



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

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
11	4038262-0	2014	4038262-0	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (FAZENDA)
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA
Recorrido:	SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A
Responsáveis Solidários:	
Relator:	GIANPAULO CAMILO DRINGOLI
Sustentação Oral Requerida:	NÃO

**VOTO INICIAL DO RELATOR - Juiz: GIANPAULO CAMILO DRINGOLI**

**Ementa:**

ICMS – CRÉDITO INDEVIDO DE IMPOSTO NÃO COBRADO EM OPERAÇÕES DE VENDA DE MERCADORIAS DE ESTABELECIMENTO SITUADO NO AMAZONAS, DECORRENTE DE CONCESSÃO DE BENEFÍCIO FISCAL NÃO AUTORIZADO PELO CONFAZ 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. O artigo 15 da Lei Complementar 24/75 aplica-se apenas às importações efetuadas na Zona Franca de Manaus, não podendo abranger os benefícios irregulares concedidos pelo Estado do Amazonas para as operações interestaduais destinadas a outros Estados. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO

**Relatório e Voto:**

**Relatório**

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda, contra decisão de recurso ordinário que cancelou a autuação.

2. A acusação decorre do crédito indevido decorrente de benefício fiscal não autorizado pelo CONFAZ, em operações de compra e venda de fornecedor situado em outro Estado da Federação.
3. Inconformada, a Fazenda pede o restabelecimento das exigências fiscais, pelo fato de o benefício fiscal não ter sido autorizado pelo CONFAZ.
4. O Contribuinte pugna pela manutenção da decisão recorrida. Entende que o Estado do Amazonas não estaria submetido às mesmas regras da Lei Complementar 24/75, e ao CONFAZ.
5. Ofertada a oportunidade de **sustentação oral** requerida.
6. É o relatório.

**VOTO**

**7. DO MÉRITO**

A d. Representação Fiscal indica decisões que demonstram o necessário dissídio de interpretação da legislação tributária de que trata o artigo 49 da Lei 13.457, de 2009.

O conhecimento do recurso tornou-se matéria **incontroversa**, porquanto a própria Recorrida admite a apreciação do apelo fazendário, na medida em que apenas pede seu desprovemento (fl. 754).

A questão central a nortear o juízo acerca da manutenção ou cancelamento do auto de infração passa pela avaliação do contexto dos benefícios fiscais de que é titular o contribuinte, da forma de geração de crédito na realização de suas operações, da avaliação dos prejuízos que a forma de operar do contribuinte causou ao Estado de São Paulo e às empresas concorrentes no mercado, do fundamento legal para a aplicação da medida de glosa de créditos e da avaliação da glosa de créditos, em face de princípios constitucionais relevantes para a interpretação da legislação do imposto, em especial, o da não-cumulatividade.

Em que pese o esforço do contribuinte para tentar demonstrar a legitimidade dos créditos gerados nas operações havidas entre a Recorrente e estabelecimentos de outros Estados, o auto é de ser mantido, como abaixo fundamentado.

Ainda que se trate de operações de compra e venda, não se pode entender que tal fato torne os créditos legítimos, porquanto a ninguém é dado alegar o desconhecimento da lei ou norma jurídica. O adquirente da

mercadoria deve ser acatado sobre a possibilidade de existência de benefício fiscal irregular, concedido pelo Estado de origem, sem a necessária autorização do CONFAZ. As normas de outros Estados, somente adquirem o caráter de extraterritorialidade, se forem autorizadas por convênio ou protocolo entre os Estados envolvidos.

## **8. 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.

### **9. 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 recebedor da mercadoria.

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

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

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

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

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

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

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

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

*"...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*

1003

*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.

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

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

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

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

A guerra fiscal é a antítese da igualdade tributária e uma das maiores afrontas à livre concorrência que se pode conceber. Isso porque o benefício fiscal distorce a forma racional de operação do mercado, criando uma

ineficiência econômica efetiva, mas superada pela geração fraudulenta de créditos de ICMS que o benefício fiscal irregular proporciona a dominação de mercados e aniquilação da concorrência por aqueles que se associam a agentes públicos para obter benefícios irregulares.

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

### **11. 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.

## **12. 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.

### **13. 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.**

#### **14. 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.

## **15. DO EQUÍVOCO DA TESE DE QUE NÃO HÁ NECESSIDADE DE PRÉVIO CONVÊNIO PARA CONCESSÃO DE BENEFÍCIO ÀS EMPRESAS INSTALADAS NA ZONA FRANCA DE MANAUS**

A Recorrida alega que não há necessidade de prévio convênio para concessão de benefício às empresas instaladas na Zona Franca de Manaus, e que não cabe aos demais Estados restringir os incentivos concedidos pelo Estado do Amazonas, conforme disposto no artigo 15 da Lei Complementar 24/75.

Não assiste qualquer razão à Recorrida nessa alegação.

As remessas de mercadorias para a Zona Franca de Manaus, conforme reguladas pelo Decreto Lei 288/67, equivalem a uma remessa de mercadorias para o exterior. Em torno dessa definição, fica delineada a natureza do programa Zona Franca de Manaus, como sendo de: a) desoneração do consumo de mercadorias na Zona Franca b) possibilidade de uso da Zona Franca como pólo industrializador de produtos destinados à exportação. **Daí deve-se concluir que a Zona Franca não é área industrial destinada ao abastecimento do mercado interno com produtos tributados de maneira privilegiada.** Nesse sentido, note-se que a destinação das mercadorias da Zona Franca de Manaus para outro ponto do território nacional, implica no fim do benefício da Zona Franca, conforme pode-se perceber pelo texto dos artigos 6º, 7º e 8º do Decreto Lei 288/67.

A existência dos benefícios fiscais dos impostos federais para a Zona Franca de Manaus é condicionada à instituição de benefícios de ICMS pelo Estado do Amazonas, consistentes na "concessão do imposto de circulação de mercadorias nas operações comerciais **dentro da Zona**, igual ao montante que teria sido pago na origem, em outros Estados da União, se a remessa de mercadorias para a Zona Franca não fosse equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro". Desta forma, resta claro que os benefícios fiscais concedidos pelo Estado do Amazonas, que, nos termos da Lei Complementar 24/75, não se sujeitariam à exigência de Convênio são aqueles concedidos no contexto da Zona Franca de Manaus, quais sejam, os créditos outorgados de ICMS **nas operações internas ocorridas na Zona Franca de Manaus.**

A previsão do artigo 40 do ADCT da Constituição Federal, que mantém a existência da Zona Franca de Manaus por período determinado de tempo, faz referência a legislação federal, não podendo abranger o ICMS, que é imposto de competência estadual.

Não se sustenta a afirmação do Estado do Amazonas no sentido de que quaisquer dos benefícios de ICMS que venham a ser criados nesse Estado não estão sujeitos à aprovação por Convênio Interestadual. Tanto isso é verdade que o Estado do Amazonas participa regularmente das reuniões do Confaz, propondo e votando Convênios, o que seria absurdo caso tal Estado estivesse desobrigado da autorização do CONFAZ para a instituição de benefícios fiscais de ICMS.

Por essas razões, o Anexo do Comunicado CAT 36/04 que orienta a fiscalização no sentido da glosa de créditos do ICMS de benefícios fiscais irregularmente concedidos pelo Estado do Amazonas está em perfeita consonância com a Lei Complementar 24/75, **posto que os benefícios fiscais em operações interestaduais realizadas por empresas da Zona Franca de Manaus não prescindem de autorização prévia do CONFAZ, nos termos dessa Lei.**

## **16. 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.

17. 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.





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

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
11	4038262-0	2014	4038262-0	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (FAZENDA)
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA
Recorrido:	SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A
Responsáveis Solidários:	
Relator:	MARIA AUGUSTA SANCHES
Sustentação Oral Requerida:	NÃO

**VOTO INICIAL DO RELATOR - Juiz: MARIA AUGUSTA SANCHES**

**Ementa:**

ICMS - CRÉDITO INDEVIDO - GUERRA FISCAL. COMPRA E VENDA. Regra da não-cumulatividade não é ilimitada, mas sofre a restrição prevista na própria Constituição Federal, no seu art. 155, §2º, XII, "g", combinado com o art. 1º e 8º, da LC 24/75. Nos casos como o aqui tratado não se trata de declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade de norma ou ato de outro Estado da Federação, mas do cumprimento da legislação vigente. Os incentivos fiscais concedidos pelo Estado do Amazonas devem ser realizados por meio de convênios aprovados pelo CONFAZ. O artigo 15 da Lei Complementar 24/75 aplica-se somente aos incentivos fiscais concedidos até a data da promulgação da Constituição Federal de 1988. RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA PÚBLICA CONHECIDO E PROVIDO.

**Relatório e Voto:**

**Relatório**

1. Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Pública em face da decisão proferida pela c. 10ª Câmara Julgadora, que concedeu provimento ao Recurso Ordinário apresentado pela empresa Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A.

2. O contribuinte foi acusado de:

**I - INFRAÇÕES RELATIVAS AO CRÉDITO DO IMPOSTO:**

1. Creditou-se indevidamente de ICMS, em quantia superior àquela efetivamente cobrada na operação anterior, no montante de R\$ 206.598,41 (duzentos e seis mil, quinhentos e noventa e oito reais e quarenta e um centavos), no período compreendido entre novembro de 2010 e janeiro de 2011. Referido imposto estava destacado em Notas Fiscais de operações de aquisição de insumos do estabelecimento amazense Amcor Embalagens do Amazonas Ltda, CNPJ 84.127.208/0001-66, IE 06.300.214-0, que foi beneficiado pela Lei Estadual nº 2.826 de 29/09/2003, Decreto nº 23.994 de 29/12/2003 e Resolução nº 0009/2004 - GSEFAZ (DOE 31/03/2004), legislações daquele Estado que concederam um benefício fiscal não reconhecido pelo CONFAZ, chamado de crédito estímulo, no total de 90,25% (noventa inteiros e vinte e cinco centésimos por cento) do ICMS para produtos que considera como bens intermediários, em desacordo com o artigo 155, §2º, inciso XII, alínea "g" da Constituição Federal e com os artigos 1º, § único, inciso IV e 2º da Lei Complementar 24/75. Em decorrência de processo de incorporação, a incorporada SPAIPA S/A INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS, CNPJ 00.904.448/0011-01, IE 438.078.507.119, com endereço na RUA JOAO VIGGIANI, nº 10, Chácara dos Laranjais, Marília-SP, foi sucedida pela filial da incorporadora, SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A, CNPJ 61.186.888/0136-86, IE 438.305.293.113, que passou, a partir de 01/12/2013, a atuar no mesmo endereço e com o mesmo objeto daquela, respondendo assim pelas infrações cometidas pela sucedida. A infração está detalhada no "Relatório Circunstanciado da Ação Fiscal", parte integrante deste AIIM. O Demonstrativo n.º 1 lista as operações envolvidas e os respectivos montantes. Os demais documentos juntados fazem prova da infração.

**INFRINGÊNCIA: Arts. 59, §2º, art. 61, do RICMS (Dec. 45.490/00).**

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

3. A Fazenda Pública se insurge contra o cancelamento do auto de infração trazendo como paradigmas as decisões proferidas nos processos DRT-16-1084787/2011, DRTC-III-205804/2007, DRT-16-52596/2011 e DRTC-III-630187/2011, nos quais os resultados dos julgamentos foram pela manutenção dos autos de infração em casos de guerra fiscal envolvendo operações com o Estado do Amazonas.

4. A autuada, após devidamente intimada, apresentou contrarrazões (fls. 746/971).

5. É o relatório do essencial.

**Voto**

6. A decisão proferida pela 10ª Câmara Julgadora cancelou o auto de infração baseando-se, especialmente, em dois fundamentos: 1) que o Fisco limitou-se a presumir que houve utilização de benefício fiscal e 2) que o artigo 15 da Lei Complementar nº 24/1975 dispõe ser vedado às demais Unidades da Federação determinar a exclusão de incentivos fiscais concedidos pelo Estado do Amazonas, *in verbis*.

*A tese de mérito do Sr. Agente Fiscal, consiste na assertiva de que inexistente direito ao crédito do ICMS, quando o produto é comprado de empresa situada em unidade federada que tenha incentivo fiscal.*

*O Sr. Agente Fiscal, foi categórico em afirmar que o fornecedor da Recorrente pagou apenas uma fração do ICMS devido, razão pela qual a diferença, entre o valor lançado e o valor supostamente pago deve ser glosado.*

*Para comprovar que a empresa fornecedora se beneficiou do referido incentivo no período em discussão, a D. Fiscalização Estadual apresentou os seguintes argumentos:*

*(i) a empresa possui inscrição estadual perante a Secretaria da Fazenda do Amazonas, que corresponde a número específico, justamente conforme exigido pela legislação amazense para fruição do incentivo;*

*(ii) a empresa está listada no site da Secretaria de Estado de Planejamento e Desenvolvimento Econômico do Amazonas como produtora de bens intermediários; e*

*(iii) o Relatório elaborado pelo Tribunal de Contas do Estado do Amazonas lista o valor de ICMS que a referida empresa deixou de recolher nos exercícios de 2006, 2007 e 2012, em razão de incentivos fiscais outorgados*

*Contudo, INEXISTE no processo administrativo qualquer prova contundente que o citado fornecedor é detentor de incentivo fiscal no Estado do Amazonas.*

*Nesse sentido, basta notar que os extratos das notas fiscais eletrônicas respectivas (folhas 458 a 472) não trazem qualquer menção de existência de incentivo fiscal descrito pelo Sr. Agente Fiscal no AIIM (Lei nº 2826/2003; Decreto nº 23994/03 e Resolução nº 0009/2004-GSEFAZ), Pelo contrário, o documento fiscal DECLARA E ATESTA o valor integral do ICMS.*

*Ademais, não houve diligência perante a Secretaria da Fazenda do Estado do Amazonas para saber se a fornecedora goza de incentivo fiscal. Ou seja, apesar de todos os recursos disponíveis entre as Secretarias da Fazenda, o Sr. Agente Fiscal não questionou a paradigma amazense sobre eventual tratamento especial concedido ao fornecedor.*

*Ademais, INEXISTE no processo administrativo, qualquer edição, norma ou ato legal, editado pelo Estado do Amazonas, no sentido de demonstrar que o fornecedor goza de qualquer benesse legal.*

*Assim, resta claro que o Sr. Agente Fiscal está presumindo que a fornecedora é detentora de incentivo fiscal pelo simples fato de se situar no Amazonas.*

*Evidente que essa presunção não deve prosperar, visto que cabe ao Sr Agente Fiscal fazer prova inequívoca sobre o efetivo enquadramento e fruição de incentivo fiscal pelo*

contribuinte de outro estado. Sem essa prova cabal, não se pode fazer qualquer tipo de glosa.

Essa assertiva se ratifica, pela análise do artigo 5º da Lei 2826/03 (citada no AIIM), que diz que o incentivo não é auto aplicável, bastando a instalação da empresa no Estado do Amazonas.

Pelo contrário diz que se trata de incentivo restritivo e sujeito a aprovação do Estado. Vejamos:

(...) **08**

É certo que o procedimento fiscal de autuação deve trazer os elementos formadores da convicção do respectivo agente, os quais, por sua vez, devem ser sustentados por documentos probatórios ou métodos de avaliação empíricos, o que afasta por completo a utilização de suposições e indícios infundados, como ocorrido no presente auto de infração, onde o simples fato do contribuinte estar situado no Estado do Amazonas faz com que exista a glosa do crédito fiscal.

Ora, o Estado deve fundamentar as alegações e não simplesmente imputar os fatos de qualquer maneira, transferindo para o contribuinte o ônus de provar sua inocência, ou seja, o AIIM só poderia ter sido lavrado se o Sr. Agente Fiscal trouxesse uma prova da existência do incentivo fiscal por parte do fornecedor.

E não para aí, o exercício do poder de tributar deve pautar-se pelos ditames do princípio da legalidade, sendo imperativo que o Fisco assinalasse pelo menos fortes indícios de infração à legislação tributária para autuar o contribuinte, sob pena de total nulidade do trabalho fiscal.

Ressalte-se que o Sr. Agente Fiscal só faz uma mera presunção, em função do estado de origem de produtos, a qual só teria condições de prosperar se viesse acompanhada de outros elementos ou provas, e desde que todas essas informações e documentos convergissem para a mesma conclusão do fornecedor ser beneficiado de um incentivo fiscal.

(...)

Em outras palavras, apenas as presunções aventadas pelo Sr. Agente Fiscal são insuficientes para caracterizar qualquer infração, o que impõe o cancelamento do AIIM.

De outra mão, deve ser ressaltado que o artigo 15 da Lei complementar nº 24/1975, dispõe ser vetado as demais Unidades da Federação, determinar a exclusão de incentivos fiscal, concedido pelo Estado do Amazonas.

Frisa-se que tal dispositivo está em consonância com a Constituição Federal em seu artigo 155, § 2º, XII, alínea 'g'.

(...)

Assim o suposto benefício fiscal usufruído pela empresa localizada no Estado do Amazonas está de acordo com o artigo 155, § 2º, XII, alínea 'g', da CF/1988,

Deixe de apreciar as demais questões de mérito, já que as presunções aventadas pelo Sr. Agente Fiscal são insuficientes para caracterizar qualquer infração, o que impõe o cancelamento do AIIM.

7. O apelo fazendário deve ser conhecido, uma vez que amparado em paradigmas que demonstram divergência jurisprudencial em face da decisão recorrida (processos DRT-16-1084787/2011, DRTC-III-205804/2007, DRT-16-52596/2011 e DRTC-III-630187/2011).

8. Destaca-se que muito embora a decisão recorrida tenha entendido que o fisco presumiu que houve utilização de benefício fiscal, penso de maneira diferente, pois consta do próprio voto vencedor argumentos do fiscal atuante que comprovam, a meu ver, a fruição de benefício fiscal pelo fornecedor localizado no Estado do Amazonas. A esse respeito, consta do acórdão recorrido, *in verbis*.

*Para comprovar que a empresa fornecedora se beneficiou do referido incentivo no período em discussão, a D. Fiscalização Estadual apresentou os seguintes argumentos:*

(i) a empresa possui inscrição estadual perante a Secretaria da Fazenda do Amazonas, que corresponde a número específico, justamente conforme exigido pela legislação amazonense para fruição do incentivo;

(ii) a empresa está listada no site da Secretaria de Estado de Planejamento e Desenvolvimento Econômico do Amazonas como produtora de bens intermediários; e

(iii) o Relatório elaborado pelo Tribunal de Contas do Estado do Amazonas lista o valor de ICMS que a referida empresa deixou de recolher nos exercícios de 2006, 2007 e 2012, em razão de incentivos fiscais outorgados

9. Quanto ao mérito, o recurso deve ser provido, visto que a legislação em vigor permite autuações por crédito indevido decorrentes de guerra fiscal. Vejamos.

10. O artigo 155, § 2º, XII, "g", da Constituição Federal estabelece a forma pela qual devem ser concedidos isenções, incentivos e benefícios fiscais, *in verbis*.

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

*II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*

*§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*

*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. (q.n)*

11. A Lei Complementar citada pela Carta Magna é a de nº 24/75, que foi recepcionada pelo atual ordenamento jurídico, e que dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências.

12. Reza o artigo 1º, parágrafo único, de referida Lei:

*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.*

13. Assim, verifica-se que somente convênios, celebrados e ratificados pelos Estados da federação, podem conceder e revogar benefícios fiscais referentes ao ICMS, não cabendo a leis estaduais a concessão de tais benesses.

14. Adicionalmente, ressalta-se o disposto no artigo 8º, dessa mesma Lei Complementar, que estabelece:

*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.*

15. Dessa forma, conclui-se que o Estado de São Paulo, com base na Lei Complementar nº 24/75, pode vedar aos contribuintes, destinatários de mercadorias provenientes de Estados que concedem benefícios fiscais sem amparo em convênio do CONFAZ, o aproveitamento integral do ICMS destacado na nota fiscal.

16. Observa-se que a recorrente infringiu a legislação tributária ao se creditar de valor maior que o efetivamente cobrado na operação anterior, desrespeitando os artigos 59, § 2º, 60 e 61, do Regulamento do ICMS, que estão em consonância com os ditames da Constituição Federal, bem como da Lei Complementar 24/75.

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

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



**Artigo 60** - A isenção ou a não-incidência, salvo determinação em contrário (Lei 6.374/89, [art. 37](#)):

I - não implicará crédito para compensação com o valor devido nas operações ou prestações seguintes;

II - acarretará a anulação do crédito relativo às operações ou prestações anteriores.

*Parágrafo único* - O disposto no caput também se aplica no caso de operação ou prestação sujeita a redução de base de cálculo, proporcionalmente à parcela correspondente à redução. (Acrescentado o parágrafo pelo Decreto [50.436](#), de 28-12-2005; DOE 29-12-2005; feitos a partir de 1º-04-2006)

**Artigo 61** - Para a compensação, será assegurado ao contribuinte, salvo disposição em contrário, o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado, nos termos do item 2 do § 1º do artigo 59, relativamente a mercadoria entrada, real ou simbolicamente, em seu estabelecimento, ou a serviço a ele prestado, em razão de operações ou prestações regulares e tributadas (Lei [6.374/89](#), art. 38, alterado pela Lei [10.619/00](#), art. 1º, XIX; Lei Complementar federal 87/96, art. 20, § 5º, na redação da Lei Complementar 102/00, art. 1º; Convênio ICMS-54/00). (g.n)

17. Também não há que se aceite o argumento da autuada, trazido em suas contrarrazões, no sentido de que o Estado de São Paulo não poderia obstar a aplicabilidade da legislação amazonense por considerá-la ilegítima até o julgamento da ADI nº 4.832/2012, visto que não se está aqui declarando ilegalidade ou inconstitucionalidade de ato ou lei de outra unidade da federação, mas, tão somente, está-se cumprindo o quanto disposto na legislação em vigor no tocante à matéria tratada nesses autos.

18. Por fim, entendo não possuir razão a recorrida quanto às alegações de que não há necessidade de prévio convênio para concessão de benefícios fiscais às empresas instaladas na Zona Franca de Manaus e de que não cabe aos demais Estados restringir os incentivos concedidos pelo Estado do Amazonas, conforme disposto no artigo 15 da Lei Complementar nº 24/75, pelas razões expostas abaixo.

19. Observa-se que no caso em análise não se está desconsiderando o benefício concedido pelo Estado do Amazonas a seus contribuintes, mas tão somente glosando os créditos que representam ônus para o Estado de São Paulo. O artigo 15 da LC 24/75 permite a concessão de benefício para a Zona Franca de Manaus sem aprovação do CONFAZ, porém essa excepcionalidade não pode ser entendida como possibilidade de transferência de ônus para outros Estados da Federação, devendo-se, nesses casos, haver respeito ao pacto federativo.

20. Cabe destacar, ainda, que o artigo 15 da Lei Complementar nº 24/75, norma anterior à ordem constitucional vigente, deve ser interpretado conforme os ditames da Constituição Federal de 1988. Ressalta-se que a Magna Carta de 1988 manteve a ZFM com suas características de incentivos fiscais, conforme disposto no artigo 40, *caput*, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). Contudo, isso não quer dizer que referidos incentivos fiscais devam abranger aqueles concedidos após o advento da nova ordem constitucional, que é o que se vislumbra no presente caso.

21. Nesse ponto, é relevante a diferença apontada pela d. Representação Fiscal entre o termo "*incentivos fiscais*" trazido pelo artigo 40 do ADCT e a expressão muito mais ampla trazida pelo artigo 155, § 2º, XII, "g", da Constituição, que se refere a "*isenções, incentivos e benefícios fiscais*", pois é razoável o entendimento de que tais expressões não são sinônimas, sendo certo que os incentivos mantidos pelo artigo 40 do ADCT para a ZFM são aqueles vigentes ao tempo da promulgação da Constituição, quais sejam, os incentivos fiscais referentes a tributos federais estabelecidos no Decreto-Lei 288/67.

21. Outrossim, destaca-se que o Estado do Amazonas tem assento no CONFAZ, propondo e votando Convênios, fato esse que seria desnecessário caso referido Estado estivesse desobrigado da autorização do CONFAZ para a instituição de benefícios fiscais do ICMS.

22. Pelo exposto, conheço e dou provimento ao recurso especial da Fazenda Pública, reestabelecendo o auto de infração.

Sala das Sessões, data a ser verificada digitalmente.

Maria Augusta Sanches  
Juíza Relatora



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

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
11	4038262-0	2014	4038262-0	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (FAZENDA)
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA
Recorrido:	SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A
Responsáveis Solidários:	
Relator:	MARIA AUGUSTA SANCHES
Sustentação Oral Requerida:	NÃO

**DESPACHOS DO PROCESSO**

Esteve presente à sessão o Dr. BEATRIZ ANTUNES PIAZZA – OAB/SP 405763, tendo sido deferida a realização da sustentação oral quando do retorno do processo à pauta.

Plenário Antônio Pinto da Silva, 25 de março de 2021  
 FÁBIO HENRIQUE BORDINI CRUZ  
 Presidente da Câmara Superior

---

**Ementa:**

ICMS - CRÉDITO INDEVIDO - GUERRA FISCAL. COMPRA E VENDA. Regra da não-cumulatividade não é ilimitada, mas sofre a restrição prevista na própria Constituição Federal, no seu art. 155, §2º, XII, "g", combinado com o art. 1º e 8º, da LC 24/75. Nos casos como o aqui tratado não se trata de declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade de norma ou ato de outro Estado da Federação, mas do cumprimento da legislação vigente. Os incentivos fiscais concedidos pelo Estado do Amazonas devem ser realizados por meio de convênios aprovados pelo CONFAZ. O artigo 15 da Lei Complementar 24/75 aplica-se somente aos incentivos fiscais concedidos até a data da promulgação da Constituição Federal de 1988. RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA PÚBLICA CONHECIDO E PROVIDO.

**Relatório e Voto:**

Relatório e voto vista

Requeri vista dos autos para manifestar meu entendimento acerca da matéria, em especial o quanto decidido pelo Supremo Tribunal Federal – STF acerca da matéria.

Isso porque, segundo o entendimento da minha colega relatora, dra. MARIA AUGUSTA SANCHES, o artigo 15 da lei complementar nº 24/75, não teria sido recepcionado pela Constituição Federal e, por essa razão, não poderia autorizar a concessão de benefícios fiscais sem a respectiva aprovação dos Estados da Federação, por meio de Convênio.

Entretanto, para concluir nestes termos, necessário superar o quanto estabelecido no artigo 28 da Lei nº 13.457, de 18 de março de 2009, que veda o afastamento de dispositivo de lei vigente sob a alegação de inconstitucionalidade, requisito necessário para não recepção ou revogação – por incompatibilidade, do texto legal pela Carta Magna.

Assim, no silêncio do STF não poderia este tribunal avançar neste tema, sob pena de exceder sua competência.

Assim, observo que o STF já apreciou a matéria, por mais de uma vez, merecendo destaque o quanto decidido na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 2.348, ajuizada pelo Governador do Amazonas contra dispositivos que afastavam a isenção no recolhimento de COFINS e PIS/PASEP sobre as receitas de vendas efetuadas a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus (Relator o Ministro Marco Aurélio, Plenário, DJ 7.11.2003), e na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 1.799, quando suspensa a eficácia de dispositivo que projetava no tempo a mitigação do quadro de incentivos fiscais assegurado relativamente à Zona Franca de Manaus (Relator o Ministro Marco Aurélio, Plenário, DJ 12.4.2002).

Referido entendimento encontrou reflexo no voto proferido pela Ministra Carmem Lúcia na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 310-MT, onde reconheceu-se a recepção do artigo 15 da Lei Complementar nº 24/1975 relativamente aos benefícios fiscais anteriores à CF/1988, e não de forma incondicionada e ilimitada, nos seguintes termos:

*A norma constitucional transitória invocada pelo Autor **impôs a preservação do elenco pré-constitucional de incentivos à Zona Franca de Manaus**, restringindo, assim, o exercício da competência conferida aos Estados e ao Distrito Federal no corpo normativo permanente da Constituição de 1988, pela não incidência constitucionalmente qualificada instituída pelo art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.*

Como se vê, a Corte Suprema se debruçou sobre a revogação de benefícios fiscais anteriores à CF/1988, pertinentes a operações de saída de mercadorias rumo à Zona Franca de Manaus, entendendo que restaram preservados aqueles existentes quando do advento da nova ordem constitucional.

Tais benesses fiscais são inconfundíveis com aquelas concedidas unilateralmente pelo Estado do Amazonas após a promulgação da Carta Magna, objeto do lançamento fiscal.

Nessa ordem de ideias, para que o crédito de ICMS destacado de documentos fiscais com origem no Estado do Amazonas pudesse ser apropriado pela Recorrida, fazia-se mesmo necessária a existência de convênio com o Estado de São Paulo, destino das mercadorias, nos termos do que dispõe o artigo 155, § 2º, XII, "g", da CF.

Dessa feita, assim como a minha colega relatora, conheço do recurso especial da fazenda pública para provê-lo.

São Paulo, 24 de março 2022.

Edison Aurélio Corazza

Juiz com Vista

**Ementa:**

**ICMS. GUERRA FISCAL. ZONA FRANCA DE MANAUS. CRÉDITO INDEVIDO DO IMPOSTO DESTACADO NA NOTA FISCAL NA TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DIVERSOS EM OPERAÇÃO INTERESTADUAL COM BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO SEM CONVÊNIO NO CONFAZ (I.1 e II.2).** A literalidade do texto do art. 40, do ADCT e art. 15, da LC n.º 24/75, indica a exceção na questão da introdução de benefício fiscal sem convênio estabelecido entre as Unidades Federadas para o caso da Zona Franca de Manaus. Não há norma jurídica emanada do Poder Judiciário determinando a não recepção do art. 15, da LC n.º 24/75. A interpretação feita pela Fazenda Pública suprime o alcance dos citados ordenamentos legais, o que caracteriza uma hipótese inexistente na legislação tributária.

Recurso Especial da Fazenda Pública conhecido e negado provimento.

**Relatório e Voto:****VOTO VISTA**

Trata-se de pedido de vista de Recurso Especial da Fazenda Pública que solicitei para melhor análise dos autos.

Verificado todo o teor do processo, adoto o relatório ali elaborado, porém ousou discordar do brilhante voto prolatado pela Juíza Relatora Dra. Maria Augusta Sanches, no que se refere ao mérito desta discussão, em razão da minha posição já proferida em outros processos (AIIM's n.º 4.016.996-0, 4.027.131-6 e 4.024.287-0, 4.040.185-6).

A Fazenda Estadual sustenta, relativamente à cobrança do imposto e na glosa do crédito, que o benefício fiscal concedido sem autorização do CONFAZ não pode acarretar qualquer efeito ao Estado de São Paulo, sob pena de afrontar o art. 155, § 2º, XII, "g", da Constituição Federal e arts. 1º e 8º, das LC n.º 24/75, assim descritos:

*"Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

*XII - cabe à lei complementar:*

*§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*

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

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

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

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

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

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

Referidos dispositivos legais, no intuito de evitar a "guerra fiscal" travada pela disputa de empresas – geração de emprego, renda, aumento na arrecadação tributária, etc. –, preveem a necessidade de convênio celebrado entre os Estados e o Distrito Federal, para a concessão de ditos benefícios fiscais.

Este tema é abordado há algum tempo neste C. Tribunal de Impostos e Taxas (vide as decisões da Câmara Superior no DRT 14-70213/11, AIIM n.º 3.145.186-0; DRT 12-665374/10, AIIM n.º 3.153.936-0; DRTC II-1058727/11, AIIM n.º 3.160.274-5; DRT 12-609305/06, AIIM n.º 3.057.335-0; DRT 7-350171/10, AIIM n.º 3.126.653-8; DRT 6-316224/11, AIIM n.º 3.147.563-2; DRT 7-821708/09, AIIM n.º 3.124.522-5), com súmula editada na questão de crédito indevido na transferência interestadual entre estabelecimentos do mesmo titular (Súmula n.º 11/2017).

Referida súmula, segue a jurisprudência pacificada no Supremo Tribunal Federal o qual aponta a imprescindibilidade de Convênio no CONFAZ para que as Unidades Federadas possam introduzir norma jurídica que conceda algum tipo de benefício fiscal, bem como, a impropriedade dos atos tomados pelos entes federados em retaliar os benefícios concedidos por outras unidades com o uso da sua autonomia administrativa ou legislativa de operações que resultem no recolhimento em valor menor do imposto ou na apropriação do crédito em seu território (vide, por exemplo, ADI n.º 776, 1247, 2157, 2376, 3246, 3312, 3664, 3674, 3702, 3794, 3803, 4152, 4457, 4635, etc.).

O próprio Estado de São Paulo também possui participação neste embate entre os entes federados, o qual pode ser como exemplo, os julgamentos ocorridos na ADI-MC n.º 902 e 1999 e ADI n.º 4152, 4635 e 4832.

Entre outros argumentos que reforçam este juízo de valor, ressalta-se o respeito ao princípio federativo e da competência tributária, o qual impõem limites no intuito de estabelecer o equilíbrio entre o poder estatal de tributar (arts. 1º; 4º; 60, § 5º; 146 e 155, da CF e art. 34, § 5º, do ADCT).

Por outro lado, o contribuinte sustenta que pela a regra dos arts. 150, § 6º; 155, § 2º, XII, "g", da CF; art. 40, do ADCT, e; art. 15, da LC n.º 24/75, teriam suporte legal para possibilitar a aplicação de qualquer benefício fiscal pelo Estado do Amazonas à ZFM sem necessidade de autorização por meio de convênio celebrado pelas Unidades Federadas. Vide os artigos abaixo:

*"Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

*Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)  
Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus.*

*Art. 15 - O disposto nesta Lei não se aplica às indústrias instaladas ou que vierem a instalar-se na Zona Franca de Manaus, sendo vedado às demais Unidades da Federação determinar a exclusão de incentivo fiscal, prêmio ou estímulo concedido pelo Estado do Amazonas."*

Este entrave jurídico não possui uma solução própria e definitiva no Supremo Tribunal Federal, razão pela qual somente é plausível buscar alguns juízos de valores para aplicar neste caso, como por exemplo, a decisão ocorrida no ADI n.º 310. Neste julgamento relatado pela Ministra Cármen Lúcia foi considerado inconstitucionais os Convênios ICMS n.º 1, 2 e 6, de 30 de maio de 1996, que haviam alterado o Convênio ICMS n.º 65/1988. Estes atos normativos ou revogaram, de forma progressiva, a isenção da cana-de-açúcar na remessa das Unidades Federadas para a Zona Franca (Conv. ICMS n.º 01/96) e a isenção de produtos industrializados e semi-elaborados previstos na lista do Conv. ICMS n.º 07/89 (Conv. ICMS n.º 02/96), ou, vedou ao estabelecimento remetente os créditos dos impostos oriundos de matérias-primas, materiais secundários e materiais de embalagens utilizados na produção de bens objeto da isenção (Conv. ICMS n.º 06/96).

Restou também determinado no acórdão da Ministra, a natureza de imunidade tributária do art. 40, do ADCT, alcançando do mesmo modo o ICMS. O eventual problema estaria na exceção feita neste julgamento que alcançou unicamente as mercadorias remetidas à ZFM para consumo ou industrialização das empresas ali localizadas, o que é diverso das operações analisadas neste AIIM. Contudo, o tema ficou restrito em decorrência do pedido de inconstitucionalidade dos citados convênios.

A aceitação de um juízo de valor em detrimento do outro, particularmente, entendo que passa pela análise da recepção ou demarcação do alcance do art. 15, da LC n.º 24/75. Se por um lado a Fazenda Pública sustenta pela possibilidade de cobrança do imposto e/ou glosa dos créditos decorrentes de operações acobertadas por benefícios fiscais concedidos por outro ente federado sem autorização do CONFAZ dando grande margem interpretativa aos arts. 1º e 8º, da LC n.º 24/75 e com fundamento constitucional no art. 155, § 2º, XII, "g", seria preciosismo demasiado em rejeitar o art. 15 da citada norma jurídica em prol da arrecadação tributária.

É evidente que a decisão final deste entrave incumbe ao Poder Judiciário (STF), e, inexistindo norma jurídica emanada neste sentido, a restrição na aplicação do art. 15, LC n.º 24/75 não encontra respaldo no princípio da legalidade e da segurança jurídica porque ao avaliar o caso pela interpretação literal de uma Lei válida, vigente e eficaz, as razões recursais elaboradas pelo Fisco não merecem procedência.

Analisando a redação do art. 40, do ADCT, não há uma indicação exclusiva de que somente os tributos federais estariam sujeitos aos incentivos fiscais para a ZFM. Assim, o argumento da Fazenda Estadual de que tal incentivo somente alcançaria a competência federal com base no Decreto-Lei n.º 288/67, não merece prosperar, tendo em vista que o texto constitucional não impõe esta particularidade. Inexistindo dita peculiaridade, e, mesmo comparando e até utilizando a tese jurídica aplicada nos casos ordinários do benefício fiscal concedido sem convênio no CONFAZ entre as Unidades Federadas, a previsão do art. 40, do ADCT junto com o art. 15, da LC n.º 24/75, não encontram qualquer restrição legislativa e a sua observação deve ser atendida pelos os demais Entes da Federação.

As razões recursais do Fisco apresentam uma interpretação que diretamente propõe o afastamento do art. 40, do ADCT e do art. 15, da LC n.º 24/75 sem que haja, conforme dito acima, determinação emanada do STF neste sentido, ou, uma alteração legislativa. Portanto, tal juízo de valor cria uma hipótese inexistente na Lei, gerando por consequência, a aplicação da mesma premissa do caso geral para a distinção feita no ordenamento jurídico tributário.

Desta forma, entendo que o benefício fiscal concedido pelo Estado do Amazonas à ZFM, em que resulta na redução do pagamento do imposto nas operações interestaduais conhecido como "crédito estímulo", é válido e eficaz, pela força da literalidade do art. 40, do ADCT e art. 15, da LC n.º 24/75, além de inexistir qualquer norma jurídica ou decisão judicial que afaste a não recepção ou restrição dos efeitos de ditos artigos, motivo pelo qual rejeito os argumentos da Fazenda Estadual para manter intacta a decisão anterior e acolher o cancelamento da cobrança do crédito tributário.

Ante o exposto, peço vênia para discordar do brilhante voto da Juíza Relatora, para **CONHECER** o Recurso Especial da Fazenda Pública e, no mérito, **NEGAR LHE PROVIMENTO**, mantendo-se o acórdão recorrido na sua integralidade.

**Sala de Sessões, em data certificada digitalmente.**

---

**Klayton Munehiro Furugem**



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

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
11	4038262-0	2014	4038262-0	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (FAZENDA)
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA
Recorrido:	SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A
Responsáveis Solidários:	
Relator:	MARIA AUGUSTA SANCHES
Sustentação Oral Requerida:	NÃO
Pedidos de Vista:	EDISON AURÉLIO CORAZZA, KLAYTON MUNEHIRO FURUGUEM
Votos de Preferência:	JULIANO DI PIETRO

**CONFIRMAÇÃO DO VOTO DO RELATOR**

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

Plenário Antônio Pinto da Silva, 24 de março de 2022  
MARIA AUGUSTA SANCHES  
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
11	4038262-0	2014	4038262-0	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (FAZENDA)
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA
Recorrido:	SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A
Responsáveis Solidários:	
Relator:	MARIA AUGUSTA SANCHES
Sustentação Oral Requerida:	NÃO
Votos de Preferência:	JULIANO DI PIETRO

**VOTO DE PREFERÊNCIA - Juiz: JULIANO DI PIETRO**

**Ementa:**

ICMS. ZONA FRANCA DE MANAUS. GUERRA FISCAL. GLOSA DE CRÉDITOS. LC 24/75. IMPOSSIBILIDADE. RECURSO FAZENDÁRIO CONHECIDO, MAS NÃO PROVIDO.

**Relatório e Voto:**

**VOTO DE PREFERÊNCIA**

Com a devida vênia a correntes de pensamento contrárias, pedi a presente preferência para aportar meu entendimento sobre a instigante questão dos créditos de ICMS na aquisição de mercadorias favorecidas com incentivos ou benefícios fiscais no âmbito da Zona Franca de Manaus.

Parabenizando a i. juíza relatora, Dra. Maria Augusta Sanches, por seu voto muitíssimo bem estruturado e fundamentado, como lhe é próprio, acompanho-a quanto ao conhecimento do Especial, mas ousou divergir acerca do mérito.

De início, cabe anotar o que prescrevia o parágrafo 6º do artigo 23 da Constituição Federal de 1967, com a redação que lhe deu a Emenda Constitucional nº 1/69:

“Art. 23. **Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sôbre:**

(...)

II - **operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes, impostos que não serão cumulativos e dos quais se abaterá nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.**

(...)

§ 4º Lei complementar poderá instituir, além das mencionadas no item II, outras categorias de contribuintes daquele impôsto.

§ 5º A alíquota do impôsto à que se refere o item II será uniforme para tôdas as mercadorias nas operações internas e interestaduais; o Senado Federal, mediante resolução tomada por iniciativa do Presidente da República, fixará as alíquotas máximas para as operações internas, as interestaduais e as de exportação.

§ 6º **As isenções do impôsto sôbre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar.**

§ 7º O impôsto de que trata o item II não incidirá sôbre as operações que destinem ao exterior produtos industrializados e outros que a lei indicar.

§ 8º Do produto da arrecadação do impôsto mencionado no item II, oitenta por cento constituirão receita dos Estados e vinte por cento, dos municípios. As parcelas pertencentes aos municípios serão creditadas em constas especiais, abertas em estabelecimentos oficiais de crédito, na forma e nos prazos fixados em lei federal.” (destaques acrescidos)

Avançando ao Sistema Constitucional Tributário vigente, encontramos o mesmo mandamento no artigo 155, inciso XI, alínea “g”, da Lei Maior:

“Art. 155. **Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:** (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

II - **operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;** (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

XII - **cabe à lei complementar:**

- definir seus contribuintes;
- dispor sobre substituição tributária;
- disciplinar o regime de compensação do imposto;
- fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;



- e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos mencionados no inciso X, "a";
- f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
- g) **regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.**
- h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b; (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001) (Vide Emenda Constitucional nº 33, de 2001)
- i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)" (...)." (destaques acrescentados)

O cotejo dos trechos destacados dos dispositivos constitucionais acima reproduzidos revela serem eles praticamente idênticos, com pequenas distinções impertinentes à análise que ora se efetua, revelando o inequívoco intuito constitucional de que o ICM, no Sistema anterior, e o ICMS, no Sistema vigente, somente podem ser objeto de isenções, incentivos e benefícios fiscais mediante deliberação dos Estados (e do Distrito Federal), mas sempre na forma definida em lei complementar.

Tal Lei Complementar é, de forma indisputada, a LC 24/75, devidamente recepcionada pelo Sistema Constitucional vigente. Tanto assim é que a própria Fazenda Estadual sempre se valeu, no tema da "Guerra Fiscal", das disposições de seu artigo 8º, inciso I ("ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria"), da referida Lei Complementar para glosar créditos do imposto quando da aquisição de mercadorias sujeitas a incentivos ou benefícios fiscal concedidos na origem à margem do CONFAZ.

Pois bem. Em seu artigo 15, assim dispõe a LC 24/75:

**"Art. 15 - O disposto nesta Lei não se aplica às indústrias instaladas ou que vierem a instalar-se na Zona Franca de Manaus, sendo vedado às demais Unidades da Federação determinar a exclusão de incentivo fiscal, prêmio ou estímulo concedido pelo Estado do Amazonas."**

Desde logo assevero que a mim afigura-se cristalino que, sem qualquer mitigação temporal, tal dispositivo - na esteira do artigo 8º, inciso I, da mesma Lei, o qual torna nulo o ato concessivo de incentivos ou benefícios fiscais à margem do CONFAZ e ineficaz o crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria - excepciona as indústrias instaladas ou que vierem a se instalar na Zona Franca de Manaus, com expressa vedação, destinada aos demais Estados da Federação, à exclusão daqueles incentivos ou benefícios fiscais.

Não se tem notícia de qualquer pronunciamento judicial aqui aplicável no sentido da não recepção do citado artigo 15 da LC 24/75 - ressaltando-se que o artigo 97 da CF/88 firma ser prerrogativa judicial a declaração de inconstitucionalidade de norma, originária ou superveniente -, razão pela qual decisão administrativa nesse sentido afrontaria diretamente o artigo 28 da Lei nº 13.457/2009:

**"Artigo 28 - No julgamento é vedado afastar a aplicação de lei sob alegação de inconstitucionalidade, ressalvadas as hipóteses em que a inconstitucionalidade tenha sido proclamada:**

**I - em ação direta de inconstitucionalidade;**

**II - por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, em via incidental, desde que o Senado Federal tenha suspenso a execução do ato normativo.**

**III - em enunciado de Súmula Vinculante; (NR)"**

Assim, não vejo qualquer possibilidade de manutenção da glosa de créditos de ICMS ora controvertida, porquanto tal conduta estatal está vedada expressamente por lei complementar, em harmonia com o artigo 155, parágrafo 2º, inciso II, alínea "g", da Constituição Federal de 1988.

Voltarei ao tema adiante. Porém, antes, em amparo ao desenvolvimento lógico do presente percurso intelectual, mostra-se importante perscrutar entendimentos em sentido oposto, sempre com honestidade intelectual e disposição de ser convencido.

Nessa empreitada, anoto, com base em outros processos sobre o tema por mim já enfrentados, que quem defende a possibilidade da glosa de créditos ora debatida assim o faz - sem querer apoderar-me de tais entendimentos, mas apenas tentando compreendê-los - sob fundamentos que podem ser assim sintetizados:

(i) a aplicação do artigo 15 da LC 25/74 estaria restrita aos incentivos fiscais concedidos sob a égide do ordenamento pretérito, eis que o artigo 40 do ADCT teria recepcionado apenas o plexo de normas vigente quando do advento da CF/88 e por esta recepcionados (tais quais dispostos no Decreto-Lei 288/67), não alcançando, pois, incentivos outros concedidos pelo Estado do Amazonas já sob o império da Constituição Federal vigente, os quais, se concedidos sem autorização sem Convênio, são nulos, impondo-se a glosa creditícia pelo Estado de destino; e/ou

(ii) o resultado da concessão de incentivos fiscais seria uma não incidência tributária e, na vigência da Constituição Federal de 1988, a não incidência "não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes" (art. 155, §2º, II, "a"), "salvo determinação em contrário da legislação", de modo que, conquanto não sejam nulos os incentivos concedidos no âmbito da Zona Franca de Manaus, eles veiculam hipóteses de não-incidência, para as quais não haveria autorização para a manutenção dos respectivos créditos na legislação infraconstitucional, sendo, pois, constitucional a glosa em foco.

Quanto ao primeiro entendimento acima sintetizado e desde logo pedindo escusas por qualquer má-interpretação que tenha eu feito dele - cabendo ainda ressaltar o enorme respeito que nutro pelo debate de ideias e, mais ainda, pelos ilustríssimos juízes desta Corte que comungam de tal entendimento -, retomo o quanto asseverado no início do presente voto, no sentido de que, tal qual a Constituição Federal de 1988, a Carta pretérita igualmente impunha (art. 23, §6º) que "isenções" fossem concedidas nos termos fixados convênio, conforme disposição de lei complementar, sendo tal lei complementar justamente a LC 24/75.

Por conseguinte, a exigência de Convênio já era impositiva para a concessão de "isenção" de ICMS por qualquer Estado, à exceção do Estado do Amazonas para as indústrias instaladas ou que vierem a se instalar na Zona Franca de Manaus. Consequentemente, a ausência de Convênio não torna tais incentivos nulos também sob a égide da Constituição de 1988. Aliás, vale frisar que a segunda corrente de entendimento acima destacada igualmente não considera nulos tais incentivos, conquanto seja favorável à glosa de créditos do ICMS na situação presente.

Ademais, creio eu que tal questão desvincula-se do quanto disposto no Decreto-Lei nº 288/67, que em seu "Capítulo II" realmente trata de incentivos fiscais outros, os quais, porém, não limitam o alcance do artigo 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (com prazo prorrogado por força dos artigos 92 e 92-A também do ADCT), que dispõe:

**"Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)**

**Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus."**

Tal dispositivo constitucional tem em meu sentir alcance muito mais amplo, buscando a concretização do espírito constitucional em prol do desenvolvimento da região amazônica expresso em seu artigo 3º, III ("Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (...) erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais"), não se limitando a um congelamento de um *status quo*.

Aliás, sobre o tema o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RE 592.891 na sistemática de repercussão geral definiu a seguinte tese: "Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT".

Explique-se que, naquele feito, defendia a União a glosa de tais créditos por força do artigo 153, §3º, II, da Constituição Federal - ou seja, justamente com base no superveniente Sistema Constitucional Tributário -, o qual veda o creditamento do IPI na aquisição de insumos não tributados, tais quais aqueles oriundos da Zona Franca de Manaus.

Enfrentando o tema com serenidade mesmo diante da consolidação da jurisprudência da Suprema Corte de forma contrária ao creditamento do IPI na aquisição de insumos, matéria-prima e material de embalagem não tributados na origem em situações não excepcionais, a Ministra Rosa Weber assim consignou em seu voto vencedor:

"(...)

**Trata-se, a instituição da ZFM, repito, de uma opção legítima do Constituinte originário, que entendeu por bem, ao delinear os contornos da República Federativa do Brasil, nela inserir um espaço peculiar, uma**

**verdadeira fissura, por assim dizer, na estrutura de outro modo simétrica da Federação. Levados a sério, aos preceitos inscritos nos arts. 3º, III, e 43, § 2º, III, da Lei Maior e, em especial, ao art. 40, caput, do ADCT não pode ser atribuída exegese que lhes retire a densidade normativa. Subordinar o regime especial de isenção instituído pela norma de estatura constitucional preservadora da Zona Franca de Manaus à regra de creditamento do art. 153, § 3º, II, da CF, que, de fato, pressupõe cobrança anterior, vai, na minha compreensão, contra o sentido expresso da Constituição, e esta é que há de ser reverenciada, nos seus arts. arts. 3º, III, e 43, § 2º, III, e, no art. 40, caput, do ADCT. (...).” (destaques originais)**

Não é demais transcrever também a ementa do julgado acima analisado:

“TRIBUTÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. CREDITAMENTO NA AQUISIÇÃO DIRETA DE INSUMOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS. ARTIGOS 40, 92 E 92-A DO ADCT. CONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 3º, 43, § 2º, III, 151, I E 170, I E VII DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INAPLICABILIDADE DA REGRA CONTIDA NO ARTIGO 153, § 3º, II DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL À ESPÉCIE. **O fato de os produtos serem oriundos da Zona Franca de Manaus reveste-se de particularidade suficiente a distinguir o presente feito** dos anteriores julgados do Supremo Tribunal Federal sobre o creditamento do IPI quando em jogo medidas desonerativas. **O tratamento constitucional conferido aos incentivos fiscais direcionados para sub-região de Manaus é especialíssimo.** A isenção do IPI em prol do desenvolvimento da região é de interesse da federação como um todo, pois este desenvolvimento é, na verdade, da nação brasileira. A peculiaridade desta sistemática reclama exegese teleológica, de modo a assegurar a concretização da finalidade pretendida. À luz do postulado da razoabilidade, a regra da não cumulatividade esculpida no artigo 153, § 3º, II da Constituição, se compreendida como uma exigência de crédito presumido para creditamento diante de toda e qualquer isenção, cede espaço para a realização da igualdade, do pacto federativo, dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil e da soberania nacional. Recurso Extraordinário desprovido.” (Plenário. J. 25/04/2019, p. 20/09/2019)

Nesses termos e ante a impossibilidade de se limitar neste âmbito judicante, seja por inconstitucionalidade, seja por uma espécie de interpretação conforme a Constituição, o alcance do artigo 15 da Lei Complementar nº 24/75, permanece “vedado às demais Unidades da Federação determinar a exclusão de incentivo fiscal, prêmio ou estímulo concedido pelo Estado do Amazonas”, seja no que se refere a incentivos anterior à Constituição Federal de 1988, seja em relação a incentivos a ela posteriores.

E nem se diga que o STF, quando do julgamento da ADI-MC 1799, da ADI-MC 2348 ou ainda da ADI 310, teria limitado o alcance do artigo 15 da LC 24/75 a benefícios fiscais atinentes ao ICMS (ICMS) anteriores à CF/88. Ora, em todos aqueles julgados – **anteriores todos eles ao julgamento do RE 592.891 (Tema 332)** – tratava-se de pretendidas alterações diretas ao plexo de incentivos veiculados pelo Decreto-Lei 288/67 (ADI-MC 2348: afronta, pela MP 2.037-24, ao art. 40 do ADCT ao determinar que as vendas à ZFM não seriam isentas da COFINS; ADI-MC 1799: ofensa, pela MP 1.614-16, ao art. 40 do ADCT ao suspender a aprovação de novos projetos na Zona Franca e Manaus; e ADI 310: ofensa, pelos Convênios 1, 2 e 6/90, ao art. 40 do ADCT por restringirem a equiparação da ZFM ao exterior para fins de remessas de mercadorias), sendo tais julgados, além de impertinentes em razão de seus específicos objetos, carentes de qualquer orientação pretoriana no específico sentido de que o artigo 15 da LC 24/75 teria aplicação limitada.

E ainda lançando mão do quanto asseverado pelo Supremo Tribunal Federal no RE 592.891 (Tema 332), acredito que tais razões de decidir oriundas do intérprete máximo da Constituição Federal prestam-se igualmente para refutar a segunda linha de entendimento por mim livremente sintetizada alhures (“ausência de crédito ante a não incidência na operação anterior”). Isso, porque aquelas razões de decidir do STF claramente excepcionam, da regra geral de anulação do crédito, a não incidência do imposto por força de benefício ou incentivo fiscal própria da Zona Franca de Manaus, tal qual ocorre lá com o crédito do IPI e aqui com o crédito de ICMS, em respeito sobretudo ao desígnio constitucional de diminuição das desigualdades regionais. Ou seja, as regras do Sistema atual, gerais, atinentes à anulação de créditos por conta de isenções ou incentivos na origem – ou ainda não incidência, como se queira – **não se aplicam à excepcionalidade da Zona Franca de Manaus.**

Além disso, ainda que assim não fosse, retomo, sem cansativa repetição, o entendimento de que o artigo 15 da Lei Complementar nº 24/75, por ser a lei complementar a que alude o artigo 155, §2º, XII, “g”, da Constituição Federal, é com ela totalmente compatível e não possui qualquer limitação temporal, estando plenamente vigente e sendo aplicável também a incentivos e benefícios concedidos pelo Estado do Amazonas ao tempo da novel ordem constitucional a indústrias estabelecidas na Zona Franca de Manaus.

Em confirmação de tal afirmação, basta imaginar que, não existisse o artigo 15 na LC 24/75 e o legislador nacional, hoje, incluísse-o naquela Lei Complementar, invalidade alguma haveria, porquanto plenamente harmônica com a Constituição Federal de 1988, especialmente com seu já citado artigo 3º, inciso III. Daí que acredito eu, com ainda mais força, ofender o artigo 28 da Lei nº 13.457/2009 supor, sem expressa determinação legal ou do STF nesse sentido, que o artigo 15 da LC 24/75 não alcançaria incentivos e benefícios fiscais concedidos pelo Estado do Amazonas já sob a égide da CF/88.

Tano assim é que o Convênio 190/2017, o qual pretendeu pacificar a “Guerra Fiscal” mediante convalidação de incentivos e benefícios fiscais concedidos à margem do COFAZ, estatui logo em sua Cláusula Primeira, §3º, que:

**“§ 3º O disposto neste convênio não se aplica aos benefícios fiscais instituídos por legislação estadual, nos termos do art. 15 da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, e pelo art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, ambos com fundamento no art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT da Constituição Federal.”**

Evidentemente tal restrição não decorre do entendimento de que poderiam ser convalidados incentivos ou benefícios de outros Estados que não o do Amazonas, mas sim da inegável circunstância de que os incentivos concedidos no âmbito da Zona Franca de Manaus não necessitam de qualquer convalidação, o que, por força do quanto disciplinado no citado Convênio, aplica-se também aos créditos apropriados pelos adquirentes das mercadorias ali originadas com destino a outros Estados, que igualmente não necessitam de convalidação.

Nesses termos, **CONHEÇO DO RECURSO ESPECIAL FAZENDÁRIO**, mas **NEGO-LHE PROVIMENTO**.

Sala de Sessões, 24 de março de 2022.

Juliano Di Pietro

Relator



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

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
11	4038262-0	2014	4038262-0	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (FAZENDA)
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA
Recorrido:	SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A
Responsáveis Solidários:	
Relator:	MARIA AUGUSTA SANCHES
Sustentação Oral Requerida:	NÃO
Pedidos de Vista:	EDISON AURÉLIO CORAZZA, KLAYTON MUNEHIRO FURUGUEM
Votos de Preferência:	JULIANO DI PIETRO

**DECISÃO DA CÂMARA**

**RECURSO ESPECIAL (FAZENDA): CONHECIDO INTEGRALMENTE. PROVIDO.**

**VOTO DO JUIZ RELATOR:** MARIA AUGUSTA SANCHES

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

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

RODRIGO PANSANATO OSADA

VALÉRIO PIMENTA DE MORAIS

MARCELO AMARAL GONÇALVES DE MENDONÇA

CACILDA PEIXOTO

MARCO ANTONIO VERISSIMO TEIXEIRA

FÁBIO HENRIQUE BORDINI CRUZ

ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES (Presidente)

**VOTO DE VISTA:** EDISON AURÉLIO CORAZZA

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

**VOTO DE VISTA:** KLAYTON MUNEHIRO FURUGUEM

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

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

CARLOS AMERICO DOMENEGHETTI BADIA

CARLOS AFONSO DELLA MONICA

**VOTO DE PREFERÊNCIA PROFERIDO:** JULIANO DI PIETRO

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

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

AUGUSTO TOSCANO

MARIA DO ROSÁRIO PEREIRA ESTEVES

ALBERTO PODGAEC

São Paulo, 24 de março de 2022  
Tribunal de Impostos e Taxas



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

**ePAT** 1027  
processo administrativo tributário eletrônico

**AUTUADO**  
SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A

**IE**  
438305293113

**CNPJ**  
61186888013686

**LOCALIDADE**  
Marília - SP

**AIIM**  
4038262-0

**JULGAMENTO NA CÂMARA DO TIT COM CERTIFICADO DIGITAL**

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

São Paulo, 24 de março de 2022  
Tribunal de Impostos e Taxas