

29/09/09

FLS.



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA
SUPERIOR

PROCESSO Nº
DRT15-816083-2006

RECURSO
ESPECIAL

RECORRENTE	NESTLÉ BRASIL LTDA.				
RECORRIDO	FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL				
RELATOR(A)	GIANPAULO CAMILO DRINGOLI	AIIM	3.061.322-0	S. ORAL	não
EMENTA					
<p>ICMS - CRÉDITO INDEVIDO DE IMPOSTO NÃO COBRADO EM OPERAÇÃO ANTERIOR DECORRENTE DE CONCESSÃO DE BENEFÍCIO FISCAL NÃO AUTORIZADO PELO CONFAZ</p> <p>MÉRITO</p> <p>Não assiste razão à Recorrente, porquanto há fundamento legal para a glosa do crédito no inciso I do artigo 8º da Lei Complementar 24, de 1975, no § 3º do artigo 36 da Lei 6.374, de 1989, e no § 2º do artigo 59 do Regulamento do ICMS, de 2000. Não há competência para este E. Tribunal negar vigência a dispositivo de Lei Complementar. Não se trata de cobrança de imposto que caberia a outro Estado, mas de imposto decorrente de operações promovidas neste território paulista, pelo estabelecimento deste Estado da recorrente, que foi indevidamente compensado pelo crédito glosado neste lançamento de ofício.</p> <p>RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO</p>					
CAPITULAÇÃO DA INFRAÇÃO			CAPITULAÇÃO DA MULTA		
Artigos 59, § 2º e 61, do RICMS (Decreto 45.490/2000).			Art. 527, II, "j", do RICMS/2000.		

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial, interposto pelo contribuinte, contra decisão não unânime em sede de recurso ordinário, que negou provimento ao apelo para manter integralmente as exigências fiscais relativas ao AIIM inicial.

2. A acusação refere-se crédito indevido, apropriado pelo estabelecimento situado em São Paulo, no período de janeiro a dezembro de 2002, em virtude de ter recebido em transferência de suas filiais situadas em Goiânia – Goiás mercadorias acompanhadas por documento fiscal que, embora contenha destaque do imposto à alíquota de 12%, teve sua cobrança reduzida na sua origem. Esse benefício foi concedido sem autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, nos termos da alínea "g" do inciso XII do § 2º do



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

**CAMARA
 SUPERIOR**

**PROCESSO Nº
 DRT15-816083-2006**

**RECURSO
 ESPECIAL**

artigo 155 da Constituição Federal e da Lei Complementar 24/75, sobretudo nos incisos I e II do artigo 8º desta LC, que determina a nulidade do ato concessório do benefício e ineficácia do crédito fiscal dele decorrente.

3. O contribuinte em razões de recurso alega que não há vedação na legislação ao aproveitamento do crédito glosado, e que o fisco paulista não tem competência para cobrar o imposto exigido nestes autos, em nome do princípio da não cumulatividade, e do princípio federativo e da autonomia das unidades federadas.
4. A d. Representação Fiscal em contra-razões pugna pela manutenção integral das exigências fiscais da autuação inicial, ressaltando que o crédito deve ser glosado, porquanto o benefício fiscal foi concedido de forma irregular, sem a aprovação do CONFAZ.
5. É a síntese do necessário.

VOTO

6. De início, deve-se reconhecer que o recurso especial do contribuinte reúne plenas condições de ser conhecido, pois restou demonstrada a necessária divergência de interpretação da legislação tributária.
7. No mérito, em que pese o esforço do contribuinte para tentar demonstrar a legitimidade dos créditos gerados nas transferências de seu estabelecimento de Goiás, o auto é de ser mantido, pois assiste razão à Fazenda, como abaixo restará demonstrado.
8. Com efeito, a interpretação da legislação tributária adotada na decisão recorrida merece ser prestigiada. Portanto, adoto toda a fundamentação do voto condutor do acórdão recorrido como razões de decidir desta decisão deste recurso especial, que passa a fazer parte integrante deste voto.
9. Entretanto, além daquelas razões de decidir, devem outras abaixo ser acrescidas.
- 10. DA IRREGULARIDADE DO BENEFÍCIO FISCAL DE QUE É TITULAR O CONTRIBUINTE E DA OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO.**
 - a. A Federação é cláusula pétrea da Constituição de 1988, decorrendo do princípio federativo a harmonia entre as ações dos diversos Estados-membros.
 - b. 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.



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

CAMARA
 SUPERIOR

PROCESSO Nº
 DRT15-816083-2006

RECURSO
 ESPECIAL

- c. 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.
- d. 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.

- e. 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,



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

**CAMARA
SUPERIOR**

**PROCESSO Nº
DRT15-816083-2006**

**RECURSO
ESPECIAL**

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.

- f. 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.
- g. 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.
- h. 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.
- i. Firmada a irregularidade do benefício fiscal e determinado que, na forma dos artigos 8º da Lei Complementar 24/75 e artigo 36 da lei 6.374/891, passa-se a enfrentar a questão da alegação de inviabilidade da glosa em virtude da necessidade de se contestar o benefício fiscal exclusivamente por meio de Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADIn.

11. 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

- a. Embora reconheça em suas razões de recurso a lesividade dos benefícios fiscais irregulares para o Estado de São Paulo, alega a

¹ Lei 6.374/89, **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.



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

CAMARA
 SUPERIOR

PROCESSO Nº
 DRT15-816083-2006

RECURSO
 ESPECIAL

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.

- b. 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.
- c. 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 recebedor 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 recebedor 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.

- d. 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 recebedor 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.
- e. Havendo duas sanções complementares (como indica o conector "e", observado na expressão "*nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria*") e instituídas em lei complementar é de se concluir que os prejudicados pela norma irregular possam exigir a imposição de ambas.



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

CAMARA
SUPERIOR

PROCESSO Nº
DRT15-816083-2006

RECURSO
ESPECIAL

- f. 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 recebedor 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 recebedor de mercadorias contempladas com o benefício irregular.**
- g. 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 a norma 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



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

**CAMARA
 SUPERIOR**

**PROCESSO Nº
 DRT15-816083-2006**

**RECURSO
 ESPECIAL**

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 alijado 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.



TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA
SUPERIORPROCESSO Nº
DRT15-816083-2006RECURSO
ESPECIAL

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..."

- h. Como se não bastasse a demonstração de que as ações para a imposição da ineficácia do crédito fiscal atribuído ao recebedor 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.
- i. 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.
- j. 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.
- k. 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.
- l. 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.



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA
SUPERIOR

PROCESSO Nº
DRT15-816083-2006

RECURSO
ESPECIAL

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

12. 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

- a. 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.**
- b. 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).
- c. 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.



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

**CAMARA
SUPERIOR**

**PROCESSO Nº
DRT15-816083-2006**

**RECURSO
ESPECIAL**

- d. A guerra fiscal é a antítese da igualdade tributária e uma das maiores afrontas à livre concorrência que se pode conceber². 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 públicos³ para obter benefícios irregulares.
- e. 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 alijado do mercado.
- f. 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 mercado⁴.
- g. 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 AIMM e a existência dos dispositivos da legislação concedentes dos benefícios irregulares demonstram o prejuízo causado apenas com os fatos incontroversos relativos a este processo.

² A Guerra Fiscal foi objeto de análise pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE, que concluiu por sua lesividade à livre concorrência, nos termos do parecer exarado na resposta à Consulta nº 38/99, em anexo, que passa a integrar este voto.

³ Não se pretende neste voto discutir, como questão central, as irregularidades de direito administrativo que permeiam a conduta do agente público que concede um benefício fiscal irregular. No entanto, faz-se necessário ao menos mencionar a afronta à legalidade, moralidade e finalidade dos atos administrativos, representada pela concessão do benefício a atacadista, observada no caso em tela. Nota-se que o benefício privilegia uma empresa em detrimento de outras que atuam no mesmo mercado, ao mesmo tempo em que busca arrecadar tributos para o Estado concedente, mesmo que para isso seja necessário revestir de ares de legalidade um esquema cujo ponto central é a permissão oficial para a criação de documentos oficiais que servem para mascarar a verdade da tributação da operação e impor prejuízos a terceiros.

⁴ Sobre a Guerra Fiscal de Atacadistas, recomendamos a leitura do artigo "A Guerra Fiscal que não interessa a ninguém", publicado na Revista de Conjuntura da CAT do mês de maio de 2005.



TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA
SUPERIORPROCESSO Nº
DRT15-816083-2006RECURSO
ESPECIAL

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

13. DO ALCANCE DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS

- a. 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.
- b. O ICMS é um imposto não-cumulativo.
- c. A inserção, no texto Constitucional de dispositivo que versa sobre a não-cumulatividade do ICMS⁵ faz com que a não-cumulatividade do ICMS seja tratada como um princípio Constitucional, irradiando efeitos para todo o sistema legislativo do imposto.
- d. 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.
- e. 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.
- f. 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.
- g. 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

⁵ Constituição Federal de 1988, artigo 155, § 2º, I: "O ICMS será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias, com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal."



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

CAMARA
 SUPERIOR

PROCESSO Nº
 DRT15-816083-2006

RECURSO
 ESPECIAL

alíquota sobre a respectiva base de cálculo na operação que destina mercadoria a consumidor final ou na prestação de serviço a usuário final.

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



TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA
SUPERIORPROCESSO Nº
DRT15-816083-2006RECURSO
ESPECIAL

em razão de incentivos fiscais concedidos por este sem a cobertura em convênios celebrados e ratificados pelos Estados interessados."

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

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

- a. 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.
- b. 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."

- c. 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.
- d. 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.
- e. 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



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

CAMARA
 SUPERIOR

PROCESSO Nº
 DRT15-816083-2006

RECURSO
 ESPECIAL

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.

- f. 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.
- g. 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.
- h. 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.
- i. 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.
- j. **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.**
- k. **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.**
- l. 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.



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

CAMARA
SUPERIOR

PROCESSO Nº
DRT15-816083-2006

RECURSO
ESPECIAL

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

15. DA INSUFICIÊNCIA DA FORMA PARA FUNDAMENTAÇÃO DO DIREITO AO CRÉDITO DO IMPOSTO DESTACADO EM DOCUMENTO FISCAL.

- a. 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.
- b. 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.
- c. **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.**
- d. Os documentos fiscais relativos às operações de circulação de mercadorias têm, na sistemática do imposto, duas funções primordiais.
- e. 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.
- f. 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.
- g. 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.**



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

**CAMARA
 SUPERIOR**

**PROCESSO Nº
 DRT15-816083-2006**

**RECURSO
 ESPECIAL**

- h. 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).
- i. 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.
- j. 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.
- k. 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.
- l. 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



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

CAMARA
 SUPERIOR

PROCESSO Nº
 DRT15-816083-2006

RECURSO
 ESPECIAL

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.

- m. **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.**
- n. (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).
- o. 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.
- p. Dentre os requisitos voltados à substância da operação, podem-se identificar duas espécies de requisitos.
- q. 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).
- r. **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).**



TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA
SUPERIORPROCESSO Nº
DRT15-816083-2006RECURSO
ESPECIAL

- s. 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.
- t. 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.
- u. 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.
- v. 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.
- w. 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.
- x. 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.
- y. 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.
- z. 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


TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA
SUPERIOR

PROCESSO Nº
DRT15-816083-2006

RECURSO
ESPECIAL

a fiscalização tributária estaria impossibilitada de adotar providências no sentido da correção da conduta dos agentes que operam irregularmente nos mercados.

aa. 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 artigo 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.

bb. 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?

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

- a. 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.
- b. 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.
- c. 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.



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

CAMARA
SUPERIOR

PROCESSO Nº
DRT15-816083-2006

RECURSO
ESPECIAL

- d. 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.
- e. 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.
- f. 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.
- g. A falácia do argumento de que somente a isenção ou não-incidência posterior impõe o não creditamento do imposto é dupla.
- h. 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 subsequentes não forem tributadas ou forem isentas do imposto;



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

CAMARA
SUPERIOR

PROCESSO Nº
DRT15-816083-2006

RECURSO
ESPECIAL

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



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

**CAMARA
 SUPERIOR**

**PROCESSO Nº
 DRT15-816083-2006**

**RECURSO
 ESPECIAL**

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.

- i. 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.
- j. 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.
- k. 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.

17. CONCLUSÃO

- a) As infrações encontram-se corretamente capituladas e a documentação que instrui o AIIM é suficiente para demonstrar a


TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA
SUPERIOR

PROCESSO Nº
DRT15-816083-2006

RECURSO
ESPECIAL

infração tributária cometida pelo recorrente de modo a sustentar a acusação.

- b) A glosa de créditos, nos termos em que foi aplicada, tem amparo legal na Constituição, Leis Complementares 24/75 e 87/96, Lei Estadual 6.374/89 e no Regulamento do ICMS (Decreto 45.490/2000).
- c) Não há como falar-se em violação ao princípio da não-cumulatividade do imposto, visto que as normas jurídicas que concedem os benefícios fiscais implicam em ausência de cobrança do imposto.
- d) Não cabe a alegação de que basta o destaque do imposto em documento fiscal para garantir o crédito. Uma porque a substância da tributação da operação é substancialmente diferente da aparência dos documentos fiscais. Outra porque não socorre ao contribuinte autuado a alegação de aparência de correta tributação da operação, já que **os remetentes são estabelecimentos da mesma empresa. E ainda porque não se pode alegar o dever de ofício do responsável pela escrituração de lançar o imposto destacado na Nota Fiscal decorrente de normas de direito privado, em detrimento do interesse público determinado pelas leis de direito tributário.**
- e) O princípio Federativo impõe a harmonia no exercício do poder legiferante dos Estados, no tocante ao ICMS, de modo que o exercício da competência legislativa não resulte em lesões recíprocas aos erários Estaduais e nem alijamento das condições de competitividade de contribuintes de um Estado em consequência de benefícios fiscais irregulares concedidos a contribuintes de outra Unidade da Federação.
- f) A possibilidade de contestação judicial da própria lei que ampara a concessão de benefícios irregulares não afasta a possibilidade de contestação em concreto da geração fraudulenta de créditos correspondentes a imposto não cobrado, especialmente quando o beneficiário do creditamento está diretamente envolvido na geração do crédito tributário, em virtude de realização de operações interestaduais de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa.
- g) O prejuízo decorrente da utilização de esquemas para geração de créditos de ICMS correspondentes a imposto não cobrado é imenso, não somente para o erário paulista, como também para o mercado de alimentos em si, já que a competição torna-se distorcida, alijando-se do mercado empresas que não têm acesso aos benefícios tributários em concreto.

SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA
SUPERIORPROCESSO Nº
DRT15-816083-2006RECURSO
ESPECIAL

- h) A glosa de créditos imposta é de ser mantida, visto que corrige ofensas ao princípio da igualdade tributária e da livre concorrência e minora os prejuízos causados pelo esquema fraudulento ao erário paulista e aos concorrentes que operam licitamente no mercado.
- i) Não há competência para este E. Tribunal negar vigência a dispositivo de Lei Complementar.
- j) Não se trata de cobrança de imposto que caberia a outro Estado, mas de imposto decorrente de operações promovidas neste território paulista, pelo estabelecimento deste Estado da recorrente, que foi indebitamente compensado pelo crédito glosado neste lançamento de ofício.

18. Por todo o exposto e tendo em vista estarem presentes os requisitos de admissibilidade, **CONHEÇO DO RECURSO DO CONTRIBUINTE** para **NEGAR-LHE PROVIMENTO** e, por conseguinte, **MANTER a decisão de recurso ordinário.**

Sala das Sessões, 11 de agosto de 2009.

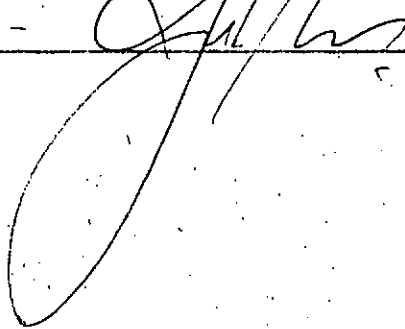

GIANPAULO CAMILO DRINGOLI
Relator

A pedido, dou vista do processo ao Sr.

VANESSA PEREIRA

pelo prazo de 15 dias, (artigo 52, do R.I.)
ficando adiado o julgamento.

Câmara Superior em 11 108 109





SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA
SUPERIOR

PROCESSO N.º
DRT-15-816083/2006

RECURSO
RECURSO ESPECIAL

RECORRENTE	NESTLE BRASIL LTDA.				
RECORRIDO	FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DE SÃO PAULO				
RELATOR (A)	GIANPAULO CAMILO DRINGOLI	AIIM	3.061.322-0	S. ORAL	NÃO
VOTO VISTA: VANESSA PEREIRA RODRIGUES DOMENE					

EMENTA

- ICMS. INFRAÇÕES RELATIVAS A CRÉDITOS APROPRIADOS EM DECORRÊNCIA DE AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS DE OUTROS ESTADOS DA FEDERAÇÃO. GUERRA FISCAL.

- IMPOSSIBILIDADE DE O "ESTADO PREJUDICADO" EXTIRPAR DO ORDENAMENTO JURÍDICO, UNILATERALMENTE, NORMA PRESUMIVELMENTE LEGAL, VÁLIDA E EFICAZ. CANCELAMENTO INTEGRAL DO AIIM. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO.

- SE VENCIDA, DOU PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO PARA REDUZIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO FORMALIZADO PARA CONSTAR APENAS A EFETIVA DIFERENÇA APURADA NAS OPERAÇÕES E NÃO A SUA TOTALIDADE.

VOTO VISTA

Trata o presente caso de crédito indevido de ICMS baseado em documentos fiscais emitidos por estabelecimentos da mesma titularidade (transferência), localizados no Estado de Goiás, que por sua vez é beneficiário de incentivo fiscal que lhe fora concedido sem prévio acordo do CONFAZ.

A controvérsia, "in casu", suscita a detalhada verificação, em suma, (i) da possibilidade de glosa, por parte do Estado de São Paulo, dos créditos fiscais em análise, com base nos termos da Lei nº. 6.374/89 (Lei do ICMS) e da Lei Complementar nº. 24/75 e, como decorrência, (ii) do princípio constitucional da não-cumulatividade do imposto.

Inicialmente, entendo que, ainda que os incentivos em questão (créditos outorgados concedidos por Goiás) revistam-se de possível ilegalidade e inconstitucionalidade, entendo que não cabe ao Estado "prejudicado" a glosa dos créditos fiscais apurados na operação.



SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

**CAMARA
SUPERIOR**

**PROCESSO N.º
DRT-15-816083/2006**

**RECURSO
RECURSO ESPECIAL**

Tal afirmação se justifica porque, como sabido, todas as normas gozam de presunção de legalidade, validade e eficácia, de modo que somente podem ser extirpadas do ordenamento jurídico nas hipóteses e a partir dos procedimentos neste previstos.

Em se tratando do ordenamento jurídico pátrio as normas podem ser expulsas do sistema via ação do Poder Legislativo (revogação expressa ou tácita da norma) ou via provocação do Poder Judiciário.

No caso dos autos não vislumbro a possibilidade de o Estado de São Paulo, por meio de seu Poder Legislativo, extirpar do ordenamento jurídico, com fulcro na alegada ilegalidade e inconstitucionalidade da norma, lei instituída por outra unidade da Federação, motivo pelo qual àquele restaria a possibilidade de defender seus interesses, tão-somente, pela via judicial, meio a partir do qual este visaria o convencimento dos competentes órgãos julgadores de que a norma em questão não guarda a devida relação de pertinencialidade com o sistema e, assim, deve ser deste expulsa.

Frise-se que a pretensa aplicação irrestrita do art. 8º da LC 24/75 não se mostra como indício de legalidade da conduta adotada pelo Estado de São Paulo, manifestada pela autuação ora perpetrada. Isto porque os mandamentos insertos no artigo em questão não são aptos a mitigar o princípio da não-cumulatividade do ICMS constitucionalmente prescrito, em especial quando sabemos que este admite apenas duas exceções: operações isentas ou não-tributadas.

Ora, se o contribuinte efetuou o destaque nos documentos fiscais o crédito de origem mostra-se completamente ilegal qualquer norma que afaste seu direito de usufruí-lo, sob pena de desacato ao princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS.

Foi neste sentido que o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo se manifestou na oportunidade do julgamento da Apelação Cível interposta pelo Sindicato do Comércio Atacadista, Importador, Exportador e Distribuidor de Peças, Acessórios e Componentes para Veículos em Geral do Estado de São Paulo (SICAP).

A decisão exarada pelo TJSP teve seus efeitos suspensos pelo STF, que, atendendo ao pleito do Estado de São Paulo, enxergou possíveis danos econômicos ao Estado. Todavia, a questão ainda não foi pacificada a favor do Fisco, e, a meu ver, os termos do acórdão proferido pelo TJSP traduzem a mais adequada solução para a contenda.

Abaixo, a ementa da decisão:



SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA
SUPERIOR

PROCESSO N.º
DRT-15-816083/2006

RECURSO
RECURSO ESPECIAL

"TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. Comunicado CAT 36/2004 que impede apropriação de crédito em operações interestaduais praticadas com determinados Estados da Federação. Sentença terminativa do feito. Reforma – art. 155, § 2º, inciso XII, alínea 'g' da Constituição Federal que exige edição de lei complementar para concessão de benefícios fiscais, não financeiros. Inaptidão de ato infralegal fazer as vezes de meio de impugnação à constitucionalidade das leis, na medida em que pretendeu antecipar o resultado de ADINs opostas contra as leis que instituíram tais benefícios. Concessão da segurança. Recurso provido."

(TJSP – 7ª Câmara de Direito Público – Processo nº. 518.847.5/5-00 – Sessão de 23/07/2007).

A seguir, alguns trechos do acórdão:

"...

4. Outro aspecto que também cobra relevo é o de que o comunicado, tal como editado, pretende fazer as vezes de provimento jurisdicional e mais, usurpar o mister constitucional do controle de constitucionalidades de leis deferido ao Supremo Tribunal Federal.

Os supostos benefícios 'fiscais' instituídos por lei devem ser impugnados pela via própria, e não obviados por mero ato administrativo infra-legal. Tanto é assim que os inúmeros diplomas constantes do anexo I (os quais a apelada pretende não reconhecer) são objetos de diversas ações declaratórias de inconstitucionalidade intentadas pelo Estado de São Paulo. À exceção de liminar deferida pela Excelsa Corte, ou julgamento definitivo destas Adins, constam as leis com plena aplicabilidade, em face a presunção de constitucionalidade que detém.

"..."

Note que a própria Constituição Federal aponta, em seu art. 102, I, "a", que cabe ao STF a guarda da Carta Maior. Veja-se:

"Art. 102 – Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

I – processar e julgar originariamente:

a) a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal;

"..."

Cumpra mencionar, ainda, o usual argumento utilizado pelo Fisco no sentido de que o Estado não pode se limitar a propor as ações diretas de inconstitucionalidade a fim de contestar um benefício concedido sem a autorização do Confaz. Isso porque a análise das liminares nestas ações demanda tempo relativamente grande, insuficiente, desta forma, para evitar a



SECRETARIA DA FAZENDA
 COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA
SUPERIOR

PROCESSO N.º
DRT-15-816083/2006

RECURSO
RECURSO ESPECIAL

concorrência desleal praticada pelo fornecedor situado no Estado autorizador do benefício fiscal unilateral.

Nestes termos, não pode o contribuinte arcar com o ônus da falta de celeridade processual. Se o Estado de São Paulo tem críticas quanto ao sistema jurisdicional brasileiro, que use de sua força política e de seus representantes perante o Congresso Nacional para modificar a atual situação. O que torna de difícil a compreensão, contudo, é desvirtuar tal frustração ao contribuinte, que nada pode fazer além de obedecer aos ditames legais.

Ora, vale lembrar o conceito de tributo trazido pelo Código Tributário Nacional, o qual diz, em seu art. 3º, que *"Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada"*.

Pois bem. Uma vez que tributo é toda prestação compulsória, tem-se que não é necessário conter o elemento da vontade na relação jurídica estabelecida. O contribuinte tem de pagar, independente de sua aprovação sobre o tributo.

Inferre-se, neste ponto, que o contribuinte é a parte vulnerável da relação jurídica tributária. Como poderia, prevendo uma possível declaração de inconstitucionalidade posterior, deixar de recolher o ICMS conforme a legislação em vigor do Estado ao qual se deve o tributo?

Definitivamente, a meu ver, não cabe a referida competência ao contribuinte. Este apenas deve seguir, com estrita rigorosidade, as normas do nosso ordenamento jurídico.

Desta forma, tenho para mim que tal argumento não se mostra suficiente ao claro menosprezo do texto constitucional e das normas e princípios, explícitos e implícitos atualmente vigentes no país. Como sabido, a guerra fiscal deve ser extirpada por meio de uma reforma constitucional, e não de comunicados ou portarias.

Além disso. Vejamos o que diz o art. 155, §2º, "g", da Constituição da República:

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

(...)

XII - cabe à lei complementar:



SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA
SUPERIOR

PROCESSO N.º
DRT-15-816083/2006

RECURSO
RECURSO ESPECIAL

(...)

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.” – Destacamos.

Nesse sentido, a Lei Complementar nº 24/75 disciplinou a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos ou revogados:

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

Assim, havendo concessão de benefício que venha a contrariar a Lei Complementar nº 24/75, será nulo o ato e ineficaz o crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria, sem prejuízo do direito do Estado exigir o imposto não pago ou devolvido:

“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.” – Destacamos.

O cotejo das normas acima colacionadas permite concluir que a norma de benefício fiscal não observa o art. 155, §2º, “g”, da CF, quando contraria a Lei Complementar nº 24/75. Porém, permanece no sistema até que seja julgada ilegal ou inconstitucional.

Esta interpretação é reforçada pelo art. 8º, da Lei Complementar nº 24/75, que, em síntese, diz que a inobservância da Lei Complementar na elaboração da legislação ou ato de benefício fiscal, importa na sua ineficácia.



SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA
SUPERIOR

PROCESSO N.º
DRT-15-816083/2006

RECURSO
RECURSO ESPECIAL

E nos dizeres do jurista Roque Antonio Carrazza: *"Eficácia jurídica, de seu turno, é o processo mediante o qual, ocorrendo o fato descrito no antecedente da norma jurídica, desencadeiam-se os efeitos prescritos em seu conseqüente"*. (Curso de Direito Constitucional Tributário, Ed. Malheiros, 13ª edição, pag. 96)

Nesse passo, para que haja eficácia jurídica necessário se faz que o fato descrito hipoteticamente no antecedente da norma, seja realizado no mundo fenomênico, desencadeando a incidência da norma sobre ele, que agora passará a produzir efeitos jurídicos.

Dessa forma, se para o art. 8º a pena para a violação da Lei Complementar nº 24/75 é a ineficácia da lei ou do ato, e se a eficácia é fruto da incidência da norma, que, neste caso, é a geração de crédito fiscal (inciso I, do art. 8º) ou a dispensa de pagamento de imposto (inciso II, da Lei Complementar), concluímos que o art. 8º, II, da Lei Complementar nº 24/75, resguarda a validade no sistema jurídico da disposição legal que concede benefício fiscal, até que sobre ela incida decisão acerca da sua ilegalidade ou inconstitucionalidade pelo agente competente.

Isto porque, norma inválida ou nula, não incide e, por isso, não provoca efeitos ou eficácia jurídica tampouco produz efeitos.

No presente caso, não há como negar que a norma de benefício fiscal ingressou no mundo jurídico e produziu efeitos. A norma de benefício fiscal é válida no sistema jurídico, até que seja julgada ilegal ou inconstitucional, por quem detém poder detenha competência jurídica para esse ato.

Não há que se ignorar que o RICMS estabelece que ao agente fiscal a competência para lavrar AIIIM quando a norma instituidora do benefício fiscal desrespeitar ao art. 155, §2º, XII, "g", da Carta Maior e, em última análise, a Lei Complementar nº 24/75. Veja-se o parágrafo 2º do artigo 59 do RICMS:

"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).

(...)

§ 2º - Não se considera cobrado, ainda que destacado em



SECRETARIA DA FAZENDA
 COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA
SUPERIOR.

PROCESSO N.º
DRT-15-816083/2006

RECURSO
RECURSO ESPECIAL

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."

Entretanto, referido dispositivo não pode ser analisado individualmente, sem agregar com as demais normas que regem o nosso ordenamento jurídico. Não basta a mera indicação de que não há convênio na operação, mas sim que referida norma tenha sido objeto de discussão judicial e declarado inconstitucional ou ilegal.

Portanto, o exercício da competência pelo agente fiscal para lavrar o ato administrativo de lançamento, cuja natureza vinculada, é condicionada ao julgamento de inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma que instituiu o benefício.

Logo, o artigo 59, §2º, do RICMS não deve ser interpretado isoladamente, chegando-se a conclusão que o agente fiscal é competente para lavrar o AIIIM somente após a declaração de ilegalidade ou inconstitucionalidade da norma instituidora de benefício fiscal, por afronta ao art. 155, §2º, XII, "g", da CF ou por desrespeito à Lei Complementar nº 24/75.

Aceitar que o Estado de São Paulo através de mero ato normativo atribua ao agente fiscal a competência para declarar a ilegalidade de norma ou ato de outro Estado-membro, que concedeu benefício fiscal é consentir que o Estado de São Paulo é "superior" aos demais Estados-membros do país.

Assim, em respeito ao princípio da federação, disposto no artigo 1º da Constituição Federal, não se pode admitir que o agente fiscal possa declarar nula norma do outro Estado-membro. Além disso, a Constituição outorgou competência privativa apenas ao Poder Judiciário para anular norma ou ato administrativo emanado por outro Estado-membro, nos termos do art. 5º, XXXV, da CF. Por outro lado, o Poder Executivo somente poderá atribuir competência aos seus agentes para anular ou revogar as suas próprias normas.

E não há nos autos qualquer notícia de que à época do lançamento havia decisão judicial anulando a norma instituidora do benefício fiscal ora discutido.

Com relação à multa aplicada, concordo com as colocações feitas pelo i. juiz com vista Dr. Marcio Roberto S. G. Alabarce, no sentido de que, em não sendo atacados os argumentos acima expostos, seja ao menos cancelada a multa imposta, pelo fato da glosa de crédito já constituir natureza de sanção, e



SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA
SUPERIOR

PROCESSO N.º
DRT-15-816083/2006

RECURSO
RECURSO ESPECIAL

consequentemente, se evitar um "*bis in idem*".

Face ao exposto, sou pelo provimento do RECURSO ESPECIAL, sob o fundamento de que, da mesma forma que não cabe a instituição de benefícios fiscais unilaterais por parte dos Estados, não cabe ao Estado "prejudicado" extirpar do ordenamento jurídico, unilateralmente, norma presumivelmente legal, válida e eficaz. Caso assim não seja o posicionamento dos meus nobres pares, dou parcialmente provimento ao recurso para que seja reduzido o crédito tributário formalizado, pois este deve traduzir, a favor do Estado de São Paulo, apenas a diferença apurada nas operações, e não a integralidade dos créditos renunciados pelos Estados que concederam o benefício.

Plenário, 29 de setembro de 2009.


Vanessa P. Rodrigues Domene
Juíza com vista

Pedi para consignar voto de preferência no caso para (a) endossar os argumentos favoráveis à impugnação do crédito de ICMS empreendido pela fiscalização paulista, adstringindo-o ao montante efetivamente cobrado pelo Estado de origem, desconsiderado o benefício fiscal ali concedido e, principalmente, para (b) encetar recapitulação da jurisprudência de interesse, a qual se orienta claramente a favor da pretensão fiscal.

A lembrança do julgamento proferido pelo STF na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.312-3/MS em nada auxilia, a meu ver, a pretensão do autuado. Com efeito, nesse precedente analisava-se arroubo do Governador do Mato Grosso, que se arvorou a estabelecer indistintamente que se consideraria não cobrado o ICMS sempre que mercadorias fossem adquiridas dos Estados do Espírito Santo, Goiás, Pernambuco e Distrito Federal, mas, ainda assim, seu decreto autorizava crédito linear correspondente a 7% do valor da aquisição, por ser esta a alíquota praticada nas operações originadas de Estados do Sul e do Sudeste. Destaco, a propósito, as passagens do voto do relator EROS GRAU que sintetizam a matéria então posta em julgamento:

"(...) 4. O Estado do Mato Grosso, como se lê no texto normativo guerreado, considera como não tendo sido cobrado o ICMS sempre que uma mercadoria for adquirida nos Estados do Espírito Santo, de Goiás, de Pernambuco e no Distrito Federal; daí, para minimizar os prejuízos sofridos pelos contribuintes, o decreto autoriza o crédito de 7% do valor da operação.

(...)

6. Diz o Governador do Mato Grosso em suas informações:

'Se a compra de um produto da região Sul e Sudeste, maiores produtoras do país, dão um crédito de ICMS de 7%, nada mais justo e coerente que o Estado de Mato Grosso, inibindo a guerra fiscal praticada por seu vizinho, considere apenas essa alíquota como crédito do contribuinte mato-grossense.'

7. O Estado do Mato Grosso, como se vê, pretende fixar a alíquota do ICMS, em relação aos produtos adquiridos nos Estados do Espírito Santo, de Goiás, de Pernambuco e do Distrito Federal, no mesmo patamar da fixada no que tange aos produtos oriundos das regiões Sul e Sudeste. Isso, no entanto, compete ao Senado Federal (artigo 155, par. 2º, inciso IV, da Constituição do Brasil)."

Como se vê, cuidava-se de coibir a tentativa de um Governador que pretendeu fixar a alíquota aplicável nas operações interestaduais, hipótese que nada tem a ver com o Auto de Infração aqui discutido.

Na espécie, o Estado de São Paulo limitou o crédito ao valor efetivamente cobrado na operação pelo Estado de origem, conduta que o Supremo Tribunal Federal reputou válida no julgamento do Recurso Extraordinário nº 109.486-9/210-SP, relator o Ministro ILMAR GALVÃO, "verbis":

"Incensurável o raciocínio desenvolvido. Com efeito, a glosa efetuado 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 produção-distribuição-consumo, não ultrapasse, em sua soma, percentual superior ao correspondente à alíquota mínima 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 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. (g.n.)

Perfeito. Cuidou a Suprema Corte, como visto, de assegurar a eficácia do princípio não-cumulativo, reconhecendo claramente a impossibilidade de aproveitamento de créditos de ICMS não correspondentes a valores efetivamente cobrados na operação anterior.

Tal entendimento esse que foi reafirmado em julgamento unânime proferido no AgRg no Recurso Extraordinário nº 423.658-3/MG, relator o Ministro Carlos Velloso (DJU 16/12/2005), cuja ementa é por si só elucidativa:

"CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. NÃO-CUMULATIVIDADE. ART. 155, PAR. 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

I. O Acórdão recorrido que se ajusta à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de que tendo sido convertido em incentivo o tributo que deveria ser recolhido pelo vendedor de matéria-prima, a inadmissão do crédito, no estado de destino, não afronta o princípio da não-cumulatividade do ICMS. RE 109.486/SP, relator Ministro Ilmar Galvão, DJ de 24.4.92.

II - Agravo não provido." (g.n.)

É esta, creio, a melhor orientação a adotar no caso ora posto em julgamento.

De fato, não bastasse ser esta a melhor exegese do princípio constitucional, deve-se sublinhar que a lei complementar expressamente refere, em seu artigo 8º, I, que, presente o benefício irregularmente concedido, opera-se "a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento

recebedor da mercadoria", norma precipuamente aplicável ao caso, a evidenciar o acerto do trabalho fiscal ao proceder à glosa dos créditos.

Note-se que a nulidade e ineficácia decorrem da lei, a evidenciar que os atos administrativos que a reconhecem têm natureza e efeitos meramente declaratórios..

A mera indicação de determinado valor em nota fiscal não corresponde, por óbvio, ao montante cobrado, expressão que significa o valor que efetivamente será, ou deveria ser, pago na operação anterior, sem que exista razão plausível para que este Estado suporte "créditos" que sabidamente não correspondem a "débitos" gerados na operação anterior, considerado o benefício fiscal lá concedido, aliás ilegal e inconstitucionalmente.

Negar ao Estado de São Paulo o direito de adstringir o crédito ao valor efetivamente cobrado implicaria não apenas afrontar o princípio da não-cumulatividade, mas também violar o próprio princípio federativo, ao recusar que este Estado possa disciplinar o ICMS no âmbito de seu território.

Ainda e mais, seria impor ao Estado de São Paulo, além do prejuízo insito à atração de capitais, investimentos e empresas para o Estado de origem, em consequência da renúncia fiscal praticada por aquele Estado, outro prejuízo adicional, qual seja, suportar creditamentos, dedutíveis do ICMS devido a São Paulo, que não correspondem a valores efetivamente cobrados e pagos na operação precedente.

Nessa linha de raciocínio, não me parece, com a devida vênua, que a autuação extrapole da competência deste Estado da Federação.

Não se trata, aqui, de controle da constitucionalidade de atos normativos de outros Estados da Federação. Cuida-se, ao revés, de analisar se é ou não devido crédito de ICMS aproveitado por contribuinte estabelecido neste Estado de São Paulo e, para isso, a Administração paulista e só ela é competente, pois cabe-lhe apurar a legitimidade dos créditos contábeis do tributo, tanto quanto é competente este Tribunal de Impostos e Taxas para o julgamento sobre a legitimidade do lançamento fiscal decorrente dessa atividade.

Em verdade, e sempre com a devida vênia, é a pretensão do contribuinte que desconsidera e nega vigência ao artigo 8º, inciso I, da Lei Complementar 24/75, claro ao proclamar a "a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria".

A ineficácia opera "de pleno jure" por força do comando da lei complementar, independentemente de ato constitutivo, daí porque o lançamento, como o AIIM exordial, lavrado para a impugnação dos créditos espúrios assume natureza e efeitos meramente declaratórios da invalidade de crédito que sempre foi ontologicamente ineficaz.

Também o Tribunal de Justiça de São Paulo já teve oportunidade de considerar válida a pretensão fiscal, como emerge do acórdão referente à Apelação Cível n. 601.931.5/9-00, Relator o Desembargador BORELL THOMAZ, cuja ementa dispõe:

"ICMS - Pretendida existência de relação jurídica que autorize o creditamento do diferencial de alíquota interestadual, destacado na nota, ainda que a empresa remetente seja titular de regimes

especiais' - Benefícios financeiros não previstos em convênio - Ausência de ofensa aos princípios da não-cumulatividade - Inexistência de violação às normas constitucionais - Recurso voluntário e reexame necessário providos."

Colhe-se do voto condutor ensinamentos úteis a iluminar o julgamento:

"Respeitado o entendimento a quo, e como decidido alhures, em verdade a apelante recebe mercadorias de suas filiais em Goiás e no Distrito Federal, sendo que ambos são incentivos financeiros aos estabelecimentos lá sediados, de modo que o valor do ICMS destacado na nota fiscal não corresponde ao tributo efetivamente pago ao Estado de origem.

No entanto, e ainda com a devida vênia, a recorrida deseja creditar-se de algo que não pagou, isto é, quer creditar-se no valor destacado na nota, não sendo este o valor efetivamente pago a título de ICMS na origem.

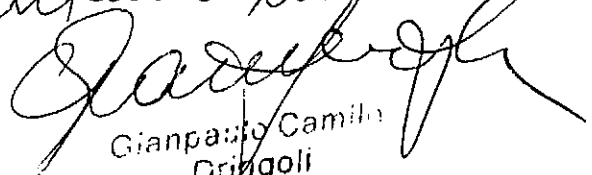
(...)

O princípio da não-cumulatividade permite o crédito apenas do que efetivamente recolhido na operação anterior e até mesmo o Supremo Tribunal Federal já consagrou a impossibilidade do creditamento pretendido, como se vê no Agravo 143.910-6/SP."


Diante do exposto, firme no entendimento de que a glosa do crédito é plenamente jurídica e, mais, que a autuação, a par de respaldada na Constituição e na Lei Complementar, encontra amparo também na jurisprudência da Corte Constitucional, voto no sentido de preservar incólume o lançamento vestibular.

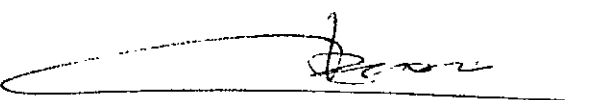
São Paulo, 29 de setembro de 2009

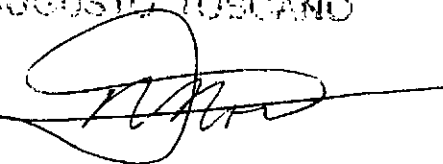

PAULO GONÇALVES DA COSTA JUNIOR

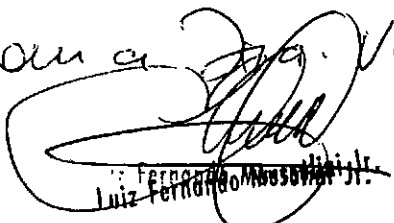
mantenho meu voto

Gianpaolo Camillo
Dringoli

*Endosso o voto proferido
pela i. Juíza Vanessa
Domene.*


ANTONIO AUGUSTO S. P. DE CARVALHO


AUGUSTO TOSCANO


JOSÉ ROBERTO ROSA

Com a Jza. Vanessa

Luiz Fernando Mousinho Jr.

[Signature]
FRANCISCO ANTONIO FENO

[Signature]
EGLE PRANDINI MACIOTTA

[Signature]
VICENTE DO CARMO SAPIENZA

Com J. Jungeli

[Signature]
Fernando Moraes Sallaberly

Como Dr. Dingoli

[Signature]
CELSO BARBOSA JULIAN

Como Dr. Dingoli

[Signature]
JOÃO CARCELES

e/o Dr. Dingoli

[Signature]
Olga Maria de Castro Amada

Com o Dr. Dingoli

[Signature]
JOSE PAULO NEVES
Presidente



SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

Página: 15
Data: 30/09/2009
Hora: 16:32:12
DAP383R

Sessão: 29/09/2009

Processo: DRT-15-816083/2006 - AIIM 3061322-0
Protocolo GDOC: 1000284-816083/2006

Câmara: Superior

Recorrente: Nestle Brasil Ltda - Ie: 181002695116

Recorrida: Fazenda Pública Do Estado

Relator: Gianpaulo Camilo Dringoli

Recurso: Especial

Advogados: Marcos Figueiredo Vasconcellos

Ementa: ICMS. CRÉDITO INDEVIDO DE IMPOSTO NÃO COBRADO EM OPERAÇÃO ANTERIOR DECORRENTE DE CONCESSÃO DE BENEFÍCIO FISCAL NÃO AUTORIZADO PELO CONFAZ. MÉRITO

Não assiste razão à recorrente, porquanto há fundamento legal para a glosa do crédito no inciso I do artigo 8º da Lei Complementar 24, de 1975, no parágrafo 3º do artigo 36 da Lei 6.374, de 1989, e no parágrafo 2º do artigo 59 do Regulamento do ICMS, de 2000. Não há competência para este E. Tribunal negar vigência a dispositivo de Lei Complementar. Não se trata de cobrança de imposto que caberia a outro Estado, mas de imposto decorrente de operações promovidas neste território paulista, pelo estabelecimento deste Estado da recorrente, que foi indebitamente compensado pelo crédito glosado neste lançamento de ofício.

Recurso conhecido e desprovido.

RECURSO CONHECIDO. NEGADO PROVIMENTO. DECISÃO NÃO UNÂNIME

Decisão: Negado provimento. Decisão não unânime

Publicado em: **03 OUT 2009**