédito de ICMS efetuado pelo Estado de destino, em razão de crédito fiscal presumido concedido pelo Estado de origem sem autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), não viola o princípio constitucional da não cumulatividade'. Não participaram deste julgamento os Ministros Celso de Mello e Rosa Weber. Plenário, Sessão Virtual de 7.8.2020 a 17.8.2020".** (negritos nossos)

Com efeito, note-se que o artigo 1º da referida Lei Complementar nº 24/75 determina que os benefícios fiscais podem ser concedidos apenas por meio de convênios e o artigo 8º, que a inobservância aos dispositivos nela contidos para a concessão de benefícios fiscais relativos aos ICMS ensejará a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria.

Por sua vez, o § 3º, do artigo 36, da Lei nº 6.374/89, assim rege:

*'Artigo 36 - O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação é não-cumulativo, compensando-se o imposto que seja devido em cada operação ou prestação com o anteriormente cobrado por este, outro Estado ou pelo Distrito Federal, relativamente a mercadoria entrada ou a prestação de serviço recebida, acompanhada de documento fiscal hábil, emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco.*

**§ 3º - 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. (Redação dada pelo inciso I do artigo 2º da Lei 9.359/96, de 18-06-1996; DOE 19-06-1996)'** (negritos nossos)

Diante disso, entendo pertinente lembrar que o direito deve ser interpretado sistematicamente, e não mediante mera leitura de dispositivos legais desvinculada do conjunto normativo com o qual interage.

Assim, é de se ressaltar que o ICMS é imposto que tem sua operacionalização fundamentada no princípio da não-cumulatividade, conforme o artigo 155, § 2, I, da Constituição Federal.

E é neste princípio que se origina o direito ao crédito, que, no entanto, não é absoluto, pois se prende necessariamente à comprovação de que fora realizada a operação anterior, amparada em documentação fiscal hábil.

E mais, é de se exigir do contribuinte que tome as cautelas necessárias ao praticar negócios mercantis, procedendo à verificação da regularidade fiscal de seu fornecedor.

Ir além disso é, em meu sentir, subverter a razoabilidade, que deve pautar a relação entre a Administração e os contribuintes.

Portanto, ao interpretar-se a legislação em tela, quando um contribuinte paulista adquire mercadorias de empresa localizada em outro Estado, o direito ao crédito de ICMS está vinculado à existência de uma operação comercial regular anterior, não sendo plausível que se exija dele o conhecimento de que seu fornecedor gozava ou não de incentivos fiscais, glosando-se, por isso, o crédito do imposto relativo à diferença entre o montante destacado nas notas fiscais e o valor pago ao Estado de origem.

Dessa maneira, tenho me posicionado pela ilegitimidade do crédito do imposto na hipótese de transferência de mercadorias entre empresas do mesmo grupo, pois, à evidência, o benefício fiscal concedido de modo irregular era – ou pelo menos deveria ser – de pleno conhecimento do estabelecimento paulista, que não poderia se valer de tal circunstância para obter vantagem manifestamente indevida.

Esta C. Câmara Superior consolidou esse entendimento desde as sessões monotemáticas realizadas em 23.06.09 e 29.09.09, no sentido de que, nos casos de transferências interestaduais de mercadorias, é ilegítimo o crédito do imposto que não corresponda ao montante efetivamente exigido no Estado de origem em razão de benefícios fiscais concedidos sem autorização do CONFAZ, com violação ao disposto no artigo 155, § 2º, XII, "g", da Constituição Federal, nos artigos 1º, 2º e 8º da Lei Complementar nº 24/75 e no artigo 36 da Lei nº 6.374/89, tendo posteriormente sido editada a Súmula 11 sobre a questão, como segue: *"Na hipótese de transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, é legítima a glosa da parcela dos créditos de ICMS relativa a benefícios fiscais concedidos irregularmente pelo Estado de origem, sem prévia autorização do CONFAZ, consoante o disposto no artigo 155, §2º, inciso XII, alínea "g", da Constituição Federal, bem como no §3º, do artigo 36, da Lei nº 6.374/89"*.

Vale observar que os casos que envolvem transferências de mercadorias são mais numerosos e relevantes até mesmo em termos de valores envolvidos, por que, de modo geral, entendo que estejam lastreados em planejamentos fiscais visando à redução da carga tributária das operações, de sorte que inviável se ponderar sobre a boa-fé do contribuinte.

Na compra e venda é diferente, com eventuais exceções, eis que o contribuinte paulista não teria, em princípio, qualquer interesse em adquirir mercadorias em operações eivadas de ilegitimidade de fornecedores de outros Estados.

Observe-se, no presente caso, que as notas fiscais acostadas aos presentes autos (fls. 92 e seguintes) não indicam a existência de qualquer benefício fiscal concedido ao vendedor, não havendo, ainda, qualquer alegação de irregularidade nas operações, de forma que me parece improvável que a Autuada pudesse ter tido conhecimento do benefício concedido ao vendedor das mercadorias.

Em verdade, o presente caso guarda similaridade com os de creditamento indevido por documentação inidônea, nos quais, por construção jurisprudencial, é possível o cancelamento da autuação quando se vislumbra a boa-fé do adquirente da mercadoria.

Na hipótese dos autos se está diante de operação em relação à qual não existe qualquer dúvida sobre sua ocorrência, sem que a autuada tivesse possibilidade de saber a respeito dos incentivos fiscais auferidos pela empresa vendedora, de modo que se pode, sim, afirmar sua boa-fé nas operações em tela, sem que, com isso, se esteja a validar o benefício concedido no Estado de origem das mercadorias.

Assim, respeitando as opiniões contrárias, não pode prevalecer o lançamento fiscal.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial para dar-lhe provimento, cancelando o auto de infração.

Sala das Sessões,

ALBERTO PODGAEC

Juiz com vista



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

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
04	4041887-0	2014	4041887-0	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (CONTRIB)
Recorrente:	HNR EVAPORADORES IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.
Recorrido:	FAZENDA PÚBLICA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	AUGUSTO TOSCANO
Sustentação Oral Requerida:	SIM
Pedidos de Vista:	ALBERTO PODGAEC
Votos de Preferência:	ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES

**CONFIRMAÇÃO DO VOTO DO RELATOR**

Confirmo o voto que preferi na sessão de julgamento em que houve o deferimento do pedido de vista.

Plenário Antônio Pinto da Silva, 24 de junho de 2021  
 AUGUSTO TOSCANO  
 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
04	4041887-0	2014	4041887-0	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (CONTRIB)
Recorrente:	HNR EVAPORADORES IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.
Recorrido:	FAZENDA PÚBLICA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	AUGUSTO TOSCANO
Sustentação Oral Requerida:	SIM
Votos de Preferência:	ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES

**VOTO DE PREFERÊNCIA - Juiz: ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES**

**Ementa:**

ICMS-Credito indevido.(Guerra Fiscal).Compra e venda.Escrituração no Livro Registro de Entradas,do crédito integral do ICMS destacado em Notas Fiscais oriundas do Estado de Pernambuco,sem o desconto do percentual relativo à benefício fiscal concedido e não previsto em convênio.Crédito permitido até o montante em que o imposto tenha sido efetivamente cobrado pela Unidade Federada de origem,no caso,até o limite de 7% (sete por cento) do valor total dos produtos declarados nos documentos fiscais de saídas.Ofensa ao disposto no artigo 155, § 2º, I e XII,"g",da CF/88 e, inobservância do disposto nos artigos 1º e 8º, I,da Lei Complementar Federal nº 24/75. Alegação de legitimidade dos créditos.Benefício fiscal objeto de questionamento nas ADIs 4.722 e 5.244,pendentes de julgamento.Vigência e eficácia da lei. Na eventual declaração de inconstitucionalidade,o vício não teria relação com os créditos por ela escriturados,mas com os valores cobrados pela fornecedora.Paradigma servível. Recurso Especial conhecido.No mérito improvido. .

**Relatório e Voto:**

01. Pedi preferência para externar meu posicionamento sobre o ponto central da discussão.
02. Peço vênia para adotar o percuciente relatório já feito pelo i. juiz relator destes autos.
03. Quanto ao mérito, não assiste razão ao particular, nos seguintes fundamentos.
04. O cerne da questão encontra-se na significação da expressão "**imposto devido**" e dos conceitos de **incidência e de não incidência** contextualizados em face do ordenamento pertinente à matéria, segundo o melhor entendimento doutrinário e jurisprudencial. A contextualização sistemática interpretativa é essencial ao deslinde da *questio*.
05. O fato incontroverso é que benefícios fiscais unilaterais (ausentes de suporte autorizativo do CONFAZ, via convênios) foram concedidos em operações interestaduais destinadas a São Paulo, reduzindo efetivamente o montante próprio a ser exigido pelo fisco dos Estados remetentes.
06. O ponto central está no jurídico entendimento da expressão **imposto devido**. Seria o efetivamente a ser recolhido aos cofres dos outros Estados ou o destacado no documento fiscal suporte da operação interestadual destinada a São Paulo, onde não se encontra no campo *imposto devido* o valor reduzido; mas sim, o valor sem redução?
07. Para tanto, há de se entender os efeitos do benefício fiscal lá concedido.
08. O incentivo fiscal unilateral de redução de montante devido ora discutido tem como aspecto temporal a saída interestadual de mercadorias.
09. A função deste incentivo é uma menor exigência de tributo em face da realização de fatos geradores envolvendo as operações interestaduais aqui discutidas. O valor próprio original que deveria ser exigido nos outros Estados encontra-se efetivamente reduzido pelo diferencial ocasionado pelo benefício concedido e aceito pelo contribuinte lá localizado.
10. Ora, se o montante próprio original é fruto de incidência tributária sobre o fato gerador noticiado nas NNFF ora glosadas, então o benefício redutor do montante a ser devido àqueles Estados representa uma não incidência tributária.
11. Assim, o montante próprio a ser efetivamente devido àqueles Estados é verdadeiro resultado de encontro de normas de incidência e de não incidência, ocasionando em imposto menor a ser devido.
12. Portanto, o **imposto devido** pelos remetentes, correspondente às suas operações próprias, deve ser entendido como o diferencial entre o originalmente devido (por regra) e o calculado em face do benefício redutor aceito (por exceção).
13. O fato do destaque da NF de saída não indicar o valor efetivo e real a ser lá devido não tem o condão de alterar o seu verdadeiro valor, nem sua natureza jurídica, pois, tal montante deve ser considerado aliado a outras informações que deveriam constar na mesma NF, como, por exemplo, o regime mitigador de tributo concedido. O destaque nas NNFF não representa os valores efetivamente devidos a outros Estados.
14. Aliás, com ou sem autorização do CONFAZ, a concessão do benefício ora discutido representa uma não incidência; assim, por regra, o montante devido pelos estabelecimentos remetentes de outros Estados é menor do que o indicado nas respectivas NNFF de remessa interestadual.
15. Assim, os conceitos de **imposto devido** e de montante **cobrado** apresentados pela CF/88 em seu art. 155, §2º, I e II devem ser respeitados em nossa busca interpretativa. Destacamos os dispositivos:

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;

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

- a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
- b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

**16.** Partindo da premissa do mestre Geraldo Ataliba de que a raiz da não cumulatividade é a compensação, verifica-se que a obrigatoriedade da concessão de crédito está intimamente ligada à destinação do bem tratado: se é mercadoria que saíra em operação tributada, garante-se o crédito na entrada de seu adquirente que deverá tratá-la como mercadoria e não como bem de uso ou consumo ou de seu ativo; se não; não há a necessidade de crédito.

**17.** A chave da questão está no sentido do termo **cobrado**, no dispositivo constitucional citado, que segundo a melhor doutrina e jurisprudência tem a significação de **incidente**.

**18.** O imposto cobrado anteriormente é o incidente na operação de saída jurídica do remetente de mercadoria, cujo resultado dessa incidência é o montante devido construído em linguagem competente em documento hábil. Assim para o adquirente, cobrado na operação anterior é o devido na ótica do remetente; tudo resultado da incidência tributária em face da realização do fato gerador do ICMS na saída da mercadoria do remetente.

**19.** O caput do **inciso II do §2º e suas alíneas "a" e "b"** prescrevem que se não houver legislação disposta em sentido diverso, em uma cadeia de operações, se houver isenção ou não incidência, aquele que dá esta saída com não incidência perde direito ao crédito e aquele que recebe a mercadoria com não incidência também não tem direito ao crédito.

**20.** Tem sentido, pois se houver a tal não incidência, não haverá montante devido para o remetente e, se não houver montante devido, para que crédito se não há nada a compensar. E se não houver montante devido não haverá montante cobrado na operação anterior para o adquirente e, se não há montante cobrado, não há crédito para esse adquirente. Esta a regra geral da CF/88 em seu princípio da não cumulatividade.

**21.** Consideramos, inclusive em sintonia com a melhor doutrina, que a isenção e a não incidência são possibilidades exaustivas de bloqueio de crédito. A lei complementar, assim, não poderia inovar em matéria de impedimento ao direito de crédito; é questão exclusivamente constitucional. Mas o caput do **Art. 155, §2º, II da CF/88** estabelece exceção a esta glosa constitucional e geral de crédito; ela prescreve: *salvo determinação em contrário da legislação*, a isenção ou não incidência criam os obstáculos ao crédito vistos acima.

**22.** Ou seja, a legislação infraconstitucional pode conceder o crédito, caso o legislador competente assim prescreva. Assim acontece com o material de uso e consumo e de ativo que adquiridos com essa finalidade, por não terem saída tributada não teriam pela regra geral da CF/88, direito ao crédito. Porém, como a LC 87/96 em seu art. 20 concede o crédito, temos a exceção benéfica da CF/88 sendo aplicada.

**23.** Por sua vez, o próprio **art. 8º, I da LC 24/75** não é, como muitos afirmam, um obstáculo ao creditamento do adquirente de mercadoria em operação interestadual, em face da ausência de Convênio CONFAZ autorizativo de benefício do Estado de origem; mas sim, um benefício. Senão vejamos.

**24.** O **art. 8º, I da LC 24/75**:

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

I - a nulidade do ato e a **ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria; (grifamos)**

**25.** Tendo em vista que lei complementar não pode criar obstáculos ao creditamento onde não ocorra isenção ou não incidência, assim interpretamos o artigo acima em sintonia com a CF/88.

**26.** Se o benefício concedido em um Estado implicar em não incidência na saída interestadual da mercadoria, pela regra geral da CF/88, o adquirente de outro Estado não terá direito ao crédito, salvo disposição em contrário da legislação (art. 155, §2º, II da CF/88); e a LC 24/75 dispõe em contrário para permitir o crédito, caso haja respeito ao previsto na própria lei complementar; ou seja, a existência de convênio. Por isso, entendemos o art. 8º, I da LC 24/75 como um benefício e não um obstáculo.

**27.** Por outro lado, verificamos que o benefício concedido ao contribuinte destes autos nos outros Estados é de redução de montante devido na saída interestadual de mercadorias.

**28.** Não é benefício concedido por entrada de qualquer mercadoria no estabelecimento beneficiado naqueles Estados, mas benefício concedido, cuja única finalidade é a de abater de débitos próprios na saída de mercadoria. **Seu critério temporal não é uma entrada, mas uma saída.**

**29.** Se o montante próprio devido na saída dos estabelecimentos remetentes de outros Estados é fruto de incidência tributária, o benefício concedido, com a única finalidade de abatimento deste débito próprio, representa uma não incidência tributária.

**30.** O uso do princípio da não cumulatividade ao presente caso nos remete ao seguinte raciocínio: se é benefício sem autorização do CONFAZ, então não haveria crédito para o adquirente das mercadorias; se não haveria crédito, não haveria montante a ser cobrado em anterior operação, o que implicaria em imposto não devido na ótica do remetente.

**31.** Com estas considerações, e para que não haja inadequação interpretativa dos dispositivos da LC 87/96 e da CF/88, adotamos homogeneidade na definição dos conceitos de imposto devido e de montante cobrado. Eles são os efetivamente incidentes.

**32.** Assim fundamentando, a exigência feita pela inicial deve ser mantida por uma questão meramente interpretativa da própria CF/88 e do ordenamento infraconstitucional; o simples destaque formal em NNFF num campo específico não pode prevalecer sobre a natureza jurídica do que ele representa, sendo que o resultado de **montante devido** a ser considerado no cálculo do imposto a ser recolhido antecipadamente a São Paulo é o **efetivamente incidente e não o formalmente aposto ao documento fiscal de remessa de mercadorias.**

**33. Em conclusão, o Estado de São Paulo tem razão na busca de seu imposto ora reduzido em face de benefícios concedidos ao largo do ordenamento em outros Estados; assim deve ser dado PROVIMENTO ao RESP fazendário.**

**34.** Assim, adotando os fundamentos do i. juiz relator **CONHEÇO** do pedido recursal do particular e a ele **NEGO PROVIMENTO** para que se MANTENHA o decidido na seara em ordinário, no mais com o relator deste especial.

**Este o voto.**

**ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES**  
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
04	4041887-0	2014	4041887-0	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (CONTRIB)
Recorrente:	HNR EVAPORADORES IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.
Recorrido:	FAZENDA PÚBLICA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	AUGUSTO TOSCANO
Sustentação Oral Requerida:	SIM
Pedidos de Vista:	ALBERTO PODGAEC
Votos de Preferência:	ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES

**DECISÃO DA CÂMARA**

**RECURSO ESPECIAL (CONTRIB): CONHECIDO INTEGRALMENTE. NÃO PROVIDO.**

**VOTO DO JUIZ RELATOR:** AUGUSTO TOSCANO

**RECURSO ESPECIAL (CONTRIB):** Conhecido Integralmente. Não Provido.

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

CACILDA PEIXOTO

MARIA AUGUSTA SANCHES

CARLOS AMERICO DOMENEGHETTI BADIA

ROGERIO DANTAS

MARCELO AMARAL GONÇALVES DE MENDONÇA

KLAYTON MUNEHIRO FURUGUEM

FÁBIO HENRIQUE BORDINI CRUZ (Presidente)

**VOTO DE VISTA:** ALBERTO PODGAEC

**RECURSO ESPECIAL (CONTRIB):** Conhecido Integralmente. Provido.

**JUIZES QUE ACOMPANHARAM ESSE VOTO DE VISTA:**

EDISON AURÉLIO CORAZZA

CARLOS AFONSO DELLA MONICA

CÉSAR EDUARDO TEMER ZALAF

**VOTO DE PREFERÊNCIA PROFERIDO:** ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES

**RECURSO ESPECIAL (CONTRIB):** Conhecido Integralmente. Não Provido.

**JUIZES QUE ACOMPANHARAM ESSE VOTO DE PREFERÊNCIA:**

MARIA DO ROSÁRIO PEREIRA ESTEVES

MARCO ANTONIO VERISSIMO TEIXEIRA

**JUIZ(ES) AUSENTE(S) / IMPEDIDO(S):**

São Paulo, 24 de junho de 2021  
Tribunal de Impostos e Taxas



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



**AUTUADO**  
HNR EVAPORADORES IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.

**IE**  
432098082110

**CNPJ**  
11837171000196

**LOCALIDADE**  
Mairinque - SP

**AIIM**  
4041887-0

**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, 24 de junho de 2021  
Tribunal de Impostos e Taxas