

FLS.



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO Nº	RECURSO
QUARTA EFETIVA	DRT-10-251401/05	ORDINARIO

RECORRENTE	DISTRIBUIDORA AUTOMOTIVA LTDA.					
RECORRIDO	FAZENDA PUBLICA					
RELATOR(A)	Francisco A Feijó	AIIM	3034682	S. ORAL	SIM	X
EMENTA						
Há Protesto por Sustentação Oral						
CAPITULAÇÃO DA INFRAÇÃO			CAPITULAÇÃO DA MULTA			
Art. 56 parág. 2 e artigo 58 RICMS/91, art. 59, par. 2 e artigo 61, RICMS/00			- Art. 592, inc. II, alínea "h" c/c par. 1 e 10 RICMS/91, art. 85, inc. II, alin. "j" c/c/ para. 1 a 10 Lei 6374/89, art. 527, inc. II, alin. "j" c/c/ par. 1 a 10 do RICMS/00.			

RELATÓRIO

Inconformada com a decisão singular (fls. 1836), que manteve a acusação inicial, dela recorre a contribuinte(fls. 1845/1883), alegando vícios formais e materiais que em seu entender devem levar a sua reforma.

Em preliminar, entende que a decisão não está motivada como estabelece a CF 88, em seu artigo 37 e portanto, deve ser anulada..

No Mérito, entende que o Estado de São Paulo, não tem legitimidade e lhe falta capacidade tributaria ativa para exigir imposto correspondente à eventual desoneração concedida pelo Distrito Federal.

Acrescenta que visando atrair novos contribuintes para seu território e aumentar sua arrecadação, e o número de vagas para trabalhadores e melhorar a situação social de seus administrados, tornou-se comum aos entes federados oferecer sistemática de tributação diferenciada para as empresas que se estabelecessem em seus territórios.

Dentre elas, o Distrito Federal instituiu a Lei Distrital 1254/96 e o Decreto Distrital 20.322/96 que recebeu do tributarista Ives Gandra da Silva Martins a observação de não se tratar de um incentivo fiscal mas de um sistema de apuração, centralização e fiscalização e especificação de controles, que permite a empresa abrir mão de todos os seus créditos acumulados por crédito equivalente e compensatório pré estabelecido.

Trata-se de um regime especial que não é um incentivo fiscal, sendo desnecessária a submissão ao CONFAZ.

N]ao obstante isto, o Estado de São Paulo, não vem aceitando esse regime e adotado



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

CAMARA
QUARTA EFETIVA

PROCESSO Nº
DRT-10-251401/05

RECURSO
ORDINARIO

providências para contestá-lo.

Entende a recorrente que de acordo com o previsto nos artigos 102 , inciso I, alínea “ a “ e artigo 103, da CF/ 88 aos estados foi facultado contestar qualquer ato estadual seu ou de terceiro, sempre que guardar incompatibilidade com alguma norma constitucional.

Acrescenta que não obstante o Estado de São Paulo tenha iniciado essa contestação com a interposição da ADIN 2.440-0, acabou desvirtuando-se da solução adequada para o conflito.

E, ao exigir do destinatário das mercadorias provenientes do DF o estorno dos créditos, cometeu clara afronta a CF e a Legislação Federal.

Acrescenta que na hipótese da ADIN , via de regra se estaria diante de uma decisão “ erga omnes “ , com efeitos “ ex tunc” , que poderia retroagir e afetar os atos anteriormente praticados, com base na norma julgada inconstitucional.

E, nessa situação, com a declaração de inconstitucionalidade pelo STF das normas concessivas do regime especial em tese estaria o DF obrigado a exigir do contribuinte beneficiário , eventuais valores que deixaram de ser recolhidos em seu território.

E, em face de eventual inércia do DF poderia o Estado de São Paulo, ajuizar ação obrigando o ente federado a exigir do beneficiário do DF eventuais valores não recolhidos o que não poderia é o Estado de São Paulo exigir para si o tributo que não lhe pertence.

Refere-se a ausência de prova efetiva da utilização do incentivo, enfrenta o principio da não cumulatividade do imposto e adentra a violação do principio federativo e autonomia dos Estados, com a usurpação da competência do poder judiciário.

Aborda a falta de liquidez e certeza na constituição do crédito tributário, mesmo que argumentando se admitisse como legal e constitucional a exigência do Estado de São Paulo, quanto ao estorno dos créditos, a sistemática de cálculo utilizada estaria em absoluto descompasso com qualquer suposta desoneração concedida pelo Distrito Federal.

Acrescenta que somente após mais de 8 anos da edição das normas constantes da LC 24/75, o Estado de São Paulo, veio a editar norma exteriorizando quais regimes especiais concedidos por outros estados, estaria sendo considerados como irregulares.

Refere-se a precedente do STF quando foram concedidas liminares em idênticas condições ao caso agora discutido do Comunicado CAT 26/04.

FLS.



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

CAMARA
QUARTA EFETIVA

PROCESSO Nº
DRT-10-251401/05

RECURSO
ORDINARIO

Entende que em face do disposto no artigo 2º do Dec. Lei 834/69, não poderia ser aplicada penalidade ao caso em tela.

Conclui, pugnando pelo provimento do apelo e caso assim não seja entendido, com base na falta de liquidez e certeza decorrente da ausência de efetiva apuração dos créditos glosados que seja anulado integralmente o auto de infração por presença de vício que macula de forma insanável todo o procedimento de lançamento tributário.

E, finalmente, caso nenhum dos fundamentos não sejam acatados, que seja o auto de infração cancelado, pelo fato de abranger exigência relativa a período anterior à edição da norma que tornou público o entendimento do Estado de São Paulo, quanto ao reconhecimento dos regimes especiais de apuração do icms listados no Comunicado CAT 36/04.

A D.R.Fiscal manifestou-se (fls.1899/1918) pelo não provimento do apelo, afirmando que por se resolver pelo exame de provas, a questão dos autos, observa-se que a contribuinte nenhuma prova trouxe que possa contrariar o apurado pelo fisco.

E mais que a contribuinte em nenhum momento negou os fatos, discutindo somente a validade do regime especial concedido pelo Distrito Federal.

Que não trouxe a contribuinte aos autos cópia do convenio aprovada pelo Confaz,

Juntou diversas decisões e interpretações deste e de outros tribunais a respeito do tema.

Havendo Protesto por Sustentação oral devolvo ao NAC parra designação de data.

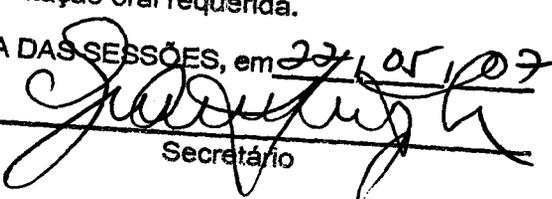
São Paulo, 23 de abril de 2.007

Francisco Antonio Feijó
Juiz Relator

4ª CÂMARA EPETIVA
SUSTENTAÇÃO ORAL

CERTIFICO que o interessado compareceu à
Sessão de hoje desta Câmara e procedeu à
Sustentação oral requerida.

SALA DAS SESSÕES, em 22/05/07


Secretário

**Gianpaulo Camilo
Dringoli**

FLS.



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

CAMARA
4ª EFETIVA

PROCESSO Nº
DRT - 10-2514001/05

RECURSO
RECURSO ORDINÁRIO

RECORRENTE	DISTRIBUIDORA AUTOMOTIVA LTDA.					
RECORRIDO	FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL					
RELATOR(A)	Francisco Feijó	AIIM	3034682	S. ORAL	SIM	X
EMENTA						
Incentivos fiscais concedidos pelo Estado de Goiás e o Distrito Federal na transferência entre estabelecimentos da mesma empresa, um deles sediado no Estado de São Paulo. Assunto ainda em discussão no STF. Reconhecimento do direito ao crédito do imposto pela alíquota de 12% no Estado de São Paulo. O benefício era inerente ao estabelecimento do DF. Dado provimento ao recurso da contribuinte, para reformar a decisão de 1ª Instância.						
CAPITULAÇÃO DA INFRAÇÃO			CAPITULAÇÃO DA MULTA			
Art. 56 e artigo 58, RICMS/91; art. 59 e art. 61 Dec. 45.490/00.			- Art. 592, inc. II, alínea "h" do Decreto nº 33.118/1991; art. 85, inc. II, Lei 6.374/89; art. 527, inc. II, alin. "j" Dec. 45.490/00			

RELATÓRIO

A recorrente que protestara pela sustentação oral de suas razões finais de recurso, no dia aprezado compareceu reiterando argumentos anteriores e salientando que no caso, tratava-se de estabelecimentos da mesma empresa, que se alguém devesse ser autuado, seria o estabelecimento de Goiás, que se aproveitou do benefício fiscal concedido por aquele estado, que a questão encontra-se em discussão no STF, pugnano pelo provimento de seu recurso.

Sem outros requerimentos encerro a instrução e passo a decidir.

DECISÃO

Os fatos ocorreram no período de maio/00 a outubro/04.

O fisco paulista busca expor o prejuízo causado nas finanças do estado com a medida concedida pelo Estado de Goiás, que na realidade se referia as empresas que se instalassem no DF poderem gozar de um desconto de 11%, desembolsando somente 1% de imposto, permitindo que o contribuinte paulista se creditasse da alíquota cheia, prevista para operações interestaduais com aquele estado de 12% sobre o valor da nota fiscal.

Como bem destacado pela recorrente em seu recurso, reiterado na sustentação oral,

FLS.



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

CAMARA

4ª EFETIVA

PROCESSO Nº

DRT - 10-2514001/05

RECURSO

RECURSO ORDINÁRIO

se algum estabelecimento pudesse ser autuado, seria o do DF que teria recolhido somente 1% do valor da nota fiscal, não obstante nela estivesse consignado a alíquota cheia, para operações interestaduais de 12%.

Venho entendendo após muita reflexão, que o raciocínio da recorrente está correto.

Quem levou a vantagem fiscal, não foi o estabelecimento paulista, pois o imposto destacado na nota foi o de 12% devido nas operações com o DF.

E mais, quem não desembolsou o valor correspondente ao benefício, foi o estabelecimento daquele Estado, não importa se pertencente a mesma empresa, pois, para efeitos contábeis, para efeito de registro, o estabelecimento do DF foi creditado pelo valor das mercadorias com a alíquota de 12% embutida, enquanto o estabelecimento do DF, se creditou, como ganho seu, por estar estabelecido naquele estado, dos 11%, como previsto na legislação daquele território da federação.

A empresa paulista, foi debitada pela empresa de goiana pelo valor total das mercadorias, com o imposto de 12% embutido em seu preço, como se não tivesse havido nenhuma vantagem para o estabelecimento goiano, simplesmente porque a vantagem lhe pertencia, por estar instalada no Município do Distrito Federal.

A área fiscal e contábil do estabelecimento paulista não poderia lançar a transferência com o embutimento fiscal de somente 1% , pois na nota fiscal isto não estava consignado, pois os 11% não constaram efetivamente do documento fiscal e sim, tratava-se de um crédito atribuído.

Da mesma forma, entendo que o Estado de São Paulo ao lavrar o AIIM agiu de acordo com sua legislação que vedava esse procedimento, isto não significando dizer que estivesse correta essa lavratura, ainda mais se sabendo que ainda tramita no STF ação discutindo esse procedimento e esse benefício concedido, sem a aprovação do CONFAZ.

E vou mais além, se o profissional responsável pela escrita fiscal e contábil deixasse de lançar, como lançou o crédito de 12% referente a essa transferência, estaria prejudicando a empresa e poderia ser responsabilizado por esse ato.

A decisão compete ao STF responsável pela solução de questões que envolvem os estados da federação.

Enquanto isto não ocorrer, os registros devem ser feitos, em meu entender, respeitando o que consta nos documentos fiscais, procedimento adotado pela recorrente nestes autos.

Por todo o exposto, dou provimento ao recurso da contribuinte, para reformar a decisão singular.

FLS.



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

CAMARA
4ª EFETIVA

PROCESSO Nº
DRT - 10-2514001/05

RECURSO
RECURSO ORDINÁRIO

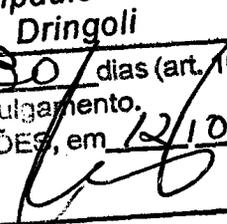
São Paulo,

Francisco Antonio Feijó
Relator

12/08/05
[Handwritten signature]

A pedido dou vista do processo ao SR.
Gianpaulo Camilo
Dringoli

pelo prazo de 30 dias (art. 100, do R.I.)
ficando adiado o julgamento.
SALA DAS SESSÕES, em 12/06/07


Presidente

FRANCISCO ANTONIO FELJÓ

FLS.



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

CÂMARA	PROCESSO Nº	RECURSO
4ª EFETIVA	DRT-10-251401-2005	ORDINÁRIO

RECORRENTE	DAL DISTRIBUIDORA AUTOMOTIVA LTDA.				
RECORRIDO	FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL				
RELATOR(A)	FRANCISCO A. FEIJÓ	AIIM	3.034.682-4	S. ORAL	NÃO
VOTO DE VISTA DE GIANPAULO CAMILO DRINGOLI					
EMENTA					
ICMS					
CRÉDITO INDEVIDO DECORRENTE DE BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO POR OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO SEM AUTORIZAÇÃO DO CONFAZ					
Imposto destacado na Nota Fiscal de transferência das mercadorias não foi cobrado integralmente pelo Distrito Federal, por ter sido concedido crédito presumido mediante "Termo de Acordo de Regime Especial – TARE", à revelia do "Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ".					
RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO					
CAPITULAÇÃO DA INFRAÇÃO			CAPITULAÇÃO DA MULTA		
Artigos 56, § 2º, e 58, do RICMS/1991 (Decreto 33.118/1991); e art. 59, § 2º, e 61, do RICMS/2000 (Decreto 45.490/2000).			Art. 592, II, "h", c/c §§ 1º e 10, do RICMS/1991; art. 85, II, "j", c/c §§ 1º, 9º e 10, da Lei 6.374/1989; art. 527, II, "j", c/c §§ 1º, 9º e 10, do RICMS/2000.		

Pedi vista dos autos para melhor apreciar a questão relativa à possibilidade de apropriação como crédito do valor destacado na Nota Fiscal de transferência de mercadorias oriundas do Distrito Federal, na hipótese de concessão de crédito presumido mediante "Termo de Acordo de Regime Especial – TARE", à revelia do "Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ".

2. O ilustre juiz relator, o doutor FRANCISCO ANTONIO FEIJÓ, deu provimento a este recurso, principalmente porque o responsável pela escrituração da recorrente está obrigado, por dever de ofício, a efetuar o registro nos livros próprios do valor do imposto destacado na Nota Fiscal de transferência, e apenas solicitar a retificação do documento fiscal, se detectar eventual incorreção de valores.
3. Feitas essas considerações, pode-se passar a decidir.

VOTO

4. Preliminarmente, deve ser afastada a alegação da recorrente de que a decisão recorrida estaria carente de fundamentação. É absolutamente descabida essa



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CÂMARA
4ª EFETIVA

PROCESSO Nº
DRT-10-251401-2005

RECURSO
ORDINÁRIO

alegação, porquanto a decisão recorrida de folhas 1821/1836 está claramente fundamentada na legislação aplicável à matéria, a saber, artigos 150, § 6º, e 155, § 2º, XII, "g", da Constituição federal, artigos 1º, parágrafo único, III, e 8º, I, da Lei Complementar 24, de 1975, e artigo 36, § 3º da Lei 6.374, de 1989, justificando também as razões pelas quais devem ser aplicadas essas normas.

5. No mérito, a matéria trazida a exame é extensa e complexa, demandando que se considere seus múltiplos aspectos. Por essa razão, é de se considerar que todos esses aspectos devem ser trazidos à discussão.
6. A questão central a nortear o juízo acerca da manutenção ou cancelamento do auto de infração passa pela avaliação do contexto do benefício fiscal de que é titular estabelecimento da recorrente localizado no Distrito Federal, da forma de geração de crédito na realização de suas operações, da avaliação dos prejuízos que a forma de operar desse estabelecimento causou ao Estado de São Paulo e às empresas concorrentes no mercado, do fundamento legal para a aplicação da medida de glosa de créditos e da avaliação da glosa de créditos face a princípios constitucionais relevantes para a interpretação da legislação do imposto, em especial, o da não-cumulatividade.
7. Em que pese o esforço do contribuinte para tentar demonstrar a legitimidade dos créditos gerados nas operações havidas com seu estabelecimento situado no Distrito Federal, o auto é de ser mantido, como abaixo fundamentado.
8. **DA IRREGULARIDADE DO BENEFÍCIO FISCAL DE QUE É TITULAR O ESTABELECIMENTO DO DISTRITO FEDERAL DO CONTRIBUINTE E DA OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO.**
 - 9.1A Federação é cláusula pétrea da Constituição de 1988, decorrendo do princípio federativo a harmonia entre as ações dos diversos Estados-membros.
 - 9.2 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.
 - 9.3 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.
 - 9.4 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



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

CÂMARA
4ª EFETIVA

PROCESSO Nº
DRT-10-251401-2005

RECURSO
ORDINÁRIO

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.

- 9.5 A concessão de benefícios fiscais sem respaldo em Convênios fere a Constituição Federal, como afirmado recorrentemente pelo Supremo Tribunal Federal em julgamentos de ações sobre o tema, podendo-se citar nesse sentido os julgamentos de Ações Diretas de Inconstitucionalidade, como a ADIn 84-MG, 15.2.96, Galvão, DJ 19.4.96; ADInMC 128-AL, 23.11.89, Pertence, RTJ 145/707; ADInMC 902 3.3.94, Marco Aurélio, RTJ 151/444; ADInMC 1.296-PI, 14.6.95, Celso; ADInMC 1.247-PA, 17.8.95, Celso, RTJ 168/754; ADInMC 1.179-RJ, 29.2.96, Marco Aurélio, RTJ 164/881; ADInMC 2.021-SP, 04.8.99, Corrêa; ADIn 1.587, 19.10.00, Gallotti, Informativo 207, DJ 15.8.97; ADInMC 1.999, 30.6.99, Gallotti, DJ 31.3.00; e ADInMC 2.352, 19.12.00, Pertence, DJ 9.3.01.
- 9.6 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



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

CÂMARA
4ª EFETIVA

PROCESSO Nº
DRT-10-251401-2005

RECURSO
ORDINÁRIO

efetivamente cobrado, impondo prejuízo real ao Estado destinatário das mercadorias.

- 9.7 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.
- 9.8 É de se notar que, caso houvesse Convênio, autorizando o benefício fiscal de crédito outorgado concedido pelo Distrito Federal, 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.
- 9.9 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.

10 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

- 10.1 Alega a recorrente que o 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 ADIn proposta com o fito de retirar as normas irregulares do ordenamento jurídico.
- 10.2 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.
- 10.3 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

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

CÂMARA
4ª EFETIVA

PROCESSO Nº
DRT-10-251401-2005

RECURSO
ORDINÁRIO

ICMS em desacordo com a exigência de convênio interestadual e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria.

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

I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria;

II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

Parágrafo único - As sanções previstas neste artigo poder-se-ão acrescer a presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação, ao Fundo Especial e aos impostos referidos nos itens VIII e IX do art. 21 da Constituição federal.

- 10.4 Há, por conseguinte, duas conseqüências jurídicas claras decorrentes da edição de benefício fiscal de ICMS que não tenha sido acordado em convênio interestadual. A primeira é a nulidade do ato, que faz retirar a norma irregular do ordenamento jurídico. **A segunda é a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria beneficiada pela norma irregular, que exige o expurgo do crédito da escrita fiscal do contribuinte.** A primeira volta-se a fazer cessar os efeitos da norma (prevenindo mais danos futuros), a segunda, complementar à primeira, volta-se aos prejuízos concretos causados pela norma irregular, corrigindo seus efeitos irregulares e buscando reconstituir a situação em que os agentes que operam com o benefício fiscal irregular se encontrariam não fosse a ilegalidade.
- 10.5 Havendo duas sanções complementares (como indica o conector "e", observado na expressão "*nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria*") e instituídas em lei complementar é de se concluir que os prejudicados pela norma irregular possam exigir a imposição de ambas.
- 10.6 Assim, a propositura da ADIn que se volta contra a validade do ato normativo que instituiu o benefício ilegal é providência que não exclui a adoção de medidas de fiscalização tendentes a impor a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria, até porque o objeto das ADIns impõe ao Supremo Tribunal Federal cognição que confronta a norma contestada e o texto Constitucional, **não permitindo a solução de questões relativas à análise de creditamentos em concreto havidos pelo receptor de mercadorias contempladas com o benefício irregular.**



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

CÂMARA
4ª EFETIVA

PROCESSO Nº
DRT-10-251401-2005

RECURSO
ORDINÁRIO

10.7A 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 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



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

CÂMARA
4ª EFETIVA

PROCESSO Nº
DRT-10-251401-2005

RECURSO
ORDINÁRIO

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.

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.



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

CÂMARA

4ª EFETIVA

PROCESSO Nº

DRT-10-251401-2005

RECURSO

ORDINÁRIO

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...”

- 10.8 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 o Distrito Federal.
- 10.9 Ocorre que, de livre e espontânea vontade, o contribuinte assinou acordo de conteúdo manifestamente ilegal com o Distrito Federal, tendo, com base nesse acordo ilegal, promovido volume enorme de operações que fizeram aumentar irregularmente o montante de créditos de seu estabelecimento paulista.
- 10.10 Trata-se, no caso em tela de circulação de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, sendo o acordo firmado com o Distrito Federal, de responsabilidade da pessoa jurídica da DISTRIBUIDORA AUTOMOTIVA LTDA., que opera nos dois Estados, com pleno conhecimento da forma, conteúdo e consequência das irregularidades da qual participou, mediante a celebração de acordo irregular com o Distrito Federal e a prática de operações que fizeram aumentar irrealmente, 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.
- 10.11 **Não se trata, portanto, de cobrar imposto que não pertence ao Estado de São Paulo, conforme quer fazer parecer a recorrente, mas declarar a ineficácia do crédito que seria atribuído ao estabelecimento destinatário, porquanto decorre de ato nulo de pleno direito, conforme determina o inciso I do artigo 8º da Lei Complementar 24, de 1975, acima reproduzido.**
- 10.12 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.



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

CÂMARA
4ª EFETIVA

PROCESSO Nº
DRT-10-251401-2005

RECURSO
ORDINÁRIO

11 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

- 11.1 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 Distrito Federal e o estabelecimento da recorrente beneficiário, em conluio e com visível intuito de lesar terceiros, ao erário de outros Estados e à livre concorrência nos mercados.
- 11.2 Evoca-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).
- 11.3 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.
- 11.4 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.

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.



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

CÂMARA

4ª EFETIVA

PROCESSO Nº

DRT-10-251401-2005

RECURSO

ORDINÁRIO

- 11.5 Ocorre que a economia não funciona baseada na geração infinita e gratuita de riquezas, de tal sorte que, se há vantagem para o estabelecimento da recorrente do Distrito Federal e o esse ente que o 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 direto, que perde a condição de competir e é aliado do mercado.
- 11.6 Posto às claras o caráter nocivo e injustificável do benefício, a glosa de créditos revela-se uma medida adequada e proporcional ao dano causado. O volume total de créditos constantes do AIIIM (milhões de reais) e a existência de TAREs, vigentes desde 2001, demonstram o prejuízo causado apenas com os fatos incontroversos relativos a este processo.
- 11.7 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 atacadistas que se recusam a operar com benefícios irregulares escapam à administração tributária e nem sempre pode ser revertidos.
- 11.8 Passa-se finalmente a analisar a alegação de que a glosa de créditos viola a não-cumulatividade do imposto.

12 DA COMPROVAÇÃO DA EFETIVA UTILIZAÇÃO DO INCENTIVO FISCAL, MEDIANTE O CRÉDITO PRESUMIDO DE 11%

- 12.1 Não tem qualquer fundamento a alegação da recorrente de que não teria sido comprovada a utilização plena do benefício fiscal irregular de que é detentor seu estabelecimento localizado no Distrito Federal.
- 12.2 Com efeito, a recorrente foi notificada a apresentar documentos que comprovassem a manutenção de filial em Brasília, que estaria utilizando-se das prerrogativas de regime especial para suas operações de transferências de mercadorias a estabelecimento do mesmo grupo instalado em Presidente Prudente. Os documentos solicitados foram juntados às folhas 27/46.
- 12.3 Além disso, foi solicitado pelo Delegado Regional Tributário de Presidente Prudente ao Secretário de Fazenda e Planejamento do Distrito Federal a informação sobre a utilização pela recorrente da prerrogativa descrita na cláusula primeira do TARE nas operações de transferência de mercadorias da filial de Brasília/DF para seu estabelecimento de Presidente Prudente. Em resposta, foi informado pela referida autoridade que a recorrente é acordante do TARE nº. 11/2000, procedendo de acordo com a legislação,



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

CÂMARA

4ª EFETIVA

PROCESSO Nº

DRT-10-251401-2005

RECURSO

ORDINÁRIO

conforme documentos de folhas 49/52. A referida legislação encontra-se juntada às folhas 53/71.

- 12.4 Foram enviados também juntamente com a resposta da Secretaria de Fazenda do Distrito Federal as cópias dos livros de Registros de Entradas e de Apuração do ICMS dos anos de 2000 e 2001, acostados aos autos às folhas 72/150, de onde se comprova efetivamente a utilização do crédito outorgado concedido.
- 12.5 Para a conclusão do trabalho fiscal, foram solicitados os arquivos magnéticos e documentos fiscais da filial do Distrito Federal (cópias das guias do ICMS/GIM, livros e guias de recolhimento). Em resposta, a recorrente informa que "Conforme orientação da própria Secretaria da Fazenda do Distrito Federal, órgão público com a jurisdição sobre seu estabelecimento localizado naquele território, encontra-se a Contribuinte impedida de apresentar diretamente a esta Autoridade os livros e documentos solicitados.
- 12.6 Em virtude da ausência da apresentação dos documentos solicitados, todos os créditos presumidos foram glosados, com base nas informações obtidas nos registros fiscais de entrada e de apuração do imposto acima referidos.
- 12.7 Considerando que a ninguém é dado alegar a própria torpeza, ou seja, se a própria recorrente assumiu a estratégia processual de não fornecer as informações que eventualmente poderiam comprovar que o aproveitamento do crédito teria sido inferior aos 11% (onze por cento) de crédito presumido glosado pelo fisco, não poderia agora alegar que não houve comprovação de que o benefício irregular de 11% (onze por cento) não foi efetivamente comprovado pelo fisco paulista.
- 12.8 Portanto, forçosa é a conclusão de que não tem qualquer cabimento a alegação da recorrente de que não há prova da efetiva utilização do incentivo irregular concedido pelo Distrito Federal.
- 12.9 Assim, em virtude de qualquer prova em contrário, deve-se concluir que o fisco efetivamente comprovou que o benefício irregular, equivalente a 11% (onze por cento) do valor de sua operação de transferência, promovida pela filial do Distrito Federal da recorrente, foi integralmente aproveitado.
- 12.10 Por essa mesma razão, não cabe à recorrente alegar que falta liquidez e certeza na constituição do crédito tributário.
- 12.11 E a razão para essa conclusão é muito simples. O referido TARE permite a apropriação como crédito presumido o valor equivalente a 11% (onze por cento) do valor de sua operação de transferência, e a recorrente não trouxe qualquer prova de que estaria obrigada a abrir mão de qualquer direito que teria, no tocante à entrada no seu estabelecimento do Distrito Federal da mercadoria a ser transferida posteriormente.



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CÂMARA

4ª EFETIVA

PROCESSO Nº

DRT-10-251401-2005

RECURSO

ORDINÁRIO

- 12.12 Poderia, é certo, ter efetuado essa comprovação e, certamente, dever-se-ia reconhecer que não teria tirado proveito de todo o valor glosado, objeto deste lançamento de ofício.
- 12.13 Mais uma vez não pode a recorrente alegar a falta dessa comprovação, porquanto, mediante sua conduta de não apresentar qualquer livro ou documento fiscal solicitado, contribuiu efetivamente para que as informações relativas a tal comprovação não fossem juntadas aos presentes autos.
- 12.14 Nem poderia alegar que a própria Diretoria da Administração Tributária – DEAT reconhece que o prejuízo ao fisco paulista pode ser menor, simplesmente porque esse prejuízo menor tem de ser efetivamente comprovado. O que não existe nos presentes autos não pode ser levado em consideração.

13 DO ALCANCE DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS

- 13.1 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.
- 13.2 O ICMS é um imposto não-cumulativo.
- 13.3 A inserção, no texto Constitucional de dispositivo que versa sobre a não-cumulatividade do ICMS⁴ faz com que a não-cumulatividade do ICMS seja tratada como um princípio Constitucional, irradiando efeitos para todo o sistema legislativo do imposto.
- 13.4 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.
- 13.5 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.
- 13.6 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.
- 13.7 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

⁴ 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

CÂMARA
4ª EFETIVA

PROCESSO Nº
DRT-10-251401-2005

RECURSO
ORDINÁRIO

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

13.8 O Supremo Tribunal Federal 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 TRIBUTOS (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, em



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

CÂMARA

4ª EFETIVA

PROCESSO Nº

DRT-10-251401-2005

RECURSO

ORDINÁRIO

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

13.9 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

14.1 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.

14.2 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.”

14.3 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.

14.4 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 de 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.

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



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CÂMARA

4ª EFETIVA

PROCESSO Nº

DRT-10-251401-2005

RECURSO

ORDINÁRIO

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 do benefício fiscal de que é titular o estabelecimento do contribuinte situado no Distrito Federal.

- 14.6 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.
- 14.7 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.
- 14.8 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.
- 14.9 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.
- 14.10 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.
- 14.11 Ao contrário do que alega a recorrente, não se trata de cobrar imposto que não pertence ao Estado de São Paulo, mas apenas de declarar a ineficácia do crédito decorrente da concessão de benefício fiscal irregular, concedido à revelia do CONFAZ, conforme autoriza o inciso I do artigo 8º da Lei Complementar 24, de 1975, acima reproduzido.
- 14.12 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.

- 15.1 Destaca-se, como forma de iniciar a discussão do tópico, o AIIIM lavrado tem por objeto o creditamento do ICMS gerado em operações de transferência promovidas pelo estabelecimento da recorrente localizado no Distrito Federal.



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CÂMARA

4ª EFETIVA

PROCESSO Nº

DRT-10-251401-2005

RECURSO

ORDINÁRIO

- 15.2 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 estabelecimento do Distrito Federal, 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.
- 15.3 **A razão central a sustentar as razões de decidir do ilustre juiz relator, o doutor FRANCISCO ANTÔNIO FEIJÓ, 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 é possível aceitar sua conclusão.**
- 15.4 Os documentos fiscais relativos às operações de circulação de mercadorias têm, na sistemática do imposto, duas funções primordiais.
- 15.5 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.
- 15.6 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.
- 15.7 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.**
- 15.8 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).
- 15.9 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.



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

CÂMARA

4ª EFETIVA

PROCESSO Nº

DRT-10-251401-2005

RECURSO

ORDINÁRIO

- 15.10 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.
- 15.11 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.
- 15.12 O artigo 59 do RICMS, reproduzindo comandos do artigo 36 da Lei 6.374/89, cujo fundamento repousa no art. 8º da Lei Complementar 24/75, no artigo 16 da Lei Complementar 87/96, e artigo 155, § 2º, I, da Constituição Federal, dispõe que:

Artigo 59 - O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação ou prestação com o anteriormente cobrado por este ou outro Estado, relativamente à mercadoria entrada ou à prestação de serviço recebida, acompanhada de documento fiscal hábil, emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco (Lei 6.374/89, art. 36, com alteração da Lei 9.359/96).

§ 1º - Para efeito deste artigo, considera-se:

1 - imposto devido, o resultante da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo de cada operação ou prestação sujeita à cobrança do tributo;

2 - imposto anteriormente cobrado, a importância calculada nos termos do item precedente e destacada em documento fiscal hábil;

3 - documento fiscal hábil, o que atenda a todas as exigências da legislação pertinente, seja emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco e esteja acompanhado, quando exigido, de comprovante do recolhimento do imposto;

4 - situação regular perante o fisco, a do contribuinte que, à data da operação ou prestação, esteja inscrito na repartição fiscal competente, se encontre em atividade no local indicado e possibilite a comprovação da autenticidade dos demais dados cadastrais apontados ao fisco.

§ 2º - Não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de qualquer subsídio, redução da base de cálculo, crédito presumido ou outro incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "g" da Constituição Federal.

- 15.13 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



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

CÂMARA
4ª EFETIVA

PROCESSO Nº
DRT-10-251401-2005

RECURSO
ORDINÁRIO

anterior do ICMS. O direito ao crédito pelo destinatário não é absoluto e está condicionado ao atendimento simultâneo de alguns requisitos.

- 15.14 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).
- 15.15 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.
- 15.16 Dentre os requisitos voltados à substância da operação, pode-se identificar duas espécies de requisitos.
- 15.17 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).
- 15.18 **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).**
- 15.19 **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 pelo de benefícios fiscais não amparados em Convênio celebrado entre os Estados membros da Federação.**
- 15.20 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.
- 15.21 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**



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CÂMARA
4ª EFETIVA

PROCESSO Nº
DRT-10-251401-2005

RECURSO
ORDINÁRIO

verificar a substância da operação interestadual de transferência de mercadorias pelo estabelecimento do Distrito Federal ao estabelecimento paulista da recorrente.

- 15.22 **A forma escolhida para a concessão do benefício fiscal irregular resulta em uma discrepância entre a documentação fiscal que acoberta as operações e a obrigação tributária correspondente à saída da mercadoria.**
- 15.23 **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.**
- 15.24 **Desta sorte, afigura-se que o destaque do imposto havido nos documentos fiscais que acobertam as operações interestaduais realizadas pelo estabelecimento do Distrito Federal da recorrente não corresponde a imposto efetivamente cobrado.**
- 15.25 **Tendo o estabelecimento da recorrente recebido mercadorias a partir de seu estabelecimento do Distrito Federal, não faz jus ao crédito do ICMS no valor correspondente ao ICMS destacado no documento fiscal, vez que não há cobrança integral do tributo.**
- 15.26 **Assim sendo, a glosa aplicada é formal e materialmente correta, visto que a fiscalização, por expressa previsão legal, não está adstrita à verificação da simples aparência do documento fiscal. Fosse a glosa de ser afastada sob o pretexto de que a aparência da documentação fiscal se sobrepõe à sua substância, não somente a geração fraudulenta de créditos havida no caso em tela, mas qualquer outro tipo de fraude sustentada em documentos fiscais deveria ser suportada pelo erário público, já que a fiscalização tributária estaria impossibilitada de adotar providências no sentido da correção da conduta dos agentes que operam irregularmente nos mercados.**
- 15.27 **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 transferência, 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?**



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

CÂMARA

4ª EFETIVA

PROCESSO Nº

DRT-10-251401-2005

RECURSO

ORDINÁRIO

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.

15.28 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 O COMUNICADO CAT nº. 36/2004 NÃO POSSUI QUALQUER CONTEUDO NORMATIVO

16.1 Não se pode falar em retroatividade de ato que não possui conteúdo normativo, posto que o referido Comunicado CAT 36, de 2004, tem o intuito meramente informativo.

16.2 Com efeito, o Supremo Tribunal Federal – STF já decidiu, conforme voto do relator GILMAR MENDES, não conhecendo do pedido na ADI nº. 3350/SP: “A presente ação direta de inconstitucionalidade não merece ser conhecida. Com efeito, o Comunicado CAT-36/2004, da Coordenadoria de Administração Tributária do Estado de São Paulo, constitui mero ato administrativo despido de normatividade, isto é, não é ato normativo autônomo, geral e abstrato e, portanto, não pode ser submetido à fiscalização abstrata de sua constitucionalidade, conforme a consolidada jurisprudência desta Corte ...”.

16.3 Portanto, totalmente descabida a alegação da recorrente de que estaria o fisco paulista aplicando retroativamente o aludido Comunicado CAT 36, de 2004.

17 DA INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 2º DO DECRETO-LEI 834/1969

17.1 Ao contrário do que pretende a recorrente, não se pode aplicar ao presente caso o disposto no artigo 2º do Decreto-Lei 834, de 8 de setembro de 1969, verbis:

Art 2º Não será aplicada penalidade por diferença de imposto sobre circulação de mercadorias devido nas transferências para estabelecimento do mesmo titular em outro Estado, desde que o contribuinte remetente, ou seu representante, tenha pago o tributo a um dos Estados, quer o de origem, quer o de destino.

§ 1º O disposto neste artigo não prejudica o direito de qualquer Estado de exigir o imposto que entenda ser-lhe devido.

§ 2º Se o contribuinte houver pago o imposto a um Estado quando devido a outro, terá direito à restituição do que houver recolhido indevidamente, feita a prova do pagamento ou do início dêste ao Estado onde efetivamente devido.



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CÂMARA
4ª EFETIVA

PROCESSO Nº
DRT-10-251401-2005

RECURSO
ORDINÁRIO

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se às operações realizadas a partir de 1º de janeiro de 1967, não se restituindo, porém, as multas já pagas.

17.2 Da simples leitura do *caput* desse dispositivo, deve-se concluir que não se aplica ao presente caso, porquanto as exigências fiscais, nos presentes autos, decorrem da infração relativa a crédito indevido.

17.3 Referido dispositivo aplica-se aos casos em que houve pagamento do imposto a um determinado Estado, na hipótese em que o imposto era devido a outro. Não tem, portanto, qualquer aplicação aos presentes autos.

17.4 Ademais, não se pode deixar de notar que o § 1º desse artigo estabelece que não se pode obstar a cobrança do imposto pelo Estado que entenda ser-lhe devido.

18 CONCLUSÃO

- a) As infrações encontram-se corretamente capituladas e a documentação que instrui o AIIM é suficiente para demonstrar a 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 o regime especial que concede o benefício fiscal de comum acordo entre o ente de origem e o estabelecimento do Distrito Federal da recorrente implica 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 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.



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CÂMARA
4ª EFETIVA

PROCESSO Nº
DRT-10-251401-2005

RECURSO
ORDINÁRIO

- 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.
- 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 em geral, já que a competição torna-se distorcida, alijando-se do mercado empresas que não têm acesso aos benefícios tributários em concreto.
- 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.

19 Por todo o exposto e tendo em vista estarem presentes os requisitos de admissibilidade, **CONHEÇO** deste recurso ordinário para, no mérito, **NEGAR-LHE PROVIMENTO** e, por conseguinte, **MANTER EM SUA INTEGRALIDADE** a decisão recorrida.

Sala das Sessões, 5 de julho de 2007.

Gianpaolo Camilo Dringoli
GIANPAULO CAMILO DRINGOLI

Juiz com voto em separado

A pedido dou vista do processo ao SR.

Coriolano AA Canaço

pele prazo de 30 dias (art. 100, do R.I.)

ficando adiado o julgamento.

SALA DAS SESSÕES, em 5, 207

[Handwritten Signature]
Presidente

FRANCISCO ANTONIO FEIJÓ

FLS.



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CÂMARA
4ª EFETIVA

PROCESSO Nº
DRT-10- 251401/2005

RECURSO
RECURSO ORDINÁRIO

RECORRENTE	DISTRIBUIDORA AUTOMOTIVA LTDA.				
RECORRIDO	FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL				
RELATOR(A)	FRANCISCO A. FEIJÓ	AIIM	3.034.682-4	S. ORAL	NÃO
VOTO DE VISTA DE CORIOLANO AURELIO DE ALMEIDA CAMARGO SANTOS					
EMENTA					
<p>ICMS- INCENTIVOS FISCAIS –DISCUSSÃO SOBRE A SOBERANIA DOS ESTADOS- PARA CONCEDER INCENTIVOS-GUERRA FISCAL- TEMÁRIO PENDENTE NO STF – COBRANÇA DA DIFERENÇA ENTRE IMPOSTO DESTACADO NAS NOTAS FISCAIS DE TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS REMETIDAS DA FILIAL DO DISTRITO FEDERAL E O EFETIVAMENTE COBRADO – AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO. REQUERIMENTO DA FISCALIZAÇÃO PARA ESTORNO DE CRÉDITOS. AUTO DE INFRAÇÃO EM DESACORDO COM A ORIENTAÇÃO DO DEAT – AUSENCIA DE MANIFESTAÇÃO CABAL DA REPRESENTAÇÃO FISCAL SOBRE A MANIFESTAÇÃO DA DEAT. Operações de transferência de mercadorias da filial do mesmo grupo empresarial sediada no Distrito Federal com transferências para São Paulo. Distribuidora de autopeças, incentivo governamental no que tange o ICMS verificado pela fiscalização e discutido pela autuada. TARE, glosa de crédito fiscal no montante do incentivo fiscal mantido. Conversão do julgamento em diligência para manifestação da Representação Fiscal acerca da informação da DEAT. Documento juntado as fls. Referente a officio do DEAT que se manifesta pelo impacto financeiro de 4% para o Estado de São Paulo, diverso do valor do crédito autuado. Diligência para evitar a <i>actio praeiudicialis</i>. Caso vencido acompanho o Juiz Relator, dando provimento ao Recurso do Contribuinte.</p>					
CAPITULAÇÃO DA INFRAÇÃO			CAPITULAÇÃO DA MULTA		
<p>- Art. 56, parágrafo 2º e art. 58, art. 59, parágrafo 2º e art. 61 do Decreto nº 33.118/91 (RICMS/91)</p>			<p>- Art. 592, inciso II, alínea "h" c/c § 1º e 10 do Decreto nº 33.118/1991 (RICMS/91); art. 85, inciso II, alínea "j" c/c parágrafos 1º e 10 da Lei 6374/89; art. 527, inciso II, alínea "j" c/c parágrafos 1º e 10 do Decreto 45490/00 (RICMS/00)</p>		



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

CÂMARA
4ª EFETIVA

PROCESSO Nº
DRT-10- 251401/2005

RECURSO
RECURSO ORDINÁRIO

Complementação de relatório:

A Recorrente compareceu no dia e horário designado a fim de proceder à sustentação oral requerida, bem como apresentou memorial, o qual segue em síntese o resumo de seu posicionamento:

Afirma tratar-se de mais um caso de "guerra fiscal".

Diz que o AIIM foi lavrado abrangendo período superior a 5 anos, ou seja, diz respeito a valores correspondentes a períodos já abrangidos pela decadência. De acordo com artigo 150, parágrafo 4º do CTN, o prazo decadencial do direito de constituir o crédito tributário, nos casos de tributos sujeitos à homologação, é de 5 anos contados a partir da ocorrência do fato jurídico tributário.

Afirma haver vedação a aplicação retroativa do comunicado CAT 36/04. Antes da entrada em vigor do Comunicado CAT 36/04, o Fisco paulista entendia regular operações provenientes de empresas sediadas no Distrito Federal e Goiás em aceitar os créditos de ICMS. Nesse caso, a referida restrição do Comunicado CAT 36/04 deveria restringir apenas as operações posteriores à sua divulgação oficial.

Afirma que o estorno do crédito incidiu aplicação de alíquota superior à orientação do DEAT à razão de 11%.

Por fim, diz que o AIIM é inconsistente na quantificação dos créditos que o Fisco pretende estornar, conduzindo-se para comprovação de serem ilíquidas e incertas, e, portanto em tese seria o libelo fiscal nula de pleno direito. 

O cerne da questão trata de benefício de ordem fiscal, ou seja, aquele pautado em crédito presumido de impostos. Uma empresa situada em Goiás enviou mercadorias para São Paulo tendo destacado na Nota de transferência 12% de ICMS, tendo recolhido na origem o valor montante de 1% de ICMS, ou na verdade teria recolhido 4% de ICMS, não se sabe ao certo uma vez que existe no processado informação da r. Diretoria de Arrecadação Tributária informação que contraria o montante glosado no libelo fiscal. Ausência de manifestação da Representação Fiscal sobre este ponto fulcral do auto de infração e da discussão fiscal tributária.

Nesta vereda, a questão de fundo, trata da tão discutida Guerra Fiscal e política travada entre os poderes Regionais.

FLS.



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

CÂMARA
4ª EFETIVA

PROCESSO Nº
DRT-10- 251401/2005

RECURSO
RECURSO ORDINÁRIO

Entretanto, verifico que existem informações relevantes nos autos que não foram analisadas de forma cabal e irretorquível pela DEAT e a Representação a fim de uniformizar o entendimento sobre o temário dentro da Secretária dos Negócios da Fazenda do Estado de São Paulo. Ou seja, antes de adentrar ao mérito da questão, verifico que foi juntada petição da recorrente, anexando ofício do DEAT, denominado "análise de impacto", o qual analisa especificamente as operações de empresas que vinham se utilizando o benefício fiscal ora guerreado.

No citado documento trata-se de conclusão de Estudo do DEAT. No referido, há conclusão de que o impacto financeiro nestes casos para São Paulo é de aproximadamente 4% sobre os valores transferidos do DF para SP.

Por seu turno, o AIIM realizou a glosa de crédito fiscal de 11% sobre as operações, e considerando que no próprio corpo deste há a menção a operações de transferências da filial da recorrente do DF para SP, o documento ganha relevância para análise em virtude da busca da verdade material que norteia o processo administrativo.

Neste toar, considerando que sobre o documento de fis. Não houve a manifestação cabal e irretorquível da representação fiscal¹, ou mesmo estudo da Procuradoria Geral do Estado, verifico relevante e prejudicial² tal manifestação e uniformização de entendimentos da fiscalização para evitar futuro vício processual, neste elemento controvertido. Pelo exposto, respeitosamente, proponho aos meus Nobres Pares a conversão do julgamento em diligência para abrindo-se oportunidade para esclarecimentos sob ponto fundamental e prejudicial, abrindo-se vistas da douda Representação Fiscal, posteriormente retomando o processado para conclusão desta C. Câmara.

Cumpr-me Registrar que este Nobre Colegiado, por cautela, assim entendeu, por votação unânime converter o julgamento em diligência para esta finalidade, no recente

¹ Esclarece Ada Pellegrini Grinover, que "em sentido estrito, porém, a moderna doutrina processual reservou a denominação "questão prejudicial" para as questões relativas a outros estados ou relações jurídicas, que não dizem respeito a relação jurídica controvertida, mas que, podendo ser por si só objeto de um processo independente, apresentam-se naquele determinado processo apenas como ponto duvidoso na discussão da questão principal. E as questões prejudiciais, em sentido lato, dá-se hoje o nome de questões preliminares." GRINOVER, Ada Pellegrini, Ação Declaratória Incidental, volume 7, editora revista dos tribunais, São Paulo, 1972, p. 18.

² Também, Athos Gusmão Carneiro diz que "parece razoável definir como "prejudicial" toda a questão que constitua, em primeiro lugar, um antecedente lógico da sentença (prejudicialidade em sentido lato) e que, outrossim, se baseie "en una relación sustancial independiente de la que motiva la litis (Hugo Alsina, Las Cuestiones Prejudiciales en el Proceso Civil, EJE, 1959, p. 63)." CARNEIRO, Athos Gusmão, Notas Sobre a Ação Declaratória Incidental, revista ajuris, n.º 27, ano X, Porto Alegre, 1983, p. 49.

Deixo consignado meu entendimento

de que por uniformidade neste caso, caberia diligência a Junta Representativa Fiscal, para manifestar-se da manifestação ^{documental} da DCAT. "ANÁLISE DE IMPACTO FINANCEIRO".

O digníssimo Dr. ~~Antônio~~ FRANCISCO ANTONIO FEIJÓ, levanta a questão da responsabilidade do contabilista e menciona que "a área fiscal do e contábil do estabelecimento paucista não poderia lançar com o embutimento fiscal de somente 1%, pois na nota fiscal isto não estava consignado, pois os 12% não constam do documento fiscal e sim tratava-se de crédito atribuído. (C...)"

Diz ainda o ilustre juiz relator que "é muito mais além, se o profissional fosse responsável pela escrita fiscal e contábil deixasse de lançar, como lançou o crédito de 12%. referente a essa transferência estaria prejudicando a empresa e poderia ser responsabilizado por esse ato. O digníssimo juiz relator é reconhecido em todo o Brasil, em defesa da classe contábil, neste caso, levanta uma questão prejudicial e polêmica. Ao meu ver o correto seria a remessa dos autos para manifestação da Representativa Fiscal. Contudo, curuo-me ao entendimento da maioria. A questão é polêmica e controversa. Acompanho o juiz relator, no que tange a fundamentação acima, mas adentrando nos contornos de fundo sobre a guerra fiscal travada entre os estados.

Carla Guedes

} }



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA
COORDENAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

FOLHA Nº

TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CÂMARA

PROCESSO Nº

Com o Sr. Juiz Hr. Cristiano
Auréliu de Almeida Camargo.

ROSANA USAINI BERATTI

Com o Dr. Giampaolo Cecilio Driugoli

VERA WOLFF BAVA MOREIRA

Com o Sr. Juiz comente, Dr. Giampaolo
Cecilio Driugoli.

JORGE JAMIL ZAMUR NETO

Tendo ocorrido empate
na votação dos sujeitos no
artigo 1º, inciso deiver
sendo devolvido o
gelo.

FRANCISCO ANTONIO FELÓ



Sessão: 04/12/2007

Processo: DRT-10-251401/2005 - AIIM 3034682-4

QUARTA Câmara Efetiva

Recorrente: DISTRIBUIDORA AUTOMOTIVA LTDA.

Recorrida: A FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO

Relator: Francisco Antonio Feijó

Tipo de Recurso: Recurso Ordinário

Advogado: Dr(a). Laurindo Leite Júnior

Provido. Decisão não unânime

18 JAN 2008

Publicado em: