



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

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
16	4030546-6	2013	4030546-6	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (FAZENDA)
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA
Recorrido:	G. F. COMÉRCIO DE LAMINADOS LTDA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	GIANPAULO CAMILO DRINGOLI
Sustentação Oral Requerida:	SIM

VOTO INICIAL DO RELATOR - Juiz: GIANPAULO CAMILO DRINGOLI

Ementa:

ICMS – CRÉDITO INDEVIDO DO IMPOSTO – FUNDAP – PORTARIA CAT 85/93 – “GUERRA FISCAL” MÉRITO Assiste razão à Recorrente, porquanto há fundamento legal para a glosa do crédito no inciso I do artigo 8º da Lei Complementar 24, de 1975, no § 3º do artigo 36 da Lei 6.374, de 1989, e no § 2º do artigo 59 do Regulamento do ICMS, de 2000. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO

Relatório e Voto:

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial, interposto pela Fazenda, contra decisão de recurso ordinário, que cancelou as exigências fiscais do AIIM.

2. A acusação fiscal refere-se ao crédito indevido, decorrente da concessão de benefício fiscal irregular, sem a autorização do CONFAZ, ... FUNDAP.
3. Inconformada, a d. Representação Fiscal recorre do mérito da acusação fiscal, sustentando que o benefício fiscal seria irregular, por ter sido concedido sem a autorização do CONFAZ, contrariando as disposições constitucionais sobre a matéria.
4. Em contrarrazões, a Contribuinte sustenta que a decisão recorrida foi desfavorável à Fazenda, por falta de provas de que o remetente teria tirado proveito do benefício fiscal irregular. Pede a manutenção da decisão recorrida.
5. Ofertada a oportunidade de **sustentação oral** requerida.
6. É a síntese do necessário.

VOTO

7. Antes de adentrar às discussões acerca do mérito da acusação fiscal, faz-se necessário considerar a alegação da Recorrida, de que não haveria provas de que a remetente das mercadorias teria tirado proveito do benefício fiscal irregularmente concedido pelo Espírito Santo, porquanto a Contribuinte insiste nessa alegação, que também fora objeto de seu recurso ordinário.
8. Para tanto, deve-se reproduzir os termos pelos quais o voto condutor da decisão recorrida considerou essa premissa fática (fl. 329):

Inicialmente, cabe esclarecer que segundo consta no Relatório Circunstanciado de fls. 05/07, o estabelecimento capixaba remetente das mercadorias é beneficiário de incentivo do FUNDAP, que recolhe ao seu Estado o ICMS com carga de 4,6%.

9. Pode-se constatar que o acórdão de recurso ordinário partiu da premissa fática de que a empresa localizada no Espírito Santo tirou proveito do benefício fiscal irregular, concedido à revelia do CONFAZ.
10. Essa conclusão, certamente, deve-se ao documento de folhas 11/12, em que a autoridade fiscal do Espírito Santo admite expressamente que a empresa que promoveu operações destinadas à Contribuinte destes autos é beneficiária de incentivos outorgados pelo Estado do Espírito Santo, por meio do FUNDAP.
11. Com efeito, a manifestação da referida autoridade fiscal capixaba decorreu de do Ofício DRT-16/NF2 CONIF nº. 17/2013, em que o fisco paulista, em colaboração, solicita as informações ao fisco

capixaba sobre as operações da empresa DIEVO DISTRIBUIDORA E COMÉRCIO LTDA. com a Contribuinte destes autos, objeto da presente autuação.

12. Em virtude de seu dever de ofício, a autoridade capixaba forneceu as informações solicitadas, sucintamente, admitindo a fruição do benefício fiscal irregular nos seguintes termos: "Como empresa fundapeana, ela se encontra impedida de gozar de outro benefício fiscal."

13. Inobstante ser extremamente sucinta, essa afirmação não deixa dúvida de que essa empresa remetente tirou proveito do benefício fiscal irregular.

14. Portanto, o voto condutor da decisão recorrida considerou provada a fruição do benefício fiscal irregular pelo fornecedor da Contribuinte destes autos.

15. Quanto ao mérito da acusação fiscal, o recurso especial manejado pela d. Representação Fiscal reúne condições de ser conhecido, por terem sido indicadas decisões favoráveis a sua pretensão, de que deve ser glosado o crédito indevido decorrente da concessão de benefício fiscal irregularmente concedido por outro Estado, à revelia do CONFAZ.

16. Apenas à título de exemplo, destaque-se a decisão proferida no Processo DRTCII-872561-2006, em que se decidiu pela manutenção da glosa do crédito indevido decorrente de benefício fiscal irregularmente concedido à revelia do CONFAZ em operações de compra e venda, originárias de contribuinte de outro Estado, detentor de benefício fiscal irregular.

17. O recurso manejado pela d. Representação Fiscal deve ser conhecido, porquanto na decisão supracitada, juntada aos autos para confronto, e no acórdão recorrido, trata-se de operações de compra e venda, originadas de outro Estado, em que o remetente possui benefício fiscal irregularmente concedido à revelia do CONFAZ.

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

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

No que se refere ao ICMS, o intenso comércio de mercadorias em operações interestaduais e a concorrência dos Estados pela tributação impõe que a tributação de ICMS se dê de forma harmônica, de modo a preservar a forma Federativa de Estado.

Dada a preocupação com o exercício da competência legislativa do ICMS, a Constituição impõe no artigo 155, § 2º, XII, "g", que cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

A regulamentação do dispositivo Constitucional que limita a liberdade legislativa para a concessão de benefícios fiscais de ICMS dá-se na forma da Lei Complementar 24/75, recepcionada pela Constituição de 1988, que prevê a celebração de Convênios aprovados pela unanimidade dos Estados para autorizar a concessão de benefícios fiscais de ICMS.

LC 24/75: Art. 1º - *As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.*

Parágrafo único - *O disposto neste artigo também se aplica:*

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

Art. 2º - *Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.*

§ 1º - *As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação.*

§ 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

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

No caso sob análise, têm-se operações interestaduais de vendas, amparados por benefícios fiscais irregulares, que contêm previsão de outorga de créditos de ICMS.

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

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

É de se notar que, caso houvesse Convênio, autorizando o benefício fiscal de crédito outorgado concedido por outros Estados, não haveria como falar-se em glosa de créditos, visto que haveria, por parte do Estado de São Paulo, aceitação do benefício em questão e conseqüente necessidade de honrar o crédito, o que não se afigura na espécie.

Firmada a irregularidade do benefício fiscal e determinado que, na forma dos artigos 8º da Lei Complementar 24/75 e artigo 36 da lei 6.374/89, passa-se a enfrentar a questão da alegação de inviabilidade da glosa em virtude da necessidade de se contestar o benefício fiscal exclusivamente por meio de Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADIn.

19. 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

Não se poderia simplesmente contestar a constitucionalidade dos benefícios fiscais concedidos sem amparo em convênio interestadual, por meio de ADIns propostas com o fito de retirar as normas irregulares do ordenamento jurídico, posto que as Ações Diretas de Inconstitucionalidade e a glosa de créditos não são medidas que se excluem, mas que se complementam.

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

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

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

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

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

Há, por conseguinte, duas conseqüências jurídicas claras decorrentes da edição de benefício fiscal de ICMS que não tenha sido acordado em convênio interestadual. A primeira é a nulidade do ato, que faz retirar a norma irregular do ordenamento jurídico. **A segunda é a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria beneficiada pela norma irregular, que exige o expurgo do crédito da escrita fiscal do contribuinte.** A primeira volta-se a fazer cessar os efeitos da norma (prevenindo

mais danos futuros), a segunda, complementar à primeira, volta-se aos prejuízos concretos causados pela norma irregular, corrigindo seus efeitos irregulares e buscando reconstituir a situação em que os agentes que operam com o benefício fiscal irregular se encontrariam não fosse a ilegalidade.

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

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

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

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

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

Como a Adin normalmente demora alguns anos para ser decidida e a declaração de inconstitucionalidade opera retirando 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.

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...** .

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

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

Trata-se, no caso em tela de circulação de mercadorias entre estabelecimentos, que operam em outros Estados, em prejuízo do Estado de São Paulo e de seus concorrentes, o volume de créditos decorrentes de entradas de mercadorias em seu estabelecimento situado no Estado de São Paulo.

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

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

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

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

De outra parte, não cabe a este Egrégio Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo deixar de aplicar norma legal válida, vigente e eficaz, por entender que não foi recepcionada pela Constituição de 1988, conforme alega a Recorrente. A competência para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade cabe exclusivamente ao judiciário, sobretudo o Supremo Tribunal Federal.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

21. DO ALCANCE DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS

Dos argumentos deduzidos pelo contribuinte, merece especial consideração, a alegação de inconstitucionalidade da glosa de créditos em virtude da impossibilidade de violação do princípio da não-cumulatividade do imposto. Veja-se.

O ICMS é um imposto não-cumulativo.

A inserção, no texto Constitucional de dispositivo que versa sobre a não-cumulatividade do ICMS faz com que a não-cumulatividade do ICMS seja tratada como um princípio Constitucional, irradiando efeitos para todo o sistema legislativo do imposto.

A importância da não-cumulatividade e a abrangência de sua aplicação, tanto no que se refere à atividade legiferante, quanto naquilo que toca à interpretação da legislação posta do ICMS, determinam o aprofundamento da análise quanto ao real significado do conceito da não-cumulatividade, a fim de permitir sua correta compreensão.

O ICMS incide nas várias etapas de circulação de uma mesma mercadoria, de tal sorte que se tem, na cadeia produtiva, incidência plurifásica do ICMS.

Dada a incidência plurifásica do ICMS, a questão sobre o real alcance da não-cumulatividade repousa em compatibilizar múltiplas incidências do imposto com a exigência de que este não seja cumulativo.

Desse modo, é necessário que a legislação do ICMS contenha previsões que evitem que, apesar da múltipla incidência do imposto, a resultante da soma do ICMS cobrado nas diversas etapas de circulação de mercadoria em direção ao consumo resulte maior do que o resultado da aplicação da alíquota sobre a respectiva base de cálculo na operação que destina mercadoria a consumidor final ou na prestação de serviço a usuário final.

O Supremo Tribunal Federal - STF já decidiu nesse mesmo sentido há muito tempo, em 31.3.1992, no julgamento do RE 109486-SP, em que foi relator o Ministro Ilmar Galvão, em acórdão da Primeira Turma, *verbis*:

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

O Senhor Ministro Ilmar Galvão, relator:

Incensurável o raciocínio desenvolvido. Com efeito, a glosa efetuada pelo Estado de destino da mercadoria não afrontou o princípio da não-cumulatividade que, diferentemente do entendido pela recorrente, visa tão-somente a assegurar a compensação, em cada operação relativa à circulação de mercadoria, do montante do tributo que foi exigido nas operações anteriores, seja pelo próprio Estado, seja por outro, de molde a permitir que o imposto incidente sobre a mercadoria, ao final do ciclo da produção-distribuição-consumo, não ultrapasse, em sua soma, percentual superior ao correspondente à alíquota máxima prevista em lei relativamente ao custo final do bem tributado.

Assim, no presente caso, sabendo-se que o imposto destacado na nota fiscal da matéria prima não chegou a ser recolhido, porque convertido em incentivo fiscal do mesmo valor, é fora de dúvida que a circunstância de o respectivo crédito não haver sido admitido no Estado de destino não pode afetar a equação final, custo do produto / imposto total recolhido, que o princípio da não-cumulatividade objetiva preservar.

Vê-se, pois, que não é por via da invocação do mencionado princípio que pode vir a encontrar desato a questão surgida entre os Estados de São Paulo e Paraná, em razão de incentivos fiscais concedidos por este sem a cobertura em convênios celebrados e ratificados pelos Estados interessados."

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

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

A não-cumulatividade do ICMS opera pela técnica da compensação do imposto anteriormente cobrado, com o imposto devido nas subseqüentes operações com a mesma mercadoria. Desta feita, preserva-se a resultante não cumulativa do imposto na cadeia produtiva, independentemente do número de incidências do imposto, o que significa dizer que independentemente do número de elos da cadeia produtiva a resultante do ICMS é a mesma.

A técnica de operação da não-cumulatividade do ICMS brasileiro é escolhida pelo próprio texto Constitucional, que, ao tratar da não-cumulatividade do ICMS prescreve, na forma do inciso I ao § 2º do artigo 155, que:

Art. 155, §2º, I – "será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou Distrito Federal."

A garantia da compensação do imposto cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou Distrito Federal, prevista expressamente no texto constitucional é meio hábil para a realização do princípio da não-cumulatividade, vez que, o mecanismo da compensação nos moldes descritos na Constituição, preserva a resultante não cumulativa do imposto, mesmo havendo múltiplas incidências do ICMS ao longo de uma mesma cadeia produtiva e independentemente do número de elos da cadeia produtiva pela qual uma mesma mercadoria circula.

Considerando que o próprio texto Constitucional prescreve a não-cumulatividade do ICMS, escolhendo também o meio de garantia para a realização do princípio e, conseqüentemente, delimitando o seu alcance, deve-se passar a analisar a alegação do contribuinte de insubsistência do Auto de Infração por violação ao princípio da não-cumulatividade, já que a autuação sofrida tem por base a inadmissibilidade de imposto destacado em documento fiscal como crédito compensável de ICMS.

A primeira e inafastável providência no sentido da verificação da plausibilidade da alegação de violação ao princípio da não-cumulatividade do ICMS pelo AIIM é constatar se da glosa aplicada pelo Fisco resulta que o total de ICMS cobrado ao longo da cadeia de circulação da mercadoria seja maior do que o ICMS que resultaria da aplicação da alíquota na operação que destina a mercadoria a consumidor final sobre a base de cálculo do imposto. Para tanto, é indispensável elucidar a forma de operação dos benefícios fiscais de que são titulares os estabelecimentos situados em outros Estados.

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

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

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

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

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

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

Ao contrário, a glosa de créditos havida faz operar perfeitamente o princípio da não-cumulatividade do imposto, visto que permite ao destinatário da mercadoria a compensação do valor do imposto cobrado nas operações anteriores, e APENAS deste valor.

Destaca-se que, no caso em tela, ao analisar-se o imposto que a pessoa jurídica suportou ao adquirir a mercadoria e o imposto que a pessoa jurídica suporta ao vender a mercadoria, tem-se, na compensação de um com o outro, perfeita realização da não-cumulatividade do ICMS.

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

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

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

Destaca-se, como forma de iniciar a discussão do tópico, o AIIM lavrado tem por objeto o creditamento do ICMS gerado em operações de vendas.

Assim sendo, a discussão fica restrita à verificação da hipótese da existência de fundamento jurídico para a

geração de créditos em montante superior ao do ICMS cobrado em operações anteriores. Nesse particular, é relevante discutir a validade formal dos documentos produzidos pelo contribuinte, e eventual imposição de que o Fisco do Estado destinatário limite-se a verificar se o crédito escriturado espelha o exato valor de ICMS destacado em documentos fiscais que amparam operações anteriores com a mesma mercadoria.

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

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

A primeira mais evidente é a de acobertar a operação de circulação da mercadoria, permitindo a verificação da regularidade da operação por eventual fiscalização de barreira, identificando o remetente e destinatário da mercadoria e a regularidade do destaque do ICMS, caso o imposto incida na operação.

A segunda menos evidente e menos explorada quanto ao seu alcance é a função creditícia. O documento fiscal que acoberta operação tributada pelo ICMS, entre contribuintes do imposto, além de acobertar a remessa e recebimento da mercadoria, também transfere créditos do imposto.

Desta maneira, ao receber uma mercadoria acompanhada da competente documentação fiscal, o contribuinte destinatário, em verdade, recebe dois bens jurídicos distintos. **Um é a própria mercadoria. O outro é o direito ao crédito do ICMS destacado no documento fiscal.**

O ordenamento jurídico tutela a recepção de ambos os bens jurídicos envolvidos na operação de circulação de mercadoria (a mercadoria em si e o correspondente crédito do imposto).

De um lado, há toda uma sistemática legal a regular a operação comercial, impondo obrigações ao vendedor e comprador, de modo a permitir o tranqüilo desenrolar das operações no mercado, garantindo-se às partes a possibilidade de exigir o correto cumprimento dos termos avençados (geralmente em contrato de compra e venda mercantil), sobretudo no que se refere à correta entrega da coisa e pagamento do preço correspondente.

De outro lado, existe um feixe de regras, integrantes da legislação tributária, que regula a transferência, a recepção e o aproveitamento do crédito de ICMS pelo estabelecimento destinatário da mercadoria.

Deve-se, já no início da análise da função creditícia do documento fiscal do ICMS, ter em mente a inafastável premissa de que a transferência de créditos do imposto ocorre sempre e tão somente para operar o princípio da não-cumulatividade do imposto. Dito isso, passa-se a analisar a legislação posta que dispõe sobre o assunto.

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

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

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

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

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

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

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

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

155, § 2º, inciso XII, alínea "g" da Constituição Federal.

Analisando o feixe de normas que encerra o artigo transcrito, percebe-se que o simples destaque de imposto em documento fiscal não garante a transferência do crédito do imposto e a possibilidade de sua utilização para compensação com o ICMS devido pelo estabelecimento que recebe mercadoria sobre a qual pesa incidência anterior do ICMS. O direito ao crédito pelo destinatário não é absoluto e está condicionado ao atendimento simultâneo de alguns requisitos.

Dentre os requisitos, alguns voltam-se à verificação da regularidade formal da documentação. Como exemplo, pode-se citar a necessidade de inscrição, na repartição fiscal competente do estabelecimento remetente da mercadoria (§ 1º, item 4).

Outros requisitos voltam-se à substância da operação, transcendendo a simples aparência do documento e prestando-se a verificar se sua essência é compatível com a possibilidade de transferência de crédito de ICMS a que se dispõe.

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

Uma espécie é diretamente voltada à verificação da conformidade entre o documento fiscal produzido e a legislação aplicável à operação de circulação de mercadorias. Pode-se aí classificar o requisito de que o destaque do imposto ocorra em documento fiscal que atenda a todas as exigências da legislação pertinente (item 3), e a necessidade de que o imposto destacado (leia-se imposto cobrado a ser compensado) corresponda ao imposto efetivamente devido na operação, o que se verifica pela adequação do valor destacado com a aplicação da alíquota e base de cálculo aplicáveis à operação (§ 1º, item 2).

A segunda espécie de requisitos voltados à substância do documento volta-se fundamentalmente à verificação da adequação entre o que está codificado no documento fiscal e o que ocorre no mundo dos fatos. São as imposições de que o contribuinte emitente do documento encontre-se em real atividade no local indicado (§ 1º, item 4) e que o imposto destacado não tenha deixado de ser cobrado em virtude de favor fiscal não autorizado em convênio celebrado entre os Estados membros da Federação (§ 2º).

Na situação em tela, tem-se clara dissociação entre o valor do imposto cobrado e o valor do imposto destacado em documento fiscal, em virtude da concessão pelos Estados de origem de benefícios fiscais não amparados em Convênio celebrado entre os Estados membros da Federação.

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

Atentando-se para o fato de que a compensação de ICMS se presta à realização da não-cumulatividade do imposto e aceitando-se que esta não pode servir à geração espontânea de riqueza (leia-se geração livre de créditos fiscais não correspondentes a imposto cobrado, em detrimento do erário do Estado destinatário da mercadoria), **há necessariamente de se verificar a substância da operação interestadual de venda.**

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

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

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

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

Assim sendo, a glosa aplicada é formal e materialmente correta, visto que a fiscalização, por expressa previsão legal, não está adstrita à verificação da simples aparência do documento fiscal. Fosse a glosa de ser afastada sob o pretexto de que a aparência da documentação fiscal se sobrepõe à sua substância, não somente a geração fraudulenta de créditos havida no caso em tela, **mas qualquer outro tipo de fraude sustentada em documentos fiscais deveria ser suportada pelo erário público, já que a fiscalização tributária estaria impossibilitada de adotar providências no sentido da correção da conduta dos agentes que operam irregularmente nos mercados.**

24. DA DIFERENÇA FUNDAMENTAL ENTRE AS OPERAÇÕES OBJETO DO AIIM E A VEDAÇÃO DO

CRÉDITO EM VIRTUDE DE ISENÇÃO OU NÃO INCIDÊNCIA.

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

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

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

No caso presente, assim como em outros casos que versam sobre a glosa de créditos provenientes de operações amparadas por benefícios fiscais irregulares, não se discute a imposição jurídica de vedação, em virtude de evento posterior. Em verdade, a discussão jurídica é focada na legitimidade do crédito no momento da entrada da mercadoria. Não se fala da viabilidade de aproveitamento do crédito, em face de evento futuro do crédito, mas discute-se a possibilidade de, recebida a mercadoria, creditar-se o estabelecimento de valor correspondente a imposto não cobrado de outro estabelecimento, em virtude de benefício fiscal irregular.

Há expressa previsão legal para a vedação, independentemente da existência de saída posterior tributada pelo imposto, do creditamento de ICMS correspondente à parcela do imposto destacado em documento fiscal que não seja cobrada em virtude de favor fiscal concedido sem a previsão em convênio interestadual. Ao passo que, no caso de vedação de crédito em virtude de posterior saída isenta, tem-se por regular o crédito no momento da entrada da mercadoria, seguindo-se a imposição de vedação do crédito no momento da saída amparada pela isenção ou não-incidência do ICMS.

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

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

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

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

I - alheios à atividade do estabelecimento;

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

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

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

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

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

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

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

2 - em qualquer hipótese em que o bem deixar de ser utilizado no estabelecimento para o

fim a que se destinar antes de decorridos os prazos previstos no § 10 do artigo 61, a partir da data da ocorrência do fato, em relação à parcela restante do crédito.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 2º - Sem prejuízo das demais hipóteses previstas na legislação, o imposto creditado nos termos do inciso VIII do artigo 63, deverá, também, ser integralmente estornado quando o arrendatário, qualquer que seja o fator determinante, promover a devolução do bem ao arrendador.

§ 3º - O estorno do crédito estende-se ao imposto incidente sobre serviço de transporte ou de comunicação relacionado com mercadoria que vier a ter qualquer das destinações mencionadas neste artigo.

Avaliando o conteúdo dos artigos 66 e 67 do RICMS percebe-se claramente a diferença entre as espécies de normas voltadas à vedação do creditamento do ICMS na entrada de mercadorias e à imposição de vedação ou estorno de crédito de valor de crédito legítimo, por evento posterior.

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

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

25. CONCLUSÃO

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.

As normas de outros Estados, somente adquirem o caráter de **extraterritorialidade**, se forem autorizadas por convênio ou protocolo entre os Estados envolvidos.

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).

Não há como falar-se em violação ao princípio da não-cumulatividade do imposto, visto que as normas jurídicas que concedem os benefícios fiscais implicam em ausência de cobrança do imposto.

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.

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.

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 venda.

O prejuízo decorrente da utilização de esquemas para geração de créditos de ICMS correspondentes a imposto não cobrado é imenso, não somente para o erário paulista, como também para o mercado de alimentos em si, já que a competição torna-se distorcida, alijando-se do mercado empresas que não têm acesso aos benefícios tributários em concreto.

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.

Não há competência para este E. Tribunal negar vigência a dispositivo de Lei Complementar válido, vigente e eficaz.

Não se trata de cobrança de imposto que caberia a outro Estado, mas de imposto decorrente de operações promovidas neste território paulista, pelo estabelecimento deste Estado da recorrente, que foi indebitamente compensado pelo crédito glosado neste lançamento de ofício.

26. Por todo o exposto e tendo em vista estarem presentes os requisitos de admissibilidade, **CONHEÇO** deste recurso especial **DA FAZENDA** para, no mérito, **DAR-LHE PROVIMENTO**, devendo ser restabelecida a decisão de primeira instância.

GIANPAULO CAMILO DRINGOLI

Relator



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

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
16	4030546-6	2013	4030546-6	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (FAZENDA)
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA
Recorrido:	G. F. COMÉRCIO DE LAMINADOS LTDA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	RUBENS DE OLIVEIRA NEVES
Sustentação Oral Requerida:	SIM

VOTO INICIAL DO RELATOR - Juiz: RUBENS DE OLIVEIRA NEVES

Ementa:

AIIM ICMS - CRÉDITO INDEVIDO. GUERRA FISCAL. FUNDAP. RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA PÚBLICA. RETORNO DOS AUTOS À INSTÂNCIA ORDINÁRIA PARA ANÁLISE DE PROVAS.

Relatório e Voto:

RELATÓRIO

DAS ACUSAÇÕES

Trata-se de AIIM lavrado por acusação de crédito indevido do ICMS, decorrente de aquisição interestadual de mercadorias remetidas por estabelecimento situado no Espírito Santo em operações que gozaram de benefício fiscal, concedido ao estabelecimento capixaba, não homologado pelo CONFAZ.

DO RECURSO ESPECIAL

Diante do acórdão proferido na 7ª Câmara Julgadora que cancelou o AIIM por entender que o Fisco paulista não poderia glosar os créditos sem decisão do STF acerca da inconstitucionalidade do benefício fiscal concedido na origem, a Fazenda Pública apresentou Recurso Especial de fls. 346/484, onde apresenta acórdãos paradigmáticos, onde, em casos semelhantes, decidiu-se de forma favorável ao Fisco.

DAS CONTRARRAZÕES DO CONTRIBUINTE

O Autuado apresentou seu parecer às fls. 489/635, onde pugna pela manutenção do acórdão que cancelou o AIIM.

É O RELATÓRIO.

VOTO.

Trata-se de glosa de créditos escriturados pelo autuado no recebimento de mercadoria, remetida por estabelecimento capixaba, em operação de compra e venda, onde houve benefício fiscal na origem (FUNDAP), concedido à margem do CONFAZ,

O acórdão recorrido cancelou o AIIM, por entender que o Fisco paulista não poderia glosar estes créditos antes que o STF declarasse nulo o ato normativo que concedeu o benefício fiscal na origem.

Vejam os:

Em conclusão, embora se reconheça a violação sistemática aos ditames da LC nº 24/75 por outras unidades da Federação, não pode o contribuinte paulista ser apenado por adquirir mercadorias de fornecedores que gozam de benefícios fiscais, no presente caso a Fundap, ainda não declarados nulos pelo colendo STF.

Pela mesma razão, não pode o Estado de São Paulo se autoconceder uma antecipação de tutela nas ADINs que propôs, e passar a glosar tais créditos, antes do pronunciamento da Corte Maior acerca da matéria. (fls. 337)

A FESP junta quatro acórdãos paradigmáticos, todos hábeis, dentre os quais aponto o Processo DRTC II – 524903/2006, cujo acórdão proferido nesta c. Câmara Superior conclui que;

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

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

Há, por conseguinte, duas consequências jurídicas claras decorrentes da edição de benefício fiscal de ICMS que não tenha sido acordado em convênio interestadual. A primeira é a nulidade do ato, que faz retirar a norma irregular do ordenamento jurídico. A segunda é a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria beneficiada pela norma irregular, que exige o expurgo do crédito da escrita fiscal do contribuinte. A primeira volta-se a fazer cessar os efeitos da norma (prevenindo mais danos futuros), a segunda, complementar à primeira, volta-se aos prejuízos concretos causados pela norma irregular, corrigindo seus efeitos irregulares e buscando reconstituir a situação em, que os agentes que operam como benefício fiscal irregular e encontrariam não fosse a ilegalidade. (fls. 351)

Verificada assim a divergência jurisprudencial apontada pela FESP, o recurso fazendário merece conhecimento, haja vista que preenche todos os requisitos previsto no art. 114 do dec. nº 54.486/09.

Trata-se de caso de crédito indevido em entradas referentes a remessas interestaduais de mercadorias provenientes do exterior, onde houve benefício fiscal no Estado de origem, não homologado no CONFAZ, ou seja, caso de guerra fiscal.

O acórdão recorrido entendeu que o Fisco paulista não poderia glosar a parcela do crédito referente a imposto não cobrado na origem, sem que o STF declarasse a inconstitucionalidade da norma que concedeu o benefício fiscal.

O tema já é pacífico nesta câmara, tendo sido objeto de sessão temática nesta c. Câmara Superior, em 24/06/2021, onde ocorreu o julgamento de seis processos que envolvem autuações de ICMS, com acusações de créditos do imposto considerados indevidos em razão da concessão de incentivos fiscais por outras Unidades da Federação, sem aprovação pelo CONFAZ, em operações interestaduais de compra e venda.

Os processos julgados naquela ocasião foram: 3.151.141, 4.006.412, 4.016.405, 4.020.384, 4.038.355 e 4.041.887.

As acusações fiscais restaram mantidas, tendo prevalecido o entendimento pela legitimidade da glosa de créditos efetuada pelo Estado de São Paulo, baseado principalmente nos artigos 8º da Lei Complementar nº 24/1975 e 36, §3º da Lei nº 6.374/89.

De fato, a ineficácia do crédito independe de qualquer ação tendente a afastar a eficácia do ato concessivo do benefício na origem. O crédito é indevido porque houve benefício clandestino na origem, e isto independe da validade jurídica do ato que instituiu o benefício.

Não há como pretender que o crédito no destino só possa ser glosado após a norma que instituiu o benefício fiscal na origem ter sido declarada inconstitucional, ou alegar que o Estado de São Paulo pretenda negar eficácia a normas de outros Estados.

De fato, a LC nº 24/75 prevê a nulidade do ato que concede o benefício fiscal não homologado no CONFAZ e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao adquirente, mas em nenhum momento a ineficácia do crédito esteve vinculada à declaração da nulidade da norma concessiva do benefício em exame.

Ao caso se aplica a norma prevista no art. 36 da Lei nº 6.374/89, c/c §3º:

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

...

§ 3º - Não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de qualquer subsídio, redução da base de cálculo, crédito presumido ou outro incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "g", da Constituição Federal. (Redação dada ao parágrafo pela Lei 9.359/96, de 18-06-1996; DOE 19-06-1996)

Nos termos da lei paulista, lei esta vigente e eficaz, o contribuinte tem o direito de se creditar do imposto cobrado na operação anterior, exceto nos casos expressamente previstos.

Determina ainda a lei que não se considera cobrado o montante do imposto correspondente a vantagem econômica correspondente à concessão de crédito presumido na origem, em desacordo com o disposto no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "g", da Constituição Federal, *in verbis*:

XII - cabe à lei complementar:

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

Portanto, considerando que o benefício fiscal na origem foi concedido em frontal desacordo com o previsto na Lei Complementar nº 24/75, temos que o crédito tomado pelo Autuado, correspondente à vantagem econômica concedida na origem, é ineficaz, pois não foi anteriormente cobrado, como dispõe o §3º do art. 36 da Lei nº 6.374/89

Deixo de conhecer de alegações de inconstitucionalidade da legislação bandeirante, nos termos do art. 93 do Dec. 54.486/09.

O contribuinte, em suas contrarrazões, alega a suposta ausência de provas da ocorrência do benefício fiscal no Estado do Espírito Santo, o que não é possível em recurso especial.

Entretanto, há que se considerar que, no acórdão recorrido de fls. 327/342, o juiz relator, em voto que foi acompanhado por um segundo juiz, e desta forma prevaleceu, cancelou o AIIM pelos motivos de direito aqui já expostos, não tendo se manifestado a respeito das provas.

Um terceiro juiz, em voto de vista, votou pelo cancelamento do AIIM por não ter encontrado, nos autos, provas de que de fato a empresa remetente tenha recebido benefícios do FUNDAP, e em qual montante.

Vejamos:

5. O contribuinte, ora recorrente, alega que não existe prova nos autos de que o remetente das mercadorias, no período das operações objeto do AIIM fosse favorecido pelo Fundap ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS no Estado do Espírito Santo, e que não há provas de que o suposto benefício, uma vez existente, fosse de 4,6%.

6. Realmente, compulsando aos autos, entendo que não constam tais provas.

Já a então presidente da 7ª Câmara votou pela manutenção do AIIM, divergindo de ambos os votos anteriores, e concluiu pela existência de provas da ocorrência do benefício fiscal na origem, somente pelo que constou no relatório circunstanciado da acusação fiscal.

Desta forma, dois juízes votaram pelo cancelamento do AIIM, sem se manifestar a respeito de provas, um juiz votou pelo cancelamento do AIIM exclusivamente por falta de provas e uma juíza votou pela manutenção integral do AIIM.

Entendo que a questão probatória restou inconclusiva neste caso, pois não houve maioria a respeito da matéria, e proponho assim a meus pares o retorno dos autos à esfera ordinária, exclusivamente para análise da questão probatória de modo a decidir se há provas de que o remetente usufruiu do benefício fiscal relativo ao FUNDAP nas operações objeto deste AIIM e, em caso afirmativo, se restou comprovado que a carga tributária efetiva na origem equivalia a 4,6%.

Caso meus pares entendam ser desnecessário o retorno dos autos à instância ordinária, dou provimento ao Recurso Especial da FESP de forma a restabelecer integralmente o débito fiscal, pelos motivos anteriormente expostos.

PARTE DISPOSITIVA

Pelo exposto, determino o retorno do processo à uma das câmaras Julgadoras para análise de questão probatória. .

TIT, Câmara Superior,

RUBENS DE OLIVEIRA NEVES
JUIZ RELATOR SUBSTITUTO

VOTO DE VISTA - Juiz: CARLOS AMERICO DOMENEGHETTI BADIA

Ementa:

ICMS.

Pretensão de glosa de créditos. Guerra Fiscal.

Recurso fazendário conhecido e provido.

Relatório e Voto:

1. – A decisão recorrida cancelou o Auto de Infração e Imposição de Multa (AIIM) na forma abaixo resumida:

(a) reportando-se ao relatório circunstanciado de fls. 05/07 e assumindo premissa fática de que *“o estabelecimento capixaba remetente das mercadorias é beneficiário de incentivo da FUNDAP, que recolhe ao seu Estado o ICMS com carga de 4,6%”*, o D. Relator, I. Juiz Nilton Bartoli, acolheu o recurso ordinário pontuando que *“embora se reconheça a violação sistemática aos ditames da LC n° 24/75 por outras unidades da Federação, não pode o contribuinte paulista ser apenado por adquirir mercadorias de fornecedores que gozam de benefícios fiscais, no presente caso a Fundap, ainda não declarados nulos pelo colendo STF”*, no que foi acompanhado pelo I. Juiz Juliano di Pietro;

(b) o I. Juiz Rodrigo Frota acolheu o recurso ordinário *“para cancelar a exigência fiscal por falta de provas”* de *“que as operações objeto do AIIM tenham sido “cobertas” por benefício fiscal”*, deixando de falar *“sobre os demais argumentos”*; e

(c) por fim, a I. Juíza Suely Galerani, então Presidente da C. Câmara “a quo”, concluiu pela procedência da autuação expressando *“que houve comprovação das infrações”* e que, ademais, *“o Estado tem legitimidade para glosar créditos decorrente de benefícios unilateralmente concedidos, independentemente de acionamento judicial”*.

2. – Verifica-se assim que quanto à prova de que o fornecedor da Recorrida seria beneficiário de incentivo do FUNDAP, por três votos a um a deliberação deu pela comprovação satisfatória da autuação, vencido neste aspecto o I. Juiz Rodrigo Frota. Sem exceção os subscritores do *“decisum”* impugnado manifestaram-se sobre referidas provas, três deles entendendo-as satisfatórias, um deles ao contrário insatisfatórias.

3. – Resolvida a contento a questão probatória, não há razão para o retorno dos autos à instância “a quo” para reavaliação da questão, mesmo porque não há pedido nesse sentido em sede especial, da Recorrente ou da Recorrida. Esta última, aliás, embora levantando em sede de contrarrazões a deficiência documental do AIIM, não requereu a reavaliação da matéria em sede ordinária, limitando-se a defender a manutenção da decisão recorrida, que como visto neste particular, por maioria, entendeu suficientes as provas dos fatos narrados na autuação.

4. – Pelo exposto, embora discordando respeitosamente no que concerne à necessidade de retorno dos autos à instância ordinária, no mais acompanho o D. Relator para conhecer e prover a postulação fazendária, restabelecendo a autuação.

Câmara Superior, sessão virtual de 18 de maio de 2023.

Carlos Americo Domeneghetti Badia
Juiz com voto de vista



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

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
16	4030546-6	2013	4030546-6	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (FAZENDA)
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA
Recorrido:	G. F. COMÉRCIO DE LAMINADOS LTDA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	RUBENS DE OLIVEIRA NEVES
Sustentação Oral Requerida:	SIM
Pedidos de Vista:	CARLOS AMÉRICO DOMENEGHETTI BADIA

CONFIRMAÇÃO DO VOTO DO RELATOR

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

Plenário Antônio Pinto da Silva, 18 de maio de 2023
RUBENS DE OLIVEIRA NEVES
Juiz Relator



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

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
16	4030546-6	2013	4030546-6	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (FAZENDA)
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA
Recorrido:	G. F. COMÉRCIO DE LAMINADOS LTDA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	RUBENS DE OLIVEIRA NEVES
Sustentação Oral Requerida:	SIM
Pedidos de Vista:	CARLOS AMERICO DOMENEGHETTI BADIA

DECISÃO DA CÂMARA

RECURSO ESPECIAL (FAZENDA): CONHECIDO INTEGRALMENTE. PROVIDO.

VOTO DO JUIZ RELATOR: RUBENS DE OLIVEIRA NEVES

Retorno do processo para complemento de julgado. - Fase Anulada: RECURSO ORDINÁRIO

VOTO DE VISTA: CARLOS AMERICO DOMENEGHETTI BADIA

RECURSO ESPECIAL (FAZENDA): Conhecido Integralmente. Provido.

JUÍZES QUE ACOMPANHARAM ESSE VOTO DE VISTA:

MARIA DO ROSÁRIO PEREIRA ESTEVES

PAULO SCHMIDT PIMENTEL

FÁBIO HENRIQUE BORDINI CRUZ

VALÉRIO PIMENTA DE MORAIS

CACILDA PEIXOTO

MARIA AUGUSTA SANCHES

EDISON AURÉLIO CORAZZA

ALBERTO PODGAEC

JOÃO CARLOS CSILLAG

MARCELO AMARAL GONÇALVES DE MENDONÇA

CARLOS AFONSO DELLA MONICA

WALTER CARVALHO MONTEIRO BRITTO

ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES (Presidente)

JUÍZ(ES) AUSENTE(S) / IMPEDIDO(S):

JULIANO DI PIETRO

São Paulo, 18 de maio de 2023
Tribunal de Impostos e Taxas



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



AUTUADO
G. F. COMÉRCIO DE LAMINADOS LTDA

IE
421086255117

CNPJ
11247166000123

LOCALIDADE
Louveira - SP

AIIM
4030546-6

JULGAMENTO NA CÂMARA DO TIT COM CERTIFICADO DIGITAL

Julgamento realizado na Câmara do Tribunal de Impostos e Taxas por meio do ePAT – Processo Administrativo Tributário Eletrônico, com a utilização do certificado digital dos juizes presentes na sessão de julgamento.

São Paulo, 18 de maio de 2023
Tribunal de Impostos e Taxas