

FLS.



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CÂMARA	PROCESSO Nº	RECURSO
3ª TEMPORÁRIA	SF-1000360-400838-2005	RECURSO ORDINÁRIO

RECORRENTE	TUPY DISTRIBUIDORA DE PEÇAS PARA VEÍCULOS LTDA Anteriormente denominada "WALCON"				
RECORRIDO	FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL				
RELATOR	RODRIGO FROTA DA SILVEIRA	AIIM	3.037.623-3 de 13/06/2005	S. ORAL	
EMENTA					
1 - ICMS - CRÉDITO INDEVIDO - NÃO SE ADMITE O APROVEITAMENTO DE CRÉDITO RELATIVO A IMPOSTO NÃO COBRADO EM OPERAÇÃO ANTERIOR EM DECORRÊNCIA DE BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO DE ICMS CONCEDIDO SEM RESPALDO EM CONVÊNIO ENTRE OS ESTADOS - OPERAÇÃO REALIZADA ENTRE DOIS ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR LOCALIZADOS EM ESTADOS DISTINTOS.					
CAPITULAÇÃO DA INFRAÇÃO			CAPITULAÇÃO DA MULTA		
1- Art. 59, § 2º, e 61, do RICMS/2000 (Decreto nº. 45.490/2000).			1- Art. 527, inciso II, alínea "j", c/c, §§ 1º e 10, do RICMS/2000 (Decreto nº. 45.490/2000).		

RELATÓRIO

1. Trata-se de recurso ordinário interposto tempestivamente (Fls. 1042 a 1067) contra a R. Decisão de Primeira Instância (Fls. 1031 a 1037) que julgou procedente o AIIM vestibular, que consiste na exigência de ICMS e multa contendo a acusação abaixo descrita.
2. O contribuinte foi autuado em 13/06/2005 (Fls. 02 e 03), por:
 - I. Creditar-se indevidamente de ICMS correspondente a diferença entre (a) o montante de ICMS cobrado na operação e (b) o montante de ICMS indicado no documento fiscal relativo à operação, em operação de transferência realizada entre estabelecimentos de mesmo titular, sendo que o estabelecimento localizado no Distrito Federal e beneficiário de incentivo fiscal (TARE 007/2002) concedido em desacordo com a legislação nacional do ICMS remeteu as mercadorias para o estabelecimento paulista, entre março de 2002 e junho de 2004.
3. Para comprovar a acusação o fisco acostou aos autos, entre outros, os seguintes documentos:

FLS.



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CÂMARA
3ª TEMPORÁRIA

PROCESSO Nº
SF-1000360-400838-2005

RECURSO
RECURSO ORDINÁRIO

- a) Demonstrativo do Débito Fiscal (Fls. 04 a 06);
 - b) Demonstrativo I (Fls. 07 a 24);
 - c) Cópias de documentos fiscais (Fls. 25 a 65);
 - d) Cópias de livros fiscais (Fls. 66 a 81);
 - e) Demonstrativo II (Fls. 82 a 105);
 - f) Cópias de documentos fiscais (Fls. 106 a 158);
 - g) Cópias de folhas de livros fiscais (Fls. 159 a 179);
 - h) Demonstrativo III (Fls. 180 a 186)
 - i) Cópias de documentos fiscais (Fls. 187 a 225);
 - j) Cópias de folhas de livros fiscais (Fls. 226 a 280);
 - k) Cópias do TARE 007/2002 (Fls. 281 a 286);
 - l) Cópia do Decreto nº. 23256, de 2002 (Fls. 287 a 288);
 - m) Cópias de notificações e respostas (Fls. 289 a 297);
 - n) Extrato de consulta a JUCESP do NIRE 35200797238, cujo titular é sociedade empresária constituída em 1980, sob a denominação social de "Walcon Distribuidora de Peças para Veículos Ltda", que foi alterada em 2004 para "Tupy Distribuidora de Peças para Veículos Ltda" (Fls. 304 a 311).
4. O contribuinte atuado apresentou defesa em Primeira Instância em 13/07/2005 (Fls. 314 a 324).
5. O julgamento de Primeira Instância em 23/08/2005 decidiu pela PROCEDÊNCIA do AIIM em face da atuada (Fls. 1031 a 1037).
6. O contribuinte atuado, não se conformando com a decisão de Primeira Instância Administrativa, interpôs em 12/09/2005 Recurso Ordinário, onde alegou em síntese:
- a) Que o benefício fiscal não foi firmado via CONFAZ, todavia o Estado de São Paulo também concede benefícios fiscais sem a chancela do CONFAZ (p.ex. art. 7º, 9º, 10 e 13, do Anexo III, do RICMS, de 2000);
 - b) Que o Estado de São Paulo não considera reprovável a conduta de quem se aproveita destes benefícios fiscais concedidos pelo próprio Estado de São Paulo a margem do CONFAZ;


FOLHAS 2

FLS.



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

CÂMARA
3ª TEMPORÁRIA

PROCESSO Nº
SF-1000360-400838-2005

RECURSO
RECURSO ORDINÁRIO

- c) Que os documentos fiscais eram idôneos e hábeis;
- d) Que as operações realizadas decorrem de orientação provida pela ANDAP-SICAP, face a desinteligência existente entre os Estados;
- e) Que a impugnação dos créditos é absolutamente indevida;
- f) Que não se trata de benefício fiscal, pois as operações foram regularmente escrituradas;
- g) Que se o Distrito Federal concedeu benefícios, estes eram financeiros;
- h) Que o parecer encomendado pela ANDAP conclui que os benefícios eram financeiros;
- i) Que o imposto cobrado na operação anterior gera direito a crédito de ICMS (não cumulatividade);
- j) Que o ICMS relativo as entradas tributadas na filial do Distrito Federal (compras com alíquotas de 7%) não foram computadas ao crédito do estabelecimento atuado (localizado em São Paulo);
- k) Que os recolhimentos de ICMS da recorrente em São Paulo aumentaram;
- l) Que a multa é elevada;
- m) Que a taxa SELIC não pode ser utilizada como taxa de juros.

Ao final pediu que o recurso fosse conhecido para declarar o cancelamento da exigência fiscal, ou que ao menos a multa seja reduzida, e requereu a sustentação oral do recurso.

7. A Representação Fiscal apresentou sua manifestação em 26/06/2006, pelo conhecimento do recurso e sua denegação, mantendo a exigência fiscal e a decisão recorrida (Fls. 1092 a 1111).

8. Regularmente notificado, o defensor do contribuinte atuado compareceu ao tribunal em 13/12/2006, realizou a sustentação oral de seu recurso e juntou memoriais, reiterando suas razões e argumentos.

9. É o relatório. Passo ao voto.

VOTO

DA APLICAÇÃO DA TAXA SELIC

10. A aplicabilidade da taxa SELIC para a atualização de débitos fiscais,

FOLHAS 3



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

CÂMARA
3ª TEMPORÁRIA

PROCESSO Nº
SF-1000360-400838-2005

RECURSO
RECURSO ORDINÁRIO

como bem deduzido pela D. Representação Fiscal em seu parecer, é questão superada e pacífica na jurisprudência deste Tribunal, não havendo razões para maiores discussões sobre o tema. Tem-se, pois, mantida a aplicabilidade da SELIC para correção dos valores exigidos no AIIM (Súmula 08 do TIT, de 27/08/2005).

DA MULTA

11. A multa aplicada está prevista na Lei nº 6.374, de 1989, não sendo discricionária sua aplicação pelo agente fiscal autuante. Em razão do caráter punitivo e repressivo da penalidade não há que se falar em princípio da vedação ao confisco (CF. Art. 150, inciso IV) ou princípio da moralidade (CF Art. 37). Resta lembrar que a multa não é tributo, assim, bastaria o sujeito, ora recorrente, não ter realizado a infração para não estar sujeito ao pagamento da multa.

DO MÉRITO

12. A questão central da presente lide, relativa à manutenção ou cancelamento do auto de infração, passa pela avaliação: (I) do contexto do benefício fiscal de que é titular o contribuinte; (II) da forma de geração de crédito na realização de suas operações; (III) dos prejuízos que a forma de operar do contribuinte causou ao Estado de São Paulo e às empresas concorrentes no mercado; (IV) do fundamento legal para a aplicação da medida de glosa de créditos; e (V) da glosa de créditos face a princípios constitucionais relevantes para a interpretação da legislação do imposto, em especial, o da não-cumulatividade.

13. Vale ressaltar que não há controvérsia sobre os fatos alegados na acusação, pois em nenhum momento foram contestados pela recorrente. A discussão, portanto, restringe-se à matéria de direito.

14. Em que pese o esforço do recorrente para demonstrar a licitude de sua conduta e justificar seus atos com argumentos como "contingências do mercado do comércio de autopeças" e "concorrência promovida pela 'guerra fiscal' entre os Estados" (Fl. 1049), o auto é de ser mantido, como abaixo fundamentado.

15. Destacamos que diversos itens a seguir foram extraídos do voto do nobre Juiz Gianpaulo C. Dringoli no processo DRT-6-511579-2004.

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

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



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

CÂMARA
3ª TEMPORÁRIA

PROCESSO Nº
SF-1000360-400838-2005

RECURSO
RECURSO ORDINÁRIO

17. 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 do Estado brasileiro.

18. 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.

19. 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.

20. 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,



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

CÂMARA
3ª TEMPORÁRIA

PROCESSO Nº
SF-1000360-400838-2005

RECURSO
RECURSO ORDINÁRIO

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.

21. No caso sob análise, tem-se operações interestaduais de transferência entre estabelecimentos da mesma empresa, amparados por Termos de Acordo de Regime Especial (TARE), que contém previsão de outorga de créditos de ICMS.

22. A previsão contida no Termo de Acordo de Regime Especial – TARE nº 007/2002 do Distrito Federal não encontra respaldo em Convênios interestaduais. Tal matéria é incontroversa e admitida pela defesa, que inclusive, reconhece os malefícios causados pela política tributária goiana ao Estado de São Paulo.

23. 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.

24. 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 irregularidade¹.

25. É de se notar que, caso houvesse Convênio entre os Estados (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.

26. Firmada a irregularidade do benefício fiscal (determinada pelos artigos 1º, 2º e 8º da Lei Complementar 24/1975 e do artigo 36 da lei 6.374/1989²) passa-se a

¹ Sobre os efeitos da Guerra Fiscal: na **área econômica** destacamos trabalhos de Prado e Cavalcante, A Guerra Fiscal no Brasil, IPEA, FAPESP, Edições FUNDAP, 2000; Ferreira, Varsano e Afonso, Inter-Jurisdicional Fiscal Competition, Brazilian Journal of Political Economy, 25 (3), 2005; Varsano, A tributação do Comércio Interestadual: ICMS versus ICMS partilhado, IPEA nº 382, 1995; Lemgruber (1999); Mendes (2004); Angelis, A Guerra Fiscal entre os Estados Brasileiros, Conjuntura CAT nº.59 de 2006; Silveira e Castilho (2005); Franco e Jorge Neto, Incentivos, Equilíbrio Orçamentário e Bem-Estar: Os Efeitos da Guerra Fiscal, CAEN Texto nº 226, 2001; entre outros; e na **área jurídica** os trabalhos de Machado (2004, p. 353); Camargo, Guilherme Bueno, A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia X centralização in federalismo fiscal, em CONTI, Jose Mauricio (Org.), Manole, São Paulo, 2004.

² Lei 6.374/1989, **Artigo 36** – “O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre



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

CÂMARA
3ª TEMPORÁRIA

PROCESSO Nº
SF-1000360-400838-2005

RECURSO
RECURSO ORDINÁRIO

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.

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

27. Embora a recorrente reconheça em suas razões de recurso que o Distrito Federal lhe concedeu benefícios (Fl. 1053), ela alega que tais benefícios eram de "natureza financeira", e não se tratavam de "benefícios fiscais", uma vez que as operações realizadas pela Impugnante estariam regularmente escrituradas (Fl. 1045). Alega a recorrente que este Estado não deveria impor a glosa de créditos de ICMS relativos a diferença entre (a) o valor do ICMS destacado no documento fiscal e (b) o valor do ICMS realmente cobrado pelo Distrito Federal (Fl. 1053), pois não foram ofendidos nem a Lei Estadual nº 6.374, de 1989, nem os artigos 59 e 61, do RICMS – Regulamento do ICMS, de 2000 (Fl. 1052).

28. Em seguida alega que "o foro competente para apurar se o incentivo dado por um Estado é ou não ilegal é o STF, seja por meio de ADIn, ou por outro meio legal, mas que se restrinjam à discussão direta entre os Estados membros da Federação" (Fl. 1053). Segundo o entendimento da recorrente "os contribuintes não podem ser penalizados pela 'guerra fiscal' desencadeada entre os Estados" (Fl. 1053), ou seja, embora tenham firmado TAREs, aumentado seus negócios e seus lucros (em desfavor da concorrência), os contribuintes seriam "imunes" a eventuais punições, que deveriam ser aplicadas apenas a outras pessoas envolvidas (talvez aos não contribuintes do ICMS, como, por exemplo, o cidadão consumidor final).

29. 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.

30. A mesma Lei Complementar 24/75 que define a exigência de convênio para a concessão de benefício fiscal de ICMS estabelece, em seu artigo 8º, a nulidade do ato legal que concede o benefício fiscal de ICMS em desacordo com a exigência de convênio interestadual e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria.

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
3ª TEMPORÁRIA

PROCESSO Nº
SF-1000360-400838-2005

RECURSO
RECURSO ORDINÁRIO

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.

31. 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.

32. 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 e buscando reconstituir a situação em que os agentes que operam com o benefício fiscal irregular se encontrariam não fosse a ilegalidade.

33. 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.

34. 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 irregular³.

³ Neste sentido, a jornalista Marta Watanabe escreveu no Valor Econômico de 10/01/2007 artigo denominado "Decisões do STF não detêm guerra fiscal nos estados" onde relata que "para os tributaristas, o Pará e suas reiteradas tentativas de restabelecer incentivos fiscais derrubados pelo STF revelam que, no quadro atual, nem a legislação e nem o Judiciário são capazes de conter totalmente as práticas da guerra fiscal. Mesmo quando a legislação é aplicada em julgamentos da mais alta corte do país".



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

CÂMARA
3ª TEMPORÁRIA

PROCESSO Nº
SF-1000360-400838-2005

RECURSO
RECURSO ORDINÁRIO

35. 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 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.



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

CÂMARA
3ª TEMPORÁRIA

PROCESSO Nº
SF-1000360-400838-2005

RECURSO
RECURSO ORDINÁRIO

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.

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... ”.

36.

Há que se destacar que em seu recurso a empresa autuada informa que



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CÂMARA
3ª TEMPORÁRIA

PROCESSO Nº
SF-1000360-400838-2005

RECURSO
RECURSO ORDINÁRIO

posteriormente ao início do envio das mercadorias para a filial localizada no Distrito Federal, e a subsequente transferência destas mercadorias para a matriz localizada em São Paulo, os recolhimentos de ICMS da recorrente aumentaram, demonstrando que a concorrência era "predatória e prejudicial" aos seus interesses (Fl. 1058).

37. 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.

38. 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, aumentando seus negócios e seu lucro potencial.

39. 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 **TUPY DISTRIBUIDORA DE PEÇAS PARA VEÍCULOS LTDA.**, que opera nos dois Estados, com pleno conhecimento da forma, conteúdo e conseqüência 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.

40. 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.

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

41. 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 o atacadista beneficiário, em conluio e com visível intuito de lesar terceiros, ao erário



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

CÂMARA
3ª TEMPORÁRIA

PROCESSO Nº
SF-1000360-400838-2005

RECURSO
RECURSO ORDINÁRIO

de outros Estados e à livre concorrência nos mercados.

42. 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 (CF art. 150, II) e o princípio da proteção à livre concorrência (CF art. 170, IV).

43. 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 na 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.

44. A guerra fiscal no setor atacadista é a antítese da igualdade tributária e uma das maiores afrontas à livre concorrência que se pode conceber⁴. Isso porque o benefício fiscal para o atacadista distorce a forma racional de operação do mercado, criando uma ineficiência econômica real que sobrevive graças a subvenção dada pelo Estado que concede o benefício fiscal relativo ao ICMS (geração fraudulenta de créditos de ICMS). Dessa forma, o benefício fiscal irregular de ICMS proporciona a dominação de mercados e aniquilação da concorrência por aqueles atacadistas que se associam a agentes públicos⁵ para obter benefícios irregulares.

45. No caso sob análise, a concessão do benefício irregular faz com que as autopeças, em sua grande maioria fabricadas no Estado de São Paulo, ao invés de serem distribuídas diretamente nesse Estado, circulem por um estabelecimento do atacadista localizado no Centro-Oeste do país. Posteriormente, tais autopeças são transferidas a estabelecimento paulista do mesmo titular, e seguem seu caminho normal de circulação em direção ao consumo. A atração da circulação física para o Distrito Federal, conhecida como *triangulação*, acarreta milhares de quilômetros a mais de transporte, e o conseqüente aumento do custo de transporte, de seguro, de armazenagem, de manuseio do produto, entre outros.

46. Embora seja totalmente desprovida de sentido lógico, do ponto de vista

⁴ 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.

⁵ 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	PROCESSO Nº	RECURSO
3ª TEMPORÁRIA	SF-1000360-400838-2005	RECURSO ORDINÁRIO

da máxima eficiência econômica da cadeia de distribuição, a *triangulação* torna-se vantajosa porque os custos extras serão mais do que compensados pelo benefício fiscal irregular.

47. O pilar deste tipo de operação fraudulenta pode ser genericamente descrito da seguinte forma: a mercadoria (no caso, a autopeça), produzida em uma fábrica localizada no Estado de São Paulo, é vendida pelo fabricante para um grande atacadista (distribuidor), que operando em diversos Estados, indica o local de entrega da mercadoria como sendo seu estabelecimento comercial localizado no Distrito Federal. Tal operação de venda, com saída da mercadoria de São Paulo com destino a estabelecimento comercial localizado no Distrito Federal (entre contribuintes do ICMS) é tributada pelo ICMS com alíquota de 7%. Ato contínuo, o atacadista promove a saída da mercadoria de seu estabelecimento comercial localizado no Distrito Federal com destino a outro de seus estabelecimentos comerciais, desta vez localizado no Estado de São Paulo. Tal operação, remessa de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo titular, do Distrito Federal para São Paulo (ambos contribuintes do ICMS), é tributada pelo ICMS com alíquota de 12%. Deste modo, supondo que não houvesse adição de valor nestas operações, o Distrito Federal, que deveria arrecadar o valor relativo à diferença entre a carga tributária das entradas e das saídas, poderia arrecadar o equivalente a 5% do valor das saídas (12% - 7%) pelo simples fato de a mercadoria ter entrado e saído de um estabelecimento lá localizado. Todavia, o que tem ocorrido é a concessão de um benefício tributário relativo ao ICMS de forma que a carga tributária a ser cobrada seja da ordem de 1% do valor da operação de saída lá realizada.

48. No caso em tela, o Distrito Federal reduziu a carga tributária por meio do TARE 007/2002, que concedeu um crédito outorgado de 11%, sendo que a alíquota aplicável nas saídas interestaduais era de 12%, restando, em tese, um valor a pagar da ordem de 1%. Concomitantemente, porém não menos importante, o Estado que concedeu o benefício tributário assentiu que o documento fiscal (Nota Fiscal) relativo à operação de remessa das mercadorias com destino ao estabelecimento paulista da autuada indicasse que o ICMS efetivamente cobrado nas operações anteriores era de 12%, conforme estabelecido na Resolução do Senado Federal nº 22/1989, e não o valor efetivamente cobrado. Assim, o valor do ICMS destacado na Nota Fiscal relativa a remessa das mercadorias com destino ao estabelecimento paulista da autuada não correspondia ao valor do ICMS efetivamente cobrado na operação anterior, fato este de conhecimento da recorrente, ora autuada, e do Distrito Federal.

49. Tal conjunto de fatores permitia que a recorrente pudesse se creditar de valor de ICMS não cobrado em operação anterior. Tal vantagem lhe permitia suportar os custos extras relativos ao acréscimo do valor do transporte, seguro e operação de seu estabelecimento localizado no Distrito Federal e ainda lhe permitia obter vantagens face aos demais concorrentes que não perpetravam fraude similar. Disso resultou aumento de vendas e ganho de participação de mercado, conforme se observa no recurso em tela (Fls. 1058).



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CÂMARA	PROCESSO Nº	RECURSO
3ª TEMPORÁRIA	SF-1000360-400838-2005	RECURSO ORDINÁRIO

50. Assim o *triangulador* pode suportar os custos extras de logística e a tributação do Estado que o acolheu e, ainda assim, fabricar créditos de ICMS em montante superior ao custo necessário para a sua geração.

51. Ocorre que a economia não funciona baseada na geração infinita e gratuita de riquezas, de tal sorte que, se há vantagem na *triangulação* para o atacadista e o Estado 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 atacadista concorrente, que perde a condição de competir e é aliado do mercado.

52. Não bastasse a lesividade do esquema, é de se destacar que o prejuízo de arrecadação causado a São Paulo (correspondente à diferença das alíquotas interestaduais, de 7% e 12% nas operações de ida e volta da mercadoria para o Distrito Federal) é muito maior do que a arrecadação obtida pelo Distrito Federal (da ordem de 1% sobre o valor da operação) e o ganho imediato e transitório do atacadista 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 mercado⁶.

53. 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 AIIM (milhões de reais) e a existência do TARE, vigente desde 2002, demonstram o prejuízo causado apenas com os fatos incontroversos relativos a este processo.

54. 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: (I) os custos relativos à administração tributária pagos por São Paulo para impor a glosa, (II) que nem sempre é possível identificar-se todo o volume de créditos transferidos para este Estado em operações irregularmente incentivadas, e (III) a redução à insignificância (ou aniquilamento completo) das empresas atacadistas (distribuidores) que se recusam a operar com benefícios irregulares; escapam à administração tributária e nem sempre pode ser revertidos.

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

DO ALCANCE DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS

56. Dos argumentos deduzidos pelo contribuinte, merece especial

⁶ Sobre a Guerra Fiscal de Atacadistas, recomendamos a leitura do artigo "A Guerra Fiscal que não interessa a ninguém", SILVEIRA, Rodrigo Frota da; CASTILHO, Fábio Roberto C.; Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 974, 2 mar. 2006. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=8022>>. Acesso em: 12 fev. 2007.



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CÂMARA
3ª TEMPORÁRIA

PROCESSO Nº
SF-1000360-400838-2005

RECURSO
RECURSO ORDINÁRIO

consideração, a alegação de inconstitucionalidade da glosa de créditos em virtude da impossibilidade de violação do princípio da não-cumulatividade do imposto. Veja-se.

57. O ICMS é um imposto não-cumulativo.
58. A inserção, no texto Constitucional de dispositivo que versa sobre a não-cumulatividade do ICMS⁷ faz com que a não-cumulatividade do ICMS seja tratada como um princípio Constitucional, irradiando efeitos para todo o sistema legislativo do imposto.
59. 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.
60. 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.
61. Dada essa incidência plurifásica, 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.
62. Desse modo, é necessário que a legislação do ICMS contenha previsões que evitem que, apesar da múltipla incidência do imposto, a resultante da soma do ICMS cobrado nas diversas etapas de circulação de mercadoria em direção ao consumo resulte maior do que o resultado da aplicação da alíquota sobre a respectiva base de cálculo na operação que destina mercadoria a consumidor final ou na prestação de serviço a usuário final.
63. 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 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

⁷ 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
3ª TEMPORÁRIA

PROCESSO Nº
SF-1000360-400838-2005

RECURSO
RECURSO ORDINÁRIO

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

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

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

65. 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.



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

CÂMARA
3ª TEMPORÁRIA

PROCESSO Nº
SF-1000360-400838-2005

RECURSO
RECURSO ORDINÁRIO

66. A técnica de operação da não-cumulatividade do ICMS brasileiro é escolhida pelo próprio texto Constitucional, que, ao tratar dessa questão, no artigo 155, § 2º, inciso I, dispõe 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.”

67. 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.

68. 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.

69. A primeira e inafastável providência no sentido da verificação da plausibilidade da alegação de violação ao princípio da não-cumulatividade do ICMS pelo AIIM é constatar se da glosa aplicada pelo Fisco resulta que o total de ICMS cobrado ao longo da cadeia de circulação da mercadoria seja maior do que o ICMS que resultaria da aplicação da alíquota na operação que destina a mercadoria a consumidor final sobre a base de cálculo do imposto. Para tanto, é indispensável elucidar a forma de operação do benefício fiscal de que é titular o estabelecimento do contribuinte situado no Distrito Federal.

70. Ao analisar o disposto no Decreto (DF) nº 23.256, de 2002 (Fls. 0287 a 0288), na Portaria nº 384, de 2001, da Secretaria da Fazenda do Distrito Federal e no TARE (DF) nº 007/2002 (Fls. 0281 a 0285), que acompanha o auto de infração lavrado, e mais especificamente o que estes dispõem sobre as operações interestaduais praticadas pelo contribuinte beneficiado, percebe-se que normas individuais constantes do Decreto (Art. 1º), da Portaria (Art. 1º, item I, e 3º) e do TARE (Cláusula Primeira) modificam a obrigação tributária, de modo que a tributação de ICMS nas remessas interestaduais de mercadorias resulte menor.

71. Há no caso em tela um TARE criador de norma individual e concreta, que têm por característica instituir um mecanismo que reduz a cobrança de ICMS nas operações interestaduais.



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

CÂMARA
3ª TEMPORÁRIA

PROCESSO Nº
SF-1000360-400838-2005

RECURSO
RECURSO ORDINÁRIO

72. O TARE nº 007/2002 (constante dos autos) contém previsão, em sua cláusula primeira, que combinado com as demais normas citadas resulta na outorga de créditos de ICMS⁸ no montante de 11%⁹ sobre o valor das operações interestaduais com autopeças, promovidas por TUPY DISTRIBUIDORA DE PEÇAS PARA VEÍCULOS LTDA (anteriormente denominado "WALCON"), ocorridas a partir de 01/03/2002 (Cláusula Décima Terceira).

73. Assim, percebe-se que desde, pelo menos 01/03/2002, o contribuinte autuado vem operando sob amparo de normas individuais e concretas que modificam o conteúdo da obrigação tributária que surge nas operações interestaduais.

74. Percebe-se nitidamente da análise das normas mencionadas que a legislação do Distrito Federal promoveu uma deliberada diminuição do débito tributário proveniente das operações ocorridas a partir do estabelecimento do contribuinte situado em seu território que destinam mercadorias a este e outros Estados da Federação.

75. Mais do que isso, percebe-se que as normas de outorga de créditos permitem a escrituração do crédito outorgado no momento da remessa interestadual, o que pode ser ilustrado pela transcrição do artigo 1º do Decreto (DF) 20.322¹⁰, de 1999, da redação dada pelo Decreto (DF) 23.256, de 2002, *verbis*:

"Art. 1º Em substituição ao regime normal de apuração do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, os contribuintes inscritos nas atividades de comércio atacadista ou distribuidor poderão ser autorizados a abaterem, a título de montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores, o equivalente aos seguintes percentuais sobre o montante das operações e prestações de saídas de mercadorias ou serviços com incidência do imposto:

I - de 7% (sete por cento) até 16% (dezesseis por cento) nas operações ou

⁸ Decreto (DF) nº 23.256, de 2002, que altera e consolida o Decreto (DF) nº 20.322, de 1999, e Portaria nº 384, de 2001, da Secretaria da Fazenda do Distrito Federal, que fixa percentuais a título de crédito a que se refere o Decreto (DF) nº 20.322, de 1999.

⁹ O artigo 1º, item I c/c o artigo 3º da Portaria nº 384, de 2001, da Secretaria da Fazenda do Distrito Federal, dispõe que "nas transferências de mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa situados em outra Unidade Federada aplica-se o percentual constante" de 11%, de crédito sobre o montante das operações e prestações de saídas de mercadorias ou serviços com incidência do ICMS, a título de montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.

¹⁰ No preâmbulo do referido Decreto Distrital consta a motivação de sua publicação: "O Governador Do Distrito Federal, no uso das atribuições (...), considerando a função extra fiscal dos tributos, maxime no que tange à utilização de seus diversos mecanismos como fator de fomento econômico, considerando a imperiosa necessidade de atrair investimentos que resultem na geração de renda e emprego à população do Distrito Federal, considerando a necessidade de revitalizar e tornar mais competitivo o segmento atacadista/distribuidor local no contexto regional e até mesmo em nível nacional, considerando, finalmente, o tratamento tributário dispensado ao referido segmento em outras unidades da Federação, que tem deixado o Distrito Federal em franca desvantagem competitiva, decreta (...)"



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

CÂMARA
3ª TEMPORÁRIA

PROCESSO Nº
SF-1000360-400838-2005

RECURSO
RECURSO ORDINÁRIO

prestações sujeitas à aplicação de alíquota de 17% (dezesete por cento);

II - de 2% (dois por cento) até 11% (onze por cento) nas operações ou prestações sujeitas à aplicação da alíquota de 12% (doze por cento);

III - de 15% (quinze por cento) até 24% (vinte e quatro por cento) nas operações ou prestações sujeitas à aplicação da alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).

(...)"

76. Posteriormente, em 23/11/2004, o referido Decreto foi revogado pelo Decreto (DF) nº 25.372, de 2004, que apresentava seu artigo 1º com redação bastante similar:

"Art. 1º Em substituição ao regime normal de apuração do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, os contribuintes inscritos nas atividades de comércio atacadista ou distribuidor poderão ser autorizados a abaterem, a título de montante do imposto cobrado nas operações e prestações antecedentes, o equivalente aos seguintes percentuais sobre o montante das operações e prestações de saídas de mercadorias ou serviços com incidência do imposto:

I - de 7% (sete por cento) até 16% (dezesseis por cento) nas operações ou prestações sujeitas à aplicação de alíquota de 17% (dezesete por cento);

II - de 2% (dois por cento) até 11% (onze por cento) nas operações ou prestações sujeitas à aplicação da alíquota de 12% (doze por cento);

III - de 15% (quinze por cento) até 24% (vinte e quatro por cento) nas operações ou prestações sujeitas à aplicação da alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).

(...)"

77. 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.

78. 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.

79. 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 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.



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CÂMARA
3ª TEMPORÁRIA

PROCESSO Nº
SF-1000360-400838-2005

RECURSO
RECURSO ORDINÁRIO

80. 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.

81. Destaca-se que, no caso em tela, tanto o estabelecimento remetente quanto o estabelecimento destinatário são parte integrante da mesma pessoa jurídica, denominada TUPY DISTRIBUIDORA DE PEÇAS PARA VEÍCULOS LTDA (anteriormente denominado "WALCON"), pelo que, ao analisar-se o imposto que a pessoa jurídica suportou ao adquirir a mercadoria (provavelmente do industrial) e o imposto que a pessoa jurídica suporta ao vender a mercadoria (provavelmente a um varejista), tem-se, na compensação de um com o outro, perfeita realização da não-cumulatividade do ICMS.

82. 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.

83. 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.

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

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

85. 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.

86. A alegação central 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.

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



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CÂMARA	PROCESSO Nº	RECURSO
3ª TEMPORÁRIA	SF-1000360-400838-2005	RECURSO ORDINÁRIO

88. 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.

89. 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 imposto¹¹.

90. 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.**

91. 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).

92. 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.

93. 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.

94. 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.

95. 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

¹¹ Neste sentido dispõe a Lei Complementar nº 24/1975 em seu artigo 23 que "o direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação", e a Lei (SP) nº 6.374/1989 em seu artigo 36 *caput* que "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".



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

CÂMARA
3ª TEMPORÁRIA

PROCESSO Nº
SF-1000360-400838-2005

RECURSO
RECURSO ORDINÁRIO

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.

96. 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.

97. 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).

98. Outros requisitos voltam-se à substância da operação, transcendendo a simples aparência do documento e prestando-se a verificar se sua essência é



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

CÂMARA
3ª TEMPORÁRIA

PROCESSO Nº
SF-1000360-400838-2005

RECURSO
RECURSO ORDINÁRIO

compatível com a possibilidade de transferência de crédito de ICMS a que se dispõe.

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

100. 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 (§ 1º, 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).

101. **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).

102. **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 Distrito Federal de benefícios fiscais não amparados em Convênio celebrado entre os Estados membros da Federação.**

103. 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.

104. 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.**

105. **A forma escolhida pelo Distrito Federal 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 (TARE nº 007/2002, Cláusula Segunda, inciso II: emitir normalmente o documento fiscal exigido para a operação, com o respectivo destaque de ICMS previsto para a mesma, indicando o item da operação enquadrada neste regime") (Fl. 0281).**



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CÂMARA
3ª TEMPORÁRIA

PROCESSO Nº
SF-1000360-400838-2005

RECURSO
RECURSO ORDINÁRIO

106. Ou seja, embora o imposto cobrado não fosse equivalente ao valor do produto da base de cálculo pela alíquota, menos os créditos da operação anterior, os documentos fiscais eram emitidos dessa forma¹².

107. O destaque do imposto no documento fiscal que ampara a remessa interestadual da mercadoria é integral. Contudo, como já fartamente esclarecido, 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.

108. **Desta sorte, afigura-se que o destaque do imposto havido nos documentos fiscais que acobertam as operações interestaduais realizadas pelo estabelecimento da recorrente localizado no Distrito Federal não corresponde a imposto efetivamente cobrado.**

109. Tendo o estabelecimento paulista da recorrente recebido mercadorias a partir de seu estabelecimento localizado no 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.**

110. 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.**

111. Nesse sentido, para determinar o *quantum* do benefício fiscal concedido irregularmente pelo Distrito Federal e aproveitado pelo recorrente, este foi notificado pelo Fisco paulista para apresentar documentos fiscais, livros fiscais e arquivos digitais relativos ao movimento fiscal e contábil do estabelecimento localizado no Distrito Federal (Notificação de 30/11/2004, Fls. 0289 e 0290).

112. Todavia, a recorrente informou que não entregaria os documentos solicitados, pois relativos a seu estabelecimento localizado no Distrito Federal, que poderiam ser requisitados apenas por intermédio da Secretaria da Fazenda do Distrito Federal mediante ofício a ela dirigido (resposta a notificação, datada de 27/12/2004, Fl.

¹² Nos livros é comum a indicação de que o montante do imposto devido é equivalente ao produto da base de cálculo pela alíquota (Imposto = BC x Alíquota). No caso do ICMS, como se trata de um tributo não cumulativo devemos subtrair o montante do imposto cobrado nas operações anteriores [ICMS devido = Débitos relativos a saída (BC x Alíquota) - Créditos relativos a entrada (Bc x Alíquota)]. Todavia, no caso em tela, em que o benefício fiscal concedido pelo Distrito Federal alterou o valor dos créditos ao conceder "créditos outorgados" não relacionados a imposto anteriormente cobrado, a equação deixou de representar os fatos ocorridos.



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CÂMARA	PROCESSO Nº	RECURSO
3ª TEMPORÁRIA	SF-1000360-400838-2005	RECURSO ORDINÁRIO

0291). Posteriormente, em sede de recurso ordinário informou que optou por não apresentar os documentos solicitados, alegando que não estava sujeita a apresentação de tais provas, em razão do disposto nos artigos 199 do CTN e 1º, 24, inciso I e § 2º, 146, inciso I, 146 A e 155, inciso II, da Constituição Federal de 1988 e do disposto no Convênio ICM 01/88 (Fls. 1043).

113. Optou a recorrente por apresentar apenas alguns documentos fiscais, e não os livros e registros contábeis da filial localizada no Distrito Federal (Fl. 1050).

114. Posteriormente, em sede de sustentação oral de seu recurso, a recorrente alegou que o benefício fiscal obtido por sua filial no Distrito Federal era da ordem de 4% do valor das operações, e não de 11% como constou no AIMM *sub judice*. Fundamentou sua alegação em documento denominado "Análise de Impacto", que juntou na mesma oportunidade.

115. É de se destacar que o documento juntado apresenta análise abstrata de efeitos econômicos decorrentes de benefícios concedidos pelos Estado de Goiás e pelo Distrito Federal, e não se refere especificamente ao caso em tela (TARE nº 007/2002 do DF). No referido documento, existe o cálculo teórico da vantagem financeira decorrente de um hipotético benefício fiscal de 11% de crédito outorgado em substituição a um suposto crédito de 7%, resultando em um resultado líquido de 4%, para a empresa favorecida pelo benefício fiscal irregular.

116. Resumindo, com o intuito de determinar o *quantum* do benefício fiscal irregular, o fisco paulista notificou o recorrente à apresentar livros e documentos fiscais relativos a seu estabelecimento localizado no Distrito Federal. O recorrente, optou por não apresentar tais documentos, exercendo seu direito constitucional de não fazer prova relativa a estabelecimento localizado em outro Estado. O Fisco considerou então que conforme o disposto na legislação distrital citada (Decretos, Portarias e TARE) o valor do crédito tributário irregularmente creditado pelo estabelecimento paulista seria de 11% sobre o valor das remessa em transferência, originadas no Distrito Federal.

117. Embora tivesse tido diversas oportunidades para demonstrar que a vantagem tributária indevida obtida do Distrito Federal era da ordem de 4%, conforme alegado em seu recurso ("... a acusação fiscal reveste-se de mera presunção de natureza *juris tantum*, logo, passível de prova em sentido contrário, ..." – Fl. 1050) e em sede de sustentação oral do recurso ("deveria ser considerado o crédito de 7% na aquisição da mercadoria pela filial, mais o 1% pago, totalizando o crédito de 8% menos o débito de 12%, ..."), o fato é que o recorrente não apresentou prova de que tais créditos fosse legítimos, e inclusive se recusou a apresentar provas solicitadas pelo Fisco paulista.

118. Entendo que agindo dessa forma, optou por eventualmente abrir mão dos eventuais créditos relativos as entradas ocorridas em seu estabelecimento localizado no Distrito Federal, em prol de determinada estratégia de defesa processual.

119. Estando devidamente representada por profissional habilitado e de



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

CÂMARA
3ª TEMPORÁRIA

PROCESSO Nº
SF-1000360-400838-2005

RECURSO
RECURSO ORDINÁRIO

informações e orientações fornecidas pela ANDAP (associação empresarial de que faz parte) (Fl. 1049), que inclusive encomendou parecer ao ilustre jurista Ives Gandra da Silva Martins (Fl. 1053), temos de entender como boa e válida a estratégia de defesa, não se cogitando de hipossuficiência da recorrente ou de ausência de defesa.

120. Em minha análise, ao optar por não apresentar os documentos relativos as operações realizadas em seu estabelecimento localizado no Distrito Federal, a recorrente abriu mão do computo de eventuais créditos regulares lá existentes, com o intuito de dificultar a caracterização de eventuais infrações lá perpetradas, conforme descrito no AIIM, que resultaram em vantagem financeira indevida para si, em desfavor do erário público e de seus concorrentes. Por outro lado o Fisco apresentou provas robustas para demonstrar a existência de crédito outorgado de ICMS, em desacordo com a legislação nacional do ICMS, dado pelo Distrito Federal para a recorrente, por meio de seu estabelecimento lá localizado.

121. Assim, entendo correta a quantificação dos créditos indevidos contida no item 1, do AIIM.

DA DIFERENÇA FUNDAMENTAL ENTRE AS OPERAÇÕES OBJETO DO AIIM E O ESTORNO POSTERIOR DO CRÉDITO EM VIRTUDE DE ISENÇÃO OU NÃO INCIDÊNCIA.

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

123. 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.

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

125. 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 estornar, em virtude de evento posterior, crédito lançado quando da entrada de mercadoria no estabelecimento do contribuinte. Em verdade, a discussão jurídica é focada na legitimidade do crédito no momento da entrada da mercadoria. Não se fala da viabilidade de estorno 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



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

CÂMARA
3ª TEMPORÁRIA

PROCESSO Nº
SF-1000360-400838-2005

RECURSO
RECURSO ORDINÁRIO

estabelecimento da mesma empresa, em virtude de benefício fiscal irregular.

126. 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 estorno 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 estorno do crédito no momento da saída amparada pela isenção ou não-incidência do ICMS.

127. Nota-se diferença fundamental entre as regras jurídicas de estorno de crédito em virtude de não-incidência ou isenção em operação posterior e de vedação ao crédito, tanto no escopo, como na forma de operação.

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

129. Em primeiro lugar, como esclarecido, a necessidade de estorno posterior do crédito não se confunde com a obrigação de não creditar o imposto. Em segundo lugar, não é somente a isenção ou não incidência que implica na obrigação de estorno dos créditos. A ilustrar o afirmado, transcrevem-se e comentam-se os artigos 66 e 67 do Regulamento do ICMS.

Artigo 66 - Salvo disposição em contrário, é vedado o crédito relativo à mercadoria entrada ou adquirida, bem como ao serviço tomado (Lei 6.374/89, arts. 40 e 42, o primeiro na redação da Lei 10.619/00, art. 1º, XX):

I - alheios à atividade do estabelecimento;

II - para integração no produto ou consumo em processo de industrialização ou produção rural de produto cuja saída não seja tributada ou esteja isenta do imposto;

III - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subseqüentes não forem tributadas ou forem isentas do imposto;

IV - que exceder ao montante devido, por erro ou inobservância da correta base de cálculo, determinada em lei complementar ou na legislação deste Estado;

V - para uso ou consumo do próprio estabelecimento, assim entendida a mercadoria que não for utilizada na comercialização ou a que não for empregada para integração no produto ou para consumo no respectivo processo de industrialização ou produção rural, ou, ainda, na prestação de serviço sujeita ao imposto.

§ 1º - A vedação do crédito estende-se ao imposto incidente sobre serviço de transporte ou de comunicação relacionado com mercadoria que vier a ter qualquer das destinações mencionadas neste artigo.



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

CÂMARA
3ª TEMPORÁRIA

PROCESSO Nº
SF-1000360-400838-2005

RECURSO
RECURSO ORDINÁRIO

§ 2º - Além da aplicação, no que couber, das hipóteses previstas no "caput", é também vedado o crédito relativo à mercadoria destinada a integração no ativo permanente:

1 - se previsivelmente, sua utilização relacionar-se exclusivamente com mercadoria ou serviço objeto de operações ou prestações isentas ou não tributadas;

2 - em qualquer hipótese em que o bem deixar de ser utilizado no estabelecimento para o fim a que se destinar antes de decorridos os prazos previstos no § 10 do artigo 61, a partir da data da ocorrência do fato, em relação à parcela restante do crédito.

§ 3º - Uma vez provado que a mercadoria ou o serviço mencionados neste artigo tenham ficado sujeitos ao imposto por ocasião de posterior operação ou prestação ou, ainda, que tenham sido empregados em processo de industrialização do qual resulte produto cuja saída se sujeite ao imposto, pode o estabelecimento creditar-se do imposto relativo ao serviço tomado ou à respectiva entrada, na proporção quantitativa da operação ou prestação tributadas.

§ 4º - O contribuinte que tiver adquirido produtos agropecuários com isenção ou não tributação poderá creditar-se do imposto incidente em operação anterior à isenta ou não tributada, desde que a saída que promover seja onerada pelo imposto.

Artigo 67 - Salvo disposição em contrário, o contribuinte deverá proceder ao estorno do imposto de que se tiver creditado, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento (Lei 6.374/89, arts. 41 e 42, o primeiro na redação da Lei 10.619/00, art. 1º, XXI):

I - vier a perecer, deteriorar-se ou for objeto de roubo, furto ou extravio;

II - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível à data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

III - for integrada ou consumida em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, sendo esta circunstância imprevisível à data de entrada da mercadoria ou à utilização do serviço;

IV - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;

V - para industrialização ou comercialização, vier a ser utilizada ou consumida no próprio estabelecimento.

§ 1º - Havendo mais de uma operação ou prestação e sendo impossível determinar a qual delas corresponde a mercadoria ou o serviço, o imposto a estornar deverá ser calculado mediante aplicação da alíquota vigente na data do estorno sobre o preço mais recente da aquisição ou do serviço tomado.

§ 2º - Sem prejuízo das demais hipóteses previstas na legislação, o imposto



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

CÂMARA
3ª TEMPORÁRIA

PROCESSO Nº
SF-1000360-400838-2005

RECURSO
RECURSO ORDINÁRIO

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.

130. 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 estorno de crédito de valor legitimamente creditado.

131. Nota-se também, pela leitura do artigo 67, que a isenção e não-incidência não são os únicos eventos que autorizam o estorno do crédito, podendo-se citar como outros exemplos: (I) o perecimento da mercadoria, (II) sua utilização em atividade alheia à do estabelecimento, (III) seu consumo pelo estabelecimento receptor, entre outros.

132. Assim, conclui-se pelo caráter equivocado da tese de que a glosa de créditos é inconstitucional em virtude de a Constituição somente autorizar o 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.

CONCLUSÃO

133. A infração constante no item I, do AIIM, encontra-se corretamente capitulada e a documentação que instrui o AIIM é suficiente para demonstrar a infração tributária cometida pelo recorrente de modo a sustentar a acusação.

134. A glosa de créditos, nos termos em que foi aplicada, tem amparo legal na Constituição Federal, Leis Complementares 24/75 e 87/96, Lei Estadual 6.374/89 e no Regulamento do ICMS (Decreto 45.490/2000).

135. 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 Distrito Federal e a recorrente, conforme TARE assinado por ambos, implica em ausência de cobrança do imposto.

136. 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 diferente da aparência dos documentos fiscais. Outra porque não socorre ao contribuinte autuado a alegação de aparência de correta tributação da operação, já que o remetente é estabelecimento da mesma empresa que assinou acordo de redução de tributação com o Distrito Federal.



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CÂMARA
3ª TEMPORÁRIA

PROCESSO Nº
SF-1000360-400838-2005

RECURSO
RECURSO ORDINÁRIO

137. 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.

138. 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.

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

140. 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.

141. A discussão acadêmica acerca da natureza jurídica do benefício tributário obtido pela recorrente junto ao Distrito Federal por meio do TARE 007/2002, se fiscal ou financeiro, é matéria que não afeta a solução da lide, pois o caso trata de "aproveitamento de crédito relativo a imposto não cobrado em operação anterior, como se cobrado fosse", fato este que não é admitido em nosso ordenamento jurídico, conforme já exposto neste voto.

142. A quantificação do valor monetário do crédito irregular escriturado pela recorrente está correta no AIIM. Embora, em abstrato, a vantagem econômica seja da ordem de supostos 4%, no caso concreto a solução é distinta. Em vista dos documentos trazidos aos autos, o Fisco comprovou que a recorrente tinha um crédito outorgado, irregular, de 11% sobre o valor das saídas em transferência ocorridas em seu estabelecimento localizado no Distrito Federal. Por outro lado, a recorrente, embora tenha alegado que a vantagem indevida fosse de apenas 4%, não logrou demonstrar sua tese, pois não produziu prova do que alegou, tendo inclusive se recusado a apresentar documentos solicitados pelo Fisco paulista.

143. A multa e o juros foram cobrados de acordo com a legislação vigente, sendo ambos devidos.

144. Por todo o exposto e tendo em vista estarem presentes os requisitos de admissibilidade, conheço deste recurso ordinário para NEGAR-LHE PROVIMENTO e,

FLS.



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

CÂMARA
3ª TEMPORÁRIA

PROCESSO Nº
SF-1000360-400838-2005

RECURSO
RECURSO ORDINÁRIO

por conseguinte, **MANTER EM SUA INTEGRALIDADE** a decisão recorrida.

Sala das sessões, em

14/02/2007

Rodrigo Frota da Silveira
Juiz

PAULO TOMAZELLO
FABIO NEVES BARREIRA
RENATO SOBOTO UNGARETTI
Helder de Aguiar Alves Henriques
ELIANE PINHEIRO LUCAS RISTOW



SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA
CAT - TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

Página: 1
Data 15/02/2007
Hora 09:58:00
DAP383R

Sessão: 14/02/2007

Processo: DRTC-I-400838/2005 - AIIM 3037623-3

TERCEIRA Câmara Temporária

Recorrente: TUPY DISTRIBUIDORA DE PEÇAS PARA VEÍCULO

Recorrida: A FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO

Relator: Rodrigo Frota Da Silveira

Tipo de Recurso: Recurso Ordinário

Advogado: Dr(a). Marcelo Duarte Oliveira

Negado provimento. Decisão unânime

Publicado em: