

## GUERRA FISCAL – ICMS

### JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

Novembro de 2011  
**JOSÉ PAULO NEVES**

### Características básicas do ICMS

- Base de tributação
  - operações relativas à circulação de mercadorias
  - prestações de serviços de comunicação
  - prestações de serviço de transporte intermunicipal e interestadual
- Não-cumulativo
  - será compensado “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 pelo **Distrito Federal**” (CF – Art. 155, § 2º, I)
- Competência dos Estados e do Distrito Federal
- Incide nas operações interestaduais

### Caráter nacional do ICMS

- As operações com mercadorias e a prestação de serviços de comunicação e de transporte muitas vezes tem início em uma unidade da Federação, mas tem o seu término em outra
- A incidência do ICMS nas operações interestaduais implica **aceitação recíproca dos créditos** entre os Estados de origem e de destino (princípio da não-cumulatividade)
- Neutralidade: impostos não cumulativos tendem a onerar igualmente cadeias produtivas independente da existência de operações interestaduais
- Necessidade de harmonização da legislação

### Regras constitucionais

- Regras básicas estruturantes do imposto
- Resolução do Senado
  - alíquotas nas operações interestaduais (obrigatório)
  - alíquotas mínimas e máximas nas operações internas (facultativo)
- Lei complementar
  - fatos geradores, contribuintes, bases de cálculo, obrigação, lançamento, crédito (CF - Art. 146, III, “a” e “b” - LC 87/96)
  - concessão de benefícios (CF – Art. 155, § 2º, XII, “g” - LC 24/75)

## GUERRA FISCAL - CONCEITO

- CONFLITO ENTRE OS ENTES FEDERATIVOS DECORRENTE DA CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS E DE INCENTIVOS FISCAIS SEM OBSERVÂNCIA DO PREVISTO NO ORDENAMENTO, COM A FINALIDADE DE ATRAIR EMPRESAS PARA O TERRITÓRIO DO ENTE FEDERATIVO CONCEDENTE.

### Concessão de benefícios

- Constituição
  - cabe a lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados (art. 155, § 2º, XII, “g”)
- Lei Complementar 24/75 (arts. 1º a 7º)
  - as isenções do ICMS serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, aplicando-se suas disposições a quaisquer outros incentivos ou benefícios fiscais relativos a este tributo, **tais como** redução de base de cálculo ou concessão de créditos presumidos

## CONFAZ

- O órgão que ficou responsável para a aprovação dos convênios exigidos pela Constituição e pela Lei Complementar nº 24/75 é o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ:
  - constituído por um representante de cada Estado e Distrito Federal e um representante do Governo Federal
  - representa o Governo Federal o Ministro da Fazenda
  - representam os Estados e o Distrito Federal os seus Secretários de Fazenda,
  - presidido pelo Ministro da Fazenda que, em regra, delega a função para o Secretário-Executivo do MF.
- De acordo com o seu regimento, este órgão tem por finalidade celebrar convênios, ajustes ou protocolos, com a seguinte finalidade:
  - autorizar a concessão ou revogação de benefícios fiscais do ICMS
  - harmonizar e simplificar as exigências legais
  - estabelecer substituição tributária nas operações interestaduais
  - regular outras matérias de interesse dos Estados e do Distrito Federal

## Concessão de benefícios

- Esses convênios serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, exigindo-se a presença da maioria desses representantes
- A concessão de benefícios dependerá **sempre de decisão unânime** das unidades federadas representadas e a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de **quatro quintos**, pelo menos, dos **representantes presentes**
- Dentro do prazo de quinze dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União o Poder Executivo de cada unidade federada publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação neste prazo

## Benefícios unilaterais

- Lei Complementar 24/75 (art. 8º)
  - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria (glosa de créditos)
  - a exigibilidade do imposto não cobrado ou devolvido e ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente
  - presumir a irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União
  - suspensão do repasse de valores relativos à participação em determinados fundos e impostos de competência da União Federal

## Benefícios fiscais e financeiros

- Benefício fiscal
  - vinculado ao imposto
  - concedido antes do pagamento do imposto
- Benefício financeiro
  - não vinculado ao imposto, mas a receita tributária
  - concedido após o pagamento do imposto
  - recursos orçamentários
- Aprovação do CONFAZ
  - somente benefícios fiscais (Constituição) x benefícios fiscais e financeiros-fiscais (LC 24/75)
  - interpretação deve privilegiar a norma constitucional
  - não são considerados financeiros os benefícios concedidos com alguma forma de vinculação ao imposto. (Que resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus - LC 24/75, Art. 1º § único, IV).

## Tipos de benefícios fiscais

- Anistia
  - perdão da multa tributária
- Remissão
  - perdão do débito tributário
- Isenção
  - o imposto não incide sobre as operações ou prestações especificadas
  - salvo determinação em contrário da legislação a isenção:
    - não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes
    - acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores

## Tipos de benefícios fiscais

- Redução de base de cálculo
  - o valor do imposto devido é determinado pela fórmula: alíquota x base de cálculo
  - A princípio a base de cálculo é o valor da operação ou prestação
  - esse benefício implica em uma redução proporcional da carga tributária
  - o mesmo tratamento dado a isenção aplica-se às reduções de base de cálculo, conforme o entendimento do Supremo Tribunal Federal.
- Exemplo
  - alíquota aplicada: 12% (constante)
  - base cálculo (valor da operação) = 5.000,00
    - 5.000,00 x 12% = 600,00 (ICMS sem benefício)
  - base de cálculo reduzida em 20% = 4.000,00
    - 4.000,00 x 12% = 480,00 (ICMS com benefício)

## Tipos de benefícios fiscais

- Crédito presumido
  - em regra, confere ao contribuinte a opção de se creditar de um valor presumido em substituição ao aproveitamento de quaisquer outros créditos (nesse caso, funciona de maneira análoga ao lucro presumido do Imposto de Renda)
  - normalmente o valor do crédito presumido é calculado pela aplicação de uma determinada alíquota sobre valor do imposto devido na operação
  - há casos em que é conferido ao contribuinte o direito a se creditar de um determinado valor, sem restrição ao aproveitamento dos demais créditos (crédito outorgado)
- Exemplo
  - Alíquota aplicada: 12%
  - valor da operação: R\$ 5.000,00
    - $5.000,00 \times 12\% = 600,00$  (ICMS sem benefício)
  - crédito presumido: 20% sobre o ICMS devido: 120,00
    - valor efetivamente recolhido = 480,00 ( $600,00 - 120,00$ )

## Guerra fiscal

### crédito presumido x redução de base de cálculo

- O crédito presumido é a ferramenta básica utilizada na guerra fiscal
- No Estado de origem, o valor da operação é calculado normalmente (alíquota interestadual x base de cálculo), mas o valor efetivamente cobrado é reduzido na apuração do imposto
- O crédito destacado no documento fiscal não corresponde ao valor efetivamente cobrado pelo Estado de origem mas é honrado pelo Estado de destino
- Em consequência, o custo do benefício concedido no Estado de origem é suportado pelo Estado de destino

## Guerra fiscal

### crédito presumido x redução de base de cálculo

- Exemplo: vendedor situado no Estado X envia mercadoria para adquirente situado em SP, aplicando a alíquota interestadual de 12% sobre a base de cálculo, mas recolhendo somente 3% ao Estado de origem, pois goza de benefício a ele concedido (crédito presumido de 9%)
  - BC x alíquota na operação interestadual:  $5.000,00 \times 12\%$
  - ICMS destacado = 600,00
  - Valor do benefício = 450,00
  - Valor recolhido ao Estado X = 150,00
  - BC x alíquota na operação de revenda:  $6.000,00 \times 18\% = 1.080,00$
  - Valor do crédito da operação anterior = 600,00
  - Valor recolhido a SP = 480,00 ( $1.080,00 - 600,00$ )
  - Consequência: embora somente tenha sido recolhido 150,00 ao Estado X, houve uma redução de 600,00 no valor recolhido para SP. Ou seja: SP "financiou" o benefício concedido pelo Estado X (450,00)

## Guerra fiscal

### crédito presumido x redução de base de cálculo

- Na redução de base de cálculo, a carga tributária também é reduzida, mas o custo do benefício não é repassado ao Estado de destino.
- Exemplo. Vendedor situado no Estado X envia mercadoria para adquirente situado em SP, aplicando a alíquota interestadual de 12% sobre a base de cálculo reduzida
  - Valor da operação = 5.000,00
  - Base de cálculo reduzida = 1.250,00
  - BC x alíquota na operação interestadual:  $1.250,00 \times 12\%$
  - ICMS destacado = 150,00
  - Valor do benefício = 450,00
  - BC x alíquota na operação de revenda:  $6.000,00 \times 18\% = 1.080,00$
  - Valor do crédito da operação anterior = 150,00
  - Valor recolhido a SP = 930,00 ( $1.080,00 - 150,00$ )
  - Consequência: nas duas hipóteses o Estado X concedeu benefício de 450,00 e recolheu 150,00, mas no segundo exemplo o benefício não foi suportado por SP

## GLOSA DE CRÉDITOS DECORRENTES DE BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS À REVELIA DO CONFAZ - VARIANTES

- TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR AMPARADA POR TERMO DE ACORDO DE REGIME ESPECIAL – TARE;
- VENDA DE MERCADORIAS EM OPERAÇÃO INTERESTADUAL AMPARADA POR BENEFÍCIO FISCAL;
- BENEFÍCIOS FISCAIS – IMPORTAÇÃO;
- VENDA DE MERCADORIAS EM OPERAÇÃO INTERESTADUAL COM BENEFÍCIO FISCAL, POR EMPRESAS ESTABELECIDAS NA ZONA FRANCA DE MANAUS (LC 24/75 – art. 15);
- PARCELAMENTO DO IMPOSTO CONCEDIDO COMO BENEFÍCIO PELO ESTADO;
- GUERRA FISCAL “.com”;

## DELIMITAÇÃO DO TEMA

- TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR AMPARADA POR TERMO DE ACORDO DE REGIME ESPECIAL – TARE.
- OPERAÇÃO: Mercadorias produzidas no Estado de São Paulo são transferidas para estabelecimento do mesmo titular sediado em outro Estado da Federação. A operação é tributada pela alíquota de 7% (sete por cento). Posteriormente as mercadorias retornam ao Estado de São Paulo, destacando o imposto na alíquota de 12% (doze por cento). Nada obstante, por intermédio de um crédito presumido de 11% (onze por cento) concedido pelo Estado remetente, o imposto efetivamente cobrado é de 1% (um por cento). O contribuinte paulista se credita de 12% (doze por cento) e o Estado de São Paulo glosa o crédito até o percentual de 11% (onze por cento).

## JURISPRUDÊNCIA DO TIT

- **REALIZAÇÃO DE DUAS SESSÕES TEMÁTICAS TRATANDO EXCLUSIVAMENTE DO TEMA (Câmaras Reunidas e Câmara Superior).**
- **Cerca de 800 (oitocentos) processos foram julgados definitivamente, todos pela manutenção integral das autuações.**

## PRINCIPAIS ARGUMENTOS INVOCADOS PELOS CONTRIBUINTES

X

### ENTENDIMENTOS CONSOLIDADOS NO TIT

- **CONTRIBUINTE:** Os Órgãos Julgadores que se ocupam do processo administrativo tributário paulista não têm competência para declarar ilegal, ou inconstitucional – nem direta ou indiretamente – seja ato administrativo expedido por outra Unidade da Federação, seja legislação concebida pelos Poderes de outra Unidade da Federação.
- **JURISPRUDÊNCIA TIT:** Não se trata do órgão julgador paulista declarar ilegal ou inconstitucional norma de outra Unidade da Federação, trata-se de cumprir à risca o ordenamento constitucional (art. 155, § 2º, "g"), o nacional complementar (arts. 1º e 8º da LC 24/75, **recepcionada pela CF 1988**), o legal paulista (art. 36, § 3º da Lei 6374/89) e o infra-legal paulista (Resolução SF 52/93) que disciplinam a matéria.

## PRINCIPAIS ARGUMENTOS INVOCADOS PELOS CONTRIBUINTES

X

### ENTENDIMENTOS CONSOLIDADOS NO TIT

- **Art. 155, §2º "g" da CF/88:**
  - **§ 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.**
- **Arts. 1º e 8º, I da 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:**
  - **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;**
  - ❖ **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;**
- **Art. 36 da Lei 6374/89**
  - ❖ **Artigo 36 - O imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação é não-cumulativo, compensando-se o imposto que seja devido em cada operação ou prestação com o anteriormente cobrado por este, outro Estado ou pelo Distrito Federal, relativamente a mercadoria entregue ou a prestação de serviço medida acompanhada de documento fiscal hábil, emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco.**
  - **§ 3º - Não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponde 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.**

## PRINCIPAIS ARGUMENTOS INVOCADOS PELOS CONTRIBUINTES

X

### ENTENDIMENTOS CONSOLIDADOS NO TIT

- Houve, por parte dos órgãos da administração ativa e judicante deste Estado, simples aplicação da lei a uma situação específica de irregularidade em face do CONFAZ, cujo efeito jurídico atinge somente o contribuinte paulista adquirente. De forma alguma atinge o ordenamento particular do Estado concedente do benefício.

## PRINCIPAIS ARGUMENTOS INVOCADOS PELOS CONTRIBUINTES

X

### ENTENDIMENTOS CONSOLIDADOS NO TIT

- **CONTRIBUINTE:** O Estado de São Paulo não deveria impor a glosa de créditos de ICMS, mas simplesmente contestar a constitucionalidade dos benefícios fiscais concedidos sem aprovação do CONFAZ, por meio de ADIns propostas com o fito de retirar as normas irregulares do ordenamento jurídico.
- **JURISPRUDÊNCIA TIT:** A Lei Complementar 24/75 estabelece, em seu artigo 8º, a nulidade do ato normativo que concede o benefício fiscal de ICMS em desacordo com a exigência de convênio interestadual e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria. Duas são as consequências jurídicas decorrentes da edição de benefício fiscal de ICMS que não tenha sido acordado em convênio interestadual. A primeira é a nulidade do ato, que faz retirar a norma irregular do ordenamento jurídico. A segunda é a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria beneficiada pela norma, que exige o expurgo do crédito da escrita fiscal do contribuinte. A primeira volta-se para fazer cessar os efeitos da norma (prevenindo mais danos futuros), a segunda, complementar à primeira, volta-se para os prejuízos concretos causados pela norma, buscando reconstituir a situação em que os agentes que operam com o benefício fiscal irregular se encontrariam, como se o benefício irregular, de fato, nunca tivesse existido. Havendo duas sanções complementares (como indica o conector "e", observado na expressão "nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria") e instituídas em lei complementar é de se concluir que os prejudicados pela norma possam exigir a imposição de ambas.

## PRINCIPAIS ARGUMENTOS INVOCADOS PELOS CONTRIBUINTES

X

### ENTENDIMENTOS CONSOLIDADOS NO TIT

- **CONTRIBUINTE:** A glosa dos créditos pelo fisco paulista viola o princípio constitucional da não-cumulatividade.
- **JURISPRUDÊNCIA TIT:** 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. A não-cumulatividade do ICMS opera pela técnica da compensação do imposto anteriormente cobrado, com o imposto devido nas subsequentes operações com a mesma mercadoria. Em razão do benefício fiscal irregular o imposto destacado nos documentos fiscais não foi cobrado na etapa anterior, não satisfazendo o critério da não-cumulatividade e, portanto, não se legitimando como crédito. Logo, a glosa de créditos, nos termos em que foi aplicada, tem amparo na Constituição, na Lei Complementar 24/75, na Lei Estadual 6.374/89 e no Regulamento do ICMS (Decreto 45.490/2000).

**PRINCIPAIS ARGUMENTOS INVOCADOS PELOS  
CONTRIBUINTE**

**X  
ENTENDIMENTOS CONSOLIDADOS NO TIT**

- **CONTRIBUINTE:** O fisco paulista não poderia ter glosado o crédito dado que, de acordo com o princípio da não-cumulatividade, somente poderia se impor a vedação ao crédito nos casos em que a mercadoria é objeto de operação futura amparada por isenção ou não incidência do imposto.
- **JURISPRUDÊNCIA TIT:** A razão fundamental para afastar a tese de que a isenção ou não incidência seriam as únicas causas possíveis de vedação aos créditos de ICMS é que, nesses casos, há regularidade do crédito que acompanha a mercadoria, impondo a legislação sua vedação em virtude de evento posterior (em relação ao da entrada da mercadoria), consistente na saída isenta ou 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 vedar, em virtude de evento posterior, crédito relativo à entrada de mercadoria no estabelecimento do contribuinte. Em verdade, a discussão jurídica é focada na legitimidade do crédito no momento da entrada da mercadoria. Não se trata da viabilidade do crédito, devido a acontecimento futuro, mas discute-se a possibilidade de, no recebimento da mercadoria, creditar-se o estabelecimento de valor correspondente a imposto não cobrado de outro estabelecimento da mesma empresa, decorrente 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 impossibilidade do crédito, por causa da saída amparada pela isenção ou não-incidência do ICMS.

**PRINCIPAIS ARGUMENTOS INVOCADOS PELOS  
CONTRIBUINTE**

**X  
ENTENDIMENTOS CONSOLIDADOS NO TIT**

- **CONTRIBUINTE:** Mesmo que se considere o benefício fiscal ilegal, deveria ser glosado apenas 4%, e não os 11%, na medida em que a remessa das mercadorias pelo fabricante ao Estado de destino concesso do benefício teve o destaque, em nota fiscal, de ICMS de 7% (pago, assim, pelo contribuinte) que, acrescido ao 1% pago aos cofres do Estado remetente, soma um total de ICMS pago na operação no valor correspondente a 8%.
- **JURISPRUDÊNCIA TIT:** Relações jurídicas distintas, que não comportam tratamento único.
- Inexistência de provas comprobatórias de que o contribuinte foi obrigado a não se apropriar do crédito relativo à operação de entrada de mercadorias no estabelecimento localizado em outro Estado da Federação, como condição indispensável da utilização do crédito presumido de 11%.  
A falta da apresentação desses documentos impossibilita também o conhecimento da origem das mercadorias entradas no estabelecimento filial do Distrito Federal, que foram posteriormente transferidas ao estabelecimento paulista. Referidas mercadorias podem ter sido remetidas por outro Estado ou, até mesmo, podem ter sido objeto de operação de importação, não se podendo concluir que se originaram do Estado de São Paulo.

**PRINCIPAIS ARGUMENTOS INVOCADOS PELOS  
CONTRIBUINTE**

**X  
ENTENDIMENTOS CONSOLIDADOS NO TIT**

- **CONTRIBUINTE:** O Estado-Administração, ao expedir o Comunicado CAT 36/2004, reconheceu que os administrados não estavam esclarecidos a respeito da matéria que veio a ser examinada nestes autos, daí que, antes de imputar ao Estabelecimento-Atuado a grave falta de que se trata, deveria tê-lo intimado a proceder ao estorno do crédito tido como ilegítimo.
- **JURISPRUDÊNCIA TIT:** O Comunicado CAT 36/2004, por ser norma infra-legal não tem o condão de inovar o ordenamento, e não o fez, conforme já aduzido acima, em face da fundamentação constitucional e legal destacada, que tratou exaustivamente do tema ora discutido; o Comunicado apenas reforça as normas já inseridas no próprio sistema normativo e que já foram discutidas nos itens precedentes.

**PRINCIPAIS ARGUMENTOS INVOCADOS PELOS  
CONTRIBUINTE**

**X  
ENTENDIMENTOS CONSOLIDADOS NO TIT**

- **CONTRIBUINTE:** O Estado de São Paulo, ao também conceder de forma unilateral isenções e benefícios fiscais, descumprindo, assim, o disposto na Lei Complementar 24/75, não poderia imputar nenhuma conduta reprovável aos administrados que destas isenções e benefícios fiscais tirem partido, nem poderia glosar créditos fiscais.
- **JURISPRUDÊNCIA TIT:** Buscando fundamento de validade no art. 141 do CTN (da indisponibilidade do crédito público), é de se reconhecer carente de motivação extinguir a obrigação tributária constituída nestes autos de glosa de créditos por descrição de motivo não legal; o fato da eventual política estimulante da guerra fiscal entre os Estados ser mecanismo utilizado, também, de forma irregular pelo Estado de São Paulo, não se traduz em motivo do ato, nem motivo legal bastantes à sua descrição como fato jurídico ensejador de quaisquer efeitos com relação a glosa de créditos. Não existe a possibilidade de uma "legitimação oblíqua" da situação infracional ora tratada.

**FIM**